

РОЗДІЛ 7
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС;
ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВ

УДК 657.632.2

ЩОДО ОСОБЛИВОСТЕЙ СВІТОВИХ ТЕНДЕНЦІЙ
ЗАПРОВАДЖЕННЯ ТА ЗДІЙСНЕННЯ Е-АУДИТУ

THE FEATURES OF WORLD TRENDS
IN THE IMPLEMENTATION AND REALIZATION OF E-AUDIT

Білецька Г.М.,

*кандидат юридичних наук,
завідувач відділу дослідження проблем
претензійно-позовної роботи фіскальних органів
Науково-дослідного інституту фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України*

Ковтунович Н.Л.,

*науковий співробітник відділу дослідження проблем
претензійно-позовної роботи фіскальних органів
Науково-дослідного інституту фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України*

У статті проаналізовано етапи запровадження та використання у зарубіжних країнах е-аудиту. Розглянуто відповідні комп'ютеризовані програми аналізу даних та файлів бухгалтерського обліку, інформаційні системи, що безпосередньо запроваджені для передачі, обробки та збереження інформації, необхідної для здійснення податкового контролю у формі е-аудиту.

Ключові слова: податкові перевірки, податкове законодавство, програмне забезпечення, електронний аудит, інформаційні системи, формат SAF-T.

В статье проанализированы этапы внедрения и использования в зарубежных странах е-аудита. Рассмотрены соответствующие компьютеризованные программы анализа данных и файлов бухгалтерского учета, информационные системы, непосредственно введены для передачи, обработки и хранения информации, необходимой для осуществления налогового контроля в форме е-аудита.

Ключевые слова: налоговые проверки, налоговое законодательство, программное обеспечение, электронный аудит, информационные системы, формат SAF-T.

The article analyzes the stages of introduction and use of e-audit in foreign countries. The corresponding computerized programs for analysis of data and accounting files are considered. Information systems that are directly introduced for the transfer, processing and storage of information necessary for the implementation of tax control in the form of e-audit.

Key words: tax audits, tax law, software, electronic audit, information systems, format SAF-T.

Постановка проблеми. Сучасні соціально-економічні тенденції розвитку економіки потребують впровадження новітніх підходів до податкового контролю, удосконалення якого є невід'ємною частиною загальної податкової реформи. Відтак електронні форми контролю платників податків протягом останніх років набувають усе більшого поширення у роботі фіскальних органів країн світу. Зокрема, за останнє десятиліття в напрямі підвищення ефективності державного контролю відбулися суттєві зміни як у економічно-розвинених країнах, так і в країнах, що розвиваються.

Крім того, враховуючи прагнення забезпечити належне функціонування інституту електронних перевірок, на сьогодні необхідним є формування сприятливих умов для виконання податкового обов'язку платниками податків та гарантування захисту їхніх прав і законних інтересів, досягнення вищого рівня погодження з результатами перевірок, зменшення витрат часу та зусиль на надання відповідної документації, а також спрощення роботи органів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) з урахуванням світового досвіду.

Відтак здійснення е-аудиту є досить складним та багатоаспектним процесом, оскільки передбачає використання сучасних інформаційних технологій, відповідного програмного і технічного оснащення та є предметом дискусій і всебічного аналізу науковців і практиків.

Динамічний характер розвитку інформаційних технологій та специфіка кожної окремої держави унемож-

ливає просте запозичення найкращої світової практики з організації та проведення електронного аудиту й використання відповідного програмного забезпечення. Таким чином, науково-правовий аналіз наявних світових практик е-аудиту надасть можливість вибору найбільш оптимального шляху впровадження е-аудиту з урахуванням вітчизняної податкової системи та специфіки адміністрування.

Стан опрацювання. Варто зазначити, що функції та завдання, які ставляться перед податковими підрозділами щодо здійснення ними аудиту, зокрема електронного, детально висвітлені в науковій літературі. Так, Л.В. Дікань [1] пише, що аудиторський контроль здійснюється не тільки незалежними аудиторами, фірмами, але й аудиторськими підрозділами державних фіскальних органів.

Проблеми комп'ютеризації аудиторської діяльності досліджували у своїх працях як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. На особливу увагу заслуговують роботи зарубіжних учених, зокрема А.Л. Вільямсона, Г.Г. Боднара, П. Вільямса, Дж. Робертсона та ін. Також тією чи іншою мірою процесам електронного аудиту присвячено фундаментальні праці таких зарубіжних авторів, як Е. Чамберс («Комп'ютерний аудит») [2] та К. Кловз («Аудит процесів електронної обробки даних») [3]. Варто виділити праці А.М. Романова («Комп'ютеризація аудиторської діяльності») [4] та Б.Е. Одинцова («Автоматизація аудита») [5] і наукові здобутки Л.М. Бойка, О.А. Зоріна [6], С.В. Івах-

ненкова [7], Б.В. Кудрицького [8], Д.В. Людвенка [9], Н.М. Хорунжака [10] та ін.

Метою статті є фрагментарний розгляд світових практик та усталених міжнародних правил проведення е-аудиту й розроблення окремих рекомендацій щодо впровадження найбільш прийнятних та ефективних напрацювань у вітчизняну практику.

Виклад основного матеріалу. Зазначимо, що на сьогодні в Україні фіскальні органи отримують від платників податків деякі документи та дані в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством (зокрема податкової декларації, звіти, електронні митні декларації, дані Єдиного реєстру акцизних накладних тощо).

Зазначена інформація, яка є в електронному вигляді в органах ДФС України, може використовуватися для аналізу ризиків та здійснення доперевірочного аналізу, проте її недостатньо для повноцінного проведення е-аудиту. Це пов'язано з тим, що на сьогодні в чинному законодавчому полі проведення повноцінних електронних перевірок із використанням документів та інформації в електронному вигляді не передбачено: не визначено формат стандартного аудиторського файлу та порядок його надання фіскальним органам; не надано повноваження зобов'язати платників податків (великих) вести такі документи; не визначено, яке саме програмне забезпечення повинно бути застосовано у процесі проведення е-аудиту.

Варто підкреслити, що тенденцією узагальненого зарубіжного досвіду застосування е-аудиту є використання відповідного інформаційно-технологічного середовища взаємодії фіскальних органів із платниками податків через використання електронної форми податкової звітності (стандартного аудиторського файлу SAF-T), документообігу та відповідних комп'ютеризованих програм аналізу даних і файлів бухгалтерського обліку, інформаційних систем, безпосередньо запроваджених для передачі, обробки та збереження інформації, необхідної для податкового контролю, таких як ACL, IDEA, ACCESS або SESAM.

Водночас треба зазначити, що для податкової перевірки великих платників податків застосовується SAF-T (Guidance for the Standard Audit File – Tax), перша версія якого була рекомендована та опублікована у травні 2005 р. Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) і використовується більшістю країн-учасниць ЮТА. Того самого року податкова адміністрація Португалії (перша в Європі) розробила і впровадила у практику SAF-T, а з 2008 р. SAF-T є обов'язковим для всіх юридичних осіб, які ведуть бухгалтерський облік в електронній системі.

Щодо SAF-T зазначимо, це вид файлу, що містить облікові дані, експортовані з вихідної системи бухгалтерського обліку, за певний період часу платника податків, легкий для читання завдяки своїй стандартизації компонування і формату, з можливістю розширення відповідно до потреб. SAF-T підходить для всіх видів податків і включає як прямі, так і непрямі податки.

Структура і зміст інформації у файлі SAF-T дозволяє фіскальному органу отримати дані, необхідні для ефективного проведення податкової перевірки, повністю виконати аналітичні процедури та мінімізувати додаткові запити документів. Елементи SAF-T згруповано як «обов'язкові» (mandatory) та «факультативні» (optional), що відповідає вимогам міжнародної специфікації ОЕСР.

Водночас варто підкреслити, що для запобігання перехопленню та розшифровці зловмисниками переданих даних під час їх передачі використовуються відповідні методи шифрування з високим рівнем криптографічної стійкості.

У цьому контексті доцільно зазначити, що захист інформації платника податків – це широке коло заходів, що застосовуються до всіх сфер діяльності. Прикладом

міжнародного стандарту інформаційної безпеки, який широко використовується, є ISO 27002 [11], опублікований Міжнародною організацією зі стандартизації (ISO). Зокрема, дані повинні бути закодовані відповідно до Розширеного стандарту кодування 2567 (AES256), з індивідуальним паролем доступу. Цей пароль повинен передаватися конкретному користувачу і відповідати певному формату. Також перш ніж починати обробку даних, аудитор повинен переконаватися, що вони не пошкоджені. Це можливо зробити шляхом звірки контрольних сум, зроблених до і після передачі даних, наприклад, підраховується кількість транзакцій, підсумкові значення тощо.

Варто зазначити, що для реалізації запровадження е-аудиту в будь-якій державі необхідно здійснити низку кроків, зокрема прийняти відповідні зміни до нормативно-правових актів, підготувати систему бухгалтерського обліку, провести навчальні семінари для платників податків і податкових інспекторів тощо.

Більшість держав, у яких на сьогодні успішно функціонує е-аудит, пройшла його поетапне запровадження. Цікавим саме в такому розрізі, на нашу думку, окрім інших держав світу (е-аудит із застосуванням SAF-T за рекомендаціями ОЕСР застосовується в Португалії, Австрії, Люксембурзі, Польщі, Литві, Норвегії), є досвід Республіки Болгарія та Республіки Казахстан.

Доцільно звернути увагу на те, що зазначений вид податкової перевірки має велике фіскальне значення, адже в результаті запровадження в діяльність Національного агентства з доходів Міністерства фінансів Болгарії інформаційної системи (далі – ІС) «Контроль» відбулася низка позитивних змін:

- 1) автоматизований відбір платників податків для проведення перевірок на основі ризикоорієнтованого методу;
- 2) автоматизоване призначення аудиторів для проведення е-аудиту та посилення контролю за їх здійсненням;
- 3) стовідсотковий перехід на електронний документообіг у межах системи і частковий – у складних процесах, де беруть участь інші організації;
- 4) покращення рівня обслуговування платників податків шляхом зменшення витрат часу та зусиль на подання документації;
- 5) зниження кількості податкових спорів та судових розглядів (звірку виконує програма, тому усувається суб'єктивний фактор);
- 6) підвищення рівня захисту податкової інформації.

Щодо аналізу прав та обов'язків органів здійснення контролю та платників податків у частині ведення обліку в електронному вигляді, витребування документів, їх захисту зазначимо таке. Відповідно до положень законодавства зазначених вище держав фіскальні органи мають право: витребувати від платника податків (податкового агента, оператора) надання права доступу до перегляду даних програмного забезпечення, призначеного для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, і (або) інформаційної системи, що містить дані первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку, інформацію про об'єкти оподаткування і (або) об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, у разі використання платником податків (податковим агентом, оператором) такого програмного забезпечення та (або) інформаційної системи, за винятком права доступу до перегляду даних програмного забезпечення і (або) інформаційної системи банків та інших організацій, які здійснюють окремі види банківських операцій, що містять відомості про банківські рахунки їх клієнтів, що становить банківську таємницю.

У цьому контексті варто зазначити, що більшість держав має законодавчо закріплене право доступу до будь-яких джерел інформації, пов'язаної з податками. Зокрема, у більшості країн Єврозою відсутній закон щодо банківської таємниці, тому пріоритетом є доступ фіскальних

органів до інформації щодо платників податків, наявної в банках та інших фінансових інституціях.

Також фіскальні органи мають право (наприклад, у Республіці Казахстан) використовувати непрямі методи контролю для встановлення правильності визначення платником податків об'єкта оподаткування, а також об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням, у порядку, встановленому відповідним законодавством, і залучати до податкових перевірок вузькопрофільних фахівців.

Водночас великі платники податків у Республіці Казахстан, які підлягають моніторингу, подають звітність із моніторингу у вигляді податкових реєстрів відповідно до п. 4-2 ст. 77 Податкового кодексу Республіки Казахстан [12], у яких міститься інформація:

- з корпоративного прибуткового податку;
- з податку на надприбуток;
- з податку на додану вартість;
- з податку на видобуток корисних копалин;
- про плановані показники фінансово-господарської діяльності великого платника податків на поточний і майбутній календарні роки [13].

Формування даних податкового обліку здійснюється шляхом відображення інформації, що використовується для цілей оподаткування, у хронологічному порядку із забезпеченням наступності даних податкового обліку між податковими періодами (зокрема, за операціями, результати яких враховуються в декількох податкових періодах та впливають на розмір об'єкта оподаткування в наступні податкові періоди). Призначення податкових реєстрів – узагальнення та систематизація інформації для забезпечення цілей податкового обліку.

Наказом Міністерства фінансів Республіки Казахстан «Про затвердження форм податкової звітності та правил їх складання» від 25 грудня 2014 р. № 587 (зі змінами та доповненнями від 31 жовтня 2016 р.) [14] ухвалено форми податкової звітності з моніторингу і Правила їх складання (далі – Правила). База даних із моніторингу формується на основі податкової звітності, яка складається за формами згідно з додатками до Правил, розробленими Податковим комітетом, що передбачають порядок складання та подання податкової звітності платниками податків, які підлягають моніторингу.

Електронна система передачі даних є способом доставки заповнених форм податкової звітності у вигляді файлів встановленого формату до бази даних.

Форми податкової звітності з моніторингу та програмне забезпечення щодо їх заповнення розміщуються на сайті уповноваженого органу. Ці форми податкової звітності з моніторингу подаються до уповноваженого органу платниками податків через систему передачі даних. У Республіці Казахстан використовують інформаційну систему обробки податкової звітності «СОНО» для заповнення та передачі форм податкової звітності.

Використовуючи ІС «СОНО», платнику податків немає необхідності завантажувати всі форми податкової звітності. Достатньо завантажити тільки необхідну форму (наприклад, звітність із ПДВ), заповнити та відправити їх на обробку. ІС «СОНО» містить шаблони форм податкової звітності, зокрема на 2017 р. Після завантаження шаблонів форм податкової звітності потрібно провести їх імпорт у програмне забезпечення ІС «СОНО» для платників податків, скориставшись утилітою «Шаблони ФНП», що встановлюється разом із додатком до ІС «СОНО». Тобто програмне забезпечення із заповнення форм податкової

звітності з моніторингу ІС «СОНО» виконує функцію приведення всіх звітів платників податків в однотипні файли, записані в єдиному стандарті.

Таким чином, електронна система передачі даних являє собою способи доставки заповнених форм податкової звітності у вигляді файлів встановленого стандарту до бази даних.

Розглянемо форми податкової звітності з моніторингу, що надаються до уповноваженого органу платниками податків через систему передачі даних «СОНО». До звітності з моніторингу відносяться:

- 1) книга реалізації товарів, робіт, послуг;
- 2) книга придбання товарів, робіт, послуг;
- 3) бухгалтерський баланс;
- 4) звіт про рух вироблених та придбаних товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- 5) собівартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг;
- 6) звіт про результати фінансово-господарської діяльності;
- 7) розшифровка дебіторської та кредиторської заборгованості.

Зазначене вказує на те, що документи надаються в електронній формі, що допускає комп'ютерну обробку інформації за допомогою системи приймання та обробки податкової звітності. Структура електронного формату податкової звітності, програмне забезпечення для складання та подання податкової звітності в електронній формі, вимоги форматно-логічного контролю щодо складання податкової звітності та оновлення цього програмного забезпечення розміщуються на офіційному сайті Міністерства фінансів Республіки Казахстан не пізніше ніж за тридцять робочих днів до настання строку подання податкової звітності.

Суттєвою відмінністю між цими двома державами щодо проведення е-аудиту є те, що на сьогодні в Республіці Казахстан е-перевірці підлягають лише великі платники податків, а в Республіці Болгарія вона є обов'язковою для всіх.

Висновки. Як бачимо із проведеного дослідження, фіскальні органи зарубіжних країн інтенсивно впроваджують у свою діяльність новачі у сфері інформаційних технологій, а саме програмне забезпечення (ACL, IDEA, SESAM та ін.), яке спеціально розроблене для передачі, обробки, аналізу та збереження даних, необхідних для здійснення податкового контролю.

Концептуалізація підходів щодо міжнародної практики електронного аудиту надала змогу констатувати низку її переваг, зокрема: вища дієвість та ефективність системи дотримання податкового законодавства, вищий рівень довіри до адміністрування податків (досягнення вищого рівня погодження з результатами перевірок), покращене обслуговування платників податків (зменшення витрат часу та зусиль на підготовку та надання документації), точність аудиторського звіту тощо.

Також узагальнення основних підходів до розуміння е-аудиту як комплексу заходів електронного податкового контролю свідчить про доцільність його впровадження на основі сучасних світових напрацювань та відповідного програмного забезпечення, що сприятиме удосконаленню дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства, істотно заощадить кошти і час фіскальних органів та платників податків і сприятиме неухильному дотриманню податкового законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Дікань Л.В. Контроль і ревізія : [навчальний посібник] / Л.В. Дікань. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
2. Chambers A.D. Computer auditing / A.D. Chambers. – London : Pitman books ltd, 1981. – 238 p.
3. Clowes K.W. EDP auditing / K.W. Clowes. – Toronto : Holt, Rinehart and Winston of Canada, Limited, 1988. – 590 p.
4. Романов А.Н. Компьютеризация аудиторской деятельности : [учеб. пособие для вузов] / А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 270 с.

5. Романов А.Н. Автоматизация аудита / А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов. – М. : ЮНИТИ, 1999. – 336 с.
6. Зоріна О.А. Автоматизация аудита в Україні: проблеми та перспективи розвитку / О.А. Зоріна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2008. – № 2. – С. 25–30.
7. Івахненко С.В. Поняття комп'ютерного контролю та аудиту / С.В. Івахненко // Вісник Міжгалузевого інституту управління. – 2009. – № 2. – С. 56–60.
8. Кудрицький Б.В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні: проблеми та шляхи подолання / Б.В. Кудрицький // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 320–327.
9. Людвенко Д.В. Проблеми та шляхи використання інформаційних технологій у сфері обліку та аудиту / Д.В. Людвенко // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 1. – С. 137–141.
10. Хорунжак Н.М. Логіко-статистичні інформаційні моделі та перспективи їхнього використання для діагностики стану процесу фінансування бюджетних установ / Н.М. Хорунжак // Торгівля і ринок України. – 2013. – № 36. – С. 88–101.
11. International Organization for Standardization [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.iso.org/iso/home.html>.
12. Податковий кодекс Республіки Казахстан від 10 грудня 2008 р. № 99-IV (зі змін та допов. від 11 травня 2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217.
13. Про затвердження форм податкових реєстрів та правил їх складання : Наказ Міністерства фінансів Республіки Казахстан від 15 квітня 2015 р. № 271 (зі змін та допов. від 19 жовтня 2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=34024799.
14. Про затвердження форм податкової звітності та правил їх складання : Наказ Міністерства фінансів Республіки Казахстан від 25 грудня 2014 р. № 587 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://tengrinews.kz/zakon/pravitelstvo_respubliki_kazahstan_premier_ministr_rk/finansyi/id-P1600000918.

УДК 342.951:351.82

ПРО МІЖГАЛУЗЕВУ КАТЕГОРІЮ «УПРАВЛІННЯ»

ABOUT THE INTERMEDIATE CATEGORY “MANAGEMENT”

Борсук Н.Я.,

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри правового регулювання економіки

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

У статті досліджено питання управління. Указано, що поняття «управління» трактується по-різному, зважаючи на економічні, юридичні, політичні, математичні та інші сфери здійснення управління. Висвітлено різні підходи до визначення міжгалузевої категорії «управління» та їх адаптація до правовідносин.

Ключові слова: управління, державне управління, публічне управління, власність, мета.

В статье исследованы вопросы управления. Определение понятия «управление» трактуется по-разному, учитывая экономические, юридические, политические, математические и другие сферы осуществления управления. Освещены различные подходы к определению межотраслевой категории «управление» и их адаптация к правоотношениям.

Ключевые слова: управление, государственное управление, публичное управление, собственность, цель.

The article deals with management issues. Definition of the concept of “management” is treated differently, taking into account economic, legal, political, mathematical and other spheres of management. Different approaches to the definition of the inter-branch category “management” and their adaptation to legal relations are covered.

Key words: management, state administration, public administration, property, purpose.

Постановка проблеми. Питання управління тривалий час лежить у колі наукових інтересів учених із різних галузей знань. При цьому поняття «управління» трактується по-різному, зважаючи на економічні, юридичні, політичні, математичні та інші сфери здійснення управління.

Стан опрацювання. Західні науковці (наприклад, Дж.М. Пфайфнер, Р. Престус, Д. Розенблум, Д. Валдо, У. Увілсон) розуміють публічне управління як управління організацією та напрямом людських і матеріальних ресурсів для досягнення бажаної мети.

Метою статті є висвітлення різних підходів до визначення міжгалузевої категорії «управління» та їх адаптація до правовідносин.

Виклад основного матеріалу. Існує думка, що право саме собою є системою управління [1, с. 8–9]. Таке твердження, на наш погляд, дещо суперечить розумінню права як такого, адже останнє не зводиться лише до управління – є ще й регулювання.

У науці про публічне управління (державне, муніципальне, корпоративне) наявні різні методологічні підходи до його розуміння: тоталітарний, демократичний і державно-релігійний. За *тоталітарного підходу* в публічному управлінні (наприклад, за адміністративно-

командної системи управління, що мала місце в СРСР) акцентується на необхідності функціонування сильної публічної влади (інколи навіть диктатури певного соціального прошарку в суспільстві або диктатури однієї особи), громадські об'єднання підпорядковані владній партії та органам публічної влади, переважно виконавчої, а місцеве самоврядування як атрибут децентралізації влади скасовується. *Демократичні концепції* публічного управління спираються на загальні постулати управління: загальнолюдські цінності, принципи демократії, політичного й ідеологічного плюралізму, поділу державної влади на окремі гілки влади, верховенства права, визнання місцевого самоврядування тощо (нині ця концепція набула широкого світового визнання та поширення у демократичних країнах – Н. Б.). *Державно-релігійні, теократичні* (наприклад, у Саудівській Аравії) або *клерикальні* (в Ірані), *підходи* до публічного управління характерні багатьом мусульманським країнам. За таких підходів публічне управління охоплює певні релігійні елементи. Приміром, концепції мусульманського фундаменталізму замість участі громадян в управлінні передбачають використання практики меджлісу, партії заборонені, не існує як таких масових громадських об'єднань.