# СЕКЦІЯ 9
# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 336.2
DOI: https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-39

**Артюх О.І.**
*доктор економічних наук, доцент,*
*доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту*
*Одеського національного економічного університету*

**Яковенко О.І.**
*кандидат педагогічних наук, доцент,*
*доцент кафедри управління*
*підприємницькою та туристичною діяльністю*
*Ізмаїльського державного гуманітарного університету*

**Муренко Т.О.**
*кандидат економічних наук, доцент,*
*доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту*
*Одеського національного економічного університету*

**Artyukh Oksana**
*Doctor of Economic Sciences, Associate professor,*
*Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing*
*Odessa National University of Economics*

**Yakovenko Olena**
*PhD in Pedagogy, Associate professor,*
*Associate Professor of the Entrepreneurship*
*and Tourism Management Department*
*Ismail State University of Humanities*

**Murenko Tetyana**
*PhD in Economics, Associate professor,*
*Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing*
*Odessa National University of Economics*

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ: ПИТАННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

## IDENTIFICATION AND RISK ASSESSMENT IN THE FIELD OF TAX AUDIT: ISSUES OF METHODICAL SUPPORT

**АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуто податковий аудит як завдання з надання обґрунтованої впевненості, який базується на ризик-орієнтованому підході. Обґрунтовано, що аудиторський ризик за його компонентами у сфері податкового аудиту має визначатися в дещо іншій модифікації – як ризик того, що аудитор надасть неналежний висновок, якщо інформація стосовно обліку та звітності у системі оподаткування особи, що перевіряється, є суттєво викривленою. Доведено, що під час виконання податкового аудиту для успішного опрацювання податкових ризиків варто розробити якісне методичне забезпечення з їх ідентифікації та оцінки, враховуючи єдиний підхід у системі державного та недержавного контролю. Розкриття проблемних питань ідентифікації та оцінки податкових ризиків дало змогу запропонувати типові форми робочих документів з управління ризиками і довести, що таке методичне забезпечення на всіх етапах податкового аудиту не суперечить вимогам міжнародних стандартів аудиту та є точкою відліку для подальших методичних розробок у сфері внутрішньофірмової стандартизації податкового аудиту.

**Ключові слова:** податковий аудит, аудиторський ризик, компоненти, податковий ризик, ідентифікація, оцінка, методичне забезпечення, робочі документи.

**АННОТАЦИЯ**

В статье рассмотрен налоговый аудит как задание по предоставлению обоснованной уверенности, базирующийся на риск-ориентированном подходе. Обосновано, что аудиторский риск по его компонентам в сфере налогового аудита должен определяться в несколько иной модификации – как риск того, что аудитор предоставит ненадлежащий вывод, если информация об учете и отчетности в системе налогообложения проверяемого лица существенно искажена. Доказано, что при выполнении налогового аудита для успешной обработки налоговых рисков следует разработать качественное методическое обеспечение по их идентификации и оценке, учитывая единый подход в системе государственного и негосударственного контроля. Раскрытие проблемных вопросов идентификации и оценки налоговых рисков позволило предложить типовые формы рабочих документов по управлению рисками и довести, что такое методическое обеспечение на всех этапах налогового аудита не противоречит требованиям международных стандартов аудита и является точкой отсчета для дальнейших методических разработок в сфере внутрифирменной стандартизации налогового аудита.

**Ключевые слова:** налоговый аудит, аудиторский риск, компоненты, налоговый риск, идентификация, оценка, методическое обеспечение, рабочие документы.

**ANNOTATION**

Within the framework of this research, for the decision of general issue of application of the only going near the methodical providing from working of tax risks in the state and non state checking system, it is needed to expose the problem questions of the methodical providing at working of risks during realization of tax audit, adhering to logic of operating norms and corresponding developments accepted both on state and non state level. The article examines tax audit as a task of providing sound assurance based on a risk based approach. It is justified that the audit risk of its components in the field of tax audit should be determined in a slightly different modification – the risk that the auditor will make an incorrect conclusion if the information regarding the accounting and reporting in the tax system of the audited person is materially distorted. It is proposed under the inherent risk to which tax risk belongs, to understand the risk of material misstatement of tax information in an entity's management system, which depends on the influence of external and internal factors, and causes the inefficiency of conducting business in general and accounting and reporting in the tax system in particular. In the work it is proved that during the performance of tax audit for successful treatment of tax risks it is necessary to develop qualitative methodological support for their identification and evaluation, taking into account the unified approach in the system of state and non state control. In addition, when developing methodological support for managing such risks, it is necessary to analyze the taxpayer's tax strategy in terms of its expediency, identify and assess tax risks, using both internal information sources of the taxpayer and external (in the volumes of integrated automated information system of the State Fiscal Service of Ukraine, including the «Tax Block» by relevant operating segments). Disclosure of problematic issues of identification and assessment of tax risks allowed us to offer typical forms of working documents on risk management and to prove that such methodological support at all stages of tax audit does not contradict the requirements of international auditing standards and is a point of reference for further methodological developments in the internal standard.

**Key words:** tax audit, audit risk, components, tax risk, identification, assessment, methodological support, working documents.

**Постановка проблеми.** У вітчизняній практиці аудиторський ризик зазвичай розглядається скрізь призму його основних компонентів – ризику суттєвого викривлення (властивого/невід'ємного ризику, ризику контролю) та ризику невиявлення за загальноприйнятою факторною моделлю (АР = ВР × РК × РН).

У дещо іншій модифікації усвідомлюється аудиторський ризик у сфері податкового аудиту. В аудиторській діяльності податковий аудит – це «завдання з надання обґрунтованої впевненості, яке реалізується у формі перевірки обліку та звітності в системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної думки аудитора про їхню достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах та допомоги у прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно з вимогами користувачів» [1].

В умовах функціонування податкового аудиту під властивим ризиком розуміється ризик суттєвого викривлення податкової інформації в системі управління господарчої одиниці, який залежить від впливу факторів (зовнішніх, внутрішніх) і зумовлює неефективність ведення бізнесу загалом та ведення обліку і звітності в системі оподаткування зокрема. Інакше кажучи, властивим ризиком у податковому аудиті можна назвати податковий ризик платника податків. Водночас слід зазначити, що у системі податкового контролю податковий ризик – це «ймовірність невиконання (неналежного виконання) платниками податків податкового обов'язку, підтверджена сукупністю наявної податкової інформації» [2]. Таке пояснення дає змогу переконатися в тому, що у сфері державного та недержавного фінансового контролю підходи до розкриття поняття «податковий ризик» не містять принципових відмінностей та загалом є тотожними. Під ризиком контролю в податковому аудиті можна вважати ризик того, що суттєве викривлення, яке може виникнути під час розкриття податкової інформації в обліку та звітності в системі оподаткування, «не буде своєчасно попереджено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання» [3], що загалом не протирічить логіці Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА). Звичайно, ідентифікація та оцінювання податкових ризиків у загальній структурі аудиторського ризику має відбуватися протягом усього періоду виконання податкового аудиту шляхом спостереження, анкетування, проведення запитів, аналітичних та інших відповідних процедур на підставі якісного методичного забезпечення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких покладений початок вирішенню цієї проблеми і на які спирається автор.** Проблемні аспекти методичного забезпечення у частині управління податковими ризиками розглядалися у працях вітчизняних учених і науковців: В.С. Альошкіна, Г.С. Ліхоносової, Г.М. Давидова, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, В.О. Шевчука, В.О. Зотова, Д.Є. Свідерського, В.В. Рядської, Н.С. Шалімової, К.Д. Семенової, К.І. Тарасової; у роботах зарубіжних дослідників: І.А. Дрожжиної, В.В. Кирєєвої, Є.А. Лаврентьевої, В.В. Мякинької, Д.А. Панкова, А.І. Плотникової, М.Ф. Сафонової, Е.А. Щербакової. Важливо відмітити найбільш вагомі результати наукових напрацювань: К.Д. Семенової, К.І. Тарасової – у розроблення інтегрального підходу до оцінювання ризиків та методів їх зниження; Г.М. Давидова, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, В.О. Шевчука, В.О. Зотова, Д.Є. Свідерського, В.В. Рядської, Н.С. Шалімової – у розвиток методичного забезпечення аудиторських послуг у сфері оподаткування; Д.А. Панкова, В.В. Мякінької – у розроблення методики кількісної оцінки й аналізу аудиторського ризику з використанням сучасних інформаційних технологій під час податкового аудиту. Проте, незважаючи на цінність напрацювань у заданому напрямі, багато питань залишаються відкритими. Нині методичне забезпечення з управління податковими ризиками розробляється переважно у системі державного податкового контролю без урахування аудиторського досвіду у сфері оподаткування; методичні розробки з опрацювання

таких ризиків зазвичай мають занадто узагальнений характер у системі недержавного фінансового контролю, що зумовлює необхідність подальшого наукового пошуку.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття.** У межах цього дослідження для вирішення загальної проблеми застосування єдиного підходу до методичного забезпечення з опрацювання податкових ризиків у системі державного та недержавного контролю потрібно розкрити проблемні питання методичного забезпечення під час опрацювання ризиків під час проведення податкового аудиту, дотримуючись логіки діючих нормативів та відповідних розробок, ухвалених як на державному, так і на недержавному рівні.

**Формулювання мети статті (постановка завдання).** Метою цього дослідження є розкриття проблемних аспектів методичного забезпечення під час опрацювання ризиків під час проведення податкового аудиту, розроблення типових форм робочих документів для впровадження їх у вітчизняну аудиторську практику.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Під час формування методичного забезпечення, враховуючи єдиний підхід до опрацювання податкових ризиків у системі державного та недержавного контролю, видається необхідним дотримуватися логіки законодавчих та інших нормативно-правових актів у податковій сфері, ухвалених на державному рівні, та окремих проектних розробок, таких як:

– Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р.;

– Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» № 877-V від 05.04.2007 р.;

– Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» № 1702-VII від 14.10.2014 р.;

– Наказ Міністерства фінансів України «Критерії ризику легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення» № 584 від 08.07.2016 р.;

– Наказ Міністерства фінансів України «Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю» № 684 від 31.07.2015 р.;

– Наказ Міністерства фінансів України «Порядок формування плану графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: документальних планових перевірок платників податків» № 524 від 02.06.2015 р. (у редакції наказу № 386 від 26.03.2018 р.).;

– Наказ Державної фіскальної служби України «Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС під час комплексного відпрацювання податкових ризиків з податку на додану вартість: «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» № 543 від 28.07.2015 р.;

– Наказ Державної фіскальної служби України «Методичні рекомендації щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією під час здійснення податкового контролю» № 511 від 17.07.2015 р., із змінами і доповненнями, внесеними наказом Державної фіскальної служби України № 410 від 07.06.2017 р.;

– Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 року;

– Рішення Аудиторської палати України «Про проект Положення з національної практики завдань із надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» № 246/12 від 23.02.2012 р.

До того ж під час розроблення методичного забезпечення податкового аудиту варто проаналізувати вибрану податкову стратегію платника податків, розглянути 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» у цьому контексті застосовується виключно для державного податкового контролю.

Після розкриття сутності податкових ризиків, притаманних платнику податків – замовнику податкового аудиту, слід: оцінити їхній вплив на стан фінансових ресурсів загалом і податкове навантаження зокрема; розробити заходи щодо зменшення ризиків; відобразити наслідки опрацювання податкових та інших ризиків у робочих документах (РД) аудитора з подальшим узагальненням даних у Звіті за результатами податкового аудиту.

Методичне забезпечення податкового аудиту з ідентифікації та оцінювання ризиків доцільно розробляти спочатку на етапі попередньої оцінки діяльності платника податків, а потім під час перевірочної роботи дотримання податкового, валютного та іншого законодавства відповідно до вимог Податкового кодексу України (ПКУ). Проте такий механізм дій є досить умовним через те, що ідентифікація та оцінка ризиків мають відбуватися протягом усіх етапів аудиторського процесу, починаючи зі стадії розуміння бізнесу платника податків (через доперевірочний аналіз його діяльності та вивчення компонентів облікової політики), потім – під час виконання перевірочної робо-

ти щодо правильності справляння податків та на завершальній стадії аудиторського процесу. У цьому сенсі аудиторський файл з опрацювання ризиків під час виконання податкового аудиту може включати:

– анкетне опитування експертів (внутрішніх аудиторів, ревізорів, бухгалтерів, та інших фахівців практиків з обліку та контролю) щодо виявлення чинників аудиторського ризику на підприємстві»;

– відомості про ідентифікацію факторів, що впливають на формування складників аудиторського ризику в податковому аудиті, які формуються на підставі анкетних даних. У цьому документі має міститися інформація про зовнішні та внутрішні фактори впливу на компоненти аудиторського ризику за певним ранжуванням (табл. 1).

Варто відмітити, що прийнято вважати головними факторами впливу: на властивий ризик – недосконаліть системи оподаткування; можливість функціонування нелегального (тіньового) бізнесу клієнта; непрофесійність та нечесність посадових осіб суб'єкта господарювання тощо; на ризик контролю – компетентність, об'єктивність фахівців під час здійснення перевірочної роботи як на внутрішньому, так і на зовнішньому рівні; організація системи внутрішнього контролю (СВК) тощо.

В окремому аудиторському документі доцільно також акумулювати дані про податкові ризики підприємства, де на підставі збору, аналізу та систематизації податкової інформації наводяться індикатори ризику, тобто «критерії із заданими наперед параметрами, використання яких дає можливість здійснювати вибір об'єкта контролю, що становить ризик» [4]. Індикатори ризику виявляються в процесі проведення доперевірочного аналізу бізнесу підприємства-замовника податкового аудиту; вивчення компонентів облікової політики; перевірки дотримання податкового, валютного та іншого законодавства відповідно до ПКУ у частині справляння відповідних податків, зборів та інших податкових платежів (табл. 2).

Варто відмітити, що РД «Відомість про податкові ризики підприємства» має включатися до комплекту робочих документів аудитора, пов'язаних із розрахунком ступеня аудиторського ризику та його оцінюванням за окремими компонентами, до яких можна віднести такі РД: «Оцінка властивого ризику (за видами ризиків) за ступенем ризику»; «Оцінка ризику контролю (за видами ризиків) за ступенем ризику; «Оцінка ризику невиявлення (за видами ризиків) за ступенем ризику; «Загальна оцінка ризиків на всіх етапах здійснення аудиту з урахуванням коригувань оцінювання (за потреби); «Запити з питань ... до управлінського персоналу підприємства замовника»; «Запити з питань ... до інших осіб (наприклад, до внутрішніх аудиторів/ревізорів) суб'єкта господарювання»; «Запити з питань ... до інших суб'єктів господарювання/ установ, організацій» тощо.

В окремому документі доречно надавати інформацію про процедури оцінки ризиків (за видами ризиків)», в якому наводиться інформація про такі аудиторські процедури, як:

– подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які можуть мати інформацію, що може допомогти під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення;

– аналітичні процедури;

– спостереження;

– інспектування.

При цьому аналітичні дії можуть бути представлені у формі аналізу:

– реєстраційних даних суб'єкта господарювання;

– зіставлення показників фінансової та податкової звітності платника податків з використанням АІС «Податковий блок»;

– інформації про адміністративне та судове оскарження податкових повідомлень рішень із використанням АІС «Скарга», «Суди»;

– відносин із суб'єктами господарювання з використанням АІС «Суб'єкти фіктивного підприємництва»;

– інформації щодо порушень суб'єктом господарювання законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів,

Таблиця 1

**Ідентифікація факторів впливу на формування складників аудиторського ризику (типова форма РД)**

| Суттєві фактори впливу | Ранжування факторів впливу на компоненти аудиторського ризику за рівнями деталізації | | | | Компоненти аудиторського ризику | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Властивий ризик за видами, у тому числі: | | Ризик контролю за видами* | | Ризик невиявлення за видами** | |
| | 1 | 1.1 | 1.11 | <...> | податкові ризики | <...> | <...> | <...> | <...> | <...> |
| Зовнішні | | | | | | | | | | |
| Внутрішні | | | | | | | | | | |

* Ризики контролю при проведенні податкового аудиту доцільно розкривати з позицій внутрішнього та зовнішнього контролю.

** До ризиків невиявлення можна віднести такі види ризиків, як: ризик неправильного застосування методу вибірки; ризик помилкового визначення рівня суттєвості; ризик оглядових та аналітичних процедур.

*Джерело: розроблено авторами*

Таблиця 2

**Відомість про податкові ризики підприємства (типова форма РД )**

| Етап виконання податкового аудиту | Назва ризику | Опис (профіль) ризику | Джерела інформації (документи підтвердження) | Причини виникнення ризику | Ступень ризику* | Оцінка ризику | Способи реагування на ризики** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Доперевірочний аналіз бізнесу замовника | | | | | | | |
| < ... > | | | | | | | |

* Ступінь ризику можна розраховувати в рамках значень: високий, середній, низький. Алгоритм визначення ступеня ризику наразі нормативно не регламентований, а тому є власною розробкою аудитора.

** Способи реагування на ризики під час проведення податкового аудиту вибираються на підставі отриманих даних, виходячи з досвіду та професійних компетенцій аудитора / практикуючого фахівця. До таких способів можна віднести: мінімізацію ризику через зменшення ймовірності виникнення ризику та/або його впливу; уникнення /ухилення ризику через припинення ризикованої діяльності; розподіл (передача) ризику чи його частини; прийняття ризику.

*Джерело: розроблено авторами*

одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

– обґрунтованості зв'язку між фактом придбання товарів (робіт, послуг) із господарською діяльністю платника податків;

– інших процедур, враховуючи дані Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами ДФС зустрічних звірок, обміну податковою інформацією під час здійснення податкового контролю [5].

У такому документі варто детально розкрити і процедури у вигляді спостереження або інспектування – наприклад, «окремих операцій суб'єкта господарювання; документів (наприклад, бізнес планів і стратегій), інструкцій із внутрішнього контролю; звітів, складених управлінським персоналом; приміщень та іншого майна суб'єкта господарювання» [3].

РД «Аналіз ризиків (за видами) щодо їхньої значущості в контексті вимог Міжнародних стандартів завдань із надання впевненості (МСЗНВ)» може формуватися в логіці визначення значного ризику / Significant risk, тобто «ризику суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду під час аудиту» [3]. Такий РД, на наш погляд, повинен містити відомості згідно з МСЗНВ про таке:

– «чи є ризик ризиком шахрайства;

– чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами;

– складність господарських операцій;

– чи має такий ризик відношення до значних операцій із пов'язаними сторонами;

– рівень суб'єктивності під час здійснення оцінки фінансової, податкової та іншої економічної інформації;

– чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання» [3].

До того ж у цьому РД доцільно наводити окрему інформацію про оцінку ризиків, що спричинені помилками (за Глосарієм термінів МСА: «помилка (Error) – ненавмисне викривлення у звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації» [3]), та у зв'язку з шахрайством (за Глосарієм термінів МСА: «шахрайство (Fraud) – навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної вигоди; шахрайство під час фінансового звітування (Fraudulent financial reporting) – навмисні викривлення, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у звітності, з метою введення в оману користувачів звітності» [3]). Звичайно, аудитор під час виконання податкового аудиту повинен розглядати шахрайство в контексті розкриття інформації, яка призводить до суттєвого викривлення в підсистемах обліку та звітності (економічної → фінансової → податкової). З цього приводу аудитором може бути виражена особиста точка зору щодо навмисності (ненавмисності) виявлених викривлень з відображенням її у внутрішніх документах, але в рамках тільки власного розуміння в площині інституційних повноважень аудитора.

Доцільним уявляється і розкриття інформації в робочому файлі аудитора про якісні та кількісні аналітичні методи (аналогії, експертних оцінок, Due Diligence, імітаційного моделювання методом Монте Карло, аналізу чутливості, дерева рішень та інших) оцінки податкових ризиків, які мають застосовуватися аудитором в конкретній ситуації на підставі існуючого інформаційного масиву під час проведення податкового аудиту. До того ж доцільно заздалегідь скласти матрицю обґрунтованості вибору методів оцінки податкових ризиків виходячи з різних факторів, як то: «рівень невизначеності оцінюваної ситуації, ступінь залежності від додаткових ресурсів, ступінь складності щодо практичного застосування, можливість отримання кількісних вихідних результатів щодо оцінювання наслідків ризик-подій, напрям корисного застосування в контурах процедури оцінювання» [6, с. 161].

Господарський процес суб'єкта господарювання з виділенням певних операційних циклів доречно описати у Меморандумі СВК (наприклад, операції придбання, операції продажу тощо). Рекомендовано застосовувати такий РД як найбільш простий і зручний спосіб описання внутрішнього контролю для малих підприємств зі спрощеною структурою внутрішнього контролю. Одночасно з формуванням «Меморандум СВК» можуть складатися і документи, в яких міститься інформація про опитування посадових осіб щодо функціонування СВК на підприємстві (зокрема, анкети, тести, листування / нотатки про проведені бесіди, обговорювання).

У процесі проведення податкового аудиту варто окремо документувати відомості про:

– оцінку ефективності СВК у сфері оподаткування із застосовуванням певних критеріїв оцінки (висока, середня, низька);

– шляхи удосконалення СВК у сфері оподаткування;

– комплекс заходів щодо податкової оптимізації (за вимогами замовника), спрямований на зниження (уникнення, розподіл / передачу) податкових ризиків у рамках чинного законодавства [7].

Разом з цим варто зауважити, що розроблення заходів відносно мінімізації, уникнення, розподілу / передачі чи прийняття ризиків (зокрема, властивого ризику та ризику контролю) цілком залежить від інтересів підприємства – замовника податкового аудиту.

**Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розробок за цим напрямом.** Розгляд проблемних питань ідентифікації та оцінки ризиків під час виконання податкового аудиту дав змогу запропонувати типові форми робочих документів щодо управляіння ризиками та довести, що таке методичне забезпечення податкового аудиту не суперечить вимогам МСЗНВ та МСА загалом. Звичайно, запропонований перелік документів щодо опрацювання ризиків у процесі виконання податкового аудиту не є статичним та вичерпним, скоріше він є точкою відліку для подальших методичних розробок у сфері внутрішньофірмової стандартизації податкового аудиту.

Методичне забезпечення з ідентифікації та оцінювання ризиків у сфері податкового аудиту рекомендовано розробляти в контексті етапів виконання аудиту: на стадіях попередньої оцінки діяльності платника податків; під час перевірочної роботи дотримання податкового, валютного та іншого законодавства у відповідності до вимог ПКУ; на завершальному етапі аудиторського процесу; з обовязковим врахуванням вибраної податкової стратегії платника податків.

Розроблення типових форм робочих документів аудитора під час опрацювання податкових ризиків, розкриття низки проблемних питань методичного забезпечення податкового аудиту уможливлюють подальший науковий пошук у напрямі удосконалення теоретико-методичних та організаційних засад аудиторської діяльності у податковій галузі.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**


1. Артюх О.В. *Податковий аудит у системі фінансового контролю: теорія, методологія та організація* : автореф. дис. … доктора екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» (за видами економічної діяльності). Одеський національний економічний університет. Одеса, 2019. 39 с.
2. 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. URL: https://www.profiwins.com.ua/uk/letters and orders/gna/6370543.html (дата звернення: 01.05.2019).
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 року. Ч. I-III. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni standarti auditu (дата звернення:10.04.2019).
4. 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. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/z102115/paran13#n13 (дата звернення: 02.05. 2019).
5. Методичні рекомендації щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю : Наказ Державної фіскальної служби України № 511 від 17.07.2015 р., із змінами і доповненнями, внесеними наказом Державної фіскальної служби України № 410 від 07.06. 2017 р. URL: http://sfs.gov.ua/yuridichnim osobam/podatkoviy kontrol/nakazi/66306.html (дата звернення: 05.06. 2019).
6. Дмитренко І.М. *Концепція розвитку аудиту корпоративних систем* : монографія. Київ : Кондор, 2013. 374 с.
7. Артюх О.В. Податкові ризики в системі управління суб'єктів господарювання : визначення та систематизація. *Облік і оподаткування : сучасний стан та перспективи розвитку* : монографія / О.В. Артюх та ін.; за ред. Р.В. Кузіної. Харків : Діса плюс, 2019. С. 144–174.


**REFERENCES:**


1. Artiukh, O.V. *Podatkovyi audyt u systemi finansovoho kontroliu: teoriia, metodolohiia ta orhanizatsiia: avtoreferat dysertatsii [Tax audit in the financial control system: theory, methodology and organization: dissertation abstract]*. Odeskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet. Odesa, 2019. 39 p.
2. Rekomendovanyi poriadok vzaiemodii pidrozdiliv DFS pry kompleksnomu vidpratsiuvanni podatkovykh ryzykiv z podatku na dodanu vartist [Recommended procedure for the interaction of the GFS units in the complex elaboration of tax risks from value added tax]: Nakaz Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy «Pro zabezpechennia kompleksnoho kontroliu podatkovykh ryzykiv z PDV» No. 543 vid 28.07.2015 r. Available at: https://www.profiwins.com.ua/uk/letters and orders/gna/6370543.html (accessed 01 May 2019).
3. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh [International standards for quality control, audit, review, other assurance

and related services], vydannia 2016–2017 roku. Ch. I–III. Available at: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni standarti auditu (accessed 04 April 2019).

4. Poriadok zdiisnennia analizu ta otsinky ryzykiv, rozroblennia i realizatsii zakhodiv z upravlinnia ryzykamy dlia vyznachennia form ta obsiahiv mytnoho kontroliu [Procedure for carrying out risk analysis and assessment, development and implementation of risk management measures for determining the forms and scope of customs control]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy No. 684 vid 31.07.2015 r. Available at: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/z102115/paran13#n13 (accessed 02 May 2019).
5. Metodychni rekomendatsii shchodo orhanizatsii ta provedennia orhanamy Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby zustrichnykh zvirok, obminu podatkovoiu informatsiieiu pry zdiisnenni podatkovoho kontroliu [Methodological recommendations on the organization and holding by the State Fiscal Service of counter checks, exchange of tax information during of tax control]: Nakaz Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy No. 511 vid 17.07.2015 r., iz zminamy i dopovnenniamy, vnesenymy nakazom Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy No. 410 vid 07.06. 2017 r. Available at: http://sfs.gov.ua/yuridichnim osobam/podatkoviy_kontrol/nakazi/66306.html (accessed 05 June 2019).
6. Dmytrenko, I.M. *Kontsepctsiia rozvytku audytu korporatyvnykh system: monohrafiia [Corporate systems audit development concept: monograph].* Kyiv: Kondor, 2013. 374 p.
7. Artiukh, O. V. Podatkovi ryzyky v systemi upravlinnia subiektiv hospodariuvannia: vyznachennia ta systematyzatsiia [Tax risks in an entity's management system: definition and systematization]. *Oblik i opodatkuvannia: suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku: monohrafiia* / Artiukh O.V. ta in.; za red. R.V. Kuzinoi. Kharkiv: Disa plius, 2019. P. 144–174.