О. Є. Сушкова,

к. е. н., доцент, доцент кафедри митної справи, провідний науковий співробітник відділу розвитку податкового та митного аудиту, Науково-дослідний інститут фіскальної політики, Університет державної фіскальної служби України

ORCID ID: 0000-0002-8748-7864

Н. М. Борейко,

к. е. н., старший науковий співробітник відділу розвитку податкового та митного аудиту, Науково-дослідний інститут фіскальної політики, Університет державної фіскальної служби України

ORCID ID: 0000-0001-5808-4823

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.2.79

ОЦІНЮВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ЯК ЗАСІБ ВИЯВЛЕННЯ РИЗИКІВ МІНІМІЗАЦІЇ АБО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ*

O. Sushkova,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Customs, Leading Researcher of the Department of Tax and Customs Audit Development, Research Institute of Fiscal Policy, University of the State Fiscal Service of Ukraine

N. Boreiko,

PhD in Economics, Senior Researcher of the Department of Tax and Customs Audit Development, Research Institute of Fiscal Policy, University of the State Fiscal Service of Ukraine

EVALUATION OF INDICATORS OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF BUSINESS ENTITIES AS A TOOL OF IDENTIFYING TAX MINIMIZATION RISKS OR TAX EVASION

У статті поглиблено теоретичні засади щодо оцінювання показників фінансової звітності суб'єктів господарювання з метою виявлення ризиків необґрунтованої мінімізації або ухилення від сплати податків. З'ясовано, що в Україні упродовж значного періоду часу спостерігається високий рівень тіньової економіки, існування якої негативно впливає на дохідну частину бюджету та економічну спроможність держави в цілому. Це дає підстави вважати, що велика кількість суб'єктів господарювання вдається до приховування доходу та реальної кількості найманих працівників, виплати заробітної плати "у конвертах" тощо. Окремі суб'єкти господарювання під час формування звітності вдаються до застосування способів мінімізації або ухилення від сплати податків. З'ясовано, що найчастіше порушення податкового законодавства, виникають у разі сплати податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Встановлено, що до складу "ризикових" статей фінансової звітності передусім слід відносити ті, що розкривають стан, динаміку та структуру дебіторської й кредиторської заборгованості суб'єктів господарювання, порядок формування собівартості та характеризують її елементи (витрати на оплату праці, необоротні активи, запаси тощо). Автором наведено перелік основних типів схем мінімізації або ухилення від сплати податків, виявлення яких можливе у процесі аналізу показників фінансової звітності суб'єктів господарювання. Акцентовано увагу на тому, що крім аналізу конкретних статей фінансової звітності суб'єкта господарювання, джерелом інформації щодо наявності ризиків застосування платниками податків схем мінімізації або ухилення від сплати податків повинно бути й зіставлення тих статей фінансової звітності, які, з огляду на національну практику ведення підприємницької діяльності, мають значні ознаки ризиковості. На підставі проведеного дослідження запропоновано рекомендації щодо вдосконалення виявлення ризиків необґрунтованої мінімізації або ухилення від сплати податків. Практичне значення результатів дослідження полягає у можливості їх використання компетентними органами державної влади для удосконалення заходів щодо виявлення платників податків з ознаками ризику.

* "Дослідження базується на методології Putnins and Sauka (2015 р.), за якою розміри тіньової економіки оцінюються на основі даних вибіркового опитування підприємств із застосуванням підходу мікро-макро моделювання, який розділяє видимі та приховані компоненти ВВП" [14].

The article deepens the theoretical foundations for evaluating financial statements of business entities to identify the risks of unreasonable tax minimization or tax evasion. It is found that in Ukraine for a considerable period there is a high level of shadow economy, the existence of which has a negative impact on budget revenues and economic capacity of the state as a whole. This enables the understanding that a large number of business entities resort to concealing income and the real number of employees who having unofficial salaries etc. Some entities, creating financial statements, resorted to the use of methods to tax minimization or tax evasion. The most common violations of tax law occur when paying value added tax and corporate income tax. It is established that the "risky" items of financial statements should primarily include those that disclose the status, dynamics and structure of receivables and payables of economic entities, the procedure for cost formation and characterize its elements (labor costs, fixed assets, stocks, etc.). Assessment of financial statements is the first stage of risk-oriented audit that allows to: set the level of riskiness of taxpayers' activity; select payers who have high and medium risk; establish the type of scheme applied by the risky entity to unreasonably minimize or evade taxes; identify the underlying risk operations. The author gives a list of the main types of tax minimization or tax evasion schemes that can be identified in the course of analyzing financial statements of business entities. The fact that in addition to the analysis of specific items of financial statements of the entity, the source of the availability of risky taxpayers applying minimization schemes or tax evasion should be a comparison of the financial statements articles which, taking into account national practice of doing business activities have significant indicators of riskiness. Based on the study, recommendations were made in order to improve the identification of risks of unreasonable tax minimization or tax evasion. The practical significance of the results of the study lies in the possibility of their use by competent public authorities to improve measures to identify taxpayers with indications of riskiness.

Ключові слова: суб'єкти господарювання, фінансова звітність, ухилення від сплати податків, податкові ризики, мінімізація податків.

Key words: business entities, financial statements, tax evasion, tax risks, tax minimization.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Упродовж тривалого часу в Україні спостерігається високий рівень тіньової економіки, що підтверджується даними Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України (далі — Мінекономрозвитку). Зокрема за розрахунками цього відомства, 2018 року рівень тіньової економіки в країні становив 30 % від офіційного валового внутрішнього продукту (далі — ВВП). Хоча за оцінкою динаміки рівня тіньової економіки за методом "витрати населення — роздрібний товарооборот" зафіксовано 46 % тіньової економіки від рівня офіційного ВВП [13, с. 1]. Такі дані оприлюднено у щоквартальному звіті "Загальні тенденції тіньової економіки в Україні" Мінекономрозвитку. Значно вищі показники рівня тіньової економіки, оприлюднені Київським міжнародним інститутом соціології. За оцінкою експертів Інституту рівень тіньової економіки в Україні у 2018 році сягнув 47,2 % від рівня офіційного ВВП, що суттєво перевищує показники розвинених європейських країн [14]. Беручи до уваги економічну природу тіньової економіки, її існування завдає значної фіскальної шкоди, що призводить до зменшення податкових надходжень та негативно впливає на економічну спроможність держави.

Значний рівень тіньової економіки є свідченням того, що велика кількість суб'єктів господарювання вдається до приховування доходу, реальної кількості найманих працівників, реального розміру виплаченої заробітної плати та заробітної плати "у конвертах" тощо. Так, за даними опитування, що проводилося фахівцями Київського міжнародного інституту соціології, у 2017—2018 роках близько 40 % доходів підприємств залишалися не задекларованими, близько 32—35 % найманих працівників не були офіційно працевлаштовані та близько 40 % заробітної плати виплачено не офіційно [14]. Крім того, суб'єкти господарювання щоразу вдаються до "удосконалення" схем ухилення від сплати податків, застосовують агресивне податкове планування, як наслідок, зменшується дохідна частина бюджету держави, що формується за рахунок надходження податків, зборів та інших платежів.

На сучасному етапі Уряд держави приділяє значну увагу удосконаленню практики відпрацювання податкових ризиків. Існуюче в Україні законодавче супроводження здійснення податкового аудиту відповідає вимогам сьогодення, однак, як зазначають фахівці, "в частині виявлення та відпрацювання ризиків мінімізації сплати податків питання комплексно врегульовано лише у розрізі ПДВ" [17, с. 166—167].

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню теоретико-методологічних засад та напрацюванню практичних рекомендацій щодо проблематики вдосконалення сучасної ризикології приділяється увага як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Зокрема варто виокремити праці таких дослідників: Балабанов І.Т., Вітлінський В.В., Гранатуров В.М., Десятнюк О.М., Проскура К.П., Сушкова О.Є., Юрій С.І., Ясенова І.Б. та інших. Вирішенню проблематики аналізу й оцінювання податкових ризиків присвячено наукові праці Атаманенко І.Б., Бельтюкова Є.А., Євченко Н.Г., Лебедєвич Я.В., Подольчака Н.Ю., Ханафеева Ф.Ф. та інших вчених. Однак, віддаючи належне напрацюванням провідних науковців, така проблематика все ще є актуальною та потребує ґрунтовних досліджень, адже необхідно враховувати, що в сучасних умовах формування ризиків, а також їх прояв та джерела виникнення постійно трансформуються. Суб'єкти господарювання під час формування звітності вдаються до застосування способів мінімізації або ухилення від сплати податків, що потребує від контролюючих органів удосконалення заходів аудиту платників податків, котрі потрапляють у зону ризику за результатами контрольно-перевірочних заходів. Таким чином, з метою запобігання необґрунтованої мінімізації податкових зобов'язань суб'єктами господарювання, виникає необхідність виявлення ризиків, що пов'язані з формуванням достовірних показників фінансової звітності за результатами бухгалтерського обліку.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є поглиблення теоретичних засад щодо оцінювання показників фінансової звітності суб'єктів господарювання задля виявлення ризиків мінімізації або ухилення від сплати податків.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У сучасних умовах важливого значення набуває напрацювання організаційних засад проведення аудиту ризикових платників податків, зокрема, доперевірочного аналізу показників податкової та фінансової звітності суб'єктів господарювання з метою виявлення ризиків необґрунтованої мінімізації або ухилення від сплати податків. Адже якщо суб'єкти господарювання вдаються до застосування різного роду методів мінімізації або ухилення від сплати податків, це знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку, зокрема, під час оформлення первинних документів, договорів, визначенні кореспонденції рахунків, встановлення часу проведення трансакцій, визначенні доходів чи витрат тощо. Відповідно за підсумками звітного періоду це буде відображено у фінансовій та податковій звітності суб'єкта господарювання — платника податків. Таким чином, аналіз певних статей фінансової звітності та співставлення окремих її показників дозволяє контролюючим органам встановити ризик застосування суб'єктом господарювання схем мінімізації або ухилення від сплати податків, та навіть тип таких схем, чи інструменти, що в були при цьому застосовані [1, с. 166].

Нині підрозділи податкових органів для виявлення ризикових платників податків застосовують широкий перелік індикаторів ризику. Основні критерії виявлення платників податків з ознаками ризику викладено у Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 2.06.2015 № 524 (зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 26.03.2018 № 386) (далі — Порядок) [9; 7]. Зазначимо, що з внесенням змін до даного Порядку оновлено перелік критеріїв ризику від здійснення господарської діяльності платників податків та поділ їх за ступенями. Це дозволяє здійснювати першочергове реагування саме на ті підприємства,

щодо яких виявлено значну ймовірність зниження або приховування об'єкта оподаткування [4, с. 33—34]. Більш розширений перелік критеріїв, що передбачений для здійснення відбору суб'єктів господарювання, задіяних у схемах ухилення від оподаткування ПДВ, схвалено чинним наказом ДФС України від 28.07.2015 № 543 "Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ" (далі — наказ ДФС № 543) [8].

З метою зменшення тиску на платників податків акцент контрольно-перевірочних заходів змінено в сторону збільшення кількості планових перевірок платників податків, що потрапляють до зони ризику. Це дозволяє не допускати проведення безпідставних перевірок, а також зосереджувати увагу на перевірці суб'єктів господарювання з найбільшою кількістю ризиків, з урахуванням економічної ефективності проведених заходів.

За результатами аналізу діяльності податкових органів встановлено, що основні порушення податкового законодавства, зокрема, застосування суб'єктами господарювання схем ухилення від сплати податків, найчастіше виникають під час сплати податку на додану вартість (далі — ПДВ) та податку на прибуток підприємств. Як зазначається у звіті Державної фіскальної служби України за 2018 рік, під час проведення планових контрольно-перевірочних заходів найчастіше виявлялися такі порушення, як "зниження доходів в наслідок не оприбуткування активів (природного газу, об'єктів закінченого виробництва тощо); завищення витрат (на товари і послуги, із залученням до закупівель суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності; виплати грошових заохочень, що мали б виплачуватись з чистого прибутку; безпідставне списання кредиторської заборгованості; відсутність первинних облікових документів)" [4, с. 35]. У межах позапланового контролю, що здійснювався відповідно до наказу ДФС України № 543, за результатами відпрацювання схем ухилення від сплати податків у 2018 році донараховано грошових зобов'язань з ПДВ на суму 2,9 млрд грн [4, с. 36]. Загалом упродовж 2018 року за результатами контрольно-перевірочних заходів підрозділами аудиту здійснено донарахування до бюджету понад 34 млрд грн (у 2017 році ця сума складала близько 27 млрд грн), з яких узгоджено понад 13 млрд грн, тобто 39 % від загальної суми донарахувань (у 2017 році узгоджено 16,4 млрд грн з рівнем узгодження 62 %). Проте варто зазначити, що від загальної суми донарахувань до бюджету держави у 2018 році реально надійшло 5,6 млрд грн проти 7 млрд грн у 2017 році. Таких показників вдалося досягти, у тому числі, завдяки зниженню тиску на платників податків за рахунок скорочення заходів контролю, удосконаленню відбору ризиків в операціях з ПДВ та перегляду системи ризиків за якими суб'єкти господарювання відбираються для включення до плану-графіка документальних планових перевірок [3, с. 35; 4, с. 32—33].

Як зазначають фахівці, аналіз показників (статей) фінансової звітності суб'єктів господарювання може надати контролюючим органам інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових активів платника податків. Водночас слід зауважити, що саме співставлення окремих статей фінансової звітності між собою, а також з показниками декларацій має бути використано для подальшого відпрацювання схем мінімізації або ухилення від сплати податків. У подальшому це дозволить сформувати профіль ризику, розкрити головні характеристики (відомості) ризику мінімізації або ухилення від сплати податків з метою виявлення типу схеми, методу її реалізації та виду ризикових операцій (інструментів), що складають її основу, та, на основі цього, формування інформаційного забезпечення і завдань документальної перевірки ризикового платника податків (планування заходів аудиту) [2].

У процесі оцінювання показників фінансової звітності платників податків на наявність статей з ознаками ризиковості до основних індикаторів виявлення

ризикових суб'єктів господарювання повинні бути віднесені ті статті фінансової звітності, які, з огляду на національну практику ведення підприємницької діяльності, мають значні ознаки ризиковості. В цьому контексті, крім статей фінансової звітності, що розкривають стан, динаміку та структуру дебіторської й кредиторської заборгованості суб'єктів господарювання, до складу "ризикових" необхідно віднести й статті, що розкривають порядок формування собівартості та характеризують її елементи (витрати на оплату праці, необоротні активи, запаси тощо), а також всі "інші" статті фінансової звітності [12, с. 68].

Зокрема джерелом інформації щодо наявності ризику застосування платником схем мінімізації або ухилення від сплати податків повинно бути співставлення певних статей фінансової звітності, а саме, форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)", форми № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)", форми № 3 "Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)" та форми № 3-н "Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)", форми № 5 "Примітки до річної фінансової звітності" тощо між собою, а на наступному етапі — з рядками податкових декларацій з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість.

Передусім, змістовним джерелом інформації щодо ймовірного здійснення суб'єктом господарювання операцій з ознаками ризику є статті форми № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)". На підставі аналізу показників форми № 1 можна виявити ризик застосування суб'єктом господарювання таких схем мінімізації або ухилення від сплати податків як:

- оформлення первинних документів без фактичних поставок товарів (робіт, послуг), у яких суб'єкт господарювання може виконувати роль як вигодонабувача, так і вигодоотримувача. Суб'єкт господарювання може вдаватися до "штучного" збільшення витрат з метою зменшення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та ПДВ за результатами власної діяльності або діяльності інших суб'єктів господарювання;

- підміна (оформлення документів) операцій продажу на операції, що дозволяють перенести збільшення оподаткованого доходу (виникнення податкового зобов'язання) на наступні звітні періоди. Найпоширенішим способом відстрочки сплати податків є використання посередницьких договорів в операціях купівлі-продажу, а саме, договору комісії замість укладання договору поставки, що дозволяє відстрочити момент збільшення оподаткованого доходу у продавця [11];

- побудова суб'єктом господарювання бізнес-структури, проведення господарських операцій, через елементи якої дозволяє мінімізувати або ухилятися від сплати податків;

- завищення витрат звітного періоду за рахунок оформлення первинних документів щодо списання будівельних матеріалів, оплати послуг, пов'язаних з будівництвом тощо;

- значні суми благодійних допомог;

- відображення значних сум доходів майбутнього періоду, або збільшення цього показника протягом звітного періоду, може свідчити про вірогідність підміни операцій продажу на оформлення документів, що дозволяють перенести збільшення оподаткованого доходу на наступні звітні періоди тощо.

Водночас вагомим джерелом інформації щодо ймовірного здійснення операцій з ознаками ризику є також аналіз показників звіту про фінансові результати (форма № 2, форма № 2-м), який містить інформацію про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід суб'єкта господарювання. Якщо показники балансу (форми № 1) можуть вказувати на наявність ризику застосування суб'єктом господарювання схем мінімізації або ухилення від сплати податків, або навіть її

типу, то аналіз показників звіту про фінансові результати (форма № 2) дозволяє виявити інструменти, які використовувались платниками податків у межах цих схем [12].

Зазначимо, що при аналізі показників форми № 2 та форми № 2-м необхідно враховувати окремі відмінності цих форм, що пов'язані з різним обсягом інформації, що в них відображається. Форму № 2 застосовують середні та великі підприємства різних галузей, у т. ч. й страхові компанії, підприємства, що застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі — МСФЗ) та подають звітність до державних органів, у т. ч. малі та мікропідприємства. Також форму № 2-м заповнюють малі підприємства, що не здійснюють спрощеного бухгалтерського обліку доходів та витрат відповідно до податкового законодавства [5]. Також є певні відмінності при аналізі показників звіту про фінансові результати за формою № 2 та формою № 2-м. Це обумовлено, передусім, різним обсягом інформації, розкриття якої передбачено цими формами, а також можливістю співставлення різних показників "однорідних" груп (доходи, витрати).

На підставі аналізу показників форми № 2 (звіту про фінансові результати) можна виявити ризик застосування суб'єктом господарювання наступних схем мінімізації або ухилення від сплати податків:

- завищення від'ємного значення об'єкту оподаткування з податку на прибуток підприємств та ПДВ;

- приховування прибутку, що підлягає оподаткуванню;

- відображення у фінансовій звітності витрат, які не були понесені, або завищення їх розмірів, порівняно з тими, що були понесені в дійсності;

- відображення суб'єктом господарювання упродовж декількох звітних періодів нестабільних обсягів діяльності, може бути ознакою того, що він є "вигодоформуючим";

- реалізація товарно-матеріальних цінностей за цінами, нижчими від вартості їх придбання;

- використання документів "фіктивних" фірм для незаконного формування витрат і податкового кредиту при придбанні товарів (робіт, послуг), тощо.

Крім балансу (форма № 1) та звіту про фінансові результати (форма № 2), інформацію щодо можливого застосування суб'єктом господарювання схем мінімізації або ухилення від сплати податків також можна отримати шляхом співставлення окремих статей звіту про рух грошових коштів (форма № 3) між собою та/або з даними інших форм фінансової звітності. На вибір платника податків дану форму фінансової звітності може бути складено за прямим (форма № 3) або непрямим (форма № 3-н) методом із застосуванням відповідної форми звіту [15, с. 883]. Зокрема для розрахунку руху коштів у результаті операційної діяльності може бути використаний прямий або непрямий метод, а від інвестиційної та фінансової діяльності — тільки прямий метод [16].

У зв'язку з викладеним вище, існують певні відмінності при аналізі показників звіту про рух грошових коштів, складеного за прямим (форма № 3) та непрямим (форма № 3-н) методом. Це обумовлено, передусім, різним набором показників і порядком їх розрахунку, а тому відповідно й відмінностями в складі та характері інформації, що розкривається у цих формах. Так, форма № 3 передбачає розкриття інформації щодо вхідних та вихідних потоків готівкових і безготівкових коштів у розрізі видів діяльності суб'єкта господарювання (операційної, інвестиційної, фінансової). На відміну від цього, форма № 3-н передбачає розкриття інформації щодо операцій, які вплинули на недоотримання у грошовому виразі фінансового результату, визначеного за підсумками звітного періоду (форма № 2). Ця інформація також розкривається у розрізі кожного виду діяльності суб'єкта господарювання (операційної, інвестиційної, фінансової) [12, с. 65].

Якщо підприємство заповнює звіт про рух грошових коштів за прямим методом (форма № 3), то рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку. Якщо ж підприємство складає звіт про рух грошових коштів за непрямим методом (форма № 3-н), то рух грошових коштів у результаті операційної діяльності в такому випадку визначається шляхом коригування прибутку (збитку) до оподаткування [6, с. 345—346].

На підставі аналізу показників форми № 3 (звіту про рух грошових коштів) можна виявити ризик застосування суб'єктом господарювання таких схем мінімізації або ухилення від сплати податків:

- оформлення безтоварних операцій без реально-го здійснення господарської чи іншої економічної діяльності за такими операціями, та, як наслідок — формування податкового кредиту з ознаками ризику;

- отримання необгрунтованої податкової вигоди шляхом зловживань під час формування обсягів надходжень, у тому числі від інших видів діяльності (фінансової, інвестиційної);

- відображення у фінансовій звітності низьких витрат на оплату праці внаслідок залучення меншої кількості працівників, що об'єктивно необхідні для забезпечення наявного у суб'єкта господарювання обсягу діяльності, що може свідчити про фіктивність такого платника податків;

- маніпулювання під час здійснення інвестиційної діяльності шляхом проведення операцій, що дозволяють мінімізувати сплату податків;

- відображення у фінансовій звітності значних коливань залишків грошей упродовж декількох звітних періодів, чи значних обсягів збитків (прибутку) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій, порівняно з іншими статтями звіту, а також значні, впродовж декількох звітних періодів, коливання залишків коштів можуть свідчити про те, що суб'єкт господарювання ймовірно є "вигодоформуєчим";

- перевищення витрат на придбання інвестицій порівняно з обсягами операційної діяльності чи сумою прибутку за попередній звітний період може свідчити про ймовірну побудову бізнес-структури, що дозволяє мінімізувати податкові зобов'язання або ухилятися від сплати податків;

- відображення значних надходжень від неосновної діяльності підприємства.

Крім того, детальну інформацію щодо діяльності підприємства суб'єкти господарювання розкривають у Примітках до фінансової звітності (форма № 5), що складається за підсумками роботи підприємства за звітний рік. Однак необхідно зазначити, що підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, не подають форму № 5, але згадана вище інформація наводиться у примітках до фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Інформація, що зазначається у формі № 5 є сукупністю показників, що дозволяють отримати повну й об'єктивну картину про фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання у вигляді письмового пояснення, таблиць, графіків тощо [10].

Шляхом зіставлення окремих статей приміток до фінансової звітності (форма № 5) між собою та/або з даними інших форм фінансової звітності, також можна виявити ймовірні ризики застосування суб'єктом господарювання схем мінімізації або ухилення від сплати податків, а саме:

- здійснення безтоварних операцій шляхом укладення фіктивних угод купівлі-продажу товарів (робіт, послуг);

- здійснення операцій купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) за цінами, нижчими від ціни придбання;

- завищення платником собівартості товарно-матеріальних цінностей;

- здійснення амортизаційних відрахувань на машини та устаткування, яких по факту немає на балансі у платника;

- завищення (заниження) первісної вартості, зносу машин та обладнання;

- завищення обсягів капітальних інвестицій (на будівництво, реконструкцію, модернізацію, виготовлення, придбання основних засобів тощо) з метою заниження податкового зобов'язання;

- значні суми втрат від участі в капіталі у разі великих сум інвестицій можуть бути свідченням здійснення операцій з використанням фіктивних підприємств;

- завищення витрат на будівництво з метою зловживання "відстрочкою сплати" тощо.

Отже, виявлення суб'єктів господарювання з ознаками ризику має відбуватися ще на етапі попередньої перевірки декларацій, поданих платниками. Це дозволяє здійснити попередню оцінку ступеня "ризиковості" платника та відповідно наявності ризикових статей (показників) у поданій ним декларації. Наступним кроком має бути зіставлення відповідних показників декларації платника між собою та з відповідними показниками фінансової звітності і встановлення характеру та обсягів ймовірних сум необгрунтованої мінімізації податкових зобов'язань, або ухилення від сплати податків.

ВИСНОВКИ

Таким чином, оцінювання показників фінансової звітності суб'єктів господарювання на наявність статей з ознаками ризиковості має здійснюватися на першому етапі ризик-орієнтованого аудиту, який передбачає аналіз фінансової та податкової звітності з метою встановлення: 1) рівня ризиковості діяльності платників податків та відбору тих з них, які мають високий та середній ступінь ризиковості; 2) типу застосованої ризиковим платником податків схеми для необгрунтованої мінімізації або ухилення від сплати податків, що включає виявлення методу її реалізації та виду ризикових операцій (інструментів), що становлять її основу.

Водночас джерелами інформації для виявлення ризикових суб'єктів господарювання, що мінімізують податкові зобов'язання або ухиляються від сплати податків, можуть бути дані, що містяться у фінансовій звітності платників податків, а також у поданих ними податкових деклараціях, розрахунках, звітах тощо. За результатами перевірки робляться висновки щодо ймовірних схем (способів) мінімізації або ухилення від сплати податків. Такий підхід дозволяє встановити ризик застосування схем мінімізації або ухилення від сплати податків, що у подальшому може бути використано для ідентифікації типу таких схем, а також визначення змісту і складу операцій, що формують ці схеми.

Література:

1. Алгоритм виявлення ризикових суб'єктів господарювання — платників податку на прибуток підприємства на основі аналізу співвідношення показників фінансової звітності: Звіт з ННТР (№ держ. реєстр. 0116U004969) / НДІ фінансової політики, Університет ДФС України, 2017. 589 с.
2. Вдосконалення процедур проведення аудиту ризикових суб'єктів господарювання за результатами аналізу фінансової та податкової звітності: Звіт з ННТР (№ держ. реєстр. 0118U004104) / НДІ фінансової політики, Університет ДФС України, 2018. 464 с.
3. Звіт Державної фінансової служби України за 2017 рік. Київ. 2018. 117 с. URL: <http://sfs.gov.ua/> (дата звернення: 22.10.2019).
4. Звіт Державної фінансової служби України за 2018 рік. Київ. 2019. 112 с. URL: <http://sfs.gov.ua/> (дата звернення: 01.10.2019).

5. Звіт про фінансові результати. URL: www.golovbukh.ua/article/7084-zvt-pro-fnansov-rezultati (дата звернення: 10.10.2019).

6. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь [та ін.]. 4-те вид. [доп. і перероб.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/22518/1/Finansovuj_Oblik-2017.pdf (дата звернення: 18.11.2019).

7. Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 26.03.2018 № 386. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.11.2019).

8. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ: наказ ДФС України від 28.07.2015 № 543. URL: <http://sfs.gov.ua/> (дата звернення: 18.11.2019).

9. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15> (дата звернення: 18.11.2019).

10. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 № 302. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00> (дата звернення: 08.11.2019).

11. Проскура К.П., Сушкова О.Є. Основні методи мінімізації сплати податків в Україні. Вісник Одеського національного університету. Серія "Економіка". 2016. Том 21. Випуск 3. С. 168—175.

12. Ризикові платники податку на прибуток підприємств та методика їх виявлення на основі аналізу показників фінансової звітності / за заг. ред. О.Є. Сушкової. К.: Алерта, 2017. 96 с.

13. Тенденції тіньової економіки в Україні у 2018 році. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> (дата звернення: 28.12.2019).

14. Тіньова економіка в Україні. Результати дослідження 2019 року. Київський міжнародний інститут соціології. 11.10.2019. URL: http://kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=897&page=1&fbclid=IwAR1GSrn-l6l4vk1GZE4QR9yekDt_C_NMIXJ-eA0mWArZpSC3DsCgwPsZ7unw (дата звернення: 28.12.2019).

15. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 7-ме вид. допов. і перероб. К.: Алерта, 2016. 928 с.

16. Ткаченко Н.М. Фінансовий облік 2: навч. посіб. / [Н.М. Ткаченко, О.В. Борович, І.А. Цюцяк, А.А. Цюцяк]; за заг. ред. Н.М. Ткаченко. К.: Алерта, 2014. 456 с. URL: http://pidruchniki.com/1648040364271/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/finansoviy_oblik (дата звернення: 14.12.2019).

17. Шкуренко Н.Г. Організаційно-правові засади відпрацювання податкових ризиків. Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, Університет державної фіскальної служби України, 17—18 трав. 2018 р.). К.: Алерта, 2018. 174 с.

References:

1. Research Institute of Fiscal Policy (2017), *Alhorytm vyyavlennya ryzykovykh subyektiv hospodaryuvannya — platnykiv podatku na prybutok pidpryyemstva na osnovi analizu spivvidnoshennya pokaznykiv finansovoyi zvitnosti*. Zvit z NNTR (№ derzh. reyestr. 0116U004969) [Algorithm for the detection of risky business entities — payers of income tax by analyzing the ratio of financial statements. Report on NNTR (State Registration № 0116U004969)], University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine.

2. Research Institute of Fiscal Policy (2018), *Vdoskonalennya protsedur provedennya audytu ryzykovykh subyektiv hospodaryuvannya za rezultatamy analizu finansovoyi ta podatkovoyi zvitnosti*. Zvit z NNTR (№ derzh. reyestr. 0118U004104) [Improvement of procedures for conducting audit of risky entities based on the results of the analysis of financial and tax reporting. Report on NNTR (State Registration № 0118U004104)], University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine.

3. State Fiscal Service of Ukraine (2018), "Report of the State Fiscal Service of Ukraine for 2017", available at: <http://sfs.gov.ua/> (Accessed 22 Jan 2020).

4. State Fiscal Service of Ukraine (2019), "Report of the State Fiscal Service of Ukraine for 2018", available at: <http://sfs.gov.ua/> (Accessed 22 Jan 2020).

5. Golovbukh (2019), "Statement of financial results", available at: <http://www.golovbukh.ua/article/7084-zvt-pro-fnansov-rezultati> (Accessed 22 Jan 2020).

6. Krupka, Ya. D. Zadorozhnyi, Z. V. and Gudzy, N. V. (2017), *Finansovyy oblik* [Financial accounting], 4rd ed, Ternopil, TNEU, Ukraine.

7. Ministry of Finance of Ukraine (2018), Order "On Amendments to the Procedure for Forming a Plan-Schedule of Documentary Scheduled Checks of Taxpayers", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 18 Jan 2020).

8. The State Fiscal Service of Ukraine (2015), Order "On providing comprehensive control of VAT tax risks", available at: <http://sfs.gov.ua/> (Accessed 18 November 2019).

9. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order "On Approval of the Procedure for Forming a Schedule of Carrying out Documentary Scheduled Checks of Taxpayers", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15> (Accessed 18 Jan 2020).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order "On Notes to the Annual Financial Reporting", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00> (Accessed 8 Jan 2020).

11. Proskura, K. P. and Sushkova, O. Ye. (2016), "Basic methods of tax minimization in Ukraine", *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Seriya "Ekonomika"*, vol. 21. Issue 3, pp. 168—175.

12. Sushkova, O. Ye. Eds. (2017), *Ryzykovi platnyky podatku na prybutok pidpryyemstv ta metodyka yikh vyyavlennya na osnovi analizu pokaznykiv finansovoyi zvitnosti* [Risky payers of corporate income tax and the method of their detection based on the analysis of financial statements]. Alerta, Kyiv, Ukraine.

13. Ministry for Development of Economy, Trade and Agriculture of Ukraine (2018), "Trends in the shadow economy in Ukraine in 2018", available at: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> (Accessed 28 Jan 2020).

14. Kiev International Institute of Sociology (2019), "The shadow economy in Ukraine. Results of the study in 2019", available at: http://kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=897&page=1&fbclid=IwAR1GSrn-l6l4vk1GZE4QR9yekDt_C_NMIXJ-eA0mWArZpSC3DsCgwPsZ7unw (Accessed 28 Jan 2020).

15. Tkachenko, N. M. (2016), *Buhgalterskiy finansovyy oblik, opodatkovannya i zvitnist* [Accounting financial, taxation and reporting], 7rd ed, Alerta, Kyiv, Ukraine.

16. Tkachenko, N. M. Boroovich, O. V. Tyutsyak, I. L. and Tyutsyak, A. L. (2014), *Finansovyy oblik 2* [Financial accounting 2], Alerta, Kyiv, Ukraine.

17. Shkurenko, N. H. (2018). "Organizational and legal principles of working out tax risks", *Zbirnyk materialiv naukovo-praktychnoho kruhloho stolu. Orhanizatsijno-pravovi zasady vidpratsiuvannya podatkovykh ryzykiv*. Protydiia minimizatsii splaty podatkov: svitoviy dosvid ta praktyka Ukrainy [Scientific and Practical Roundtable. Counteracting Taxes Minimization: World Experience and Practice in Ukraine], University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine, 17—18 may.

Стаття надійшла до редакції 11.02.2020 р.