

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2023. № 11.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.23>

УДК 657 : 336

Ю. Ю. Мороз,

д. е. н., професор, професор кафедри національної безпеки, публічного управління та адміністрування, Державний університет «Житомирська політехніка»

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6136-3070>

М. Ф. Нагірняк,

аспірант, Державний університет «Житомирська політехніка»

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8245-1021>

ФІКТИВНІ ГОСПОДАРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Y. Moroz,

*Doctor of Economics Sciences, Professor, Professor of the Department of National Security, Public Management and Administration,
Zhytomyr Polytechnic State University*

M. Nagirniak,

Postgraduate student, Zhytomyr Polytechnic State University

FICTITIOUS BUSINESS TRANSACTIONS IN THE FIELD OF TAXATION AS OBJECTS OF ACCOUNTING

Висвітлено аналіз стану створення та відмивання доходів незаконного походження за участі фіктивних господарських операцій, що відображаються та / або залишаються поза увагою облікових систем бізнесу і бюджетних установ, побудованих на різних формах власності. Основними негативними явищами національної економіки України, які формуються на підґрунті фіктивних господарських операцій, є тіньова економіка, корупція, хабарництво, збиткова діяльність, банкрутство, незаконне використання ресурсів та створеної доданої вартості, ухилення від оподаткування, непрацюючі кредити, порушення в сфері державних закупівель. В контексті здійснення злочинів в господарській діяльності уточнено зміст поняття «господарська операція» та здійснено тлумачення «фіктивна господарська операція».

Фіктивна господарська операція відображає інформацію, яка характеризується змінами в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, яку створює несправжня (нереальна) економічна дія або подія, яка має вигаданий характер, з метою приховування (обману) та відображається в первинних документах та/або регістрах бухгалтерського обліку і в показниках звітності лише для вигляду і без намірів її здійснити.

Серед фіктивних господарських операцій виділено два їх види: уявна та удавана. Уявна фіктивна господарська операція відображається в бухгалтерському обліку за вигаданою (фальшивою) інформацією лише для вигляду без наміру її здійснення в реальності з метою впливу на зміну структури активів, власного капіталу і зобов'язань. Удавана фіктивна господарська операція відображається в бухгалтерському обліку за підробленою під будь-яку справжню інформацію, що не існує в дійсності з метою прикриття іншої господарської операції, яка відбувається в реальності і з метою впливу на зміну структури активів, власного капіталу і зобов'язань.

Фіктивні господарські операції, так як і будь-які операції, здійснені у відповідності до нормативних положень діючого законодавства та правил

ведення бухгалтерського обліку, можуть відображати чотири типи змін, які відбуваються з активами та пасивами підприємства.

Для попередження, виявлення та зниження рівня фіктивних господарських операцій в бухгалтерському обліку і зменшення їх ролі в ухиленні від податків запропоновано здійснити організаційні заходи в сфері оцінювання ризиків платників податків, визначення розумної економічної причини здійснення господарських операцій, первинного фінансового моніторингу, правил захисту професійних бухгалтерів та щодо упорядкування тлумачення змісту «неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію».

The article analyses the state of creation and laundering of proceeds of illegal origin with the participation of fictitious business transactions that are reflected and/or ignored by the accounting systems of business and budgetary institutions based on different forms of ownership. The main negative phenomena of the national economy of Ukraine, which are formed on the basis of fictitious business transactions, are the shadow economy, corruption, bribery, unprofitable activities, bankruptcy, illegal use of resources and value added, tax evasion, non-performing loans, and violations in public procurement. In the context of committing crimes in economic activity, the author clarifies the meaning of the concept of "economic transaction" and provides an interpretation of "fictitious economic transaction".

A fictitious business transaction reflects information characterised by changes in the structure of assets and liabilities, equity of an enterprise, which is created by a false (unreal) economic action or event of a fictitious nature, with the aim of concealment (deception) and is reflected in primary documents and/or accounting registers and in reporting indicators only for the sake of appearance and without intent to carry it out.

There are two types of fictitious business transactions: imaginary and sham. An imaginary fictitious business transaction is recorded in the accounting records using fictitious (false) information only for the sake of appearance without the intention of

its implementation in reality in order to influence the change in the structure of assets, equity and liabilities. A fictitious business transaction is recorded in the accounting records under any fictitious information that does not exist in reality in order to cover another business transaction that takes place in reality and to influence changes in the structure of assets, equity and liabilities.

Fictitious business transactions, as well as any transactions carried out in accordance with the regulatory provisions of the applicable legislation and accounting rules, may reflect four types of changes that occur with the company's assets and liabilities.

In order to prevent, detect and reduce the level of fictitious business transactions in accounting and reduce their role in tax evasion, the author proposes to implement organisational measures in the area of taxpayer risk assessment, determination of a reasonable economic reason for business transactions, primary financial monitoring, rules for the protection of professional accountants and to streamline the interpretation of the meaning of "insignificant deficiencies in documents containing information about a business transaction".

Ключові слова: *господарська діяльність, фіктивні господарські операції, оподаткування, об'єкти бухгалтерського обліку, типи господарських операцій, ухилення від сплати податків.*

Keywords: *business activity, fictitious business transactions, taxation, accounting objects, types of business transactions, tax evasion.*

Постановка проблеми. Економічна діяльність завжди має матеріально-фінансовий інтерес і є сферою злочинних посягань на життєвоважливі потреби населення. Крадіжки, тіньова економіка, корупція, хабарництво, контрабанда, збиткова діяльність і банкрутство, порушення в системі державних закупівель, спекуляція, незаконне використання ресурсів та створеної доданої вартості, ухилення від оподаткування, непрацюючі кредити банків та інші негативні

явища сьогодні спостерігаються на всіх ділянках розвитку українського суспільства.

Високий рівень негативних явищ в побудові економічного механізму організації господарської діяльності є не тільки підґрунтям фінансової злочинності, але й серйозною загрозою для національної безпеки держави, особливо в умовах війни з росією та післявоєнної відбудови країни.

Злочинність в економічній сфері поглиблює розшарування населення за рахунок застосування несправедливих інструментів в управлінні доходами, порушує бюджетну систему, створює умови зростання боргів держави, деформує політичне і суспільне життя країни. Тіньові доходи створюють умови для формування тіньової влади, тіньової політики і тіньової судової системи.

Майже 100 відсотків українців основними проблемами України вважають війну, корупцію, руйнування та безробіття [37]. За розрахунками економістів через корупційні схеми щорічно державний бюджет України втрачає 455 млрд. грн., а також 500 млрд. грн. інвестицій, тобто разом 955 млрд. грн. [36].

Економічні негаразди впливають на погіршення фінансових результатів українських підприємств та збільшення частки збиткового бізнесу. Про недоліки управління економікою навіть на рівні Державного управління справами свідчить факт зупинки діяльності ДП «Житомирського лікеро-горілчаного заводу» з причин тіньового ринку [18].

Нинішні тенденції свідчать про те, що все більше суб'єктів господарювання для створення тіньових доходів практикують фіктивні операції з активами, власним капіталом і зобов'язаннями, які є основою бухгалтерського обліку.

Проблема облікового та правового визнання фіктивних господарських операцій має велике значення для підприємств, органів державного контролю і регулювання, а також для акціонерів, інвесторів та інших стейкхолдерів бізнесу, а також господарюючих суб'єктів бюджетної сфери держави. Недостатня чіткість та однозначність у визначенні таких операцій призводять

до неправильних рішень, великих фінансових збитків та втрати довіри до економічної системи загалом.

Фіктивні господарські операції створюють загрозу для економіки та суспільства в цілому використовуються для відмивання грошей, ухилення від сплати податків, дестабілізації ринку, зайвого збагачення тощо, зменшують конкурентоздатність на ринку, знижують виробництво продукції (товарів, послуг) та зупиняють інвестиційні потоки. Водночас, збільшуються прибутки власників суб'єктів, що здійснюють такі операції як безпосередньо, так і на довготривалу перспективу.

Таким чином, облікові аспекти виявлення та зупинення фіктивних господарських операцій є важливим завданням в сучасних умовах економіки. Ефективне вирішення цієї проблеми потребує комплексного підходу, що включає як вивчення міжнародного досвіду так і оновлення вітчизняного законодавства в сфері обліку, аудиту, аналізу, оподаткування, моніторингу. Така стратегія дозволить надійно регулювати проблему та запобігати негативним наслідкам фіктивних господарських операцій при формуванні доходів державного та територіальних бюджетів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фіктивні господарські операції – новий вид інструментів серед злочинних посягань у сфері функціонування підприємств України, як суспільно небезпечне явище, що виникло практично одночасно з розвитком ринкової економіки. Сутність господарських операцій та обґрунтування їх ролі у формуванні активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства розкрито в теорії бухгалтерського обліку та багатьох наукових працях. В цьому аспекті варто відзначити публікації таких авторів, як: Безінська О. [2], Болмат Г.А. [16], Бутинець Ф. Ф. [3], Глушаченко А.І. [16], Головка І. О. [5], Гончар В.П. [16], Ковтун І. В. [38], Кравченко В. [9], Маренич Т. Г. [12], Михайлов М.Г. [16], Орлова О. [20], Резнікова В. [32], Смолів К. [34], Хмелевська А. В. [38], Швець В.Г [40].

Разом з тим, вивчення стану наукових розробок питань визначення змісту, запобігання та виявлення фіктивних господарських операцій в Україні в сфері бухгалтерського обліку показало, що на сучасному етапі розвитку бізнесу спеціального комплексного дослідження з цих проблем не проводилося. Бухгалтерський облік не має в своєму розпорядженні достатніх методичних розробок про підходи до визнання фіктивних господарських операцій, умови, які сприяють їх вчиненню та комплекс можливих попереджувальних заходів для забезпечення формування достовірних інформаційних ресурсів стейкхолдерам. Окремі аспекти фіктивних господарських операцій як об'єктів бухгалтерського обліку досліджували: Гетьманцев Д. О. [4], Дутчак В. Ф. [6], Дутчак Р. Р. [6], Канцедал Н. А. [7; 8], Канцедал Ю. А. [7], Лазебник Л. [10], Лега О. В. [8], Лісовий А. В. [30], Лучко М. Р. [11], Мустафаєв Ю. [24], Оніщик А. В. [10; 19], Попелюк В. [24], Проскура К. П. [30], Січеславський І. [33].

Основними напрямками їх розвідок стали:

- ✓ управлінський контроль над обліково-аналітичним забезпеченням вирішення господарських спорів щодо нереальних господарських операцій підприємства [6];
- ✓ парадокси боротьби з фіктивними операціями в економіці України та способи їх подолання у кризовий період [7];
- ✓ податкова кваліфікація дій платників податків та критерії нереальності господарських операцій у контексті протидії ухиленню від оподаткування [4];
- ✓ класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання [10];
- ✓ невизначеність та ймовірність господарських операцій в сфері бухгалтерського обліку [11];
- ✓ документальний контроль як спосіб ідентифікації фіктивних господарських операцій платників податків [8];
- ✓ питання недійсності господарського договору з підстав учинення господарських операцій з ознаками фіктивності (нереальності) [24];

✓ документальне обґрунтування ризиків фіктивності здійснених платниками податків операцій з постачання товарів у податкових перевітках [30].

За умови обмежених наукових досліджень і методичних розробок в сфері наявних негативних явищ в національній економіці України, які пов'язані з господарськими операціями, що відбуваються у бізнесі і бюджетних установах значно актуалізуються питання визнання та попередження відображення в облікових системах підприємств фіктивних економічних дій або подій в господарському житті з метою створення тіньових доходів.

Формулювання цілей статті. Мета наукового дослідження полягає в здійсненні аналізу негативних наслідків фіктивних господарських операцій в національній економіці, визначення їх поняття і характеристик, методів і способів облікового відображення в процесі впливу на активи, власний капітал і зобов'язання та на формування доходів державного та місцевих бюджетів, запропонуванні комплексу заходів організаційного характеру в сфері бухгалтерського обліку з метою боротьби із створенням та відмиванням доходів незаконного походження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні економічний механізм господарської діяльності України в не дуже сприятливому стані не тільки від війни з росією, але й через негативний вплив процесів, пов'язаних із створенням і відмиванням доходів незаконного походження. Природно, ці процеси через фіктивні господарські операції проникають у всі сфери національної економіки при зводять до непоправних втрат державного і місцевих бюджетів, зачіпають життєвоважливі інтереси людей.

Для всіх структур, пов'язаних із створенням і відмиванням доходів незаконного походження характерне використання фіктивних господарських операцій, направлених на свідоме перекручування даних про реальні розміри господарювання, наявні ресурси, витрати, одержані прибутки та їх розподіл.

В Україні вже на сьогодні застосовується унікальний економічний механізм, що дозволяє окремим соціальним групам населення житися за

рахунок тіньової економіки, боргів держави, інфляції, курсу національної валюти, несплати податків, нееквівалентного обміну результатів господарської діяльності між учасниками ринкових відносин, перерозподілу і захоплення чужої власності, постійного зубожіння значної частин населення.

На сьогодні в Україні рівень створення та відмивання доходів незаконного походження за участі фіктивних господарських операцій, що відображаються та /або залишаються поза увагою облікових систем бізнесу і бюджетних установ, побудованих на різних формах власності є високим, про що свідчать показники, наведені на рис. 1 – 4 та табл. 1, 2.

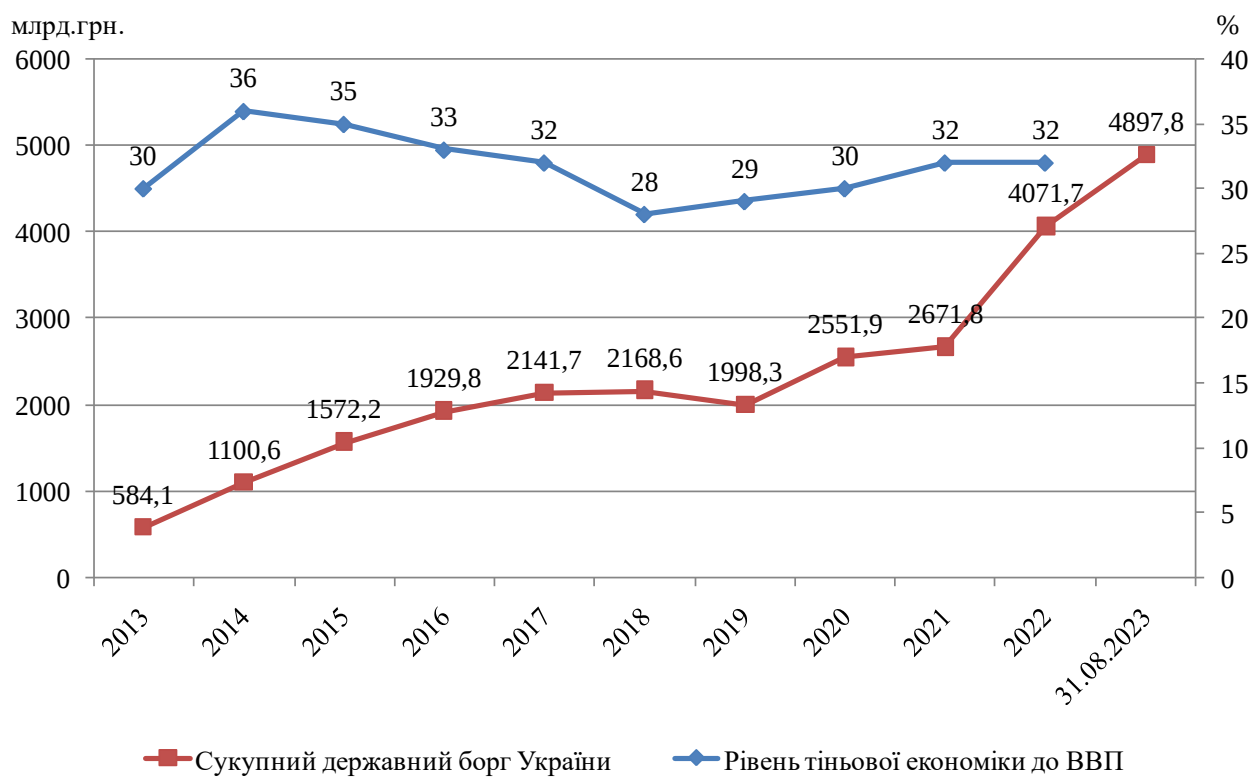


Рис. 1. Стан розвитку економіки України за показниками рівня тіньової економіки та сукупного державного боргу

Джерело: узагальнено за даними <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/debtgov/>

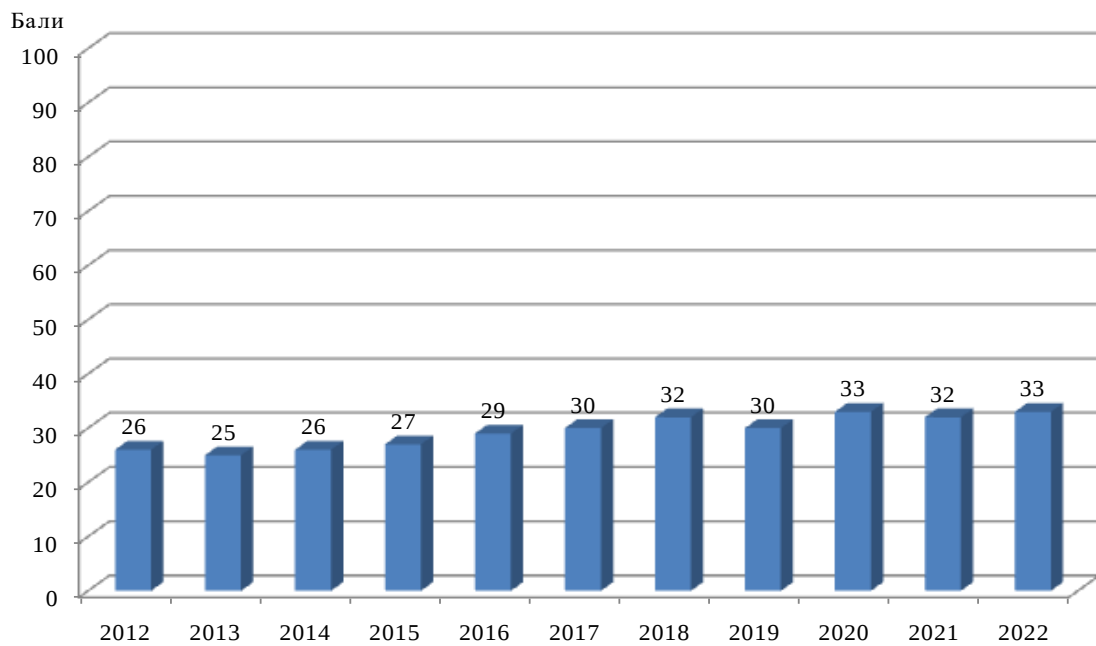


Рис. 2. Рейтинг України за Індексом сприйняття корупції

Джерело: узагальнено за даними

<https://ti-ukraine.org/research/indeks-spryjnyattya-koruptsiyi-2022/>



Рис. 3. Характеристика збиткових підприємств України

Джерело: узагальнено за даними <https://ukrstat.gov.ua/>

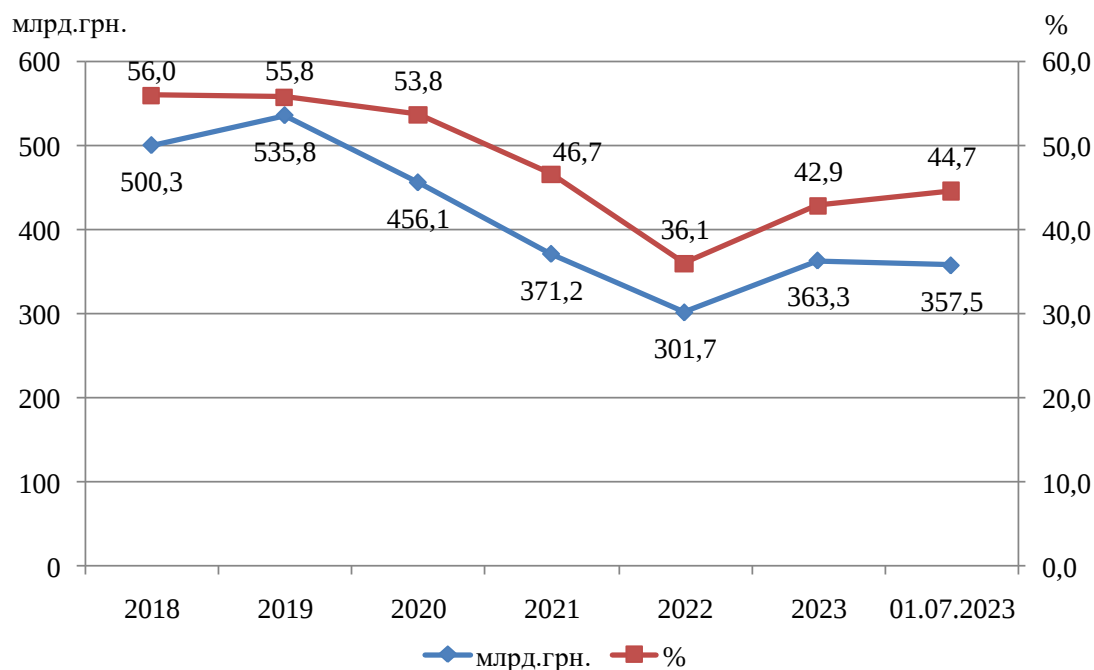


Рис. 4. Обсяги непрацюючих кредитів наданих банківськими установами корпоративному сектору в Україні (станом на 01.01.)

Джерело: узагальнено за даними <https://bank.gov.ua/>

Таблиця 1. Характеристика фактів порушень і недоліків, виявлених в процесі ревізій, перевірок і аудиту Державною аудиторською службою України у 2022 році

млн. грн.

Види порушень	Всього	в тому числі ресурси	
		державні	комунальні
Виявлено в процесі ревізій та перевірок			
1. Порушення законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	99853,8	94808,9	4894,7
2. Порушення законодавства у сфері закупівель	162882,6	62592,2	92441,6
3. Факти неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	18422,8	17743,7	79,6
4. Факти неефективних управлінських рішень або ризикових операцій, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у подальшому	6041,8	4821,5	1214,7
Разом	287201,0	179966,3	98630,6
Виявлено в процесі аудиту			
1. Факти неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат	56782,0	23504,4	32550,2

Продовження таблиці 1.

Види порушень	Всього	в тому числі ресурси	
		державні	комунальні
2. Факти неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди/неотримані доходи або продуктивні/зайві витрати	20918,3	12013,5	8721,2
3. Порушення законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	1718,4	1437,8	280,6
4. Порушення законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	2201,6	1845,5	356,2
Разом	81620,3	38801,2	41908,2
Всього	368821,3	218767,5	140538,8

Джерело: узагальнено за даними <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/2652>

Таблиця 2. Кримінальні правопорушення, вчинені на підприємствах, установах, організаціях України

Роки	Обліковано кримінальних правопорушень		Установлена сума матеріальних збитків, тис грн
	всього	в т.ч. проти власності	
2020	49728	24021	5920965
2021	48005	23255	11918748
2022	35471	15913	9921102
2023 (січень-липень)	32616	16076	25709816

Джерело: узагальнено за даними <https://www.gp.gov.ua/>

Узагальнюючи негативні явища в економіці України можна зробити висновок, що фіктивні господарські операції, які використовуються в бізнесі і бюджетними суб'єктами господарювання мають потенціал тяжких наслідків для держави (рис. 5).

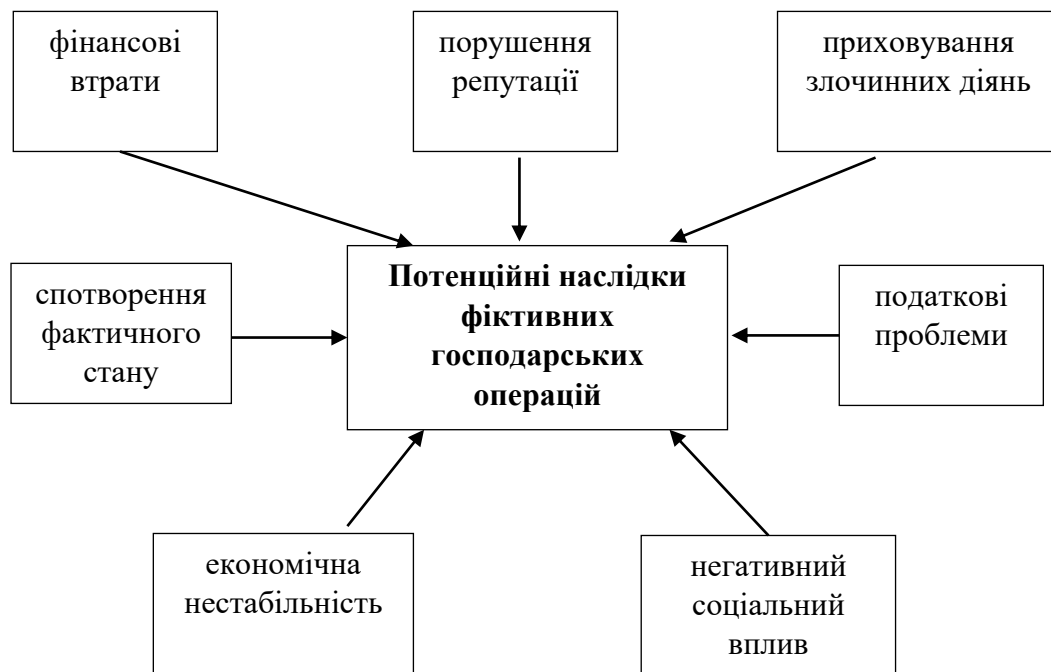


Рис. 5. Потенційні наслідки фіктивних господарських операцій

Джерело: власна розробка авторів

З ускладненням механізму функціонування підприємств в ринкових умовах кардинально змінюються схеми вчинення маскування та приховування економічних злочинів в сфері присвоєння активів через ухилення від податкових платежів.

Значна кількість здійснених злочинів в господарській діяльності відбувається за допомогою використання фіктивних господарських операцій, які можуть мати місце в їх загальній сукупності будь-якого суб'єкта господарювання від моменту його створення і до ліквідації.

Господарські операції відображають активи, власний капітал і зобов'язання суб'єктів господарювання щодо їх розміщення, надходження, формування, використання, вибуття, погашення. В результаті здійснення господарських операцій бізнес формує витрати, доходи, фінансовий результат та розподіляє його між учасниками господарської діяльності, а бюджетні установи – відображають доходи і видатки, необхідні для здійснення функціональної діяльності. Узагальнення господарських операцій здійснених

суб'єктами господарювання відбувається в їх обліковій системі відповідно до облікової політики (рис. 6).



**Рис. 6. Узагальнення господарських операцій
в обліковій системі суб'єктів господарювання**

Джерело: власна розробка авторів

Аналіз наукових публікацій та нормативних документів свідчить, що господарська операція є первинною основою облікової та інформаційної системи суб'єкта господарювання.

Проте необхідно зазначити, що господарська операція, як фундаментальне поняття господарської діяльності не знайшло широкого визначення у науковій і навчальній літературі та законодавстві.

Визначення сутності дефініції «господарська операція» в аспекті бухгалтерського обліку в Україні, яка трактується в науковій та навчальній літературі та нормативних документах, представлено в табл. 3.

Таблиця 3. Визначення «господарська операція» в науковій і навчальній літературі та нормативних документах

№ з/п	Автор (и), нормативні документи	Визначення терміну господарська операція
Законодавчі акти		
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27]	бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень
		дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємств
		первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію
2	Положення про документальне забезпечення записів і бухгалтерському обліку [23]	факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів
		дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємств
		первинні документи – це документи, створені у паперовій або в електронній формі, які містять відомості про господарські операції;
3	Порядок встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витянутої руки» (загальний) [25]	всі види операцій, договорів або домовленостей документально підтверджених або непідтверджених
Наукові публікації		
4	Маренич Т. Г. [12]	здійснений факт господарської діяльності підприємства, який приводить до змін величини або структури власних або позабалансових господарських засобів і/або джерел їх утворення.
5	Смолов К. [34]	дія двох або більше підприємств, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі цих підприємств
6	Головко І. О. [5]	будь-яка документально оформлена і виражена у грошовій формі юридично і економічно значуща дія суб'єкта господарської діяльності, пов'язана з рухом грошових коштів або матеріальних цінностей.
		здійснений в часі і просторі мікропроцес, який має чітко визначені початок і кінець та місце виконання.

Продовження таблиці 3.

№ з/п	Автор (и), нормативні документи	Визначення терміну господарська операція
7	Резнікова В.[32]	окремі фрагменти господарської діяльності, незалежно від того, чи утворюють вони безпосередній предмет його діяльності
8	Кравченко В. [9]	зареєстрована в системі бухгалтерського обліку інформація про факти господарського життя подія, що характеризує окремі господарські дії (факти), що викликають зміни у складі, розміщенні майна та (або) джерелах його утворення
Навчальна література		
9	Бутинець Ф. Ф. [3]	відображення здійсненого факту в бухгалтерському обліку про рух засобів підприємства, що мають грошову оцінку, як правило, за допомогою подвійного запису конкретна дія з участю будь-якого засобу, оформлена документом
10	Безінська О. [2]	діяльність, яка зумовлює зміни у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства
11	Хмелевська А. В., Ковтун І. В. [38]	дія або подія, яка веде до змін у фінансовому стані підприємства і є наслідком вольових дій юридичних або фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції тощо
12	Михайлов М.Г., Глушаченко А.І., Гончар В.П., Болмат Г.А. [16]	дія або подія, що викликає зміни в складі активів та джерел підприємств
13	Орлова О.[20]	господарські процеси, які загалом формують кругообіг засобів господарювання (капіталу) відповідного господарюючого суб'єкта
14	Швець В.Г [40]	наслідок вольових дій юридичних та фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції

Як видно з таблиці 3, думки авторів в літературних джерелах та визначення в нормативних документах щодо терміну «господарська операція» різняться, як за сутністю поняття, так і її впливу на господарську діяльність.

Історія тлумачення терміну «господарська операція» в нормативних документах, наведена в табл. 4.

**Таблиця 4. Історія тлумачення терміну «господарська операція» в
нормативних документах**

Період, роки	Нормативний документ	Визначення
1995-1999	Положення про документальне забезпечення записів і бухгалтерському обліку [23]	факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів
1999-2022	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27]	дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємств
	Положення про документальне забезпечення записів і бухгалтерському обліку [23]	факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів
2022-по даний час	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27]	дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємств
	Положення про документальне забезпечення записів і бухгалтерському обліку [23]	

У бухгалтерському обліку термін «господарські операції» використовується з 1995 року, який представлявся до 2022 року як факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів [23].

На протязі 1999-2022 років господарською операцією могли вважатися дії, події та факти підприємницької діяльності, що були пов'язані з активами, майном, зобов'язаннями, капіталом, власним капіталом і фінансовими результатами [23; 27] і тільки з 2022 р. поняття «господарства операція» у нормативних документах використовується за тотожним змістом.

Базові нормативні документи [23; 27] з бухгалтерського обліку визначають на сьогодні сутність «господарських операцій» як дії або події, інформація, відомості. В контексті трансфертного ціноутворення господарські операції – це операції, договори або домовленість, документально підтверджені або непідтверджені [25].

Термін «бухгалтерський облік», основою якого є відображення господарських операцій вживається у значенні процесу виявлення і

вимірювання інформації про діяльність підприємств [27]. Первинний документ як термін містить поняття відомості про господарські операції [23; 27].

В літературі (табл. 3) під сутністю «господарської операції» обґрунтовуються факти, дії, мікропроцеси, діяльність, фрагменти, елементи, інформація, господарські процеси, наслідок.

Для упорядкування визначення поняття «господарська операція» звернемося до семантичного змісту окремих слів в Академічному тлумачному словнику української мови [1]. В ньому наводяться наступні визначення:

- 1) операція – яка небудь дія або ряд дій, об'єднаних спільною метою;
- 2) факти – дійсна невигадана подія, дійсне явище; те що сталося, відбулося насправді;
- 3) дії – робота, діяльність, здійснення чого-небудь; події – те що відбувалося або відбулося, сталося; явище, факт;
- 4) процес – сукупність послідовних дій, засобів, спрямованих на досягнення певного наслідку, тоді мікропроцес – окремі дії спрямовані на досягнення певного наслідку
- 5) діяльність – праця, дії людей в якій-небудь галузі;
- 6) елемент – основи, складова частина чого-небудь;
- 7) інформація – відомості про які-небудь події, чи діяльність;
- 8) відомості – певні факти, дані про кого-, що-небудь.

Щодо терміну «фрагменти», визначення якого відсутнє [1], то з латинського *fragmentum* – яка-небудь частина цілого.

Виходячи з такого концептуального підходу, господарську операцію в бухгалтерському обліку можна трактувати як економічну дію або подію, яка здійснюється в процесі господарювання та створює сукупність інформації, що викликає зміни в структурі активів і зобов'язань та власному капіталі підприємства.

Економічна дія характеризується тим, що вона спрямовується на зміну певної, економічно заданої, вихідної, яка потребує вирішення, ситуації щодо комбінації факторів підприємництва і на приведення її до економічного

результату, що відповідає раніше визначеній меті. Будь-яка економічна дія виконується в результаті прийнятого управлінського рішення персоналом підприємства і завжди мотивована.

Виходячи із сутності господарської операції, економічна дія в діяльності суб'єктів господарювання обумовлюється двома основними факторами:

1) прагненням одержати прибуток;

2) досягненням економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку.

Економічна дія здійснюється з метою використання ресурсів для одержання прибутку або уникнення збитку, якого слід очікувати, якщо дія не буде виконана.

Господарські операції як об'єкти бухгалтерського обліку є основою функціонування будь-якого бізнесу і підприємств, які здійснюють діяльність за рахунок бюджетних коштів. У процесі діяльності підприємств відбувається формування їх активів, власного капіталу і зобов'язань, витрат, об'єктів господарювання, доходів та доданої вартості за елементами: податки, прибуток, інвестиційні ресурси, вартість робочої сили.

Щодо впливу господарської операції на діяльність підприємства, то його в її змісті теж визначають по різному, зокрема, зміни: величини або структури власних або позабалансових господарських засобів і/або джерел їх утворення [12]; у складі, розміщенні майна та (або) джерелах його утворення [9]; у фінансовому стані, активах та пасивах підприємства [2]; тільки у фінансовому стані [38], рух: засобів, що мають грошову оцінку [3]; рухом грошових коштів або матеріальних цінностей [5], формування кругообороту засобів господарювання (капіталу) [20].

Виходячи з теорії бухгалтерського обліку щодо побудови балансу, будь-яка здійснена господарська операція може мати вплив на один із типів змін, що відбувається в діяльності підприємства з активами і власним капіталом та зобов'язаннями.

Отже, будь-яка господарська операція, що відображається в бухгалтерському обліку, відбувається як економічна дія або подія в господарській діяльності та обов'язково структурує активи, власний капітал і зобов'язання в процесі модифікації відповідно їх збільшуючи або зменшуючи на рівновелику суму або пермутації – незмінюючи вартості.

Господарська діяльність підприємства, яка відображається в бухгалтерському обліку, характеризується як реальними, так і фіктивними господарськими операціями, оформленими відповідно до вимог діючих нормативних актів та/або з їх порушеннями [23; 27].

Діючі нормативні документи взагалі не дають безпосереднього визначення «фіктивна господарська операція», а її тлумачення може підпадати під поняття «шахрайство», тобто будь-яку дію або бездіяльність, зокрема, неправдиві заяви, які навмисне або через необачність вводять в оману, або спроби ввести в оману будь-яку сторону з метою одержання фінансової (а також зокрема податкової) чи іншої вигоди або з метою уникнення зобов'язання [29].

Наявність в сукупності господарських операцій, які характеризують діяльність підприємства таких, у яких встановлено ознаки фіктивності дає підстави визнавати його як таке, що здійснює фіктивну діяльність з метою прикриття незаконної діяльності.

Фіктивна господарська операція, відповідно до Цивільного кодексу України, може характеризуватися поняттям «фіктивний правочин», який вчинюється без наміру створення правових наслідків [39].

Рекомендації контролюючих органів також наводять ознаки фіктивності (нереальності) господарських операцій, що в свою чергу призводить до неоднакового застосування норм права у відносинах з платниками податків.

В сфері оподаткування контролюючі органи щодо визначення та виявлення фіктивних господарських операцій застосовують такі терміни [14]:

✓ нереальна господарська операція – операція з нереального постачання (продажу) та/або нереального одержання (купівлі);

✓ нереальне постачання (продаж) – документально оформлене постачання (продаж) відповідної кількості ідентифікованого товару за безтоварною операцією або походження якого не підтверджується фактом (джерелом) його законного введення в обіг та/або реального задекларованого виробництва (характеризується недійсністю формування відповідного активу);

✓ нереальне одержання (купівля) – документально оформлене одержання (купівля) ідентифікованого товару за відповідним нереальним його постачанням (продажем).

До основних видів нереальних господарських операцій податкові органи відносять [31]:

✓ товарні, що характеризуються фактичним набуттям вигодонабувачем відповідного активу (послуги), дійсне джерело походження якого невідоме;

✓ безтоварні, коли створюється видимість придбання вигодонабувачем неіснуючих запасів (актив у дійсності не формується) чи реально не наданих послуг із безпідставним віднесенням їхньої вартості на витрати;

✓ попередня оплата – перерахування коштів як нібито аванс за товари/послуги з формуванням дебіторської заборгованості за операцією, яка має очевидний нереальний характер (відсутні будь-які об'єктивні обставини можливості реального постачання товарів/послуг у майбутньому).

На думку податкових органів, про відсутність реального характеру вчинення господарської операції можуть свідчити наступні факти [14]:

✓ неможливість здійснення господарської операції у зв'язку з відсутністю факту (джерела) наявності об'єктів;

✓ нездійснення та/або неможливість здійснення нереальної господарської операції з активами і їх продавцями;

✓ негативна інформація щодо документального оформлення нереальної господарської операції;

✓ відсутність документів, без наявності яких суб'єкт господарювання не може впроваджувати певні дії щодо здійснення господарської операції.

Водночас, в судовій практиці при визначення фіктивних господарських операцій використовуються декілька власних підходів.

По-перше – вигоди від господарських операцій поширюються лише на ті, які мають розумну економічну причину. Поняття розумної економічної причини (ділова мета) визначене лише для сфери оподаткування, як причина, яка може бути наявна за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності [21].

По-друге – господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку на принципі превалювання сутності над формою, і до уваги беруться економічні наслідки незалежно від її оформлення.

Виходячи з цього, на практиці створена ситуація, що без нормативного визначення змісту «фіктивна господарська операція», суб'єкти господарської діяльності як притягуються, так і звільняються від відповідальності і, зокрема, в сфері оподаткування

Щодо наукових досліджень, то прямого визначення поняття «фіктивна господарська операція» та єдиного підходу до тлумачення «нереальна господарська операція» немає.

Дудчак Р.Р і Дудчак В.Ф. визначають, що нереальна господарська операція – це така господарська операція з активами сторін договору, яка документально правильно оформлена, але фактично не може бути виконана через відсутність потрібних економічних чи правових можливостей підприємства або контрагента [6].

Гетьманцев Д. О. трактує безтоварну операцію як умисне створення платником податку ланцюга взаємопов'язаних документів, які містять у собі відомості, що не відповідають дійсності, про поставку товарів, робіт, послуг із метою отримання неправомірної податкової вигоди [4].

Проскура К. П., Лісовий А.В. оперують поняттями «фіктивні, безтоварні і нереальні» операції в подібному значенні для позначення операцій, які здійснюються не з метою, пов'язаною з діяльністю підприємства, а з метою

зменшення об'єкта оподаткування, ухилення від сплати податків, легалізації грошей, незаконного зняття готівки [30].

Академічний тлумачний словник української мови щодо тлумачення слів, пов'язаних з віднесенням господарських операцій до фіктивних дає наступні визначення [1]:

- 1) реальний – який існує в об'єктивній дійсності, протилежне – уявний;
- 2) дійсний – який насправді існує або існував;
- 3) мнимий – який насправді не існує, немає місця; уявний, гаданий; несправжній; удаваний;
- 4) уявний – який не існує в дійсності, а створений уявою, в уяві; те, що створене уявою;
- 5) вигаданий – несправжній, не такий, яким його видають або яким він видається. Говорити, описувати те, чого немає і не було, створювати в уяві;
- 6) удаваний (вдаваний) – умисно роблений, неприродний, напускний; підроблений під що-небудь справжнє; розрахований на створення певного враження; який удає з себе кого-небудь, несправжній. Який не існує в дійсності, а створений в уяві кого-небудь, вигаданий, уявний;
- 7) фіктивний, який є фікцією; несправжній, вигаданий, підроблений, фальшивий;
- 8) несправжній – підроблений, штучний, фальшивий, не такий, яким повинен бути, який не відповідає справжньому;
- 9) підроблений – створює фальшиву подобу чого-небудь;
- 10) фальшивий – який являє собою підробку, виготовлену, сфабриковану з метою шахрайства.

Виходячи з цих тлумачень, можливо визначити поняття реальної і фіктивної господарської операції, які знаходять своє відображення у бухгалтерському обліку підприємства.

Реальна господарська операція відображає інформацію, яку створює дійсна, та що насправді існує економічна дія або подія, здійснена в процесі

господарювання, що викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Фіктивна господарська операція відображає інформацію, яка характеризується змінами в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, яку створює несправжня (нереальна) економічна дія або подія, яка має вигаданий характер, з метою приховування (обману) та відображається в первинних документах та/або регістрах бухгалтерського обліку і в показниках звітності лише для вигляду і без намірів її здійснити.

Будь-яка фіктивна господарська інформація включає такі ознаки: завдану шкоду; протиправні дії або бездіяльність; причинний зв'язок між завданою шкодою та протиправними діями або бездіяльністю; наявність вини. Фіктивна господарська операція потребує надання їй характеристики за наступними параметрами:

- 1) розмір завданої шкоди та її характер;
- 2) в який спосіб завдано шкоду і кому;
- 3) протиправні дії або бездіяльність конкретних посадових осіб;
- 4) причинний зв'язок між завданою шкодою та протиправними діями;
- 5) наявність вини через з'ясування посадових обов'язків відповідальних за ведення бухгалтерського обліку.

Серед фіктивних господарських операцій в бухгалтерському обліку можливо виділити два їх види: уявні (мнимі); удавані (притворні).

Уявна фіктивна господарська операція відображається в бухгалтерському обліку за вигаданою (фальшивою) інформацією лише для вигляду без наміру її здійснення в реальності з метою впливу на зміну структури активів, власного капіталу і зобов'язань.

Удавана фіктивна господарська операція відображається в бухгалтерському обліку за підробленою під будь-яку справжню інформацію, що не існує в дійсності з метою прикриття іншої господарської операції, яка відбувається в реальності і з метою впливу на зміну структури активів, власного капіталу і зобов'язань.

При цьому, господарська операція може бути фіктивною повністю (ніколи не відбувалася) або частково (в частині її окремих характеристик).

Часткова фіктивність може бути щодо:

- 1) предмету господарської операції (реально відображає інший об'єкт, ніж зазначений в документі);
- 2) обсягу (в документах зафіксовані інші кількісні і вартісні показники, ніж ті, як реально використовувалися);
- 3) суб'єкта (виконавцем операції є інша особа, ніж зазначена в документах);
- 4) строків (операція відбувається в інший термін, ніж зазначено в документах).

Застосування фіктивних господарських операцій до об'єктів бухгалтерського обліку можливо з наступних причин:

- 1) ухилення від сплати податків шляхом заниження формування обсягів об'єктів оподаткування та їх структурування відносно менших ставок податків;
- 2) необхідності залучення активів через формування власного капіталу з метою покращення показників, які забезпечують нормативну стійкість кредитоспроможності;
- 3) формування вартості підприємства при купівлі-продажу та в процесі приватизації;
- 4) обґрунтування можливості одержання коштів за бюджетними програмами та з цільових фондів держави і територіальних громад;
- 5) прикриття завданої шкоди при використанні коштів на виконання робіт за рахунок витрат бюджетів;
- 6) формування прихованого та фіктивного банкрутства і створення умов для доведення бізнесу до банкрутства;
- 7) визначення вартості чистих активів, статутного капіталу та зобов'язань при створенні і ліквідації підприємства.

Фіктивні господарські операції, так як і будь-які операції, здійснені у відповідності до нормативних положень діючого законодавства та правил ведення бухгалтерського обліку, можуть відображати чотири типи змін, які відбуваються з активами та пасивами підприємства.

Перший тип фіктивних господарських операцій передбачає зменшення одних об'єктів активів та збільшення інших на таку ж суму. Загальна сума активів залишається без змін. Як приклад, відбувається уявне переміщення не виробничих об'єктів основних засобів у виробничі з метою збільшення амортизації, що формує витрати, пов'язані з господарською діяльністю, яка приносить доходи і відповідно, зменшується у податковому обліку прибуток для оподаткування та податок на прибуток. Доходи в сумі амортизації пов'язані з переміщеними об'єктами не виробничих основних засобів у виробничі залишаються повністю у розпорядженні власника бізнесу.

Під впливом другого типу господарських операцій створюється можливість зменшення одних об'єктів пасивів щодо власного капіталу та/або зобов'язань та збільшення інших на таку ж суму. Загальна сума пасивів не змінюється. Наприклад, за рахунок переміщення резервів з рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» на рахунок 43 «Резервний капітал» можливо удавано (обманно) збільшити власний капітал та поліпшити стан кредитоспроможності бізнесу як підставу для одержання кредиту за наявності ризиків і можливості його неповернення.

Третій тип фіктивних господарських операцій дає можливість збільшити об'єкти активів і пасивів підприємства на рівновелику суму. Наприклад, підприємство уявно збільшує кількість і вартість та/або тільки вартість об'єктів за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» і кредитом рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», або 41 «Капітал в дооцінках», або 42 «Додатковий капітал» з метою збільшення нарахування амортизації, що формує витрати за окремими об'єктами господарської діяльності, які приносять доходи, і відповідно, відбувається зменшення прибутку для оподаткування та податку з

прибутку. Доходи в сумі нарахованої амортизації пов'язаної із збільшенням вартості основних засобів залишаються повністю у розпорядженні бізнесу.

Під впливом четвертого типу фіктивних господарських операцій, може відбуватися зменшення на рівновелику суму об'єктів активів і пасивів підприємства. Наприклад, підприємство здійснює удаване зменшення доходів (дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації») і дебіторської заборгованості (кредит рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками») за домовленістю з її суб'єктом щодо можливості одержання доходу без відображення в обліку. Сума зменшеного доходу не буде брати участі в розрахунку прибутку і відповідно податку на прибуток.

Високий рівень використання фіктивних господарських операцій як важливого інструменту тіньової економіки обумовлений не окремими причинами, хоча кожна з них відігріє свою роль, а комплексом, вплив якого на розвиток негативних явищ в економіці був би значно нижчим за умови виконання організаційних заходів.

По-перше, необхідно виконати положення діючого нормативного документу [17] щодо розподілу платників податків за ступенем ризику та оприлюднювати таку інформацію. Це дасть можливість суб'єктам господарювання передбачувати можливість здійснення фіктивних господарських операцій та уникати співпраці з ризиковими платниками податків.

По-друге, доцільно прирівняти всі господарські операції, а не тільки у відносинах з нерезидентами, до поняття необхідності одержання економічного ефекту [21]. При відсутності розумної економічної причини (ділової мети) господарської операції повинна наставати підстава можливості визнання її фіктивною (нереальною). Розумна економічна мета та економічний ефект від господарської операції може визначатися показниками приросту (збереження) активів, власного капіталу та ринкової вартості бізнесу.

По-третє, найбільш дієвим інструментом протидії фіктивним господарським операціям, які складають основу незаконної економічної

діяльності повинен бути налагоджений первинний контроль за функціонуванням суб'єктів господарювання, що реалізується через систему фінансового моніторингу [27]. До суб'єктів первинного контролю в системі фінансового моніторингу, які в рамках своєї професійної діяльності можуть бути використані для відмивання для попередження відмивання та легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом законодавством віднесені фахівці сфери аудиторської діяльності та надання послуг з обліку і оподаткування, бухгалтери. На обліку в Державній службі фінансового моніторингу України перебувають 13 030 суб'єктів первинного фінансового моніторингу, з них аудитори – 37, аудиторські фірми – 418, суб'єкти, що надають послуги в сфері бухгалтерського обліку – 723, оподаткування – 54. Проте, незважаючи на існуюче нормативне забезпечення протидії незаконній економічній діяльності, ефект від роботи суб'єктів первинного фінансового моніторингу є вкрай низьким. Для активізації роботи суб'єктів первинного фінансового моніторингу необхідно розробити методичні рекомендації з їх діяльності на основі аналізу причинно-імітаційних зв'язків результатів економічного розвитку бізнесу і розвитку тіньової економіки.

По-четверте, потребує нормативного визнання прав, обов'язків і відповідальності працівників бухгалтерських служб підприємства та відповідальних осіб за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах відповідно до форм його організації та з врахуванням положень міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів.

Нині порядок дій у разі отримання від керівника розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству, прописано лише для головного бухгалтера бюджетної установи [35].

Професійні працівники бухгалтерських служб бізнесу з метою залучення їх до активної участі в попередженні та виявленні фіктивних господарських операцій повинні мати правила захисту завдяки яким вони можуть реалізовувати свою діяльність та діяти саме в суспільних інтересах.

На сьогодні більшість працівників, і зокрема бухгалтерських служб, впевнені, що вартість їх робочої сили коштує більших доходів та допускають можливість її збільшити як доступним способом, так і за рахунок участі у компенсаційних крадіжках.

За основу вирішення проблеми можливо використати правила відносин керівника і головного бухгалтера бюджетної установи [35], нормативних положень про головних бухгалтерів підприємств в сфері державного управління [22] та рекомендації щодо вирішення етичних конфліктів професійними бухгалтерами [17].

По-п'яте, в законодавчих документах з бухгалтерського обліку [27], необхідно дати визначення поняття «фіктивна господарська операція» та упорядкувати тлумачення змісту «неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію», які не можуть бути підставою для невизнання господарської операції, адже які недоліки первинного документа вважаються неістотними, ніде не розшифровано, а аналітичний розгляд вимог до обов'язкових реквізитів свідчить, що документ може бути без назви, одиниці виміру, посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій. А як бути в ситуації, коли реально господарська операція відбулася, а первинний документ відсутній і чи можливо рахувати її фіктивною.

Впровадження вище наведених методів в управління бізнесом за умови визначення поняття фіктивних господарських операцій допоможе попереджувати, виявляти та знизити рівень їх в бухгалтерському обліку підприємств з метою функціонування тіньового сектора економіки.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Кризові економічні явища, військові дії росії та висока ймовірність збереження нестабільності в бізнесі стали причинами функціонування потужного тіньового сектору. Великих загрозливих обсягів досягла фіктивна складова господарських операцій, яка виводить значні фінансові потоки з легального сектору, посилює ухилення від оподаткування, призводить до несправедливого розподілу доданої вартості на користь окремих економічних суб'єктів діяльності та відтоку

капіталу у сферу криміналізації суспільства. В результаті поширення фіктивної діяльності суб'єктів господарювання завдається суттєва економічна шкода як державі, так і територіальним державам, а також кожному члену суспільству.

Ухилення від сплати податків за допомогою фіктивних господарських операцій, що створюють їх видимість без реального здійснення та отримання незаконних податкових вигід приводить до порушення загальних принципів здійснення бізнесу.

Визначені потенційні наслідки від фіктивних господарських операцій підкреслюють важливість і необхідність ефективного правового регулювання та прийняття заходів для їх запобігання та припинення. Тому боротьба з фіктивними господарськими операціями є важливим завданням для держави, податкових органів та бухгалтерських служб підприємств. Впровадження ефективних механізмів контролю та санкцій може допомогти зменшити ризики, пов'язані з цими операціями, та забезпечити розвиток чесної та стабільної економіки.

Подальші дослідження полягають у розробці методик запровадження організаційних механізмів протидії фіктивним господарським операціям, які формують об'єкти бухгалтерського обліку з метою ухилення від податків.

Література

1. Академічний тлумачний словник української мови : в 11 т. / АН УРСР, Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. Київ : Наукова думка, 1970-1980.
2. Безінська О. Бухгалтерський облік. URL: http://lubbook.net/book_268.html (дата звернення: 27.10.2017).
3. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. 2-е вид., доп. і перероб.: ЖІТІ, 2000. 640 с.
4. Гетьманцев Д. О. Податкова кваліфікація дій платників ПДВ у контексті протидії ухиленню від оподаткування ПДВ. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 3. С. 106-112

5. Головка І. О. Теоретичні аспекти визначення сутності орендних операцій в роздрібній торгівлі. *Науковий вісник Херсонського державного університету Житомир. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 6, ч. 2. С. 133-136.

6. Дутчак Р. Р., Дутчак В. Ф. Управлінський контроль над обліково-аналітичним забезпеченням вирішення господарських спорів щодо нереальних господарських операцій підприємства. *Економічна теорія та право*. 2019. № 2(37). С. 89-104.

7. Канцедал Н. А., Канцедал Ю. А Парадокси боротьби з фіктивними операціями в економіці України та способи їх подолання у кризовий період. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2021/76.pdf (дата звернення: 27.10.2023)

8. Канцедал Н. А., Лега О. В. Документальний контроль як спосіб ідентифікації фіктивних господарських операцій платників податків. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції: збірник матеріалів Х Міжнар. наук.-практ. конф. К. : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 246 -249.*

9. Кравченко В. Господарська операція. URL: <https://livingfo.com/hospodarska-operatsiia/> (дата звернення: 27.10.2023).

10. Лазебник Л., Оніщик А. Класифікація фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2019. № 2. С. 36-46.

11. Лучко М. Р. Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 15-22.

12. Маренич Т. Г. Господарська операція як первинна одиниця спостереження в бухгалтерському обліку. *Бізнес-інформ*. 2017. № 3. С. 331-335.

13. Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на додану вартість : наказ Державної податкової служби України від 09.06.2023 р. № 445. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0446912-23#Text> (дата звернення: 27.10.2023).

14. Методичні рекомендації з фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій з товарами : лист Державної фіскальної служби України від 16.05.2016 р. № 16872/7/99-99-14-02-02-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1687872-16#n11> (дата звернення: 27.10.2023).

15. Методичні рекомендації щодо відпрацювання суб'єктів господарювання, які задекларували показники податкової звітності по нереальних господарських операціях : лист Державної фіскальної служби України від 23.12.2016 р. № 40795/7/99-99-11-04-04-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4079872-17#Text> (дата звернення: 27.10.2023).

16. Михайлов М. Г., Глушаченко А. І., Гончар В. П., Болмат Г. А. Бухгалтерський облік (теорія): навч. посібник / за ред. М. Г. Михайлова. К.: Центр учбової літератури, 2007. 248 с.

17. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення: 27.10.2023).

18. Нардеп розповів про ситуацію на Житомирському лікєро-горілчаному заводі, який будуть готувати до приватизації. URL: https://www.zhitomir.info/news_215734.html (дата звернення: 27.10.2023).

19. Оніщик А. В. Економічна природа фіктивної діяльності суб'єктів господарювання. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2018. № 3 (102). С. 40 – 46.

20. Орлова О. Поняття та елементи господарського обліку, їх взаємозв'язок. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія: Юридичні науки*. 2012. Вип. 93. С. 114-120.

21. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 27.10.2023).

22. Положення про головних бухгалтерів підприємств, установ, організацій, що належать до сфери управління Держводгоспу України : наказ Державного комітету України по водному господарству від 04.04.2005 № 90. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0090574-05#Text> (дата звернення: 27.10.2023).

23. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 05.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 27.10.2023).

24. Попелюк В., Мустафаєв Ю. До питання недійсності господарського договору з підстав учинення господарських операцій з ознаками фіктивності (нереальності). *Юридичний вісник*. 2020. № 2. С. 73-80.

25. Порядок встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (загальний) : наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2022 р. № 19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#n23> (дата звернення: 27.10.2023).

26. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text> (дата звернення: 27.10.2023).

27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999р. № 996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 27.10.2023).

28. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення: 27.10.2023).

29. Проект «Енергоефективність громадських будівель в Україні» : Угода про грант фонду E5P між Україною та Європейським інвестиційним банком №

93.827. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/971_004-21#Text (дата звернення: 27.10.2023).

30. Проскура К. П., Лісовий А. В. Документальне обґрунтування ризиків фіктивності здійснених платниками податків операцій з постачання товарів у податкових перевірках. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2019. № 3. С. 212-222.

31. Рекомендації стосовно наведення інформації з окремих питань в актах документальних перевірок вигодонабувачів схемного податкового кредиту : лист Державної фіскальної служби України від 02.11.2016 р. № 35277/7/99-99-14-02-02-17. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DFS04706> (дата звернення: 27.10. 2023).

32. Резнікова В. Посередництво в економіці та господарському праві України. *Господарське право*. 2009. № 11. С. 74-77.

33. Січеславський І. Критерії нереальності господарських операцій з точки зору ДФС та судова практика. URL: <https://news.dtki.ua/law/jurisprudence/49604-kriteriyi-nerealnosti-gospodarskoyi-operaciyi-z-tocki-zoru-dfs-ta-sudova-praktika> (дата звернення: 27.10.2023).

34. Смолов К. Співвідношення «правочин» та «господарська операція» в контексті здійснення адміністративного судочинства. *Адміністративне право і процес*. 2016. № 9. С. 92-99.

35. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Постанова Кабінету міністрів України від 26.01.2011 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 27.10.2023).

36. Україна від корупції втрачає 955 млрд. URL: <https://nashigroshi.org/2021/03/14/ukraina-vid-koruptsii-shchoroku-vtrachaie-955-mil-iardiv/> (дата звернення: 27.10.2023).

37. Україна та бізнес назвали головні проблеми України - опитування. URL: <https://suspilne.media/507675-ukrainci-ta-biznes-nazvali-golovni-problemi-ukraini-opituvanna/> (дата звернення: 27.10.2023).

38. Хмелевська А.В., Ковтун І. В. Бухгалтерський облік: курс лекцій. Хмельницький : ХНУ, 2006. 154 с.
39. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 27.10.2023).
40. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: Знання, 2004. 447 с.

References

1. Bilodid, I. K. (1970-1980), *Akademichnyj tlumachnyj slovnyk ukrains'koi movy* [Academic explanatory dictionary of the Ukrainian language], Vol. 1 - 11, Naukova dumka, Kyiv, Ukraine.
2. Bezins'ka, O. (2023), "Accounting", available at: http://lubbook.net/book_268.html (Accessed 27 october 2013).
3. Butynets', F. F. (2000), *Teoriia bukhhaltens'koho obliku* [Theory of accounting], 2nd ed, ZhITI, Zhytomyr. Ukraine.
4. Het'mantsev, D. O. (2013), "Tax qualification of actions of VAT payers in the context of counteracting VAT evasion", *Chasopys Kyivs'koho universytetu prava*, vol. 3, pp. 106-112.
5. Holovko, I. O. (2014), "Theoretical aspects of defining the essence of lease operations in retail trade", *Naukovyj visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*, vol. 6, pp. 133-136.
6. Dutchak, R. R. and Dutchak, V. F. (2019), "Management control over accounting and analytical support for resolving commercial disputes regarding unrealistic business transactions of an enterprise", *Ekonomichna teoriia ta pravo*. vol. 2 (37), pp. 89-104.
7. Kantsedal, N.A. and Kantsedal, Y.A. (2021), "Paradoxes of combating fictitious transactions in the Ukrainian economy and ways to overcome them in the crisis period", *Efektivna ekonomika*, vol. 10, available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2021/76.pdf (Accessed 27 october 2023).

8. Kantsedal, N. A. and Leha, O. V. (2017), “Documentary control as a way to identify fictitious business transactions of taxpayers”, *Rozvytok bukhhalters'koho obliku, finansiv ta opodatkuvannia v ahrarnomu sektori ekonomiky v umovakh ievrointehratsii. Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia* [Development of Accounting, Finance and Taxation in the Agricultural Sector of the Economy in the Context of European Integration. International Scientific and Practical Conference], Institute of Agricultural Economics, Kyiv, Ukraine, pp. 246 – 249.

9. Kravchenko, V. (2022), “Economic operation”, available at: <https://livingfo.com/hospodarska-operatsiia/> (Accessed 27 october 2023).

10. Lazebnyk, L. and Onishchyk, A. (2019), “Classification of fictitious activities of business entities”, *Visnyk Akademii pratsi, sotsial'nykh vidnosyn i turyzmu*, vol. 2, pp. 36-46.

11. Luchko, M. R. (2013), “Uncertainty and probability of business transactions: to the issue of accounting”, *Nezalezhnyj audytor*, vol. 5, pp. 15-22.

12. Marenych, T. G. (2017), “Economic operation as a primary unit of observation in accounting”, *Biznes-inform*, vol. 3, pp. 331-335.

13. State Tax Service of Ukraine (2023), Order “Methodology for conducting an audit of the accuracy, completeness of the accrual and payment of value added tax”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0446912-23#Text> (Accessed 27 october 2023).

14. State Fiscal Service of Ukraine (2016), “Methodological recommendations on recording in the acts of inspections the results of working out unrealistic economic transactions with goods documented by taxpayers”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1687872-16#n11> (Accessed 27 october 2023).

15. State Fiscal Service of Ukraine (2016), Letter “Methodological recommendations for the development of business entities that have declared tax reporting indicators for unrealistic business transactions”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4079872-17#Text> (Accessed 27 october 2023).

16. Mykhajlov, M. H., Hlushachenko, A. I., Honchar, V. P. and Bolmat, H. A. (2007), *Bukhhalters'kyj oblik (teoriia)* [Accounting (theory)], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

17. International Federation of Accountants (2018), “International code of ethics for professional accountants”, available at: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (Accessed 27 october 2023).

18. zhitomir.info (2023), “The Member of Parliament spoke about the situation at the Zhytomyr Alcohol Plant, which is to be prepared for privatization”, available at: https://www.zhitomir.info/news_215734.html (Accessed 27 october 2023).

19. Onishchuk, A. V. (2018), “Economic nature of fictitious activity of economic entities”, *Derzhava ta rehiony. Seriia: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, vol. 3, pp. 40 - 46.

20. Orlova, O. (2012), “Concepts and elements of economic accounting, their interrelation”, *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho universytetu im. T. Shevchenka. Seriia: Yurydychni nauky*, vol. 93, pp. 114-120.

21. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 27 october 2023).

22. State Committee of Ukraine for Water Resources (2005), Order “Regulation on Chief Accountants of Enterprises, Institutions, Organizations Belonging to the Management of the State Water Resources Committee of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0090574-05#Text> (Accessed 27 october 2023).

23. Ministry of Finance of Ukraine (1995), Order “Regulation on Documentary Support of Accounting Records”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (Accessed 27 october 2023).

24. Popeliuk, V. and Mustafayev, Y. (2020), “On the issue of invalidity of a commercial contract on the grounds of economic transactions with signs of fictitiousness (unreality)”, *Yurydychnyj visnyk*, vol. 2, pp. 73-80.

25. Ministry of Finance of Ukraine (2022), Order “Procedure for determining the compliance of the terms of a controlled transaction in relation to commodities

with the arm's length principle (general)", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#n23> (Accessed 27 october 2023).

26. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order "Procedure for the formation of a schedule for documentary scheduled inspections of taxpayers", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text> (Accessed 27 october 2023).

27. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 27 october 2023).

28. The Verkhovna Rada of Ukraine (2019), The Law of Ukraine "On prevention and counteraction to legalization (laundering) of the proceeds of crime, terrorist financing and financing of the proliferation of weapons of mass destruction", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (Accessed 27 october 2023).

29. Project "Energy Efficiency of Public Buildings in Ukraine" (2021), "Agreement between Ukraine and the European Investment Bank", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/971_004-21#Text (Accessed 27 october 2023).

30. Proskura, K. P. and Lisovyi, A. V. (2019), "Documentary substantiation of the risks of fictitiousness of transactions for the supply of goods carried out by taxpayers in tax audits", *Ekonomichnyj visnyk. Seriia: finansy, oblik, opodatkuvannia*, vol. 3, pp. 212-222.

31. State Fiscal Service of Ukraine (2016), "Recommendations on providing information on certain issues in the acts of documentary inspections of beneficiaries of the scheme tax credit", available at: <https://ips.ligazakon.net/document/DFS04706> (Accessed 27 october 2023).

32. Reznikova, V. (2009), "Mediation in the economy and commercial law of Ukraine", *Hospodars'ke pravo*, vol. 11, pp. 74-77.

33. Sicheslavskyi, I. (2018), "Criteria of unreality of economic transactions from the point of view of the SFS and judicial practice", available at: <https://news.dtki.ua/law/jurisprudence/49604-kriteriyi-nerealnosti-gospodarskoyi-operaciyi-z-tocki-zoru-dfs-ta-sudova-praktika> (Accessed 27 october 2023).

34. Smolov, K. (2016), "Correlation of "transaction" and "economic operation" in the context of administrative proceedings", *Administratyvne pravo i protses*, vol. 9, pp. 92-99.

35. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011), "Decree "Model Regulation on the Accounting Service of a Budgetary Institution", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text> (Accessed 27 october 2023).

36. nashigroshi.org (2021), "Ukraine loses 955 billion from corruption", available at: <https://nashigroshi.org/2021/03/14/ukraina-vid-koruptsii-shchoroku-vtrachaie-955-mil-iardiv/> (Accessed 27 october 2023).

37. Sobenko, N. (2023), "Ukraine and business named the main problems of Ukraine - survey", available at: <https://suspilne.media/507675-ukrainci-ta-biznes-nazvali-golovni-problemi-ukraini-opituvanna/> (Accessed 27 october 2023).

38. Khmelevska, A.V. and Kovtun, I.V. (2006), *Bukhhalters'kyj oblik: kurs lektsij* [Accounting: a course of lectures], KhNU, Khmel'nyts'kyj, Ukraine.

39. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "Civil Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (accessed October 27, 2023)

40. Shvets, V.G. (2004), *Teoriia bukhalters'koho obliku* [Accounting theory], Znannia, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 08.11.2023 р.