

<http://cyberleninka.ru/article/n/issledovanie-suschnosti-protsesov-samoorganizatsii-v-vysokotekhnologichnyh-otraslevykh-klasterah>.

2. Ветренко, П.П. Организационно-экономическое обеспечение системы гипермаркетов в России: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 [Текст] / П.П. Ветренко. – СПб, 2005. – 149 с.
3. Кондратьев, Н.Д. Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения [Текст] / Н.Д. Кондратьев. – М.: Экономика, 2002. – 768 с.
4. Шумпетер, Й. Теория экономического развития: (исследование предпринимательской прибыли, капитала, кредита, процента и цикла конъюнктуры) [Текст] / Й. Шумпетер; пер. с нем. В.С. Автономова. – М.: Прогресс, 1982. – 455 с.
5. Пригожин, А.И. Методы развития организации [Текст] / А.И. Пригожин. – М.: МЦФЭР, 2003. – 864 с.
6. Райченко, А.В. Теория организации [Текст] / А.В. Райченко, Г.Р. Латфуллин. – СПб.: Питер, 2004. – 400 с.
7. Крукеберг, Д. Корпоративная стратегия компании в период кризиса [Текст] / Д. Крукеберг, Т. Иванова // Зеркало недели. – 2009. – № 17. – 9 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/korporativnaya\\_strategiya\\_kompanii\\_v\\_period\\_krizisa.html](http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/korporativnaya_strategiya_kompanii_v_period_krizisa.html).

#### References

1. Budarov A.U. Issledovanie sushnosti protsesov samoorganizatsii v vysokotekhnologichnyh otraslevykh klasterah, A.U. Budarov, D.B. Rigalin. [Electronic resource]. Access mode: <http://cyberleninka.ru/article/n/issledovanie-suschnosti-protsesov-samoorganizatsii-v-vysokotekhnologichnyh-otraslevykh-klasterah>.
2. Vetrenko P.P. Organizatsionno-ekonomicheskoe obespechenie sistemy gipermarketov v Rossii: diss ... kand. ekon. nauk : 08.00.05, P.P. Vetrenko. SPb, 2005, 149 p.
3. Kondratiev N.D. Bolshie cikli koniunkturi i teoriiai predvideniia, N.D. Kondratiev. M.: Ekonomika, 2002, 768 p.
4. Shumpeter Y. Teoriia ekonomicheskogo razvitiya: (issledovaniie predprinimatelskoioy pribili, kapitala, kredita, protsenta i tsikla koniunkturi), Y. Shumpeter; per. s nem. V.S. Avtonomova. M.: Prohress, 1982, 455 p.
5. Pryhozyn A.Y. Metodi razvitiia organizatsii, A.Y. Pryhozyn. M.: MTsFER, 2003, 864 p.
6. Raychenko A.V. Teoriia organizatsii, A.V. Raychenko, H.R. Latfullin. SPb.: Piter, 2004, 400 p.
7. Krukeberh D. Korporativnaya strategiya kompanii v period krizisa, D. Krukeberh, T. Yvanova. Zerkalonedely, 2009, no. 17, 9 p. [Electronic resource]. Access mode: [http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/korporativnaya\\_strategiya\\_kompanii\\_v\\_period\\_krizisa.html](http://gazeta.zn.ua/ECONOMICS/korporativnaya_strategiya_kompanii_v_period_krizisa.html).

Отримано 24.04.2017

УДК 336. 221. 4 (477)

**Василь КАНЮК**

**Тернопільський національний економічний університет,  
Тернопіль, Україна**

### **АЛГОРИТМ АНАЛІЗУ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

***Резюме.** Досліджено теоретико-організаційні засади податкових ризиків, які можуть виникати при здійсненні суб'єктом господарювання будь-яких видів діяльності, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг, товарно-грошовими та фінансовими операціями, комерційною діяльністю, впровадженням соціально-економічних і науково-технічних проектів. Розроблено алгоритм дій внутрішнього аудитора щодо ідентифікації, оцінки й аналізу податкових ризиків, який включає дев'ять етапів.*

*З метою прогнозування й оцінювання податкових ризиків розроблено їх класифікацію, відповідно до якої можна стверджувати, що значна група податкових ризиків відноситься до ризиків бізнесу, а саме – бухгалтерський і юридичні ризики.*

На етапі якісного оцінювання ризиків здійснюється аналіз ідентифікації ризиків, визначаються пріоритети реагування. Рекомендується проводити оцінювання якісних наслідків на підставі переліку пріоритетів стану внутрішнього середовища, які піддаються податковим ризикам, а саме: достовірність інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, економічна ефективність діяльності підприємства, збереження активів, дотримання норм законів і договірних зобов'язань.

Визначено ключові принципи, якими слід керуватися при проведенні заходів, направлених на виявлення, оцінювання, аналіз і зниження податкових ризиків.

**Ключові слова:** управління, податкові ризики, стратегія, принципи, елементи, функції, оцінка, аналіз.

**Vasyl KANYUK**

**Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine**

## **THE ALGORITHM ANALYSIS FOR TAX RISKS OF BUSINESS ENTITIES**

**Summary.** The author investigates the theoretical and organizational fundamentals of tax risks emerging during business operations that are associated with production and sales of goods and services, exchange and financial operations, commercial activities, as well as implementation of socio-economic and research projects. The algorithm of actions for internal auditor to identify, assess and analyze the tax risks is elaborated. In order to predict and assess the tax risks the author develops their classification asserting that a considerable group of risks is associated with venture risks like accounting and legal ones. The analysis of risks' identification is carried out simultaneously with qualitative risks' evaluation and determination of priorities for countermeasures. The author recommends the assessment of qualitative consequences on the basis of a list of condition priorities within internal environment that are likely to be under tax risks: adequacy of data about financial and economic activities of business venture, its economic efficiency, available assets, adherence of legal regulations and contractual obligations. There have been also defined the key principles to be followed during the identification, assessment, analysis and elimination of tax risks.

**Key words:** regulations, tax risks, strategy, principles, elements, functions, assessment, analysis.

**Постановка проблеми.** Фінансово-господарська діяльність підприємств у всіх її формах пов'язана з різноманітними ризиками. Економічна діяльність в умовах ринкових відносин, жорсткість конкурентної боротьби, політична та економічна нестабільність зумовлюють надзвичайну актуальність проблеми ідентифікації, оцінки та управління підприємницькими ризиками.

В умовах сучасної вітчизняної податкової системи у кожного підприємства виникає широкий спектр податкових ризиків і труднощів, які йому доводиться долати для успішної реалізації бізнес-проектів.

Останнім часом аналіз і оцінювання податкових ризиків, управління податковими ризиками і їх мінімізація, безумовно, є одними з найважливіших пріоритетів в діяльності як держави, так і господарюючих суб'єктів. Це пов'язано з тим, що податкові органи продовжують посилювати контроль над своєчасністю і правильністю перерахування податкових платежів.

Податкові платежі – одна зі значних статей витрат для більшості компаній. Створення ефективної системи управління податковими ризиками дає можливість більш осмислено підійти до процесу ухвалення управлінських рішень, ідентифікувати й оцінити, а потім ліквідувати або знизити самі ризики. Це побічно сприяє і збільшенню вартості компанії, оскільки відсутність негативних несподіванок підвищує довіру інвесторів.

У системі оподаткування стикаються інтереси різних учасників: з одного боку – платників податків, а з іншого – держави, яка стає власником частини відчуженого в свою користь первинного доходу. Вони по-різному оцінюють роль податків. Суперечності полягають у тому, що для держави першочерговим завданням є максимізація надходжень до бюджету, а для платника – мінімізація податкових вилучень. У свою чергу, мінімізація податкових платежів збільшує ризик.

Прагнення не платити податки або платити їх у меншому розмірі існуватиме до тих пір, поки податки залишаються основним джерелом дохідної частини бюджету. Але в основному платники чітко розуміють, що податки неминучі й платити їх необхідно. Вони вибирають мінімізацію податкових зобов'язань за допомогою використання пільг і максимальної оптимізації та зменшення платежів. Природно, що при цьому збільшуються ризики підприємств, пов'язані зі сплатою податків. Існування спеціальних державних органів і передбачених у законодавстві каральних заходів не дозволяють платникові податків безкарно і за власним бажанням змінювати обсяги виплачених податків. Тому актуальним стає питання оптимізації оподаткування бізнесу і зниження рівня податкових ризиків.

На сучасному етапі функціонування підприємств міра впливу податкових ризиків на результати їх діяльності і рівень фінансової безпеки істотно зростає. Збільшення впливу податкових ризиків суб'єктів господарювання на результати економічної діяльності викликане: нестабільністю зовнішнього середовища й економічної ситуації в країні, появою нових інноваційних фінансових інструментів, розширенням сфери фінансових стосунків, мінливістю кон'юнктури фінансового ринку та іншими чинниками. Тому ідентифікація, оцінювання, аналіз і моніторинг рівня податкових ризиків є актуальним завданням у практичній діяльності підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У зарубіжних країнах явище економічного ризику почали відслідковувати й вивчати вже наприкінці XIX століття. На початку XX століття проблема ризику почала активно досліджуватися і вітчизняними економістами, а поняття ризику було закріплено в низці законодавчих актів колишнього СРСР. Але вже в середині 30-х років «ризик» був оголошений буржуазним поняттям, характерним для капіталістичного господарства і зовсім невластивим плановому характеру соціалістичної системи господарювання.

Відновлення інтересу до поняття ризику в підприємницькій діяльності відбулося лише на початку 90-х років XX століття і, перш за все, було пов'язано з економічними реформами та перебудовою. Національна школа ризикології як важливий напрямок економічної науки в нашій країні перебуває на стадії становлення й розвитку. Однак з огляду на складність даної проблематики, залишаються нерозкритими багато аспектів розвитку теорії податкових ризиків у методологічному й концептуальному аспектах для адекватного виконання множини практичних завдань, які виникають у процесі податкового реформування [1].

Аналіз наявних праць вітчизняних науковців проблем невизначеності та ризику дозволяє стверджувати, що здебільшого теоретичні дослідження присвячені аналізу причин виникнення та класифікації ризиків. Менше уваги приділяється методам їх кількісного й, особливо, якісного оцінювання та аналізу з урахуванням впливу неекономічних факторів на фінансово-господарську діяльність підприємств, які в практичному застосуванні більше відповідали б реальним можливостям вітчизняного бізнесу.

**Мета і завдання дослідження.** Незважаючи на те, що у процесі господарювання підприємства податковий ризик є постійно присутнім, його феномен і досі є вивченим недостатньо. І до сьогодні немає загальноприйнятого трактування поняття «податковий ризик», відсутній єдиний погляд щодо способів його виявлення та методів аналізу. З огляду на це, метою статті є дослідження найбільш доцільних для застосування методів оцінювання та аналізу податкових ризиків у підприємницькій діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Для успішного та довготермінового функціонування підприємства за умов ринкової економіки потрібна одна основна умова: отримання стабільно зростаючих прибутків. Однак досягнення високого рівня прибутку завжди нерозривно пов'язано з ризиками. Нульовий рівень ризику може гарантувати підприємству лише мінімальний прибуток. А для того, щоб отримати вищі прибутки, підприємства приймають рішення, ступінь ризикованості яких може бути досить високим.

Доцільність прийняття конкретного управлінського рішення, в природі якого закладений певний ступінь ризику, може бути виявлена шляхом його аналізу та оцінювання.

Зниження податкових ризиків і оптимізація податків в даний час є однією з основних проблем більшості платників податків. Усі фірми так чи інакше прагнуть зменшити суми податків для сплати до бюджету. Єдиною відмінністю є тільки способи досягнення цієї мети. Одні хочуть зберегти власний бюджет за рахунок «сірих» схем, інші й зовсім ведуть бухгалтерський облік «в чорну». Але все таки більшість компаній використовують законні шляхи зниження платежів до бюджету. При цьому ризики в останніх нітрохи не менші, ніж у злісних «ухильників».

Суми нарахованих податків значно впливають на фінансово-економічне положення будь-якого підприємства. Необхідно утримувати рівновагу між податковим ризиком і оптимізацією оподаткування. Таким чином, управлінські рішення повинні ухвалюватися на підставі аналізу податкових ризиків з урахуванням їх обґрунтованості й оптимальності для суб'єкта господарювання.

На рис. 1 наведена схема дії внутрішнього аудитора при аналізі податкових ризиків.

На стадії розроблення моделі бізнес-процесів, з метою вивчення податкових ризиків слід використовувати інформацію про фінансову діяльність суб'єкта господарювання і його внутрішній контроль для встановлення й аналізу податкових ризиків бізнес-процесів.

Далі на стадії збору й аналізу обліково-аналітичної інформації здійснюються узагальнення та вивчення існуючих даних про податкові ризики, які можна розділити на зовнішні та внутрішні джерела.

На стадії розпізнавання податкових ризиків внутрішні аудитори можуть використовувати методи контрольних процедур для дослідження існуючого документообігу.

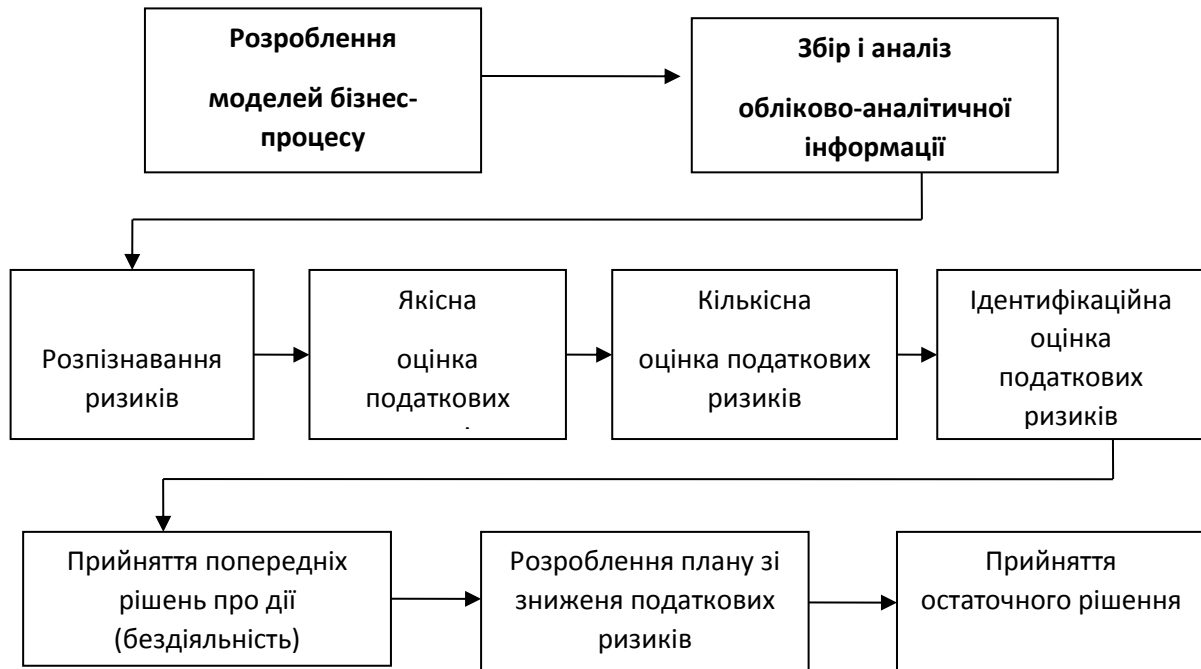


Рисунок 1. Етапи аналізу податкових ризиків

Figure 1. Stages of tax risks analysis

На податкові ризики суб'єктів господарювання впливають зовнішні і внутрішні чинники.

До зовнішніх чинників відносяться: зміни податкового законодавства, судова й арбітражна практика і т.п.

Однак при оцінюванні зміни податкових ризиків основний вплив на них, здебільшого, здійснюють внутрішні чинники. До таких, у першу чергу, відносяться: відсутність кваліфікованих фахівців або їх зайнятість, помилки податкового планування, неефективна робота служби внутрішнього контролю, відсутність або недотримання облікової політики в частині організації податкового обліку, відсутність аналізу податкових ризиків при здійсненні фінансово-економічної діяльності.

З метою прогнозування й оцінювання податкових ризиків розроблена їх класифікація, яка наведена на рисунку 2.

Згідно з даною схемою, можна стверджувати, що значна група податкових ризиків відноситься до ризиків бізнесу, а саме – бухгалтерський і юридичні ризики.

У визначення бухгалтерського ризику вкладається поняття передбачуваних негативних фінансових наслідків, зокрема формування збитків, для організації у зв'язку з необґрунтованим відображенням фактів фінансово-господарської діяльності або непослідовним застосуванням облікової політики. Існування цих відхилень і порушень залежить у більшості випадків від кваліфікації облікового персоналу суб'єкта господарювання.

Юридичні ризики залежать від вірогідності настання для підприємства несприятливих правових наслідків. З метою прогнозування слід провести юридичний аналіз договорів на етапі їх укладання.

Ризики нарахування штрафних санкцій виникають у разі недотримання суб'єктом господарювання законодавства або інших нормативно-правових актів.

Поточні податкові ризики пов'язані з повсякденною діяльністю суб'єкта

господарювання, недосконалістю його управлінських процесів і проявляються у вигляді помилок.



**Рисунок 2.** Класифікація і систематизація податкових ризиків суб'єкта господарювання

**Figure 2.** Classification and systematization of tax risks at business entities

Перспективні ризики припускають вірогідність виникнення збитків, які пов'язані з неефективною стратегією щодо податкової й облікової політики або її відсутністю взагалі, а також неможливістю адаптувати існуючу стратегію до змін чинного законодавства. Аналіз і узагальнення податкових ризиків дає можливість аудиторам своєчасно їх виявляти з метою ефективного управління податковим плануванням і оптимізацією податкових ризиків у суб'єкта господарювання.

Значущість окремо взятого податкового ризику необхідно визначати на основі якісних і кількісних оцінок наслідків його можливої реалізації.

На етапі якісного оцінювання ризиків здійснюється аналіз ідентифікації ризиків, визначаються пріоритети реагування. Автор рекомендує проводити оцінювання якісних наслідків на підставі переліку пріоритетів стану внутрішнього середовища, які піддаються податковим ризикам:

- достовірність інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання;
- економічна ефективність діяльності підприємства;
- збереження активів;
- дотримання норм законів і договірних зобов'язань (рис. 3).

Застосування розглянутих пріоритетів дає можливість визначити «потенційну результативність» кожного податкового ризику за його наявності, тобто визначити передбачувані неадекватні зміни внутрішнього середовища на основі впливу ризику. Для кожного ризику характерні свої потенційні можливості впливу на один або кілька індикаторів, які спотворюють їх стан і провокують негативні відхилення від нормального рівня. За допомогою пріоритетів можна визначити якість впливу кожного з виявлених ризиків.



**Рисунок 3.** Якісний вплив податкових ризиків на внутрішнє середовище суб'єкта господарювання

**Figure 3.** Qualitative influence of tax risks upon internal environment of of business entity

Головне завдання якісного оцінювання ризику – визначити можливі його види, оцінити ступінь їх небезпеки і виділити чинники, що впливають на рівень ризику. Результати якісного аналізу слугують вихідною інформацією для подальшого кількісного оцінювання.

За основу кількісної характеристики податкового ризику пропонується брати показник «рівень податкового ризику», який можна визначити шляхом множення вартісної оцінки наслідків на вірогідність настання події, що реалізує ризик:

$$РПР = ВОР * ВВР \quad (1)$$

де РПР – рівень податкового ризику;

ВОР – вартісна оцінка ризику;

ВВР – вірогідність виникнення ризику.

Порядок оцінювання і рейтингування ризиків (рис. 4) проводиться по чотирьох параметрах і залежить від взаємодії, наслідків і можливості настання події. Оцінювання податкових ризиків з кількісної позиції здійснюється за допомогою моделі, яка достатньо поширена, але в частині податкових ризиків відсутня єдина позиція щодо розрахунку складових у показнику рівня ризику.

|                                |           |                   |                   |
|--------------------------------|-----------|-------------------|-------------------|
| Наслідки настання події (сума) | Суттєві   | 1. Середній ризик | 2. Високий ризик  |
|                                | Несуттєві | 3. Низький ризик  | 4. Середній ризик |
|                                |           | Низька            | Висока            |
| Вірогідність настання події    |           |                   |                   |

**Рисунок 4.** Порядок оцінювання і рейтингування ризиків

**Figure 4.** Order of risks assessment and rating

В частині виникаючих податкових ризиків пропонується визначати суму як вартісну оцінку «наслідків реалізації ризику» на основі кількох елементів, до яких відносяться:

- донараховані податки, у випадку, коли податкові розрахунки і декларації визнані податковим органами необґрунтованими;
- пені за невчасну сплату податкових зобов'язань;
- штрафні санкції, які передбачені Податковим Кодексом.

Створення ефективної системи управління податковими ризиками побічно сприяє і збільшенню вартості компанії, оскільки відсутність негативних несподіванок підвищує довіру інвесторів. У зв'язку з цим необхідно виробити стратегію, засновану на управлінні податковими ризиками, що, безперечно, не означає їх повну нейтралізацію, оскільки деякі з них принципово не можуть бути усунуті. Проте всі податкові ризики повинні бути своєчасно ідентифіковані й оцінені та в міру можливості оптимізовані.

Суть податкової оптимізації полягає в зменшенні розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних прийомів і способів. Головною метою податкової оптимізації є не тільки економія на податках, але й зниження податкових ризиків бізнесу. Для цього необхідно визначити ключові принципи, якими слід керуватися при проведенні заходів, направлених на виявлення, оцінювання, аналіз і зниження податкових ризиків. До таких принципів варто віднести наступні:

1. Принцип адекватності витрат. Вартість схеми, яка впроваджується для зниження ризиків не повинна перевищувати суму можливих втрат, які виникнуть внаслідок податкових ризиків.

Допустиме співвідношення витрат на створену схему та її обслуговування до суми економії податкових витрат, які б могли виникнути внаслідок реалізації впливу ризику, має індивідуальний поріг. Він може залежати як від рівня ризику, що пов'язаний з даною схемою, так і від психологічних чинників. На практиці такий поріг складає 50 – 90% від розміру зменшуваних ризиків.

2. Принцип юридичної відповідності. Схема оптимізації податкових ризиків повинна бути, безперечно, легітимною відносно як вітчизняного, так і міжнародного законодавства.

Цей принцип іноді ще називають тактикою «найменшого опору». Суть його полягає в неприпустимості побудови схем зниження податкових ризиків, які засновані на колізіях або «пропусках» у нормативних актах. У випадках, коли окремі положення законодавства є спірними і можуть трактуватися як на користь платника податків, так і на користь держави, виникає або вірогідність виникнення в майбутньому судових розглядів, або необхідність допрацьовувати схему, або йти на витрати, пов'язані з неформальними платежами контролерам, і т. д.

3. Принцип конфіденційності. Доступ до інформації про фактичне призначення й наслідки трансакцій, що проводяться, повинен бути максимально обмежений.

На практиці це означає що, по-перше, окремі виконавці й структурні одиниці, які беруть участь у загальному ланцюзі оптимізації ризиків, не повинні уявляти собі картину в цілому, а можуть керуватися тільки певними інструкціями локального характеру. По-друге, посадові особи і власники повинні уникати віддавати розпорядження й зберігати загальні плани з використанням засобів особистої ідентифікації (почерк, підписи, друк і т. п.).

Дотримання принципу конфіденційності «таїть» у собі можливість втрати повного контролю над усіма ланками, що беруть участь у схемі. Однією з особливостей



більшості структур зі зниження податкових ризиків є неформальність відносин внутрішніх учасників процесу і тих прав і зобов'язань, які виникають у зв'язку з домовленістю з зовнішніми контрагентами. Вирішення питань безпеки в даних умовах може бути побудоване на синхронізації тих договірних відносин, які виникають де – факто з тими, які оформляються де – юре. Наприклад, в офіційній угоді можуть бути вказані певні фінансові санкції, застосування яких відбуватиметься у разі не підписання формального акта виконаних робіт або за відсутності документів про приймання товарів і т. д. Те ж саме може бути використано і при укладанні трудових угод з оформленням різних підписок про нерозголошення та ін. Доцільно також деякі договори та інші юридичні документи оформляти в єдиному екземплярі.

4. Принцип підконтрольності. Досягнення бажаних результатів від використання схеми зниження податкових ризиків залежить від добре продуманого контролю й існування реальних важелів впливу на всіх виконавців і на всіх етапах.

5. Принцип допустимого поєднання форми і змісту. Відомі випадки, коли підприємства, що не мають на балансі або в оренді ніяких основних фондів і утримують в штаті тільки директора, надавали і транспортні, і поліграфічні, і будь-які інші послуги. При цьому замовники не дуже часто цікавляться наявністю у виконавця достатньої матеріально-технічної бази для виконання підписаної угоди. Їх більше цікавить «порядок розрахунків» та інші умови.

Синхронізація юридичних і фактичних дій важлива не тільки для забезпечення захисту від «недобросовісних» учасників процесу, але й має велике значення і для «відвернення» можливих підозр з боку перевіряючих органів.

6. Принцип нейтралітету. Оптимізацію податкових ризиків необхідно проводити за рахунок своїх податкових платежів, а не за рахунок збільшення відрахувань незалежних контрагентів.

Даний принцип можна також назвати принципом взаємовигідної співпраці. Деякі податкові платежі влаштовані за принципом сполучених посудин: збільшення платежів у одного учасника договірних відносин призводить до зменшення платежів у іншого, і навпаки – зменшення бази оподаткування в одного контрагента призводить до її збільшення у другого (ПДВ, податок на прибуток). Тому слід брати до уваги й інтереси незалежних постачальників і покупців.

Один із варіантів: покупець робить передоплату на розрахунковий рахунок постачальника в останній день місяця, а банк постачальника за домовленістю з ним знаходить можливість не зараховувати дану оплату на рахунок того ж дня (наприклад, «підвішує» гроші на рахунок «до з'ясування» і т. п.). У такій ситуації постачальник має право відмовити покупцеві у видачі рахунка-фактури й отримує відтермінування в оплаті податку в один місяць.

7. Принцип диверсифікації. Оптимізація бюджетних відрахувань як один зі видів економічної діяльності, пов'язаний з рухом і зберіганням матеріальних цінностей, може бути схильний до впливу різних зовнішніх і внутрішніх чинників несприятливого характеру. Це можуть бути і постійні зміни в законодавстві, й прорахунки в первинних планах, і форс-мажорні обставини.

При цьому слід мати на увазі факт, що у зв'язку з останніми змінами в кримінальному законодавстві юридичні наслідки від розвитку подій за песимістичним сценарієм мають значні відмінності залежно від розмірів негативних трансакцій.

8. Принцип автономності. Дії з оптимізації ризиків повинні якомога менше залежати від зовнішніх учасників.

Процес оптимізації податкових ризиків, як один із значущих елементів звільнення від негативних наслідків, повинен керуватися досягненням максимальної автономності.

**Висновки.** Для оперативного відслідковування податкових ризиків і ухвалення управлінських рішень з їх оптимізації, необхідно проводити аналіз і враховувати суттєвість кожного податкового ризику, виходячи при цьому з якісних і кількісних оцінювань наслідків його можливого виникнення.

**Conclusions.** The operative monitoring of tax risks and managerial decision-making according to their optimization requires the analysis of each tax risk based on qualitative and quantitative evaluations of its possible consequences.

**Використана література**

1. Десятнюк, О.М. Стратегічні орієнтири управління податковими ризиками [Електронний ресурс] / О.М. Десятнюк // Бизнес Информ. – 2012. – № 11. – С. 248 – 251.

**References**

1. Desyatnyuk O.M Strategic guidelines of tax risk management (electronic resource), O.M Desyatnyuk. Business Info, 2012, no. 11, pp. 248 – 251.

Отримано 28.02.2017

УДК 336.2

**Олена СИДОРОВИЧ**

**Тернопільський національний економічний університет,  
Тернопіль, Україна**

**ПЕРЕДУМОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА ЛОГІКА  
ТРАНСФОРМАЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ІНСТИТУЦІЙ З ПИТАНЬ  
ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

***Резюме.** Становлення і розвиток України значною мірою залежить від ефективності реалізації податкової політики та обсягів фінансових ресурсів, необхідних для досягнення завдань державотворення. В Україні, ключову роль у забезпеченні здійснення податкової політики відіграють органи Державної фіскальної служби, які згідно з діючим законодавством визначено центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері оподаткування, митної справи, адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та у сфері боротьби з податковими правопорушеннями.*

*Однак, реформування фіскальних органів України на сьогодні не є завершеним процесом, що зумовлюється пріоритетами оптимізації податкових і соціальних платежів, формування служби фінансових розслідувань, спрощення технологій і процедур адміністрування податків, вдосконалення системи управління ризиками та реорганізації податкових інспекцій і митниць на територіальному рівні, й потребує детальнішого аналізу.*

***Ключові слова:** фіскальні органи, Державна фіскальна служба України, органи контролю, інституції оподаткування, Служба фінансових розслідувань, адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, протидія податковим правопорушенням.*

**Olena SYDOROVYCH**

**Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine**

**FUNCTIONALITY BACKGROUNDS AND LOGICS  
OF TRANSFORMATION OF CONTROLLING TAX  
INSTITUTIONS IN UKRAINE**

***Summary.** The article examines the key definitions of controlling tax institutions in Ukraine: control, tax and customs, the role and place of fiscal control; revealed discrepancies between tax and customs legislation,*