

УДК 336:657

Канюк В. М.

Тернопільський національний економічний університет

## АПРОБАЦІЯ МЕТОДИКИ ОЦІНЮВАННЯ ДОСТОВІРНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ОСНОВІ НЕФІНАНСОВИХ ПОКАЗНИКІВ

У статті розглянуто підхід до виявлення ознак викривлення фінансової звітності за допомогою нефінансових показників діяльності суб'єктів господарювання з урахуванням їхньої галузевої специфіки. Для аналізу можливих податкових ризиків, пов'язаних зі спотворенням фінансової звітності, за результатами кореляційного аналізу відібрано показник чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та такі НФП, як довжина розподільчих газових мереж та кількість газифікованих будинків і квартир. Доведено, що запропонована методика може бути застосована на початковому етапі аналізу податкових ризиків підприємства для отримання попередніх висновків щодо достовірності та повноти відображення у фінансовій звітності господарських операцій з точки зору можливого зниження бази оподаткування.

**Ключові слова:** податкові ризики, нефінансові показники, кореляційний аналіз, викривлення, фінансова звітність, газотранспортні підприємства, індикатор.

**Постановка проблеми.** Наявність значної кількості підприємницьких ризиків загалом і податкових ризиків зокрема, детермінантна залежність останніх від численних чинників вимагають розроблення ефективного методичного інструментарію у сфері їхньої ідентифікації, верифікації, оцінювання, аналізу та прогнозування. Ймовірність настання податкового ризику може бути визначена суб'єктивними та об'єктивними методами. Суб'єктивні методи базуються на експертних оцінках, імітаційних моделях, тоді як об'єктивні – на розрахунку показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання на основі даних, наведених у фінансовій звітності. Викривлення останньої, яке може відбуватися внаслідок помилок, шахрайства, маніпуляції, фальсифікації, невідповідного відображення, незвичайних операцій, з метою мінімізації податків та уникнення оподаткування, є одним з джерел податкових ризиків. Це зумовлює необхідність проведення досліджень у сфері застосування аналітичних процедур для виявлення ознак викривлення фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика виявлення викривлень у фінансовій звітності знайшла широке відображення у працях як вітчизняних (К. Безверхий [2], В. Власюк [3], М. Дубініна [5], Л. Логвінська [6], О. Осадча [10], К. Сорокіна [13], І. Цюцяк [14]), так і іноземних (А. Амзельт [1], М. Беніш [15], М. Роксес [16], Дж. Бразел, К. Джонс, М. Зімбельмен [17]) вчених і фахівців-практиків.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Водночас практично відсутні дослідження особливостей застосування для вказаних цілей нефінансових показників діяльності суб'єктів господарювання, що зумовлює актуальність цього дослідження.

**Мета статті** полягає в розробленні методики застосування нефінансових індикаторів, що характеризують діяльність підприємств з урахуванням галузевої специфіки, для оцінювання можливості спотворення фінансової звітності, що може в майбутньому призвести до виявлення фіскальними органами податкових деліктів, пов'язаних із заниженням бази оподаткування в поданих податкових деклараціях і розрахунках, а також застосування відповідних фінансових санкцій.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У своїй науковій праці К. Безверхий зазначає, що виявити зміни в системі економічних показників і правопорушення в результаті помилок і викривлень фінансової звітності підприємства можна за

допомогою аналітичних процедур, які включають порівняння даних, що не відображаються у фінансовій звітності підприємства. Таким чином, необхідно розрізнити два об'єкти аналізу, а саме фінансову звітність і нефінансову інформацію, що дає змогу зробити висновок про згадані порушення. У тому ж дослідженні автор робить висновок, що без належного розуміння галузевої специфіки та виробничих показників підприємства виявити факти викривлень у фінансовій звітності досить важко [2, с. 10].

Іноді, як стверджує А. Амзельт, доцільно співвідносити дані фінансової звітності щодо динаміки виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) з нефінансовими показниками (далі – НФП), що впливають на відповідні зміни [1]. При цьому необхідно ретельно вивчити конкретну галузь (вид економічної діяльності), в якій функціонує досліджуваний суб'єкт господарювання, з метою визначення найбільш типових НФП, що можуть спричинити вплив на виручку.

Досліджуючи діяльність вітчизняних компаній з газопостачання та газифікації, зокрема ПАТ «Закарпатгаз», до специфічних НФП, про які наведено інформацію в річній звітності згаданого суб'єкта господарювання, можна віднести такі:

- довжина розподільчих газових мереж (під розподільною газопровідною мережею (РГМ) розуміють інженерну споруду, призначену для транспортування природного газу від газорозподільних станцій до об'єкта-споживача) [4];

- кількість дворових ввідів (дворовий ввід (ДВ) – це газопровід від місця приєднання до розподільного газопроводу до вимикального пристрою на ввіді; до дворового вводу належать також ділянки дворових газопроводів до вимикального пристрою на ввідному газопроводі) [8];

- кількість газорегуляторних пунктів (газорегуляторний пункт (ГРП) є комплексом технологічного обладнання для зниження вхідного тиску природного газу до заданого рівня та підтримки його на виході на цьому рівні незалежно від витрат газу) [4];

- кількість шафових газорегуляторних установок (ШГРУ) (шафовий газорегуляторний пункт – тип газорегуляторного пункту, який розміщується у шафі з вогнетривкого матеріалу) [9];

- кількість комбінованих будинкових регуляторів тиску газу (КБРТГ), до яких відносять газорегулювальне обладнання, призначене для постачання природним газом низького тиску одного або декількох житлових будинків та інших споживачів [9];

- кількість газифікованих будинків і квартир (ГБК);
- кількість одиниць встановленого побутового газового обладнання (ОВПГО);
- кількість встановлених побутових газових лічильників (ВПГЛ).

Інформація щодо динаміки перелічених вище НФП у ПАТ «Закарпатгаз» упродовж 2013–2017 рр. наведена в табл. 1.

Як бачимо, впродовж досліджуваного 5-річного періоду НФП діяльності ПАТ «Закарпатгаз» практично не змінилися або зазнали малопомітних змін. Так, показники протяжності РГМ та ДВ зросли лише на 1,4% кожен. Кількість ГРП упродовж 2013–2017 рр. збільшилася з 334 до 345 од., або на 0,6%. Підвищення кількості КБРТГ, ГБК, ОВПГО було однаковим, становлячи тільки 2,2%, а найбільший приріст продемонстрували показники кількості ШГРУ (5,1%) та ВПГЛ (4,9%).

На відміну від НФП, дані щодо окремих фінансових індикаторів господарської діяльності ПАТ «Закарпатгаз», наведені в табл. 2, засвідчують їхню високу різновекторну динамічність.

Так, упродовж 2013–2017 рр. чистий дохід від реалізації досліджуваного газотранспортного підприємства збільшився у 4,2 рази, що переважно було зумовлено різким підвищенням тарифів на природний газ для населення та юридичних осіб. Водночас валовий прибуток, навпаки, знизився із 49,1 до 42,7 млн. грн., або приблизно на 15%, що

говорить про незначне погіршення ефективності основної діяльності ПАТ «Закарпатгаз», тоді як показники фінансового результату до оподаткування та чистого фінансового результату не лише щороку мали від'ємні значення, але й продемонстрували протягом вказаного періоду різко виражений спадний тренд: збиток до оподаткування підвищився у 6,3 рази, а чистий збиток – у 6,5 рази. Це дає змогу зробити висновок про значні проблеми у сфері інвестиційної та фінансової діяльності досліджуваного газотранспортного підприємства.

З метою вибору найбільш оптимального нефінансового індикатора для подальшого аналізу розглянемо кожен з вищезазначених НФП. Такий аналіз дасть змогу за допомогою лінійного коефіцієнта кореляції (далі – ЛКК) визначити найкращий НФП для подальшого аналізу взаємозв'язків, які можуть свідчити про наявність ризиків спотворення фінансової звітності, а отже, про наявність податкових ризиків, пов'язаних із заниженням бази оподаткування ПДВ і податком на прибуток підприємств.

У табл. 3 наведені значення ЛКК, що свідчать про характер зв'язку між зазначеними вище ознаками ( $ЧД_{\text{рп}}$ ,  $В_{\text{п/з}}$ ,  $ФР_{\text{опод}}$ ,  $ЧФР$  та НФП діяльності компанії «Закарпатгаз»).

Дані табл. 3, відповідно до шкали Чеддока (табл. 4), свідчать про наявність сильного прямого зв'язку між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та показниками «довжина РГМ» (0,887), «кількість ШГРУ»

Таблиця 1

**Нефінансові показники, що характеризують сферу діяльності  
ПАТ «Закарпатгаз» у 2013–2017 рр. [12]**

Показники	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Довжина РГМ, км	5 617,689	5 649,741	5 675,521	5 693,288	5 694,32
Довжина ДВ, км	1 742,915	1 747,867	1 758,295	1 764,569	1 767,76
Кількість ГРП	343	345	345	345	345
Кількість ШГРУ	688	706	709	709	723
Кількість КБРТГ	89 878	90 842	91 450	91 678	91 891
Кількість ГБК	267 168	269 057	270 614	271 770	272 995
Кількість ОВПГО	680 853	696 639	689 990	694 432	695 729
Кількість ВПГЛ	259 044	262 172	265 233	268 643	271 619

Таблиця 2

**Фінансові показники, що характеризують результати господарської діяльності  
ПАТ «Закарпатгаз» у 2013–2017 рр. [12], тис. грн.**

Показник	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ( $ЧД_{\text{рп}}$ )	643 312	598 827	1 318 354	2 382 227	2 697 050
Валовий прибуток/збиток ( $В_{\text{п/з}}$ )	49 111	-42 622	-106 173	107 474	42 697
Фінансовий результат до оподаткування ( $ФР_{\text{опод}}$ )	-85 769	-28 741	-156 888	-57 827	-541 992
Чистий фінансовий результат ( $ЧФР$ )	-83 695	-6 287	-173 636	-56 747	-548 064

Таблиця 3

**Значення лінійного коефіцієнта кореляції між окремими фінансовими індикаторами та НФП,  
що характеризують господарську діяльність ПАТ «Закарпатгаз»**

Показник	РГМ	ДВ	ГРП	ШГРУ	КБРТГ	ГБК	ОВПГО	ВПГЛ
$ЧД_{\text{рп}}$	0,887	0,958	0,508	0,775	0,845	0,930	0,491	0,961
$В_{\text{п/з}}$	0,132	0,242	-0,259	-0,049	0,027	0,179	-0,040	0,273
$ФР_{\text{опод}}$	-0,500	-0,626	-0,234	-0,705	-0,531	-0,660	-0,262	-0,698
$ЧФР$	-0,510	-0,640	-0,231	-0,700	-0,540	-0,666	-0,237	-0,702

Джерело: розраховано автором на основі даних табл. 1, 2

Таблиця 4

**Шкала Чеддока [7, с. 166]**

Величина ЛКК	0,1–0,3	0,3–0,5	0,5–0,7	0,7–0,9	0,9–0,99
Характеристика зв'язку	Дуже слабкий	Слабкий	Середній	Високий	Дуже високий

**Матриця парних коефіцієнтів кореляції для НФП,  
що характеризують господарську діяльність ПАТ «Закарпатгаз»**

Назва НФП	Довжина РГМ	Довжина ДВ	Кількість КБРТГ	Кількість ГБК	Кількість ВПГЛ
Довжина РГМ	1	0,976	0,992	0,978	0,957
Довжина ДВ		1	0,753	0,987	0,986
Кількість КБРТГ			1	0,976	0,946
Кількість ГБК				1	0,994
Кількість ВПГЛ					1

Джерело: розраховано автором на основі даних табл. 1

(0,775), «кількість КБРТГ» (0,845), дуже сильного прямого зв'язку чистого доходу з індикаторами «довжина ДВ» (0,958), «кількість ГБК» (0,930), «кількість ВПГЛ» (0,961) та про його середній прямий зв'язок з показниками «кількість ГРП» (0,508) і «кількість ОВПГО» (0,491).

Розраховані значення ЛКК, відповідно до вищезазначеної шкали, свідчать про наявність дуже слабкого зв'язку між показниками  $V_{п/з}$  та усіма НФП ПАТ «Закарпатгаз», про наявність середнього оберненого зв'язку між  $ФР_{опод}$ ,  $ЧФР$  та низкою НФП, які характеризують масштаби діяльності досліджуваного підприємства. На нашу думку, це пояснюється тим, що зростання в часі абсолютних значень НФП не впливає на фінансові результати згаданого суб'єкта господарювання, оскільки очевидним є той факт, що останні формуються під впливом інших, зокрема цінних, факторів, таких як тарифи на природний газ для різних категорій споживачів.

Отримані значення дають підстави стверджувати, що для подальшого аналізу виникнення податкових ризиків, пов'язаних зі спотворенням фінансової звітності, можна відібрати показник чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та такі НФП, як довжина розподільчих газових мереж, кількість дворових ввідів, кількість комбінованих будинкових регуляторів тиску газу, кількість газифікованих будинків і квартир, кількість встановлених побутових газових лічильників.

Обчисливши коефіцієнти кореляції між вибраними для подальшого дослідження НФП можемо скоротити їхню кількість, визначивши взаємозамінні, що має особливу практичну цінність в умовах обмеженості інформації про згадану сферу економічної діяльності. Матриця парних коефіцієнтів кореляції наведена в табл. 5.

Отримані дані свідчать про можливість застосування будь-якого із зазначених вище НФП для оцінювання достовірності та можливого спотворення фінансової звітності ПАТ «Закарпатгаз». В нашому разі використовуємо інформацію щодо довжини розподільчих газових мереж і кількості газифікованих будинків і квартир, на основі яких можна розрахувати критерій щільності клієнтів (далі –  $КР_{щ.к.}$ ).

Згаданий показник застосовувався компаніями «AF Mercados EMI» та «VIS Consultants» для порівняння українських та європейських операторів газорозподільних мереж за показниками економічної та операційної діяльності на замовлення експертної ради з питань розвитку газової промисловості та ринку природного газу в Україні [11].

У вищезгаданому дослідженні критерій щільності клієнтів обчислювався за формулою:

$$\text{Критерій щільності клієнтів} = \frac{\text{всього клієнтів}}{\text{довжина мереж}} \quad (1)$$

За відсутності в нашому дослідженні даних щодо загальної кількості клієнтів використовуємо для обчислень показник «кількість газифікованих будинків і квартир». Таким чином, модифікована формула (1) для розрахунку критерія щільності клієнтів набуде такого вигляду:

$$\text{Критерій щільності клієнтів} = \frac{\text{кількість ГБК}}{\text{довжина мереж}} \quad (2)$$

Обчислені описаним способом значення критерія щільності клієнтів газотранспортного підприємства «Закарпатгаз» (табл. 6) свідчать про несуттєве його зростання в динаміці.

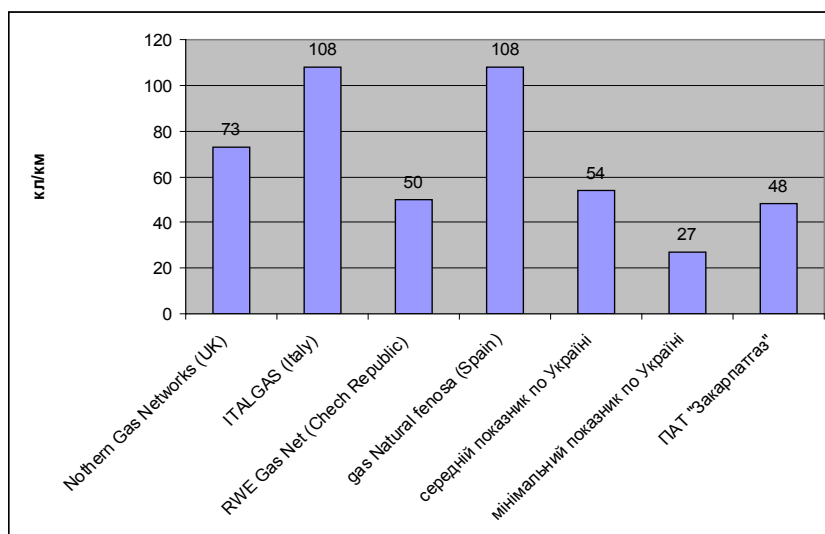
Таблиця 6

**Динаміка критерія щільності клієнтів  
ПАТ «Закарпатгаз» у 2013–2017 рр.**

Показник	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
$КР_{щ.к.}$	47,56	47,62	47,68	47,73	47,94

Джерело: розраховано автором на основі даних табл. 1

Порівняння критерія щільності клієнтів ПАТ «Закарпатгаз» з аналогічним показником чотирьох операторів газорозподільних систем з країн ЄС та середнім і мінімальним значеннями вказаного індикатора по Україні свідчить про те, що він наближується до середнього значення по Україні та аналогічного показника чеського оператора, хоча є нижчим, ніж в інших операторів з розвинутих держав ЄС (рис. 1).



**Рис. 1. Критерій щільності клієнтів окремих операторів газорозподільних систем із країн ЄС, в Україні та ПАТ «Закарпатгаз»**

Джерело: [11]

Примітка: показник для ПАТ «Закарпатгаз» взято з табл. 6

Як зазначають у своєму дослідженні Дж.Ф. Бразел, К.Л. Джонс та М.Ф. Зімбельмен [17], співвідношення даних щодо зміни виручки від реалізації (в нашому дослідженні – чистого доходу від реалізації продукції) та НФП є важливим моментом під час оцінювання фінансової звітності щодо її достовірності стосовно відображення бази оподаткування. З урахуванням сказаного обчислимо такі показники:

– зміна чистого доходу від реалізації продукції за НФП ( $\Delta\text{ЧД}_{\text{НФП}}$ ), яка розраховується за формулою:

$$\Delta\text{ЧД}_{\text{НФП}} = \text{Тзр}_{\text{ЧД}_t} - \text{Тзр}_{\text{НФП}_t}; \quad (3)$$

– зміна чистого доходу від реалізації продукції ( $\Delta\text{ЧД}_{\text{СЧП}}$ ) за середньою кількістю працюючих (СЧП), яка визначається так:

$$\Delta\text{ЧД}_{\text{СЧП}} = \text{Тзр}_{\text{ЧД}_t} - \text{Тзр}_{\text{СЧП}_t}; \quad (4)$$

де  $\text{Тзр}_{\text{ЧД}_t} = (\text{ЧД}_{\text{рп } t} - \text{ЧД}_{\text{рп } t-1}) / \text{ЧД}_{\text{рп } t-1}$ ;

$\text{Тзр}_{\text{НФП}_t} = (\text{НФП}_t - \text{НФП}_{t-1}) / \text{НФП}_t$ ;

$\text{Тзр}_{\text{СЧП}_t} = (\text{СЧП}_t - \text{СЧП}_{t-1}) / \text{СЧП}_t$ .

Проаналізуємо співвідношення, обчислені за формулою (3), для досліджуваного суб'єкта господарювання (табл. 7).

Наведені в табл. 7 значення показника  $\Delta\text{ЧД}_{\text{НФП}}$  (для яких Дж.Ф. Бразел, К.Л. Джонс та М.Ф. Зімбельмен розробили відповідну шкалу для оцінювання (табл. 8)) можуть свідчити про те, що у 2015 р. ( $\Delta\text{ЧД}_{\text{КРш.к.}} = 0,545$ ;  $\Delta\text{ЧД}_{\text{Кгбк}} = 0,540$ ;  $\Delta\text{ЧД}_{\text{Дргм}} = 0,541$ ) та 2016 р. ( $\Delta\text{ЧД}_{\text{КРш.к.}} = 0,446$ ;  $\Delta\text{ЧД}_{\text{Кгбк}} = 0,443$ ;  $\Delta\text{ЧД}_{\text{Дргм}} = 0,444$ ) з фінансовою звітністю ПАТ «Закарпатгаз» могли відбуватися певні мані-

пуляції. Проте не варто забувати про те, що сама сфера діяльності газотранспортних компаній тривалий час залишається стабільною: інфраструктура практично не розвивається, оскільки вже є сформованою, а це впливає на прирости нефінансових індикаторів, а отже, на розраховані співвідношення з приростами результуючого показника.

Проведемо аналогічне дослідження для сукупності газотранспортних компаній, що об'єдналися під брендом Регіональної Газової Компанії (далі – РГК), на основі співвідношення, вираженого рівністю (4).

Інформацію щодо зміни кількості працюючих на підприємствах РГК представлено в табл. 9. Як свідчать наведені дані, упродовж 2014–2017 рр. практично в усіх газотранспортних компаніях (ГТК) спостерігалось незначне щорічне скорочення кількості працівників, за винятком ПАТ «Чернігівгаз», де кількість працюючих у 2014–2016 рр. не змінювалась, та ПАТ «Хмельницькгаз», на якому спостерігалось незначне збільшення досліджуваного показника у 2017 р. порівняно з аналогічним попереднім періодом.

Дані щодо зміни чистого доходу від реалізації продукції ГТК, що входять до складу РГК, наведено в табл. 10.

Результати розрахунків показника  $\Delta\text{ЧД}_{\text{СЧП}}$ , який характеризує зміну чистого доходу від реалізації за кількістю працюючих, наведено в табл. 11.

Порівняння отриманих показників з оціночними, які наведені в табл. 12, свідчить про значне перевищення останніх особливо у 2015 р. та

Таблиця 7

Темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції та НФП ПАТ «Закарпатгаз» у 2013–2017 рр.

Рік	Показники						
	Тзр (ЧД <sub>рп</sub> )	Тзр (КР <sub>ш.к.</sub> )	Тзр (КГБК)	Тзр (Дргм)	$\Delta\text{ЧД}_{\text{КРш.к.}}$	$\Delta\text{ЧД}_{\text{Кгбк}}$	$\Delta\text{ЧД}_{\text{Дргм}}$
2013	–	–	–	–	–	–	–
2014	-0,074	0,001	0,007	0,006	-0,073	-0,067	-0,068
2015	0,546	0,001	0,006	0,005	0,545	0,540	0,541
2016	0,447	0,001	0,004	0,003	0,446	0,443	0,444
2017	0,117	0,004	0,005	0,0002	0,116	0,112	0,115

Джерело: розраховано автором на основі даних табл. 1, 2

Таблиця 8

Значення зміни результуючих показників для компаній, що спотворюють і не спотворюють фінансову звітність [17]

Показник	Значення для компаній, що спотворюють фінансову звітність	Значення для компаній, що не спотворюють фінансову звітність
$\Delta\text{ЧД}_{\text{НФП}}$	0,30	0,11

Таблиця 9

Динаміка зміни кількості працюючих на підприємствах РГК у 2014–2017 рр.

Назва ГТК	Тзр <sub>2015/2014</sub>	Тзр <sub>2016/2015</sub>	Тзр <sub>2017/2016</sub>
ПАТ «Дніпропетровськгаз»	-0,08	-0,05	-0,02
ПАТ «Харківгаз»	0,11	-0,02	-0,19
ПАТ «Івано-Франківськгаз»	-0,06	-0,11	-0,08
ПАТ «Запоріжгаз»	-0,12	-0,04	-0,02
ПАТ «Сумигагаз»	-0,08	-0,15	-0,12
ПАТ «Хмельницькгаз»	-0,09	-0,10	0,02
ПАТ «Чернігівгаз»	0,00	0,00	-0,14
ПАТ «Житомиргаз»	-0,04	-0,09	0,00
ПАТ «Харківміськгаз»	-0,05	-0,09	-0,07
ПАТ «Дніпрогаз»	-0,09	-0,08	-0,05
ПАТ «Рівнегаз»	-0,03	-0,09	-0,02
ПАТ «Волиньгаз»	-0,10	-0,15	-0,02
ПАТ «Криворіжгаз»	-0,11	-0,07	-0,08
ПАТ «Закарпатгаз»	-0,10	-0,12	-0,15

Джерело: розраховано автором на основі джерела [12]

Таблиця 10

## Динаміка зміни чистого доходу від реалізації продукції підприємствами РГК у 2014–2017 рр.

Назва ГТК	Тзр <sup>2015/2014</sup>	Тзр <sup>2016/2015</sup>	Тзр <sup>2017/2016</sup>
ПАТ «Дніпропетровськгаз»	1,01	1,09	0,01
ПАТ «Харківгаз»	0,87	1,24	-0,01
ПАТ «Івано-Франківськгаз»	0,63	1,15	0,11
ПАТ «Запоріжгаз»	0,56	0,64	0,05
ПАТ «Сумигаза»	0,55	0,77	-0,03
ПАТ «Хмельницькгаз»	0,49	0,94	0,09
ПАТ «Чернігівгаз»	0,54	0,88	0,08
ПАТ «Житомиргаз»	0,29	0,77	0,09
ПАТ «Харківміськгаз»	-0,02	-0,57	0,46
ПАТ «Дніпрогаз»	-0,18	-0,55	-0,08
ПАТ «Рівнегаз»	0,48	1,07	0,10
ПАТ «Волиньгаз»	0,81	0,79	0,08
ПАТ «Криворіжгаз»	0,06	-0,34	0,10
ПАТ «Закарпатгаз»	1,20	0,81	0,13

Джерело: розраховано автором на основі джерела [12]

Таблиця 11

## Зміна чистого доходу від реалізації продукції за кількістю працюючих на підприємствах РГК у 2015–2017 рр.

Назва ГТК	$\Delta\text{ЧД}_{\text{счп}2015}$	$\Delta\text{ЧД}_{\text{счп}2016}$	$\Delta\text{ЧД}_{\text{счп}2017}$
ПАТ «Дніпропетровськгаз»	1,09	1,14	0,03
ПАТ «Харківгаз»	0,76	1,26	0,18
ПАТ «Івано-Франківськгаз»	0,69	1,26	0,19
ПАТ «Запоріжгаз»	0,68	0,68	0,07
ПАТ «Сумигаза»	0,63	0,92	0,09
ПАТ «Хмельницькгаз»	0,58	1,04	0,07
ПАТ «Чернігівгаз»	0,54	0,88	0,22
ПАТ «Житомиргаз»	0,33	0,86	0,1
ПАТ «Харківміськгаз»	0,03	-0,48	0,53
ПАТ «Дніпрогаз»	-0,09	-0,47	-0,03
ПАТ «Рівнегаз»	0,52	1,16	0,12
ПАТ «Волиньгаз»	0,91	0,94	0,1
ПАТ «Криворіжгаз»	0,17	-0,27	0,18
ПАТ «Закарпатгаз»	1,30	0,93	0,28

Джерело: розраховано автором на основі даних табл. 9, 10

Таблиця 12

## Значення показників для компаній, що спотворюють і не спотворюють фінансову звітність [17]

Показник	Значення для компаній, що спотворюють фінансову звітність	Значення для компаній, що не спотворюють фінансову звітність
$\Delta\text{ЧД}_{\text{счп}}$	0,20	0,04

2016 р. Проте у 2017 р. спостерігається різке зниження значень показника зміни чистого доходу від реалізації продукції за кількістю працюючих на газотранспортних підприємствах, які входять до складу РГК. На основі цього можна зробити висновки про вищу ймовірність спотворення фінансової звітності вказаних ГТК у 2015–2016 рр. та зниження вірогідності таких маніпуляцій у 2017 р.

Водночас варто наголосити на тому, що неможливо зробити аргументовані висновки на основі показника  $\Delta\text{ЧД}_{\text{счп}}$ , оскільки постійне зменшення кількості працівників на згаданих підприємствах газотранспортної галузі супроводжувалося зростанням середньої заробітної плати. Чим вище середній рівень офіційної заробітної плати, як зазначає А. Тимейчук, тим краще підприємство піклується про своїх працівників, тим більше податкові надходження від оподаткування їхніх доходів [14]. Крім цього, високий рівень середньої заробітної плати також свідчить про орієнтацію діяльності підпри-

ємства на довгострокову перспективу, а отже, про його надійність як платника податків.

**Висновки.** Виходячи з вищесказаного, вважаємо, що запропонована нами методика може бути застосована на початковому етапі аналізу податкових ризиків підприємства для отримання попередніх висновків щодо достовірності та повноти відображення у фінансовій звітності господарських операцій з точки зору можливого заниження бази оподаткування. Після цього, на нашу думку, подібні здогадки необхідно підтвердити збором, систематизацією, опрацюванням та аналізом інформації про виявлені впродовж попередніх років порушення податкового законодавства суб'єктами господарювання певної галузі (сфери економічної діяльності) у вигляді умисного спотворення інформації у фінансовій та податковій звітності з метою обману як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів, включаючи державні фіскально-контролюючі органи.

**Список використаних джерел:**

1. Амзельт А. Признаки манипулирования прибылью и выручкой. Аудитор. 2013. № 12. URL: [https://www.cfin.ru/finanalysis/reports/risk\\_material\\_misstatement.shtml](https://www.cfin.ru/finanalysis/reports/risk_material_misstatement.shtml).
2. Безверхий К. Удосконалення методики виявлення ознак викривлень і помилок у фінансовій звітності підприємства на основі аналітичних процедур. Облік і фінанси. 2014. № 4(66). С. 8–16.
3. Власюк В., Синюк А., Підгірний А. Удосконалення фінансової звітності підприємств з метою підвищення інвестиційної привабливості вітчизняної економіки. Економічний аналіз: зб. наук. праць / редкол.: О. Ярошук (голов. ред.) та ін. Т. 26. № 1. Тернопіль: видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. С. 136–143.
4. Глосарій. URL: <https://104.ua/ua/glossary>.
5. Дубініна М. Особливості виявлення та попередження помилок у фінансовій звітності. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2015/4.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2015/4.pdf).
6. Ловінська Л. Вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Фінанси України. 2014. № 9. С. 21–30.
7. Маслій В. Статистика: навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 270 с.
8. Про затвердження Правил безпеки систем газопостачання України: Наказ Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 1 жовтня 1997 р. № 254. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0318-98/ed20051102>.
9. Про затвердження Порядку технічного огляду, обстеження, оцінки та паспортизації технічного стану, здійснення запобіжних заходів для безаварійного експлуатування систем газопостачання: Наказ Міністерства енергетики та вугільної промисловості від 24 жовтня 2011 р. № 640. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1326-11/ed20111219>.
10. Осадча О. Основні аспекти формування та відображення інформації щодо фінансових результатів у сучасних облікових концепціях. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. 2013. Вип. 1(61). С. 152–161.
11. Порівняння українських і європейських операторів газорозподільних мереж за показниками економічної та операційної діяльності. Отримані уроки вдосконалення операційної діяльності та регулювання. Fotis Thomaidis. Київ, 7 квітня 2016 р. URL: [http://www.inogate.org/documents/Fotis\\_Thomaidis\\_UA.pdf](http://www.inogate.org/documents/Fotis_Thomaidis_UA.pdf).
12. Річна інформація емітента цінних паперів. URL: <https://zt.104.ua/ua/informacija-pro-kompaniju>.
13. Сорокіна К. Інтегрована звітність – нова модель звітності для бізнесу. Корпоративна фінансова звітність. Міжнародні стандарти. 2011. № 7. URL: <http://alls.in.ua/40343-integrovanazvitnist-nova-model-zvitnosti-dlya-biznesu.html>.
14. Цюцяк І. Сутність та методика виявлення помилок і перекирвань у порядку облікового відображення складових власного капіталу. Економіка. 2015. № 12. С. 243–250.
15. Beneish M.D. The Detection of Earnings Manipulation, 55 FIN. ANALYSTS J. NO. 5 (Sept./Oct. 1999).
16. Roxas M.L. Financial Statement Fraud Detection Using Ratio and Digital Analysis. Journal of Leadership, Accountability and Ethics. 2011. Vol. 8(4).
17. Brazel J.F., Jones K.L., Zimbelman M.F. Using non-Financial Measures to assess fraud risk. Journal of Accounting Research. 2009. Vol. 47. No. 5. December.

**Канюк В. М.**

Тернопільський національний економічний університет

**АПРОБАЦИЯ МЕТОДИКИ ОЦЕНИВАНИЯ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ОСНОВЕ НЕФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ****Резюме**

В статье рассмотрен подход к выявлению признаков искривления финансовой отчетности с помощью нефинансовых показателей деятельности субъектов хозяйственной деятельности с учетом их отраслевой специфики. Для анализа возможных налоговых рисков, связанных с искажением финансовой отчетности, по результатам корреляционного анализа отобраны показатели чистого дохода от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и такие НФИ, как длина распределительных газовых сетей и количество газифицированных домов и квартир. Доказано, что предложенная методика может быть использована на начальном этапе анализа налоговых рисков предприятия для получения предварительных выводов относительно достоверности и полноты отображения в финансовой отчетности хозяйственных операций с точки зрения возможного уменьшения базы налогообложения.

**Ключевые слова:** налоговые риски, нефинансовые показатели, корреляционный анализ, искажение, финансовая отчетность, газотранспортные предприятия, индикатор.

**Kaniuk V. M.**

Ternopil National Economic University

**APPROBATION OF THE METHODOLOGY FOR ASSESSING THE AUTHENTICITY OF FINANCIAL STATEMENTS BASED ON NON-FINANCIAL INDICATORS****Summary**

The article considers the approach to revealing signs of distortion of financial statements by means of non-financial indicators of activity of business entities taking into account their industry specifics. For the analysis of possible tax risks associated with distortion of financial reporting, the net profit from sales of products (goods, works, services) and such NFIs as the length of gas distribution networks and the number of gas supplied houses and apartments were selected based on the results of correlation analysis. It is proved that the proposed method can be applied at the initial stage of the analysis of tax risks of the enterprise in order to obtain preliminary conclusions about the reliability and completeness of economic operations records in the financial statements in terms of possible understatement of the tax base.

**Key words:** tax risks, non-financial indicators, correlation analysis, distortion, financial reporting, gas transportation companies, indicator.