

Ельвіра Владиславівна КОНДУКОВА

кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту і економічного аналізу,
Національний університет податкової служби України
E-mail: ekond@irpin.com

**ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ МЕТОДИКИ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В
ПОДАТКОВОМУ КОНТРОЛІ**

Кондукова, Е. В. Проблеми розвитку методики фінансово-економічного аналізу в податковому контролі / Ельвіра Владиславівна Кондукова // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 20. – С. 164-169. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Предметом статті є історія розвитку і особливості методики фінансово-економічного аналізу для потреб фіскальної служби. Актуальність теми зумовлена тим, що, незважаючи на майже двадцятирічну історію розробок у цій сфері і апробацію різноманітних підходів, єдиної думки щодо необхідності, обсягу і методики фінансового аналізу на етапах відбору платника податків для виїзної перевірки і доперевірочного аналізу так і не вироблено.

Мета статті полягає у визначенні причин такого становища.

Результати роботи. Розглянуто особливості застосування фінансово-економічного аналізу в податковому контролі в практиці діяльності фіскальних органів України і Російської Федерації. Проаналізовано історію розвитку уявлень про місце і значення фінансово-економічного аналізу в Державній фіскальній службі, їх взаємозв'язок з ризик-орієнтованою системою відбору платників податків для перевірки. Охарактеризовано окремі варіанти методики фінансово-економічного аналізу; в тому числі, техніко-економічного аналізу, характерного для радянських часів, кабінетного аудиту, комплексної методики аналізу фінансово-господарської діяльності, комплексної методики фінансового аналізу у поєднанні з аналізом податкових ризиків. Проведено порівняння з підходом до використання фінансово-економічного аналізу в практиці діяльності Федеральної податкової служби РФ. Зроблено висновок про доцільність нормативної регламентації проведення фінансового аналізу податкового спрямування на етапі до перевіркового аналізу платника податків, пов'язаного, але не обмеженого винятково питаннями обґрунтування виявлених податкових ризиків.

Сфера застосування статті – діяльність Державної фіскальної служби України.

Ключові слова: податковий контроль; фінансово-економічний аналіз; доперевірочний аналіз; платник податків; фінансовий стан; податкові ризики.

Elvira Vladyslavivna KONDUKOVA

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Audit and Economic Analysis,
National University of State Tax Service of Ukraine
E-mail: ekond@irpin.com

**METHODOLOGY DEVELOPMENT PROBLEMS OF FINANCIAL AND ECONOMIC ANALYSIS
FOR THE PURPOSES OF TAX CONTROL**

Abstract

The article considers the history and specific features of financial and economic analysis methodic in Tax Service of Ukraine. Topic is up to date because of absence of commonly shared views at scope, methodic and necessity of financial analysis in spite of twenty years long studies history and plenty of methods tried. Analytical methods are of particular importance at the stages of taxpayer's selection for tax audit and pre-check analysis. The article focuses

on the reasons of this situation.

Author studies peculiarities of financial analysis methodic, applied by Tax service of Ukraine and Russian Federation. There are few concepts, describing the role and importance of financial analysis in State tax service practice, its interrelations with risk-oriented system of taxpayer's selection for tax audit. Author describes different analytical methodologies, including typical soviet-style techno economic study, cabinet audit, integrated due diligence methodic, and the last one, combined with task risks evaluation. Article reviews comparative practice of analytical procedures in Ukrainian and Russian Tax services. It is concluded that focused at tax aspects financial analysis requires regulatory adjustment. This is especially important for pre-checking stage of tax audit, where it is interconnected but not limited with proving of earlier detected tax risks. The article is supposed to be useful for activities of Tax service of Ukraine.

Keywords: tax control; financial and economic analysis; pre-checking taxpayers analysis; taxpayer; financial condition; tax risks.

JEL classification: H260, K340

Вступ

Застосування фінансово-економічного аналізу платників податків має достатньо тривалу історію в практиці діяльності Державної фіскальної служби України, протягом якої уявлення про його необхідність, обсяг і основні напрями змінювалися радикально – від ігнорування, як непотрібного, і до впровадження детальної, об'ємної і доволі формальної методики аналізу стосовно всіх платників податків без винятку. При цьому слід зауважити, що проблеми застосування фінансово-економічного аналізу актуальні не тільки у теорії і практиці діяльності Державної фіскальної служби, але і в діяльності інших контрольних установ, зокрема Державної фінансової інспекції, Міністерства економічного розвитку і торгівлі, Рахункової палати України. На поточний момент усі ці відомства займаються їх вирішенням на власний розсуд, причому шляхи вирішення суттєво відрізняються.

Мета і завдання статті

Застосування фінансово-економічного аналізу в процесі податкового контролю, зокрема, на етапі відбору платника податків для перевірки і до перевірконого аналізу відібраного платника податків, залишається доволі дискусійним питанням. З одного боку, аналітичний інструментарій фіскальної служби постійно розширюється і стає більш різноманітним, з іншого – спроби якимось чином впровадити в процес податкового контролю більш-менш комплексний фінансовий аналіз на поточний момент слід визнати невдалими. Виникає питання, чи є причиною цього його непотрібність, або неправильні підходи до впровадження, в тому числі, хиби у постановці завдань і невдало обрана методика. Для розуміння різноманітності підходів до питань застосування фінансово-економічного аналізу в діяльності Державної фіскальної служби проаналізуємо основні з них.

Виклад основного матеріалу

У період становлення Державної фіскальної служби в 1990-1995 рр. не вважалося за потрібне аналізувати фінансово-економічне становище платника податків, оскільки впроваджувалися принципи періодичної перевірки всіх платників на рівноправній основі методами документальної перевірки і заходів фактичного контролю. У 1998 р. ДПА розробила перші методичні рекомендації щодо аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій, які були призначені для наступного аналізу і розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності діяльності платника податків. Зокрема вже тоді ставилося завдання врахувати галузеві особливості підприємств. Ця методика повторювала традиційну методику економічного аналізу, яка склалася, ще у радянські часи, якщо не брати до уваги податкових аспектів – аналізу податкового навантаження, структури нарахованих податків, недоїмки і впливу нормативних актів на рівень податкового навантаження підприємств. [1]

З початку 2000-х років поступово складається думка про те, що підвищення ефективності і скорочення строків податкової перевірки вимагає групування платників податків за кількома критеріями і розробки індивідуального підходу до кожної такої групи. Зокрема, виокремлюють групи платників податків за масштабами діяльності (великі платників податків, малий бізнес), галузями і видами діяльності, окремими господарськими операціями (готівкові розрахунки, експортно-імпорتنі операції та інші). Одночасно впроваджується т. зв. кабінетний аудит платників податків як засіб виявлення потенційних проблем, здатних вплинути на викривлення податкової звітності і розрахунки з бюджетом; це повинно призвести до скорочення термінів і підвищення ефективності податкової перевірки [2]. Методичні рекомендації з організації кабінетного аудиту не скасовані до цього часу, хоча і були прийняті 13 років тому, оскільки відрізнялися системністю і різноманітністю аналітичних

процедур; крім того, однією з головних ідей цього документу було встановлення взаємозв'язку між податковими ризиками і відхиленнями певних фінансових і економічних показників підприємства в різних формах звітності і від визначеної бази. Зокрема, встановлювалася необхідність порівняння фінансових коефіцієнтів з середньогалузевими значеннями, робилися спроби визначити причини тієї чи іншої їх динаміки. Але аналіз коефіцієнтів залишався базовим елементом цієї методики. Крім нього, пропонувався аналіз техніко-економічних показників (обсяг реалізації і виробництва в натуральному виразі, матеріаломісткість, енергомісткість і т. ін.) у порівнянні з показниками звітності. Приблизно водночас розроблялися рекомендації з непрямих методів визначення податків, засновані на тих самих підходах. Цими ж методичними рекомендаціями впроваджувався аналіз податкових ризиків на підставі порівняння характеристик платника податків із базою податкових ризиків, до якої належав «...опис відомих схем ухилення від оподаткування, на основі чого визначався перелік ризиків існування можливих порушень, що можуть бути джерелом виявлених відхилень, можливі наслідки дії цих ризиків та програм їх усунення» [2].

Складання опису можливих схем ухилення від сплати податків виявилось дуже трудомісткою, і, головне, малоефективною справою, оскільки їх кількість невпинно зростала, з'являлися нові способи ухилення від оподаткування, і це вимагало постійного оновлення бази. Виникла проблема визначення відносної значущості окремих потенційних схем, оскільки частина з них могла бути наслідком ведення бізнесу в певних умовах (наприклад, фактором ризику вважалася експортно-імпортна діяльність, операції з продажу основних засобів і т. ін., тобто ті операції, з якими на практиці часто були пов'язані порушення податкового законодавства, але які при тому цілком могли бути результатом нормальної господарської діяльності. Поряд з ними в базі значилися операції вочевидь кримінального характеру, наприклад, реєстрація підприємства за адресою масової реєстрації, реєстрація на паспорт недієздатної особи або втрачений і т. п. Таким чином, ідея автоматизованого відбору платників податків для перевірки по базі податкових ризиків не виправдала себе, оскільки відібрані підприємства часто-густо виявлялися добросовісними платниками, але з ризикованими видами господарської діяльності, а ті підприємства, які варто було б перевірити, не потрапляли у вибірку, оскільки таких видів діяльності не здійснювали. Існував цілий перелік інших проблем у визначенні окремих податкових ризиків; наприклад, нетиповість деяких з них, оскільки податківець, якому було доручено скласти їх опис, орієнтувався на власний досвід, і ті ситуації, що траплялися в його практиці, але зовсім не обов'язково вони виявлялися типовими. Співробітникам податкової служби на місцях доводилося вручну коригувати план-графік податкових перевірок, одночасно складаючи велику кількість пояснювальних документів. Врешті-решт ідея бази податкових ризиків звелася до своєрідного довідкового документу, який податкові інспектори продивлялися на етапі підготовки до перевірки, щоб мати загальне уявлення про те, з чим можуть стикнутися.

Частина податкових ризиків пов'язувалася із економічними факторами; найчастіше порівнянням темпів зростання податкових нарахувань і доходу від реалізації продукції, питомою вагою тих чи інших видів витрат, податковим навантаженням, нижчим за середньогалузеве і т. п. Таким чином, фінансово-економічний аналіз використовувався у податковому моніторингу у двох основних формах: для отримання загального уявлення про стан підприємства і в якості бази даних для порівняння за конкретними критеріями податкових ризиків.

Наступний етап розвитку фінансово-економічного аналізу в діяльності податкової служби пов'язаний із двома обставинами: по-перше, в центрі уваги опинився фінансовий аналіз у класичному вигляді і окремо від інших методів аналізу, причому він використовувався як для отримання загального уявлення про проблеми підприємства (в т. ч. ті, що здатні вплинути на розрахунки з бюджетом), так і для порівняння фінансової і податкової звітності. По-друге, зроблена спроба розробити універсальну методику фінансового аналізу для потреб контролюючих органів [3], а потім і спеціалізовану для податкових потреб [4].

Самі по собі спроби розробки універсальної методики для контролюючих органів викликають велике зацікавлення, але в зазначеному випадку вона виявилася радше невдалою. Методика містить 12 основних таблиць, а також додаткові (і ще стільки ж таблиць, призначених для аналізу виконання фінансового плану для державних підприємств), причому їх переважна більшість присвячена вертикальному і горизонтальному аналізу структури окремих розділів або статей балансу і звіту про фінансові результати. Хоча зроблені деякі спроби навести тлумачення динаміки тих чи інших статей фінансової звітності або фінансових коефіцієнтів, але загалом на принципи оцінки і тлумачення отриманих результатів розрахунків звертається незначна увага, а податкові тлумачення відсутні взагалі. Однак протягом певного періоду часу ця методика була рекомендована для проведення фінансового аналізу всіх відібраних для перевірки платників податків на етапі доперевірочного аналізу. Зрозуміло, що вона виявилася дуже громіздкою і трудомісткою у виконанні, а головне, результат повністю залежав від особистих якостей виконавця і його здатності визначити причини тієї чи іншої динаміки фінансових

коефіцієнтів. Дуже швидко вона практично перестала використовуватись на практиці, і навзамін на її основі була розроблена спеціалізована методика аналізу фінансового стану і податкових ризиків за розширеним переліком питань. Зокрема, уводилися питання аналізу ризиків на основі даних реєстраційних документів та інших джерел інформації, які наявні в органах фіскальної служби, а також розглядалися питання податкових ризиків, пов'язаних з контрагентами підприємства, використанням його виробничих потужностей. Але базова складова цієї методики – фінансовий аналіз платника податків – розроблялася на основі Методики №170, і таким чином, успадкувала усі її недоліки. Частково через це, і частково завдяки переходу на іншу систему оцінки податкових ризиків цей Методичний посібник на поточний момент не використовується при підготовці актів і додатків до актів податкової перевірки, але зберігає свою актуальність як рекомендаційний і методичний документ. Принаймні нічого подібного за рівнем охоплення проблем і переліком розглянутих питань більше не розроблялося.

На нормативному рівні відбулося повернення до ризик-орієнтованої системи відбору платників податків і їх до перевірконого аналізу. Але, на відміну від попереднього варіанту, податкова служба вже не намагалася описати усі існуючі податкові ризики і прив'язати їх до тих чи інших рядків податкової звітності для автоматичного відбору. Був розроблений список приблизно з 40 податкових ризиків (38 у 2011 р. [5], 42 у 2012 р. [6]), поділених на три групи – високі, низькі і незначні, причому застосовувалися як кількісні, так і якісні методи їх оцінки.

При відборі платників податків для перевірки визначалися ті ризики, які для них були типові, і якщо їх набиралося більше певного рівня, підприємство включалося в план-графік на одному з двох рівнів. Рівень А формувався на рівні центрального офісу ДФС з тих платників податків, які мали не менше трьох ризиків високого ступеня і задовольняли кілька додаткових критеріїв, зокрема кількість працюючих понад 5 осіб, обсяги основних засобів більше 500 тис. грн та обсяги доходів вище показника, встановленого окремо для кожної області [6].

Рівень Б формувався на регіональному рівні за результатами аналізу основних показників діяльності і з урахуванням наявності ризиків (але це не вважалося обов'язковим). Зміст цього аналізу окремо ніде не розкривався, отже, можна припустити, що в його основі залишається все та ж Методика № 170.

На етапі до перевірконого аналізу фінансовий аналіз також втратив своє значення, оскільки його головна мета полягала в тому, щоб визначити, чому для даного підприємства «спрацював» той чи інший податковий ризик, тобто він був спрямований на достатньо вузькі питання, для яких міг використовуватись, а міг і не використовуватись фінансовий аналіз.

Для порівняння візьмемо ситуацію з використанням фінансового аналізу в податковому контролі Російської Федерації. Слід зазначити, що підхід до використання прийомів фінансового аналізу на етапі відбору платників податків суттєво відрізняється. Відібрано 18 показників, на підставі яких аналітик повинен відповісти, чи є підстави підозрювати підприємство у отриманні т. зв. «неправомірної податкової вигоди», тобто в ухиленні від сплати податків. Показники розбиті на чотири групи, одна з яких призначена для отримання загального уявлення про ефективність діяльності підприємства, а решта прив'язана до основних видів податків – зокрема, ПДВ, податок на прибуток, єдиний соціальний податок. Самі показники можна умовно поділити на традиційні фінансові коефіцієнти (рентабельність продажів, рентабельність активів, коефіцієнт фінансової залежності, питома вага витрат на оплату праці у операційному прибутку та ін.), податкове навантаження і різноманітні податкові коефіцієнти (податкове навантаження по податку на прибуток, по ПДВ, інтегральне податкове навантаження і т. п.), а також деякі штучні коефіцієнти, розроблені для відображення впливу податково ризикованих операцій (питома вага інших доходів у загальній сумі доходів організації, поляризація заробітної плати і т. ін.). Але найголовніше полягає у тому, що на підставі порівняння цих коефіцієнтів із середньогалузевими значеннями та їх динаміки пропонується зробити висновки про те, на яких саме податках і за допомогою яких схем підприємство «економить» [7].

Головні переваги цієї методики полягають у обмеженості кола показників і простоті застосування, а також спрямованості на визначення фінансових проблем і їх податкову інтерпретацію. Головна проблема пов'язана з тим, що динаміка будь-якого фінансового коефіцієнта зумовлена багатьма факторами і може мати кілька причин. Крім того, фахівці називають такі її недоліки, як залежність від середньогалузевих показників, які розраховуються на підставі даних підприємств з різними масштабами діяльності і на різних етапах життєвого циклу. Крім того, коректність розрахунку коефіцієнтів залежить від достовірності фінансової звітності [8; 9]. Зауважимо, що це одразу висуває високі вимоги до підготовки аналітиків, оскільки податкова інтерпретація розрахованих коефіцієнтів звітності вимагає певних аналітичних навичок і вміння при необхідності проводити додаткові порівняння, щоб підтвердити або спростувати ті чи інші можливі причини їх відхилень від середньогалузевих або коливань.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Таким чином, комплексний аналіз фінансово-господарської діяльності на поточний момент не передбачається для всіх підприємств, хоча і згадувався в якості допоміжного і обмеженого за обсягом інструменту відбору. При цьому єдиної офіційної методики його проведення так і не з'явилося. Натомість існували кілька методик різних років, які вже не використовувалися, але і не були скасовані.

З аналізу історії застосування фінансово-економічного аналізу в практиці української фіскальної служби витікає невтішний висновок про те, що за минулі роки не тільки не розроблена єдина її методика і правила інтерпретації отриманих результатів, але і не вирішене остаточно питання про необхідність такого аналізу і його обсяг та етап планування податкових перевірок, на якому він має застосовуватись. Необхідність фінансово-економічного аналізу хоча і не ставиться під сумнів, але і не підтверджується офіційно, з визначенням методики і етапів його проведення. Фактично на практиці постійно змінюється думка про його місце і значення в процесі податкового контролю – від основного інструменту відбору платників податків і до перевірконого аналізу до отримання відповідей на окремі питання в процесі ризик-орієнтованої системи відбору платників податків та отримання базових значень окремих показників (середньогалузеве податкове навантаження, темпи зростання обсягу реалізації і т. п.). За умов ризик-орієнтованої системи фінансово-економічний аналіз хоча і не викидається з процедури зовсім, але залишається у дуже обмеженому вигляді, втрачаючи комплексний характер. У цьому випадку і доперевірочний аналіз головним чином присвячений формулюванню гіпотез щодо встановлених для платника податкових ризиків, їх підтвердження або спростування.

На підставі проведеного аналізу можна зробити висновок про те, що на етапі відбору платника податків для виїзної перевірки доцільно застосовувати ризик-орієнтований підхід, у той час, як фінансово-економічний аналіз доцільно нормативно регламентувати, поставивши конкретні завдання, на етапі до перевірконого аналізу. При цьому можна рекомендувати методику фінансового аналізу, засновану на поєднанні традиційних фінансових коефіцієнтів (у кількості не більш ніж 10-12) і показників податкового навантаження. Основну увагу слід звернути на оцінку можливих податкових причин відхилення показників від середньогалузевого рівня і можливі додаткові аналітичні процедури для більш детального аналізу виявлених фінансових проблем. Але викласти всі можливі причини відхилень від середньогалузевого рівня або тієї чи іншої динаміки відібраних показників в одній методиці неможливо. Тому було б доцільно розробити спеціальні методичні рекомендації з фінансового аналізу для ДФС і проводити постійне навчання співробітників відділів контрольно-перевірочної роботи і економічного аналізу та прогнозування.

Список літератури

1. *Щодо Методичних рекомендацій по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій: Лист ДПА України від 27.01.1998 № 759/10/20-2117. – [Електронний ресурс]. – Сайт: Бібліотека бухгалтерського обліку... і не тільки. – Режим доступу: <http://pro-4ot.info/index.php?section=browse&CatID=156&ArtID=422> (дата звернення: 30.05.15). – Назва з екрана.*
2. *Про затвердження Методичних рекомендацій з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб): Наказ ДПА адміністрації України від 25. 11. 2002 № 567. – [Електронний ресурс]. – Сайт: Професійна юридична система МЕГА-НаУ. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=139999 (дата звернення: 30. 05. 15). – Назва з екрана.*
3. *Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки: Наказ Міністерства фінансів України від 14. 02. 2006 № 170. – [Електронний ресурс]. – Сайт: Верховна Рада України: офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06> (дата звернення: 30.05.15). – Назва з екрана.*
4. *Щодо здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності при проведенні перевірок: Лист ДПА України від 17.03.2009 р. № 2393/7/23-308. – Сайт: Професійна юридична система МЕГА-НаУ. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=244314(дата звернення: 30.05.15). – Назва з екрана.*
5. *Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання: Наказ ДПА України від 01.04.2011 р. № 190. – Сайт: Професійна юридична система МЕГА-НаУ. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=627233 (дата звернення: 30.05.15). – Назва з екрана.*
6. *Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання: Наказ ДПС України від 27.06.2012 р. № 553. – Сайт: Професійна юридична система МЕГА-НаУ. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=782261 (дата звернення: 30.05.15). – Назва з екрана.*

7. Методические рекомендации проведения налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых индикаторов. Приказ ФНС России от 23 июля 2009 г. № ММ-8-И\24. – Сайт: Консультант Плюс. Р Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi> (дата звернення: 5.06.2015). – Название с экрана.
8. Как налоговики будут искать признаки налоговых схем в отчетности компаний. – Сайт: Финансовый директор. – Режим доступа: <http://fd.ru/articles/36969-kak-nalogoviki-budut-iskat-priznaki-nalogovyh-shem-v-otchetnosti-kompaniy#ixzz3bjAfEehN> (Дата звернення 17.09.2009 г.). – Название с экрана.
9. Удалов, Р. В. Применение аналитических инструментов при осуществлении налогового контроля (предпроверочный анализ) / Р. В. Удалов // *Налоги и налогообложение*. – 2012. – № 5. – С. 33-37.

References

1. Lyst DPA Ukrai'ny vid 27.01.1998 № 759/10/20-2117 «Shhodo Metodychnyh rekomendacij po analizu finansovo-gospodars'kogo stanu pidpryjemstv ta organizacij» [The Statement of State Tax Administration of 27.01.1998 № 759/10/20-2117 «About Methodical recommendations as for analysis of enterprises' and organizations financial and economic condition»]. (1998, 27 January). Retrieved from <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=156&ArtID=422> [in Ukrainian].
2. Nakaz DPA administracii' Ukrai'ny vid 25.11.2002 № 567 «Pro zatverdzhennja Metodychnyh rekomendacij z organizacii' kabinetnogo audytu (dlja jurydychnyh osib)» [The Order of State Tax Administration of 25.11.2002 № 567 «On approval of Methodical recommendations for organization of cabinet audit of incorporated person»]. (2002, 25 November). Retrieved from http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=139999 [in Ukrainian].
3. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny vid 14.02.2006 № 170 «Pro zatverdzhennja Metodyky analizu finansovo-gospodars'koi' dijal'nosti pidpryjemstv derzhavnogo sektoru ekonomiky» [The Order of Ministry of finance of 14.02.2006 № 170 «On approval of Methodic of financial and economic analysis for public sector incorporated person»]. (2002, 25 November). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06> [in Ukrainian].
4. Lyst DPA Ukrai'ny vid 17.03.2009 r. № 2393/7/23-308 «Shhodo zdijsnennja analizu finansovo-gospodars'koi' dijal'nosti pry provedenni perevirok». [The Statement of State Tax Administration of 17.03.2009 r. № 2393/7/23-308 «About conducting of financial and economic analysis under tax audit»]. (2009, 17 March). Retrieved from http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=244314. [in Ukrainian].
5. Nakaz DPA Ukrai'ny vid 01.04.2011 r. № 190 «Pro zatverdzhennja Metodychnyh rekomendacij shhodo skladannja planu-grafika provedennja dokumental'nyh planovyh perevirok sub'ektiv gospodarjuvannja» [The Order of State Tax Administration of 01.04.2011 r. № 190 «On approval of Methodical recommendations for scheduling of planned documental tax audits of incorporated persons»]. (2011, 01 April). Retrieved from http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=627233 [in Ukrainian].
6. Nakaz DPS Ukrai'ny vid 27.06.2012 r. № 553 «Pro zatverdzhennja Metodychnyh rekomendacij shhodo skladannja planu-grafika provedennja dokumental'nyh planovyh perevirok sub'ektiv gospodarjuvannja» [The Order of State Tax Service of 27.06.2012 r. № 553 «On approval of Methodical recommendations for scheduling of planned documental tax audits of incorporated persons»]. (2012, 27 June). Retrieved from http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=782261 [in Ukrainian].
7. Metodycheskye rekomendacyu provedenyja nalogovogo monytoryngha y predproverochnogo analiza na osnove sredneotraslevykh yndykatorov. Prikaz FNS Rossyy ot 23 yulja 2009 g. № ММ-8-И\24. [The Order of Federal Tax Service of Russian Federation 23.07.2009 r. № ММ-8-И\24 «Methodical recommendations for tax monitoring and pre-checking analysis based on average industrial indicators»]. (2009, 23 July). Retrieved from <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi> [in Russian].
8. Kak nalogovyky budut yskat' pryznaky nalogovykh shem v otchetnosti kompanyj. (17.09.2009) [What are procedures for searching of tax schemes, used by tax auditors], Fynansovij dyrektor. Retrieved from: <http://fd.ru/articles/36969-kak-nalogoviki-budut-iskat-priznaki-nalogovyh-shem-v-otchetnosti-kompaniy#ixzz3bjAfEehN>.
9. Udalov R. V. (2012). Prymenenye analytycheskyh ynstrumentov pry osushhestvlenyy nalogovogo kontrolja (predproverochnyj analiz). [Analitical procedures, used under tax control (pre-check analysis)], *Nalogy y nalogooblozhenye*, 5, 33-37.

Стаття надійшла до редакції 31.05.2015 р.