

ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ – СУЧАСНА ФОРМА ЕЛЕКТРОННОГО КОНТРОЛЮ (СВІТОВІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ЕТАПИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ)

Навчальний посібник



А  ЕРТА

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано у 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні»,
яку започатковано у 2015 р.

ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ – СУЧАСНА ФОРМА ЕЛЕКТРОННОГО КОНТРОЛЮ (СВІТОВІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ЕТАПИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ)

ELECTRONIC AUDIT – MODERN FORM OF ELECTRONIC CONTROL (GLOBAL TRENDS AND STAGES OF IMPLEMENTATION)

Навчальний посібник

*За загальною редакцією
кандидата юридичних наук Г. М. Білецької*

Київ • Алерта • 2018

УДК 657.6:004
ББК 65.052.8
Е-50

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету ДФС України
(протокол № 13 від 20.12.2018)*

Рецензенти:

Мельник В. М., д.е.н., професор, професор кафедри фінансів Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана;

Тимченко Л. Д., д.ю.н., професор, головний науковий співробітник відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України.

Авторський колектив: Білецька Г. М., Данилова О. М., Кармаліта М. В., Ковтунович Н. Л., Подік І. І., Шевчук О. А.

Е-50 Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження) ≈ Electronic audit – modern form of electronic control (global trends and stages of implementation): навч. посіб. / за заг. ред. Г. М. Білецької. К: Алерта, 2018. 206 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 122).

ISBN 987-966-337-505-2 (Серія)
ISBN 978-617-566-541-1

У навчальному посібнику авторським колективом у доступній формі викладено зміст та особливості запровадження та проведення електронного аудиту, розглянуто міжнародний досвід формування стандартного аудиторського файлу (SAF-T), а також проаналізовано спеціалізоване програмне забезпечення.

Видання розраховане на широке коло працівників фіскальної сфери, студентів вищих навчальних закладів та всіх, хто цікавиться проведенням податкових перевірок на основі електронних даних платників податків.

УДК 657.6:004
ББК 65.052.8

© Білецька Г. М., Данилова О. М., Кармаліта М. В.,
Ковтунович Н. Л., Подік І. І., Шевчук О. А., 2018
ISBN 987-966-337-505-2 (Серія)
ISBN 978-617-566-541-1
© Університет державної фіскальної служби України, 2018
© Науково-дослідний інститут фіскальної політики, 2018

ЗМІСТ / CONTENTS

ПЕРЕДМОВА	5
ВСТУП	7
РОЗДІЛ І. ХАРАКТЕРИСТИКА ОСОБЛИВОСТЕЙ ІНСТИТУТУ ЕЛЕКТРОННИХ ПЕРЕВІРОК ЯК СКЛАДОВОЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ	9
ТЕМА 1. Сутність поняття «е-аудит»	9
ТЕМА 2. Предмет, об'єкт, принципи, завдання, функції, види та методи е-аудиту	14
РОЗДІЛ ІІ. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РОЗВИТКУ ІНСТИТУТУ ЕЛЕКТРОННИХ ПЕРЕВІРОК	23
Тема 3. Електронні перевірки в інших країнах світу: досвід для України	23
3.1. Республіка Казахстан	23
3.2. Латвійська Республіка	33
3.3. Республіка Болгарія	43
3.4. Азербайджанська Республіка	60
ТЕМА 4. Характеристика програмного забезпечення аналізу даних, що використовується фіскальними органами зарубіжних країн під час проведення е-аудиту	67
4.1. ACL (Audit Command Language)	69
4.2. IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis)	75
4.3. SESAM (ESKORT Computer Audit)	90
РОЗДІЛ ІІІ. ХАРАКТЕРИСТИКА ЕЛЕКТРОННИХ ФОРМ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ НА ОСНОВІ ДАНИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В ЕЛЕКТРОННОМУ ФОРМАТІ	96
ТЕМА 5. Електронні перевірки на основі спеціальних форматів даних	96
5.1. Стандартний аудиторський файл (SAF-T) як основа е-аудиту	96
5.2. Досвід використання податкових аудиторських файлів в інших форматах надання фіскальним органам електронних даних бухгалтерського обліку платниками податків	111
5.3. Методики впровадження е-аудиту	114
5.4. Дослідження можливостей використання спеціалізованих бухгалтерських програм для формування податкового аудиторського файлу	123
ТЕМА 6. Стандартизована фінансова звітність як джерело інформації для е-аудиту	128
6.1. Стандартизована система звітів SBR із використанням XBRL	128
6.2. Зарубіжний досвід застосування таксономії фінансової звітності у форматі XBRL	148
6.3. Зіставлення характерних особливостей таксономії фінансової звітності у форматі XBRL та SAF-T	155

РОЗДІЛ IV. ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ	
ЕЛЕКТРОНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ	163
ТЕМА 7. Оцінювання нормативно-правового забезпечення	
проведення електронних перевірок в Україні	163
ТЕМА 8. Податковий аудиторський файл як основа е-аудиту в Україні.....	178
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	190

ПЕРЕДМОВА

Сучасні соціально-економічні тенденції розвитку економіки потребують упровадження в Україні новітніх підходів до податкового контролю, удосконалення якого є невід’ємною частиною загальної податкової реформи. Як відомо, 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 державах, так і країнах, що розвиваються. Розроблення формату стандартного аудиторського файлу SAF-T та використання спеціалізованого програмного забезпечення у сфері е-аудиту є визнаним фактом у світовій практиці, але водночас специфіка податкової системи кожної окремої держави унеможлиблює просте її запозичення.

Забезпечити належне функціонування інституту електронних перевірок у нашій державі необхідно завдяки створенню відповідних умов для виконання податкового обов’язку платниками податків та гарантування захисту їх прав і законних інтересів, досягненню вищого рівня погодження з результатами перевірок, зменшенню витрат часу та зусиль на надання відповідної документації, а також спрощенню роботи органів ДФС України тощо.

Навчальний посібник «Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження)» присвячений актуальній тематиці, а саме проведенню перевірки на основі електронних даних платника податків за допомогою спеціального програмного забезпечення через формування стандартного аудиторського файлу.

Автори здійснили всебічний системний аналіз форм контролю на основі електронних даних платників податків у зарубіжних країнах, правових засад регламентації електронного аудиту, також були досліджені інші формати надання електронних даних до фіскальних органів з метою проведення електронної перевірки.

Навчальний посібник «Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження)» розроблений співробітниками НДІ фіскальної політики та ДФС України для підготовки висококваліфікованих фахівців у сфері податкових перевірок.

ВСТУП

Результатом динамічного характеру розвитку інформаційних технологій, значного прогресу в аудиторській роботі та практичних світових надбань щодо автоматизації процесів адміністрування, підвищення ефективності податкового контролю за здійснюваними платниками податків усього масиву господарських операцій стало поетапне запровадження в Україні електронного аудиту.

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

Зазначена інформація, що є в електронному вигляді в органах ДФС, може використовуватися (використовується) при аналізі ризиків та проведенні доперевірочного аналізу, проте її недостатньо для повноцінного проведення е-аудиту.

На сьогодні одним із перших кроків у цьому напрямі було схвалення Кабінетом Міністрів України Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки¹, яка передбачає проведення системної реформи управління державними фінансами.

Зокрема, як свідчить підпункт 4 пункту 2 розділу I Плану заходів з реалізації зазначеної Стратегії, «...з метою підвищення якості та ефективності податкового адміністрування передбачено впровадження Мінфіном спільно з ДФС е-аудиту із застосуванням відповідного програмного забезпечення»².

Необхідно підкреслити, що питанням виникнення е-аудиту, етапів його запровадження та ефективності проведення, комп'ютеризації аудиторської

¹ Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>

² Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>

діяльності опосередковано присвячувалися праці як теоретиків, так і практиків, зокрема Я. А. Гончарука, В. С. Рудницького, О. С. Кушнар'ова, С. В. Івахненка, Т. В. Мултанівської, О. А. Кузуб, В. Ю. Лісіної та інших дослідників. Також окремі аспекти проведення аудиту в умовах застосування інформаційних технологій розглядалися у фундаментальних роботах зарубіжних авторів, таких як М. Васархелай, Р. Вебер, Б. Дженкінс, П. Квест, К. Кловз та інших.

Проблематику фінансового контролю, а саме питання організації та проведення податкових перевірок, досліджували як представники економічної науки, так і вчені-правознавці, зокрема В. П. Вишневський, В. І. Коротун, А. І. Крисоватий, С. Л. Лондар, В. М. Мельник, С. В. Онишко, В. А. Онищенко, О. О. Сунцова, К. І. Швабій, а також Є. О. Алісов, Л. М. Касьяненко, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, О. М. Козирін, Л. А. Савченко та інші.

Систематизація даних щодо застосування спеціалізованого програмного забезпечення міститься у звіті ІОТА за 2010 рік. Окремі аспекти використання інформаційних технологій під час здійснення податкового контролю висвітлено у рекомендаціях ОЕСР (стандарти для аудиторів, що працюють у сфері е-аудиту, настанови щодо стандартного аудиторського файлу з податків, рекомендації з SAF-T). В Україні подібні розробки не проводилися.

РОЗДІЛ І

ХАРАКТЕРИСТИКА ОСОБЛИВОСТЕЙ ІНСТИТУТУ ЕЛЕКТРОННИХ ПЕРЕВІРОК ЯК СКЛАДОВОЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Тема 1. Сутність поняття «е-аудит»

Наявність стандартів, розроблених на основі передової світової практики проведення електронного аудиту, є дуже актуальною для держав, які перебувають на початковому етапі впровадження електронної контрольної функції в діяльність фіскальних органів. Так, у Дорожній карті щодо е-аудиту «Стандарти для аудиторів, що працюють у сфері електронного аудиту» е-аудит визначається як перевірка бухгалтерських операцій (та їх джерел/походження), що створені та опрацьовані в електронному середовищі з використанням комп'ютерних інструментів за допомогою аналізу, зіставлення, оцінювання та контролю³.

На сьогодні спільною тенденцією застосування е-аудиту є використання відповідного інформаційно-технологічного середовища для взаємодії фіскальних органів з платниками податків через електронні форми податкової звітності, документообіг та відповідні комп'ютеризовані програми аналізу даних та файлів бухгалтерського обліку.

Якщо аналізувати базову термінологію аудиту, то можна загалом погодитися з авторами монографії «Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі»⁴, але з одним застереженням. Автори доводять, що аудит – це лише незначна частина контролю. Проте це справедливо лише тоді, коли йдеться про незалежний аудит фінансової звітності (independent auditing). Автори роботи справедливо стверджують, що все інше, відоме під терміном «auditing», може і має бути назване терміном «господарський контроль». З іншого боку, світова економічна думка в галузі аудиту свідчить про наявність розвиненої системи

³ E-audit road map: standards for auditors working in the area of electronic audit / Version 3.0. 2014. URL: <https://www.iota-tax.org/news/eu-e-audit-road-map-version3-standards-auditors-working-area-electronic-audit>

⁴ Бутинець Ф. Ф., Малога Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі. Житомир: ЖДТУ, 2004. 564 с.

англомовної термінології у сфері економічного та бізнесового контролю, де як загальне поняття прийнято вживати термін «auditing», а далі – похідні від нього: «governmental auditing» – державний аудит (ревізія), «independent auditing» – незалежний аудит. Автор сучасного «Англо-українського тлумачного словника економічної лексики» А. Шимків визначає «audit» так:

«1) аудит; ревізія; аудиторська перевірка; перевірка фінансових операцій; аналіз господарсько-фінансової діяльності;

2) аудиторська перевірка; ревізія; аудит; аудиторський; ревізійний; ревізувати»⁵, тобто фактично зрівнює терміни «аудит» і «ревізія».

Відомий американський фахівець у галузі теорії і практики аудиту професор Дж. Робертсон підкреслює, що аудит – це діяльність, спрямована на зменшення підприємницького ризику. І далі стверджує, що аудит сприяє зменшенню до прийнятного рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів.

Крім того, питання комп'ютеризації аудиторської діяльності досліджували у своїх працях як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. На особливу увагу заслуговують роботи зарубіжних учених з цієї тематики, зокрема А. Л. Вільямсона, Г. Г. Боднара, П. Вільямса, Дж. Робертсона та інших. Також тією чи іншою мірою процесам електронного аудиту присвячені фундаментальні праці таких зарубіжних авторів, як Е. Чамберс («Комп'ютерний аудит»)»⁶ та К. Кловз («Аудит процесів електронної обробки даних»)»⁷. Варто відзначити праці А. М. Романова («Комп'ютеризація аудиторської діяльності»)»⁸ та Б. Є. Одинцова («Автоматизація аудита»)»⁹, а також наукові здобутки Л. М. Бойка¹⁰, О. А. Зоріна¹¹, В. І. Подольського¹², С. В. Івахненкова¹³, Б. В. Кудрицького¹⁴, Д. В. Людвенка¹⁵, Н. М. Хорунжак¹⁶ тощо.

⁵ Шимків А. Англо-український тлумачний словник економічної лексики. Київ, 2004. 429 с.

⁶ Chambers A. D. Computer auditing. London: Pitman books Ltd, 1981. 238 p.

⁷ Clowes K. W. EDP auditing. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, Limited, 1988. 590 p.

⁸ Романов А. Н., Одинцов Б. Е. Компьютеризация аудиторской деятельности: учеб. пособие для вузов. Москва: Аудит: ЮНИТИ, 1996. 270 с.

⁹ Романов А. Н., Одинцов Б. Е. Автоматизация аудита. Москва: ЮНИТИ, 1999. 336 с.

¹⁰ Бойко Л. М., Пустяк О. В. Теоретичні основи комп'ютерного аудиту. *Комунальне господарство міст*. 2013. № 108. С. 385–389.

Проблематика формування теоретичних основ комп'ютерного аудиту висвітлюється у працях Л. М. Бойко. Зокрема, у них розкрито передумови комп'ютеризації аудиторської діяльності в Україні, розглянуто теоретичні основи комп'ютерного аудиту, сформовано принципи і вимоги до проведення електронного аудиту суб'єктів господарської діяльності та визначено зміст терміна «комп'ютерний аудит» як перевірку даних комп'ютерного обліку і показників електронної фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою визначення їх достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству¹⁷.

В. І. Подольский в організаційному аспекті розглядає комп'ютерний аудит як використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи перевірки фінансової звітності й підготовку аудиторського висновку¹⁸.

С. В. Івахненко констатує, що комп'ютерний аудит може проводитися тільки в тому разі, коли підприємство застосовує автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку, а також упроваджена комп'ютерна програма, що автоматизує аудит¹⁹.

Отже, введення комп'ютерного (електронного) аудиту є досить складним процесом, оскільки передбачає використання сучасних інформаційних технологій з метою організації аудиторської діяльності та спеціальних програм, що здійснюють аудиторську перевірку відповідно інформаційного масиву та підготовку аудиторського висновку, а тому є предметом дискусій та всебічного

¹¹ Зоріна О. А. Автоматизація аудиту в Україні: проблеми та перспективи розвитку. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2008. № 2. С. 25–30.

¹² Подольский В. И., Щербакова Н. С., Комиссаров В. Л. Компьютерный аудит: прак. пособие / под ред. В. И. Подольского. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 128 с.

¹³ Івахненко С. В. Поняття комп'ютерного контролю та аудиту. *Вісник Міжгалузевого інституту управління*. 2009. № 2. С. 56–60.

¹⁴ Кудрицький Б. В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні: проблеми та шляхи подолання. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. № 18. С. 320–327.

¹⁵ Люденко Д. В. Проблеми та шляхи використання інформаційних технологій у сфері обліку та аудиту. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. № 1. С. 137–141.

¹⁶ Хорунжак Н. М. Логіко-статистичні інформаційні моделі та перспективи їхнього використання для діагностики стану процесу фінансування бюджетних установ. *Торгівля і ринок України*. 2013. № 36. С. 88–101.

¹⁷ Бойко Л. М., Пустяк О. В. Теоретичні основи комп'ютерного аудиту. *Комунальне господарство міст*. 2013. № 108. С. 385–389.

¹⁸ Подольский В. И., Щербакова Н. С., Комиссаров В. Л. Компьютерный аудит: прак. пособие / под ред. В. И. Подольского. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 128 с.

¹⁹ Івахненко С. В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення. *Аудитор України*. 2007. № 3. С. 21–26.

аналізу науковців та практиків. Таке обговорення ведеться щодо теоретичних засад побудови ефективної податкової системи, а також розроблення безпосередньо практичних заходів, ефективне запровадження яких дозволить підвищити результативність адміністрування податків та контрольної функції фіскальних органів. Водночас А. Л. Вільямсон²⁰ в автоматизації аудиту вбачає «використання інформаційних технологій з метою полегшення аудиторю процесів планування, контролю та документування бізнесу».

У. О. Гуцаленко визначає комп'ютерний аудит як використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності й підготовку аудиторського висновку, а також надання супутніх послуг аудиту²¹.

Крім того, термін «електронний аудит» трактується як застосування інформаційних технологій аудитором у процесі проведення перевірки інформації, сформованої в середовищі комп'ютерної інформаційної системи клієнта, на базі оцінки ризиків, притаманних такому середовищу тощо²².

Виходячи із зазначеного, доцільно об'єднати ці твердження в одне, а саме: **комп'ютерний (електронний) аудит** – це перевірка бухгалтерських операцій (та їх джерел/походження) суб'єкта господарювання, наданих в електронному вигляді за допомогою відповідного спеціалізованого програмного забезпечення, з метою визначення їх достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству.

Підкреслимо, що комп'ютеризація аудиторської діяльності повинна також передбачати розроблення та впровадження в аудиторську практику таких програмних продуктів, які б забезпечували автоматизацію виконання завдань та достовірність результатів перевірки та супутніх послуг згідно з МСА та містили можливості експертних систем²³.

²⁰ Williamson A. L. Audit Automation. *Accountants Digest*. London: ICAEW. 1994. № 318. P. 1.

²¹ Гуцаленко У. О. Комп'ютерний аудит в системі внутрішньогосподарського контролю. *Інноваційна економіка*. 2010. № 2. С. 138–141.

²² Додонов О. Г., Горбачик М. Г., Кузнецова М. Г. Інформаційне суспільство: технології та безпека. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 4. С. 166–170.

²³ Гуцаленко Л. В., Замощенко Т. В. Комп'ютеризація аудиту в Україні: сучасний стан та проблеми. *Таврійський державний агротехнологічний університет*. С. 123–131.

Зауважимо, що проведення аудиту в умовах використання комп'ютерних систем регламентується міжнародними стандартами аудиту, зокрема МСА № 401 «Аудит в умовах комп'ютерних інформаційних систем», положеннями про міжнародну аудиторську практику, що присвячені питанням проведення аудиту в середовищі різних інформаційних систем і водночас оцінці аудиторських ризиків, а також вимогам, що висуваються до спеціальних знань аудиторів стосовно комп'ютерних інформаційних систем. Окремі методи наводяться у Міжнародному положенні про аудиторську практику 1009 «Методи аудиту з використанням комп'ютерів»²⁴.

Отже, здійснення комплексної електронної перевірки обов'язково передбачає проведення на підставі даних бухгалтерської та фінансової звітності поглибленого аналізу діяльності платника податків, його фінансового становища.

І на сьогодні у межах запровадження е-аудиту необхідною є перевірка документів в електронному вигляді, що стосуються обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань). Це повинні бути первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів (дотриманням іншого законодавства, наприклад валютного). Платник повинен створювати та надавати зазначені документи у форматі стандартного аудиторського файлу.

Запитання для самоконтролю:

1. Якими стандартами регулюється проведення електронного аудиту?
2. Які вчені досліджували питання комп'ютеризації аудиторської діяльності?
3. У чому полягає зміст терміна «електронний аудит»?

²⁴ Правила (стандарти) аудиторской деятельности: Все 38 стандартов / сост. и авт. коммент. Н. А. Ремизов. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: ФБКПРЕСС, 2001.

Тема 2. Предмет, об'єкт, принципи, завдання, функції, види та методи е-аудиту

Теоретичну основу комп'ютерного аудиту визначає система базових елементів, а саме: предмет, об'єкт, принципи, завдання, функції, види та методи.

За спостереженнями науковців, комп'ютеризація аудиту принципово не впливає на загальну мету аудиту та суттєво не змінює його предмет²⁵. Так, мета комп'ютерного аудиту зумовлена його формою:

1) внутрішній аудит полягає у забезпеченні керівництва суб'єкта господарювання інформацією щодо аналізу системи обліку, прогнозу прибутків та витрат, здійснення фінансового аналізу;

2) зовнішній аудит передбачає перевірку системи обліку та звітності з метою забезпечення інформацією зовнішніх користувачів.

Предметом комп'ютерного аудиту є автоматизований облік господарських операцій, що підтверджують реальність звітності та її законність, а також виявлення дійсного фінансово-господарського становища господарюючого суб'єкта.

Об'єкт аудиту залежить від завдань, які необхідно вирішити аудитору у контексті видів аудиторської діяльності: аудиту фінансово-господарської діяльності та супутніх аудиторських послуг.

А. М. Романов зазначає, що комплекси завдань комп'ютерного аудиту виокремлюються за певними ознаками, які необхідно розглядати крізь призму реалізації функцій аудиту: контрольно-ревізійної, оціночно-консультаційної, консультативно-прогнозної тощо)²⁶. У розрізі зазначених ознак можна виділити такі *завдання комп'ютерного аудиту*:

- аудит об'єктів обліку;
- аудит системи обліку та внутрішньогосподарського контролю;

²⁵ Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 245 с.

²⁶ Романов А. Н., Одинцов Б. Е. Компьютеризация аудиторской деятельности: учеб. пособ. для вузов. Москва: Аудит: ЮНИТИ, 1996. 270 с.

- аудит безпечності, ефективності та коректності функціонування інформаційних систем обліку;
- аудит фінансової стійкості та платоспроможності тощо.

Застосування інформаційних технологій та комп'ютерної техніки під час проведення аудиту повинне відповідати таким *принципам*:

1) комплексності інформаційної системи аудиту, що передбачає розроблення загальної моделі аудиту, здатної охопити аудиторський процес у цілому та відображати основні цілі побудови системи, обмеження, прийоми фіксації господарських процесів у бухгалтерських документах;

2) єдності та узгодженості схем формування аудиторського звіту (доповнює попередній принцип у тій його частині, що стосується окремих аудиторських завдань), який орієнтований на ліквідацію суперечностей між загальними і частковими моделями аудиторських завдань та недопущення дублювання аудиторських перевірок;

3) мінімізації ризику появи аудиторської помилки, який реалізується шляхом максимального охоплення «зон ризику» та внесення до цієї зони групи бухгалтерських документів, у яких потенційно можливі суперечності із зазначеним принципом;

4) мінімізації введення початкової інформації, що передбачає в ідеалі повну відмову від ручного введення інформації;

5) можливості порівняння результатів аудиту, який вимагає використання таких методів розрахунку, що можуть бути зіставлені з результатами розрахунку за попередні періоди тощо²⁷.

При цьому обов'язково мають бути дотримані основні принципи побудови комп'ютерних інформаційних систем в аудиті, які узагальнені в таблиці 2.1.

²⁷ Бойко Л. М., Пустяк О. В. Теоретичні основи комп'ютерного аудиту. *Комунальне господарство міст* / Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка. 2013. № 108. С. 385–389.

Таблиця 2.1 – Принципи побудови комп'ютеризованих інформаційних систем в аудиті²⁸

Перелік	Характеристика
Загальні принципи	
Принцип системності	Дає змогу розглядати досліджуваний об'єкт як одне ціле і на основі цього виявляти різні типи зв'язків між структурними елементами
Принцип розвитку	Передбачає нарощування автоматизованою системою обліку та аудиту своїх обчислювальних можливостей, оснащення новими програмними засобами, поновлення складу завдань та інформаційного складу, який створюється у вигляді баз даних
Принцип сумісності	Забезпечує можливість взаємодії комп'ютерних систем різних видів і рівнів у процесі їх спільного функціонування
Принцип стандартизації та уніфікації	Забезпечує використання типових стандартизовано-уніфікованих елементів функціонування автоматизованих інформаційних систем
Принцип ефективності	Забезпечення раціонального співвідношення між понесеними витратами на створення комп'ютерних систем і ефектом від їх практичного впровадження
Часткові принципи	
Принцип декомпозиції	Базується на розподілі загальної системи на елементи
Принцип першого керівника	Закріплення відповідальності за керівником аудиторської фірми за введення в дію і функціонування комп'ютеризованої системи аудиту
Принцип автоматизації проектування	Забезпечення підвищення ефективності процесу проектування і створення інформаційних технологій в аудиті на всіх організаційних рівнях управління аудиторською фірмою
Принцип комп'ютеризації інформаційних потоків і документообігу	Комплексне застосування технічних засобів на всіх етапах проведення аудиторської перевірки
Принцип нових завдань	Забезпечення розширення можливостей встановленої інформаційної системи обліку й аудиту та вдосконалення процесів управління аудиторською фірмою відповідно

Комп'ютеризація аудиту принципово не змінює методології бухгалтерського обліку. Натомість методика аудиту фінансової звітності підприємств, на яких використовуються комплексні комп'ютерні інформаційні системи підприємств та комп'ютерні системи бухгалтерського обліку, зазнає суттєвих змін, хоча, звичайно, загальна мета аудиту не змінюється. В аудиторських фірмах персональні комп'ютери можуть використовуватися як для проведення аудиту економічних суб'єктів, так і автоматизації управлінських робіт аудиторської організації. При цьому застосування

²⁸ Романів С. Р., Михайлишин Н. П. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 10. С. 971–976.

комп'ютерів в аудиті, навіть без використання спеціалізованого програмного забезпечення, може охоплювати види робіт, які відображені в таблиці 2.2.

У зв'язку з широким застосуванням обчислювальної техніки, комп'ютерних інформаційних мереж і систем у бізнесі та бухгалтерському обліку перед аудиторами постає завдання пристосування технології своєї роботи або навіть значної її зміни з використанням спеціальних методів і комп'ютерних програм під час проведення аудиту фінансової звітності підприємств, які застосовують автоматизовані фінансово-облікові системи.

Таблиця 2.2 – Варіанти застосування комп'ютерів в аудиті^{29; 30}

№ з/п	Види виконуваних робіт з використанням комп'ютера
1	Виконання нескладних розрахунків, друк типових форм аудиторських документів, анкет, тестів тощо
2	Використання нормативно-правової довідкової бази в електронному вигляді
3	Виконання запитів до електронної бази даних, сформованої в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку
4	Перевірка окремих розрахунків, виконуваних на різних ділянках обліку комп'ютерних систем бухгалтерського обліку
5	Формування реєстрів бухгалтерського обліку й альтернативного балансу з використанням електронної бази даних клієнта
6	Проведення комплексного аналізу фінансового становища економічного суб'єкта

Виділені принципи комп'ютеризації аудиту та вимоги до інформаційної системи аудиту мають практичну цінність при виборі комп'ютерної програми аудиту.

Отже, інтенсивний розвиток електронно-обчислювальної техніки і технологій має значний вплив на ефективність аудиту та вдосконалення його методів. З'явилася можливість не тільки розрахунку, але і перевірки показників ділової активності, фінансової стійкості короткострокової і довгострокової перспективи, ліквідності та платоспроможності, оцінювання рентабельності активів і капіталу. Необхідно зауважити, що облікові системи, які

²⁹ Романів С. Р., Михайлишин Н. П. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 10. С. 971–976.

³⁰ Івахненко С. В. Поняття комп'ютерного контролю та аудиту. *Information systems*. 2009. № 11. С. 24–38.

застосовуються в комп'ютерному середовищі, сприяють веденню аудиторських перевірок із використанням їх у комп'ютерній мережі³¹.

Щодо методів і методології контролю також існує багато різноманітних наукових поглядів. Так, І. А. Белобжецький зазначає, що «у сукупності концепцій з проблеми методології контролю намітилися дві позиції. Для першої з них характерне трактування методу контролю як сукупності прийомів і способів, що використовує ця економічна наука...»³². Інша концепція методології контролю висвітлена в роботах Е. О. Вознесенського. Поряд із загальними методами наукового пізнання, сформованими матеріалістичною діалектикою, учений розрізняє спеціальні методи контролю, які на його переконання, поділяються ще на окремі³³.

Методами електронного податкового аудиту є способи перевірки, дослідження завдяки відповідному програмному забезпеченню (IDEA, ACL, SESAM) аудитором обліково-звітної, нормативно-організаційної документації, інших об'єктів податкового аудиту та збору, обробки й акумулювання фактичних даних, які відображають законність джерел і обсяги доходів, витрат платника податків, нарахування і сплати податків, зборів та формування оцінки, висновків, що відображають стан виконання платником зобов'язань перед державою³⁴.

На думку Е. О. Вознесенського, до методів контролю належать конкретні способи (прийоми), які використовуються у процесі реалізації контрольних функцій.

Методами фінансового контролю є арифметична перевірка балансів, аналіз фінансово-господарської діяльності, документальна ревізія тощо. Із цих методів можна виокремити ще способи, які дозволяють вирішувати проміжні,

³¹ Гаркуша С. А., Довжик О. О. Комп'ютерний аудит в системі аналізу бухгалтерської інформації. *Економічний аналіз*. 2014. Том 15. № 2. С. 136–141.

³² Белобжецкий И. А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля. Москва: Финансы и статистика, 1985.

³³ Вознесенский Э. А. Внутрихозяйственный контроль на предприятии. Ленинград, 1967.

³⁴ Білецька Г. М., Ковтунович Н. Л. Щодо впровадження електронного аудиту: світові та вітчизняні тенденції. *Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення*: матеріали Міжнародної інтернет-конференції, 2 березня 2017 р. URL: <http://www.konferenciaonline.org.ua/arhiv-konferenci/arhiv-konferenci02-03-2017>

відносно «дрібні» завдання³⁵. Отже, можна виділити такі методи проведення податкового контролю: загальнонаукові, такі як аналіз і синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, статистичні методи, логічні методи, метод порівняння тощо, які використовуються під час здійснення будь-якого виду діяльності; спеціальні методи дослідження, такі як перевірка документів, економічний аналіз, дослідження предметів і документів, огляд приміщень (територій) і предметів, інвентаризація, експертиза тощо, використання яких характерне саме для певних видів діяльності, зокрема таких, як контрольна діяльність; методи впливу на поведінку осіб, які перевіряються у процесі здійснення контролю, такі як переконання, заохочення, примус та інші.

Основою електронної (комп'ютерної) системи для проведення електронних перевірок є відповідні реєстри податкового обліку, фінансової звітності аналітичних та облікових даних, що представлені:

- а) базою даних на технічних носіях інформації, яка призначена для накопичення та зберігання облікової інформації;
- б) змінними величинами, що тимчасово створюються в пам'яті комп'ютера для систематизації та узагальнення облікових даних;
- в) екранними й електронними формами, призначеними для візуального відображення результатної інформації.

Потрібно зазначити, що ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні перебуває на стадії розвитку, на світовому ринку на сьогодні представлені програмні продукти, такі як ACL, IDEA, SESAM, що використовуються для електронного аудиту. Відповідне програмне забезпечення придатне для аналізу облікових, звітних показників та об'ємного масиву інформаційних даних. Можна виділити дві складові будь-якої програми, що застосовуються при електронному аудиті: спеціалізоване програмне забезпечення та контрольні дані. Перша використовується для перевірки змісту файлів, а іноді і для відновлення бухгалтерського, податкового обліку суб'єкта

³⁵ Вознесенский Э. А. Внутрихозяйственный контроль на предприятии. Ленинград, 1967.

господарювання, друга – з метою перевірки правильності функціонування комп'ютерних програм.

За допомогою зазначених вище методів, зокрема застосування спеціальних програмних засобів, контролюючі органи перевіряють, моделюють та аналізують облікові дані, що містяться у стандартному аудиторському файлі, для визначення їх повноти, точності, правомірності й вірогідності.

Склад і зміст аудиторських процедур визначається насамперед переліком завдань. Оскільки кожен з комплексів завдань складається з набору спеціальних алгоритмів і програм, згрупованих за певною ознакою (об'єкти аудиту або види послуг), у межах кожного комплексу можна використовувати тільки засоби, необхідні за певних умов.

Тому в умовах проблематичності формування достатньої податкової складової доходів бюджету та необхідності у скороченні рівня тіньової економіки на особливу увагу заслуговує вжиття фіскальними органами заходів щодо підвищення ефективності податкового контролю за здійснюваним платниками податків масивом господарських операцій. Оскільки одним із найефективніших методів контролю з боку фіскальних органів є податковий аудит (податкова перевірка), доцільним є впровадження на основі сучасних світових напрацювань відповідного програмного забезпечення для здійснення електронного аудиту (електронних перевірок), що сприятиме вдосконаленню дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства та істотно заощадить кошти і час як фіскальних органів, так і платників податків.

Варто зазначити, що функції та завдання, що ставляться перед податковими підрозділами стосовно проведення аудиту, детально висвітлені в науковій літературі. Так, Л. В. Дікань³⁶ зазначає, що аудиторський контроль здійснюється не тільки незалежними аудиторами, фірмами, але й аудиторськими підрозділами державних фіскальних органів. Функції таких підрозділів застосовуються податковими органами у процесі визначення повноти нарахування й своєчасності сплати податків підприємцями й

³⁶ Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 245 с.

фізичними особами. Н. Б. Гусак та Ю. Д. Гусак³⁷ стверджують, що суб'єкти податкового аудиту – це посадові особи контролюючих органів, уповноважені на проведення податкового аудиту платників податків, платежів до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів, які є об'єктами податкового аудиту. Інші науковці³⁸ вважають, що податковий аудитор – це посадова особа контролюючого органу, уповноважена ним на проведення податкового аудиту (перевірки).

Домінування комп'ютерних технологій, на наш погляд, визначає такі особливості комп'ютерного аудиту:

- завдання аудиту змінюються завдяки дослідженням ефективності та надійності функціонування інформаційної системи;

- до об'єкта перевірки входять елементи автоматизованої інформаційної системи, які визначають надійність функціонування, а також якість інформації, що формується;

- проведення перевірки в комп'ютерній інформаційній системі вимагає активного застосування комп'ютеризованих методів аудиту;

- необхідно враховувати, що процес аудиторської перевірки в розвиненому середовищі комп'ютерної обробки даних неможливий без дослідження надійності функціонування автоматизованої інформаційної системи;

- поширення інформаційних технологій аудиту приводить до повної або часткової автоматизації роботи аудиторів.

За результатами аудиторської перевірки складається висновок. Такий висновок про достовірність інформації, сформованої автоматизованою системою, вимагає збору відповідних доказів та оцінювання надійності функціонування комп'ютерної системи. Система має на меті таке:

- посилити фінансовий контроль, забезпечити прозорість ведення бізнесу;

³⁷ Гусак Н. Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств: навч. посіб. для вищ. навч. закладів. Київ: Центр навчальної літератури, 2007. 319 с.

³⁸ Податковий аудит: навч. посіб. / ред.: В. А. Онищенко, А. О. Чугасв. Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. 396 с.

- знизити витрати на підготовку звітності;
- адекватно оцінити ризики та планувати діяльність господарюючого суб'єкта.

Отже, накопичення, систематизація та узагальнення облікової інформації в умовах застосування сучасної обчислювальної техніки здійснюються в автоматичному режимі. Структура комп'ютерних баз даних може бути різноманітною. Табличний принцип, за яким формуються паперові регістри, не єдиний при побудові комп'ютерних баз даних. Базы даних є також ієрархічні, мережеві, реляційні тощо.

Потрібно підкреслити, що під час проведення аудиту важливе значення має оперативність роботи. З огляду на це все більшої актуальності набуває впровадження електронного аудиту як еволюційної форми перевірки суб'єкта господарювання контролюючими органами.

Запитання для самоконтролю:

1. Що становить предмет та об'єкт комп'ютерного аудиту?
2. Які завдання комп'ютерного аудиту?
3. Які принципи комп'ютерного аудиту?
4. Які принципи побудови комп'ютерних інформаційних систем в аудиті?
5. Які особливості комп'ютерного аудиту?

РОЗДІЛ II

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РОЗВИТКУ ІНСТИТУТУ ЕЛЕКТРОННИХ ПЕРЕВІРОК

Тема 3. Електронні перевірки в інших країнах світу: досвід для України

- 3.1. Республіка Казахстан.
- 3.2. Латвійська Республіка.
- 3.3. Республіка Болгарія.
- 3.4. Азербайджанська Республіка.

3.1. Республіка Казахстан

Щодо аналізу прав та обов'язків контролюючих органів і платників податків у частині ведення обліку в електронному вигляді, витребування документів, їх захисту, то варто зосередитися на таких положеннях. Згідно зі статтею 19 Кодексу Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету» (далі – Податковий кодекс) від 10.12.2008 (із змінами і доповненнями станом на 11.05.2017)³⁹ податкові органи у процесі здійснення електронних документальних перевірок мають відповідні права:

– 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 містять 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, що здійснюють окремі види банківських операцій, які містять

³⁹ Податковий кодекс Республіки Казахстан від 10.12.2008 № 99-IV (із змінами та доповненнями на 11.05.2017). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

відомості про банківські рахунки їх клієнтів, що становлять банківську таємницю відповідно до чинного законодавства Республіки Казахстан;

- отримувати від банків та організацій, що здійснюють окремі види банківських операцій, відомості про наявність та номери банківських рахунків, про залишки та рух грошей на цих рахунках, із дотриманням установлених законодавчими актами Республіки Казахстан вимог до розголошення відомостей, які становлять комерційну, банківську та іншу визначену законом таємницю⁴⁰.

- встановлювати непрямым методом об'єкти оподаткування і (або) об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, у порядку, регламентованому Податковим кодексом, залучати до податкових перевірок вузькопрофільних фахівців;

- надавати доступ до перегляду та (або) можливість проведення органами податкової служби податкової перевірки в електронному вигляді, надавати на вимогу податкових органів договір на здійснення податкового аудиту та аудиторський висновок за результатами його проведення в податкові органи відповідно до Податкового кодексу в разі укладання такого договору.

Згідно зі статтею 13 Податкового кодексу платник податків має право укладати договір на проведення податкового аудиту, отримувати результати податкового контролю, одержувати безоплатно в податковому органі затвержені у визначеному законодавством Республіки Казахстан порядку стандарти надання державних послуг, бланки встановлених форм податкових заяв і (або) програмне забезпечення, необхідне для подання податкової звітності та заяви в електронному вигляді; вимагати дотримання податкової таємниці⁴¹.

Потрібно зробити акцент на обов'язках фіскальних органів щодо здійснення документальної електронної перевірки платників податків у Республіці Казахстан. Зокрема, податкові органи зобов'язані надавати доступ до інформаційної системи уповноваженому державному органу з фінансового

⁴⁰ Податковий кодекс Республіки Казахстан від 10.12.2008 № 99-IV (із змінами та доповненнями на 11.05.2017). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

⁴¹ Там само.

моніторингу відповідно до законодавства Республіки Казахстан; безкоштовно надавати платнику податків (податковому агенту) затверджені у визначеному законодавством Республіки Казахстан порядку бланки встановлених форм податкових заяв і (або) програмне забезпечення, необхідне для подання податкової звітності та заяви в електронному вигляді. Після проведення податкової перевірки розглядається скарга платника податків (податкового агента, оператора) про її результати та (або) рішення вищого податкового органу, винесене за результатами розгляду скарги на повідомлення, а також дії (бездіяльність) посадових осіб податкових органів у порядку і строки, визначені чинним законодавством.

Також потрібно зазначити про наявність норм податкового законодавства щодо нерозголошення податкової таємниці відповідно до положень статті 557 Податкового кодексу⁴².

У цьому контексті варто підкреслити, що за рідкісним винятком більшість держав має законодавчо закріплене право доступу до будь-яких джерел інформації, пов'язаної з податками. Зокрема, у більшості країн Євросоюзу відсутній закон щодо банківської таємниці, і тому пріоритетом є доступ податкових органів до інформації про платників податків, наявної в банках та інших фінансових інституціях.

У зв'язку з цим податкові органи Казахстану рекомендували внести зміни до Податкового кодексу, що передбачають право органів податкової служби вимагати від платника податків надання доступу до перегляду даних програмного забезпечення, призначеного для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку. Також внесено зміни, що передбачають обов'язок платника податків надавати вказаний вище доступ при проведенні органами податкової служби податкових перевірок.

Рахунковий комітет з контролю за виконанням республіканського бюджету затверджує перелік посадових осіб уповноважених органів

⁴² Податковий кодекс Республіки Казахстан від 10.12.2008 № 99-IV (із змінами та доповненнями на 11.05.2017). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

зовнішнього державного аудиту та фінансового контролю, які мають доступ до відомостей, що становлять податкову таємницю.

Перелік відомостей, що надаються та становлять податкову таємницю, і порядок їх подання встановлюються уповноваженим органом спільно з Рахунковим комітетом з контролю за виконанням республіканського бюджету.

Податкова таємниця не підлягає розголошенню фахівцями, залученими до проведення податкової перевірки, як при виконанні ними своїх обов'язків під час здійснення податкової перевірки, так і після її завершення.

Посадові особи податкових органів, посадові особи інших державних органів, які отримали від податкових органів відомості про платника податків (податкового агента), що становлять податкову таємницю, не мають права поширювати такі відомості як у період роботи в зазначених органах, так і після свого звільнення.

З огляду на головне підкреслимо, що забезпечення повноти та своєчасності сплати податків є найважливішою умовою стабілізації фінансової системи будь-якої держави. Необхідно зазначити, що держава може отримати значні переваги від створення спеціалізованих механізмів контролю за дотриманням податкового законодавства великими платниками податків. Досвід вдосконалення податкової системи Республіки Казахстан у напрямі запровадження електронних перевірок може бути корисним саме у процесі проведення електронної документальної перевірки, як частини документальної перевірки, що проводиться за наявності підстав, визначених статтями 77–78 Податкового кодексу України⁴³.

Потрібно зазначити, що відповідно до пункту 3 статті 623 Податкового кодексу Республіки Казахстан великі платники податків підлягають моніторингу шляхом аналізу їх фінансово-господарської діяльності для визначення їх реальної бази оподаткування та контролю дотримання податкового законодавства.

⁴³ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

Повний перелік великих платників податків, щодо яких здійснюють моніторинг у Казахстані, затверджений Постановою Уряду Республіки Казахстан від 29.12.2016 № 918 «Про затвердження переліку великих платників, що підлягають моніторингу»⁴⁴.

Необхідно зауважити, що роль великих платників податків у формуванні бюджету Республіки Казахстан постійно зростає. Практика роботи податкових органів Казахстану з великими платниками податків будується з урахуванням світового досвіду. У Казахстані функція супроводження великих платників податків покладена на Управління великих платників податків Податкового комітету Міністерства фінансів Республіки Казахстан, що дозволяє забезпечити якісне обслуговування платників податків, ефективний контроль та стабільність доходів держави.

Перелік великих платників податків, що підлягають моніторингу, формується на основі даних податкової звітності, наданої станом на 1 жовтня року, що передує року введення в дію зазначеного переліку, і затверджується Урядом Республіки Казахстан не пізніше 15 грудня року, що передує року введення в дію зазначеного переліку.

Якщо станом на 1 листопада року, що передує року введення в дію переліку великих платників податків, які підлягають моніторингу, платник податків (який відповідає вимогам щодо проведення моніторингу) перебуває на стадії ліквідації, то його не вносять до цього переліку. Затверджений перелік вводиться в дію з 1 січня року, наступного за роком його затвердження, на два роки та не підлягає перегляду протягом цього періоду.

У разі реорганізації великого платника податків, що підлягає моніторингу, його правонаступник (правонаступники) підлягає (підлягають) моніторингу до введення в дію нового переліку великих платників податків, що підлягатимуть моніторингу. У разі ліквідації великого платника податків, який підлягає моніторингу, а також з дня набрання чинності рішенням суду про

⁴⁴ Про затвердження переліку великих платників податків, що підлягають моніторингу: Постанова Уряду Республіки Казахстан від 29.12.2016 № 918. URL: https://tengrinews.kz/zakon/pravitelstvo_respubliki_kazakhstan_premier_ministr_rk/finansyi/id-P1600000918/

визнання його банкрутом такий платник податків вилучається зі списку великих платників податків, які підлягають моніторингу.

Як зазначалося вище, відповідно до вимог Податкового кодексу Республіки Казахстан, великі платники податків, що підлягають моніторингу, подають податкову звітність у терміни, установлені уповноваженим органом. Варто підкреслити, що моніторинг здійснюється шляхом збору від платників податків інформації про основні фінансово-економічні та податкові показники через електронну систему передавання даних у базу даних на центральному сервері уповноваженого органу, що здійснює керівництво у сфері забезпечення надходжень податків та інших обов'язкових платежів до бюджету. Податкова звітність з моніторингу надається консолідовано. Під режимом консолідованого оподаткування розуміється можливість сплачувати один або кілька податків компанією-засновником від імені групи взаємозалежних підприємств. Така група взаємопов'язаних підприємств розглядається як єдиний (консолідований) платник податків.

Зокрема, великі платники податків, що підлягають моніторингу, подають звітність з моніторингу у вигляді податкових реєстрів, установлених пунктом 4–2 статті 77 Податкового кодексу Республіки Казахстан⁴⁵.

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

Із метою моніторингу великих платників податків уповноважений орган встановлює форми податкових реєстрів, у яких міститься така інформація:

⁴⁵ Податковий кодекс Республіки Казахстан від 10.12.2008 № 99-IV (із змінами та доповненнями на 11.05.2017). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

- щодо корпоративного прибуткового податку;
- про податок на надприбуток;
- про податок на додану вартість;
- щодо податку на видобуток корисних копалин;
- про плановані показники фінансово-господарської діяльності великого платника податків на поточний і майбутній календарні роки⁴⁶.

Наказом Міністерства фінансів Республіки Казахстан «Про затвердження форм податкової звітності та правил їх складання» від 25.12.2014 № 587 (із змінами та доповненнями від 31.10.2016)⁴⁷ затверджено форми податкової звітності з моніторингу і Правила їх складання (далі – Правила). База даних з моніторингу формується на основі податкової звітності, яка складається за формами згідно з додатками до Правил, які розроблені Податковим комітетом, що передбачають порядок складання та подання податкової звітності платниками податків, які підлягають моніторингу.

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 за допомогою системи передавання даних. У Республіці Казахстан використовують інформаційну систему обробки податкової звітності ІС «СОНО» для заповнення та передавання форм податкової звітності.

Використовуючи ІС «СОНО», платнику податків не потрібно завантажувати всі форми податкової звітності, достатньо завантажити тільки необхідну форму (наприклад, звітність з ПДВ), заповнити та відправити її на обробку. ІС «СОНО» містить шаблони форм податкової звітності, зокрема на 2017 рік. Після завантаження шаблонів форм податкової звітності потрібно провести їх імпорт у програмне забезпечення ІС «СОНО» для платників

⁴⁶ Про затвердження форм податкових реєстрів та правил їх складання: наказ Міністерства фінансів Республіки Казахстан від 15.04.2015 № 271 (із змінами та доповненнями від 19.10.2016). URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=34024799

⁴⁷ Про затвердження форм податкової звітності та правил їх складання: наказ Міністерства фінансів Республіки Казахстан від 25.12.2014 № 587. URL: https://tengrinews.kz/zakon/pravitelstvo_respubliki_kazakhstan_premier_ministr_rk/finansyi/id-P1600000918/

податків, скориставшись утилітою «Шаблони ФНП», що встановлюється разом з додатком до ІС «СОНО». Вид форми податкової звітності з моніторингу має вигляд осередку, до якого вносяться дані відповідно до статті 63 Податкового кодексу⁴⁸. Залежно від виду податкової звітності заповнюється відповідний осередок.

Тобто програмне забезпечення із заповнення форм податкової звітності щодо моніторингу ІС «СОНО» виконує функцію зведення всіх звітів платників податків в однотипні файли, записані в єдиному стандарті.

Із метою оперативного повідомлення великих платників податків, що підлягають моніторингу, та забезпечення якісного зворотного зв'язку Податковим комітетом Міністерства фінансів Республіки Казахстан створена система розсилання актуальної інформації та роз'яснень з питань подання форм податкової звітності (інформація про оновлення шаблонів форм податкової звітності, про продовження строку їх подання у разі виявлення технічних помилок).

Розглянемо форми податкової звітності з моніторингу, що надаються до уповноваженого органу платниками податків за допомогою системи передавання даних «СОНО». До звітності з моніторингу належить таке:

- 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) розшифровки дебіторської та кредиторської заборгованості.

Викладене вказує на те, що документи надаються в електронному вигляді, що допускає комп'ютерну обробку інформації – за допомогою системи

⁴⁸ Податковий кодекс Республіки Казахстан від 10.12.2008 № 99-IV (із змінами та доповненнями на 11.05.2017). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

приймання та обробки податкової звітності. Структура електронного формату податкової звітності, програмне забезпечення для складання та подання податкової звітності в електронному вигляді, вимоги форматно-логічного контролю до 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.

Отже, податкова звітність є документом платника податків (податкового агента) та охоплює таке: податкові декларації, розрахунки, додатки до них, що підлягають складанню та поданню платником податків (податковим агентом) за видами податків, інших обов'язкових платежів до бюджету, обов'язкових пенсійних внесків, обов'язкових професійних пенсійних внесків та соціальних відрахувань, а також звітність з моніторингу, надану великими платниками податків, декларації за непрямими податками за імпортованими товарами, заяви про ввезення товарів і сплату непрямих податків, реєстр договорів оренди (користування), що надається індивідуальними підприємцями і юридичними особами, які здають в оренду (користування) торгові об'єкти, торгові місця в торгових об'єктах, у тому числі на торгових ринках. Форми податкової звітності та правила їх складання затверджуються уповноваженим органом з урахуванням положень статей 65–67-1 Податкового кодексу Республіки Казахстан⁴⁹.

Потрібно зазначити, що, як правило, великі платники податків, що підлягають моніторингу, мають філії та підрозділи (наприклад, нафтопровідні управління), розташовані в різних регіонах Республіки Казахстан, а також представництва за межами Республіки Казахстан. У зв'язку з тим, що вся первинна та інша документація, пов'язана з об'єктом оподаткування, міститься в кожній філії, підрозділі та представництві, то надання даних з усієї компанії (платника податків) на паперових носіях призводить до додаткових

⁴⁹ Податковий кодекс Республіки Казахстан від 10.12.2008 № 99-IV (із змінами та доповненнями на 11.05.2017). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

матеріальних та трудових витрат. Також недоцільно при наданні доступу до перегляду даних платника податків у ході податкової перевірки додатково зобов'язувати його надавати дані як на електронних, так і на паперових носіях.

Зазначимо, що на сьогодні в законодавство Республіки Казахстан внесено відповідні зміни, закріплено можливість подання великими платниками податків даних лише в електронному вигляді. Зокрема, питання використання, заміни та анулювання електронного цифрового підпису платника податків регулюється статтею 573 Кодексу Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету» від 10.12.2008 № 99-IV, із змінами та доповненнями станом на 01.05.2017⁵⁰.

Варто підкреслити, що при здійсненні податкової перевірки великих платників податків у Республіці Казахстан застосовується SAF-T (Guidance for the Standard Audit File – Tax).

Великобританія, Нідерланди, Швеція, Болгарія, Норвегія ввели SAF-T з 2014 року. Азербайджан з 2012 року використовує SAF-T під час податкових перевірок великих платників податків. Упровадження в податковому адмініструванні Казахстану такої форми, як електронний аудит, дозволило вивести законодавство на якісно новий рівень розвитку, дотримуючись рівною мірою прав платників податків (податкових агентів) та мінімізуючи ризики незапланованих втрат бюджету щодо податкових недонадходжень.

При впровадженні е-аудиту в Республіці Казахстан були визначені мінімальні вимоги до SAF-T відповідно до міжнародної специфікації ОЕСР. Також елементи SAF-T згруповано як обов'язкові (mandatory) та факультативні (optional), що відповідає міжнародній специфікації ОЕСР. Формат файлу для використання у межах SAF-T – стандартний XML.

⁵⁰ Податковий кодекс Республіки Казахстан від 10.12.2008 № 99-IV (із змінами та доповненнями на 11.05.2017). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

3.2. Латвійська Республіка

За останнє десятиліття в напрямі підвищення ефективності державного контролю спостерігаються важливі зміни як в економічно розвинених країнах, так і країнах, що розвиваються. Програми модернізації податкового контролю реалізується і у Латвійській Республіці. На сьогодні податкова система цієї держави характеризується вдосконаленням організаційної структури, запровадженням нових технологій, у т. ч. телекомунікаційних (on-line, Internet), підвищенням кваліфікації працівників контролюючих органів у сфері оподаткування, оптимізацією та централізацією процесів обробки даних, застосуванням економіко-математичних і статистичних методів у процесі доперевірочної та перевіркової роботи.

Система податкового контролю містить методи попереднього спостереження (облік і реєстрація платників податків та об'єктів оподаткування), поточного контролю (нагляд за дотриманням податкової дисципліни в державі) та наступного контролю (перевірки та ревізії звітності платників податків і своєчасності сплати податкових платежів). Останній різновид контролю об'єднується під назвою «податковий е-аудит», що проводиться контролюючими органами у сфері оподаткування. Метою такого податкового аудиту є перевірка правильності та повноти виконання платниками податків їх податкових зобов'язань.

Електронний аудит у Латвійській Республіці має відповідну законодавчу базу, організаційну структуру та методичне забезпечення. Служба державних доходів Латвії у структурі Міністерства фінансів, відповідно до статті 2 Закону «Про Службу державних доходів» від 29.10.1993, повинна виконувати такі основні завдання: забезпечувати стягнення державних податків, зборів та інших встановлених державою обов'язкових платежів на території та митних кордонах Латвії; брати участь у розробленні податкової та митної політики у сфері митних справ, адміністрування податків і зборів та виявляти порушення

законодавства у сфері державних доходів та реалізації зазначеної політики⁵¹. Однак детального опису процесу фінансового контролю цей нормативний акт не містить.

Водночас Законом Латвійської Республіки «Про податки та мита» від 18.02.1995, а саме пунктах 15–17, 27 статті 1, визначаються такі види податкового контролю: спостереження – контроль податковою службою всіх дій платника податків, пов’язаних із здійсненням господарської діяльності, у визначений період (проводиться за юридичною адресою платника податків або місцем здійснення господарської діяльності); податкова ревізія (аудит) – перевірка податковою службою правильності та відповідності нормативним актам розрахунку, сплати та зарахування до бюджету одного чи декількох податків, зборів та інших встановлених державою платежів за відповідний податковий період; тематична перевірка – перевірка податкової служби, під час якої контролюється ступінь дотримання положень окремих нормативних актів (перевіряються окремі документи бухгалтерського обліку шляхом зіставлення їх з інформацією бухгалтерського обліку учасників угоди, а також здійснюються інші заходи контролю, у результаті яких донарахування додаткових платежів до бюджету не відбувається; аудит відповідності даних – огляд, під час якого перевіряється точність розрахунку податків, даних податкової декларації та їх відповідність чинному законодавству. Оцінювання даних проводиться у приміщенні податкової служби⁵².

У зазначеному нормативно-правовому акті вказується на те, що основою контрольно-перевірочної роботи є ризикоорієнтована система. Так, контролюючий орган на підставі аналізу даних податкових декларацій має можливість виявити тих платників, які наділені високим ризиком невиконання податкового обов’язку або виконання його не у повному обсязі. Відбувається це

⁵¹ О службе государственных доходов: Закон Латвийской Республики от 29.10.1993. URL: <https://www.vid.gov.lv>

⁵² О налогах и пошлинах: Закон Латвийской Республики от 18.02.1995 (в ред. от 2016). URL: http://www.baltikon.lv/?object_id=383

з використанням системи оцінювання ризиків ESCORT⁵³ та запровадженням комп'ютеризованого відбору платників податків згідно з визначеними критеріями (показники переглядаються та в разі необхідності уточнюються або заново встановлюються). За наслідками проведення таких процедур вибирається різновид податкового контролю. Служба державних доходів на офіційному сайті висвітлює інформацію щодо технічних вимог СЕД та інформаційної безпеки даних⁵⁴. Доступ до введених документів захищений особистим паролем. Дані між комп'ютером користувача та СДД передаються у зашифрованому вигляді за допомогою протоколу передавання даних SSL (Secure Sockets Layer).

Основні принципи безпеки та захисту даних СЕД: документи, що створені платником податків, доступні лише йому або уповноваженим користувачам; для безпечного передавання та отримання даних використовується протокол передавання даних SSL: у процесі передавання даних уся інформація, що пересилається, шифрується; пароль відомий лише користувачу, що надалі зберігається у зашифрованому вигляді; у процесі роботи з системою реєструються всі дії користувача: щодо кожного документа, то можна дізнатися, хто його ввів, хто останній редагував або подавав документ. Користувач відповідає за вчинені дії; у систему вбудований захист неактивності: якщо протягом 15 хвилин користувач не вчиняє жодних дій, з'являється попередження про припинення роботи в СЕД. Якщо після цього користувач не виявляє бажання продовжувати роботу в системі, здійснюється автоматичне від'єднання від системи.

Користувачем СЕД може стати кожен, застосовуючи ім'я користувача та пароль свого інтернет-банку, карту eID, видану Управлінням громадянства та міграції, або карту електронної допомоги (е-підпис), видану АТ «Латвійський центр радіо та телебачення». Технічні вимоги для використання СЕД:

⁵³ ESKORT – комп'ютеризована система оцінювання ризиків. Договір на розроблення і впровадження цієї системи укладено з компанією BULL, Франція (реальний розробник системи – компанія WM DATA, Данія), вартість – 900 тис. євро. BULL є підрядником для податкових служб Данії, Швейцарії, України, країн Африки.

⁵⁴ Информация о технических требованиях СЭД и безопасности данных. URL: <https://www.vid.gov.lv>

комп'ютер з під'єднанням до Інтернету; роботи СЕД підтримують такі браузери: Microsoft Internet Explorer 10; Microsoft Internet Explorer 11; Google Chrome 34; Mozilla Firefox 28; Apple Safari 7 uz MAC OS. Використання інших браузерів необмежене, однак повна функціональність системи не гарантована. З метою технічного забезпечення повноцінного функціонування СЕД платнику податків потрібно зробити такі кроки: 1) додати адресну групу *vid.gov.lv до групи надійних веб-сайтів (trusted sites); 2) мати дозвіл інтернет-браузера на використання JavaScript; 3) мати доступ до особистої електронної пошти.

Статтею 15 Закону «Про податки і мита»⁵⁵ визначається перелік обов'язків платників податків. Зокрема, у пункті 3 вказується на обов'язок надавати податковій службі у вигляді електронного документа передбачені чинним законодавством податкові декларації та інформаційні дані у встановлені строки. Фізичні особи, які не здійснюють господарську діяльність, мають право вибору подання податкових декларацій та інформативних даних в електронному чи паперовому вигляді. У процесі подання Службі державних доходів податкових декларацій в електронному вигляді платники податків використовують систему електронного декларування. Такі декларації чинні навіть у випадках, якщо вони не містять реквізит «підпис» (з 01.03.2017 СДД запроваджує подання декларації в електронному вигляді); у пункті 4 йдеться про обов'язок належного зберігання фінансової документації (включаючи будь-яку електронну чи паперову форму наявної інформації щодо розрахунку чи сплати податків) протягом терміну, необхідного для визначення економічної та фінансової діяльності, але не менше п'яти років. З урахуванням цього зобов'язання платник податків дотримується права на недоторканність приватного життя і захист персональних даних; у пункті 9 зазначається про обов'язок у встановленому цим Законом та правилами Кабінету Міністрів Латвії порядку сплачувати податки та інші платежі через комп'ютерні технології; у пункті 10 вказується на обов'язок за запитом податкової служби

⁵⁵ О налогах и пошлинах: Закон Латвийской Республики от 18.02.1995 (в ред. от 2016). URL: http://www.baltikon.lv/?object_id=383

надавати підготовлені в електронному вигляді документи та дані бухгалтерського обліку для проведення податкових перевірок у разі ведення платником податків реєстрів бухгалтерського обліку в електронному середовищі з використанням комп'ютерних технологій; у пункті 12 йдеться про обов'язок забезпечувати уповноваженого представника податкової служби доступом до опрацьованої або збереженої в електронному вигляді інформації, що внесена в реєстри бухгалтерського обліку, а також іншої інформації, яка вплинула або може вплинути на розрахунок та сплату податків тощо.

До основних обов'язків податкової служби належать такі: перевірка достовірності обчислення і сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (пункт 2 статті 18), ухвалення рішення про проведення податкової ревізії (аудиту) і зобов'язання не пізніше 10 робочих днів до її початку в письмовому вигляді поінформувати про це платника податків (пункті 10 статті 18). Тобто головними завданнями фінансового контролю, який проводиться Службою державних доходів, є забезпечення того, щоб платники податків здійснювали відповідні податкові платежі у встановленому обсязі та у певний строк, а також зниження можливостей ухилення від оподаткування, таким чином попередивши втрати бюджету та забезпечивши сприятливе середовище для комерційної діяльності.

У Латвійській Республіці діє система аналізу ризиків, про яку вже згадувалося вище. Аналізують та оцінюють ризики аналітики відділу планування податкового контролю центрального апарату Служби державних доходів. Вони здійснюють методичне забезпечення ІС «ESKORT» та розробляють відповідні критерії ризиків. Інформаційна система підтримки аудиту гарантує максимально автоматизовану підготовку до податкового аудиту та узагальнення результатів, тим самим скорочуючи час проведення податкового аудиту та покращуючи його якість. В ESKORT є власна база даних, яка формується шляхом відбору інформації із загальної бази даних, що є у розпорядженні Служби державних доходів та держаних реєстрів. Доцільно зазначити, що з метою встановлення достовірності наданої платником податків

інформації аудитор вводить контрольні дані і система відображає різницю в показниках. Система є портативною, що дає можливість перевіряти платника податків на території підприємства. Аудитор не має повноважень в ІС «ESKORT» робити запити щодо надання додаткової інформації та аналітики, ними наділене лише керівництво фіскальних органів. Ці обмеження запроваджені для захисту інформації про платника податків.

Однак одним з найбільш значущих різновидів податкового контролю є електронний аудит⁵⁶. Платники податків, які ведуть бухгалтерський облік в електронному вигляді, на вимогу Служби державних доходів зобов'язані надавати свою бухгалтерську документацію в електронному вигляді з метою проведення електронного аудиту (необхідні для проведення аудиту дані є доступними в електронному вигляді) (пункт 10 статті 15 Закону «Про податки і мита»).

Нормативно-правовими актами, що регулюють питання ведення платниками податків бухгалтерського обліку в Латвійській Республіці, є Закон «Про бухгалтерській облік» від 14.10.1992 та Закон «Про річні звіти та консолідовані річні звіти» від 04.12.2015⁵⁷. Окремі вимоги для підготовки даних бухгалтерського обліку в електронному вигляді встановлені затвердженими Кабінетом Міністрів Латвійської Республіки від 21.10.2003 № 585 Правилами ведення та організації бухгалтерського обліку та Правилами про формат електронних фінансових звітів, підготовлених компаніями, або консолідовану фінансову звітність від 21.06. 2016 № 399.

СДД активно продовжує комп'ютеризацію процесів контролю. З метою виконання окремих вимог правових норм Європейського Союзу, а також прискорення та покращання здійснення податкового аудиту почалося використання комп'ютеризованих програм обробки даних SESAM та ASIS.

⁵⁶ Обобщение отчета о ревизии Государственного контроля. Рига, 2016. URL: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/Majaslapa%20RU/Rev%C4%ABzijas%20zinojumi/2015/2.4.134_2015/kopsavilkuma_buklets_ru_final1.pdf

⁵⁷ Медне А. Влияние бухгалтерского учета хозяйственной деятельности и налогов на управление предпринимательством. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 1. С. 181–188. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/78977/74835>

У SESAMі аудитор вводить свої показники і система визначає різницю. Уся інформація вводиться лише один раз. Однією з її особливостей є те, що система портативна, тому є можливість здійснювати контрольні дії за місцем перебування платника податків. Не характеризується складністю і процес доступу до актів перевірок контролюючих органів регіонального рівня, система дозволяє здійснювати такий контроль.

Аудитор електронною поштою отримує завдання щодо призначення податкової перевірки. Ураховуючи те, що в аудитора відсутні повноваження у IC ESKORT, то є можливість через керівника відділу аудиту запросити в ESKORT додаткові звіти та аналітику. Для безпеки переглядати ту чи іншу інформацію в системі дозволено, але друк з ESKORT заборонений.

Програмне забезпечення ASIS розробила компанія Lattelecom Technology. У системі відсутня назва платників податків, тільки є їх реєстраційний номер. Період перевірки не перевищує 3 років. Розроблені стандартні звіти з окремих податків відображають необхідні показники з декларацій. Стандартні форми звітів розробляє відділ методології СДД і передає для наступної реалізації під час перевірки. Як свідчать фахівці, інтеграції між програмними продуктами SESAM та ASIS немає. Тому необхідністю є вжиття заходів з додавання інформації, яку виявив SESAM, в ASIS.

SESAM використовується тільки щодо тих платників податків, які ведуть облік в електронному вигляді.

Згідно із Законом «Про електронні документи» від 20.11.2002⁵⁸ вимога про наявність електронного документа вважається виконаною, якщо останній має електронний підпис та складений відповідно до нормативних вимог (стаття 3); електронна копія документа так само чинна, як і оригінал, якщо вона пройшла необхідну сертифікацію та відповідає цьому Закону (стаття 5); забезпечується доступ до даних, які містить електронний документ (він має той вигляд, у якому був створений); збережені дані дозволяють визначити

⁵⁸ Про електронні документи: Закон Латвійської Республіки від 20.11.2002. URL: <https://likumi.lv/ta/id/68521-elektronisko-dokumentu-likums>

походження та призначення даних, можуть передаватися та прийматися відповідно (стаття 7).

Правилами підготовки документів в електронному вигляді, складання, зберігання та обігу в державних і муніципальних установах, а також порядком електронного документообігу між державними органами, установами і фізичними та юридичними особами⁵⁹ визначено, що електронний документ може бути сформований і поданий в одному з таких форматів:

- 1) формат звичайного тексту;
- 2) відкритий формат документів (ODF) – офісні додатки;
- 3) Open Office XML (Office Open XML) – формат файлу;
- 4) Portable Document (PDF) – формат або портативний формат для довготривалого зберігання (PDF/A);
- 5) у цифровому вигляді стислого і закодованого зображення (JPEG, TIFF і PNG) формат.

Щодо електронного цифрового підпису документації, то потрібно зазначити, що для його отримання укладається відповідна угода і підписується договір, при цьому в додатку до договору зазначаються конкретні повноваження директора, бухгалтера та адміністратора. Останніми на електронну адресу відправляються пароль і код доступу, при цьому функціонує інститут довіри, тобто директор може доручити відправлення фінансової документації іншому співробітнику.

Якщо документ не прийнятий (тобто виявлені помилки), платнику податків надсилається повідомлення з переліком помилок. Коригувальну звітність платник податків зобов'язаний подати в електронному вигляді, при цьому коригується вся декларація, тобто подається новий документ. Штрафні санкції не накладаються, оскільки в системі зафіксовані всі спроби подання звітності.

⁵⁹ Правила підготовки документів в електронному вигляді, складання, зберігання та обігу в державних і муніципальних установах, а також порядок електронного документообігу між державними органами або між цими установами і фізичними та юридичними особами від 28.06.2005 № 473. URL: <https://likumi.lv/doc.php?id=111613&from=off>

Для підготовки проведення аудиту даних бухгалтерського обліку необхідною є співпраця платника та аудитора, а саме: визначення даних бухгалтерського обліку, які є доступними в електронному вигляді, механізму складання звітів у комп'ютерній програмі, що використовується платником для ведення бухгалтерського обліку, та носія інформації (дискета, компакт-диск або диск USB-носії); складається акт здавання-приймання даних для проведення аудиту, який засвідчується платником податків та аудитором.

Якщо у процесі підготовки необхідних документів для здійснення аудиту виникають труднощі (як вплив людського фактору, так і технічних особливостей), то платник податку може звернутися за допомогою до спеціалістів у цій сфері діяльності⁶⁰.

Отже, інформаційна система підтримки аудиту ESKORT забезпечує максимально автоматизовану підготовку до проведення е-аудиту та узагальнення його результатів, тим самим скорочуючи час здійснення податкового аудиту та покращуючи його якість. Відповідно до вимог, передбачених нормативними актами ЄС, у діяльність фіскальної служби Латвійської Республіки введено кілька додаткових інформаційних систем, а саме: систему контролю імпорту (CKI); систему контролю експорту (CKE); систему реєстрації та ідентифікації суб'єктів підприємницької діяльності (CPIK); систему аналізу ризику фізичних осіб (RASA)⁶¹.

Умови забезпечення конфіденційності отриманої Службою державних доходів інформації визначає стаття 22 Закону «Про податки і мита», а саме: «Посадові особи податкових органів, посадові особи інших державних органів, які отримали від податкових органів відомості про платника податків, що становлять податкову таємницю, не мають права поширювати такі відомості як у період роботи в зазначених органах, так і після звільнення. Особа, яка

⁶⁰ Служба государственных доходов. Информация налогоплательщикам о компьютеризированном налоговом аудите. URL: <https://www.vid.gov.lv>

⁶¹ Финансовый контроль: международный опыт: научно-практическое издание. Киев: УБД НБУ, 2013. 429 с.

розкрила конфіденційну інформацію про платника податку, відповідає згідно із законодавством⁶².

Потрібно зазначити, що інформація про заборгованість з податкових платежів платника податків, якщо ця заборгованість підтверджена рішенням податкової служби за результатами податкового аудиту або рішенням про результати перевірки відповідності даних, може розголошуватися лише після того, коли відповідне рішення суду набуло чинності та не оскаржувалося платником податків.

Підсумовуючи наведене, доцільно підкреслити, що у рейтингу ведення бізнесу за 2017 рік Латвія посідає 14-те місце серед 190 країн за індикатором «оподаткування», який охоплює процеси подання звітності та сплати податків, включаючи повернення надміру сплачених сум податків, податковий аудит та судові оскарження дій посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування. Платник податку у Латвійській Республіці витрачає на виконання свого податкового обов'язку 168,5 години і здійснює 7 платежів на рік, що на сьогодні є історично найвищим для Латвії місцем в індексі⁶³.

Ураховуючи наявність Угоди про технічне співробітництво між Державною фіскальною службою України та Службою державних доходів Латвійської Республіки від 11.10.2012⁶⁴, технічна співпраця у податковій сфері за напрямками, такими як адміністрування податків, використання електронної податкової звітності, обслуговування платників податків, а також навчання та розвиток персоналу з метою ефективного державного управління, є надзвичайно нагальною та важливою.

⁶² О налогах и пошлинах: Закон Латвийской Республики от 18.02.1995 (в ред. от 2016). URL: http://www.baltikon.lv/?object_id=383

⁶³ Doing Business – 2017: Measuring Regulatory Quality and Efficiency. *World Bank Group*, 2017. URL: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>

⁶⁴ Угода про технічне співробітництво між Державною податковою службою України та Службою державних доходів Латвійської Республіки від 11.10.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/428_052

3.3. Республіка Болгарія

У 2007 році Республіка Болгарія стала членом Європейського Союзу, але перед нею як кандидатом на вступ були поставлені певні завдання щодо реформування національного законодавства, зокрема податкової сфери. Тому дослідження досвіду адаптації нормативно-правової бази Республіки Болгарія щодо здійснення податкового контролю, зокрема інформаційної взаємодії між фіскальними органами та платниками податків у межах проведення електронних перевірок, є на сьогодні дуже актуальним.

Зазначимо, що провідною організацією у сфері розроблення та реалізації податкової політики в Болгарії є Міністерство фінансів. У листопаді 2002 року як структурний підрозділ Міністерства фінансів шляхом реорганізації Податкової адміністрації було створено Національне агентство з доходів (далі – Агентство, або НАД), яке на сьогодні є системою органів, що здійснюють контроль за дотриманням податкового законодавства, у тому числі за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків та інших обов'язкових платежів.

Згідно зі статтею 4 Закону Республіки Болгарія «Про Національне агентство з доходів»⁶⁵ міністр фінансів або його заступник (за призначенням) здійснює загальне керівництво та контроль за діяльністю НАД.

До структури (стаття 6) Агентства входять⁶⁶:

- центральне управління, що здійснює планування, організацію, управління та контроль за діяльністю Агентства, а також інші повноваження відповідно до чинного законодавства;
- територіальні органи, що встановлюють суми податкової заборгованості, а також здійснюють контроль за повнотою і своєчасністю сплати податків, соціальних внесків та інших платежів відповідно до чинного законодавства.

⁶⁵ Про Національне агентство з доходів: Закон Республіки Болгарія від 29.11.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.nap.bg/page?id=428>

⁶⁶ Там само.

При виконанні посадових обов'язків та повноважень співробітники Агентства повинні (стаття 14)⁶⁷ зберігати конфіденційність даних платника податків відповідно до Податково-страхового процесуального кодексу та дотримуватися вимог чинного законодавства, яке регулює процес формування, створення, обробки, зберігання та забезпечення доступу до інформації, що становить службову таємницю.

Також зазначимо, що кожний державний службовець, який працює в НАД Болгарії, повинен підписати декларацію про нерозголошення службової таємниці та конфіденційної інформації про платників податків, а також має бути ознайомлений із відповідальністю у разі порушення зазначених вище норм.

Згідно з пунктом 4 статті 14 Закону Республіки Болгарія «Про Національне агентство з доходів» до службової таємниці відносять таке:

- 1) дані про засоби захисту інформації, яку надає платник податків;
- 2) дані про автоматизовані інформаційні системи, які використовують для подання податкової та іншої інформації;
- 3) паролі, коди і засоби захисту комп'ютерних інструментів, за допомогою яких створюють, обробляють, зберігають і передають податкову та іншу інформацію;
- 4) критерії відбору та аналізу ризиків, на основі яких проводять податкові перевірки;
- 5) інформацію про заходи щодо здійснення внутрішнього контролю і внутрішньої безпеки.

До основних нормативно-правових актів, які регулюють діяльність фіскальних органів Болгарії, відносять такі: Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.12.2006⁶⁸; Закон «Про Національне агентство з доходів» від 29.11.2002⁶⁹; Закон «Про електронний документ і електронний

⁶⁷ Про Національне агентство з доходів: Закон Республіки Болгарія від 29.11.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.nap.bg/page?id=428>.

⁶⁸ Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.01.2006 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135514513>

⁶⁹ Про Національне агентство з доходів: Закон Республіки Болгарія від 29.11.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.nap.bg/page?id=428>

підпис» від 06.10.2001⁷⁰; Закон «Про бухгалтерський облік» від 01.01.2002⁷¹, Закон «Про захист секретної інформації» від 30.04.2002⁷², Правила для реалізації Закону «Про захист секретної інформації»⁷³ та інші нормативно-правові акти.

Податково-страховий процесуальний кодекс (далі – Кодекс, або ПСПК)⁷⁴ є основним нормативно-правовим актом, який регулює порядок встановлення зобов'язань зі сплати податків та інших обов'язкових платежів, а також визначає права та обов'язки, виконання яких покладено на фіскальні органи Болгарії та, відповідно, платників податків.

Статтею 12 «Повноваження фіскальних органів» цього Кодексу⁷⁵ визначено, що, крім іншого, НАД уповноважений на таке:

- 1) проведення перевірок і ревізій;
- 2) отримання доступу та проведення перевірки записів платників податків, діяльність якого підлягає перевірці;
- 3) перевірку ведення первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів з метою встановлення зобов'язань зі сплати податків та інших обов'язкових платежів, а також порушення податкового законодавства, у т. ч. законодавства про соціальне забезпечення;
- 4) витребування і збір оригіналів документів, даних, інформації, витягів з рахунків, звітів та інших джерел інформації, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів, порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на фіскальні органи, у т. ч. вимагати завірені копії документальних доказів і роздруківок із технічних носіїв інформації;

⁷⁰ Про електронний документ і електронний підпис: Закон Республіки Болгарія від 06.10.2001 (із змінами і доповненнями). URL: <http://lex.bg/laws/ldoc/2135180800>

⁷¹ Про бухгалтерський облік: Закон Республіки Болгарія від 01.01.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://lex.bg/laws/ldoc/2135213569>

⁷² Про захист секретної інформації: Закон Республіки Болгарія від 30.04.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.pz.government.bg/z/11.pdf>

⁷³ Правила щодо реалізації Закону «Про захист секретної інформації». URL: www.mvr.bg/NR/rdonlyres/E2282CAC-AC46-4318-BCB9-070209146F1A/0/PPZZKI.pdf

⁷⁴ Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.01.2006 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135514513>

⁷⁵ Там само.

5) здійснення інших заходів щодо отримання доказів шляхом перевірки всіх об'єктів, які належать платнику податків (складських приміщень, майстерень, офісів, магазинів та інших об'єктів);

6) витребування від платників податків, державних та місцевих органів влади даних, інформації, документів, матеріалів, витягів із рахунків, звітів та інших носіїв інформації, які необхідні для проведення заходів з контролю;

7) розкриття службової таємниці, якщо це передбачено чинним законодавством;

8) отримання вільного доступу до державних архівів з метою одержання оригіналів (або копій) документів, необхідних для проведення перевірки;

9) вимагання письмових пояснень та проведення експертиз, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання в галузі науки, мистецтва, техніки, економіки тощо.

У результаті дослідження ПСПК Болгарії було встановлено, що платники податків, тобто фізичні або юридичні особи, на яких покладено обов'язок і відповідальність щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів, зобов'язані співпрацювати і надавати інформацію до НАД відповідно до норм, які зазначені вище (стаття 13 Кодексу)⁷⁶.

Також платники податків (стаття 17 ПСПК) мають право на таке⁷⁷:

1) захист конфіденційної інформації;

2) безкоштовне прийняття всіх документів, надання інформації про суми податкової заборгованості, терміни сплати податків та інших обов'язкових платежів, інформації про стан медичного страхування, скачування електронних форм документів (з інструкціями щодо їх заповнення), які опубліковані на офіційному сайті Агентства, здійснення електронного документообігу;

3) отримання повідомлення про виконання зобов'язань із сплати податків та інших обов'язкових платежів тощо.

⁷⁶ Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.01.2006 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.lex.bg/laws/ldoc/2135514513>

⁷⁷ Там само.

З метою уникнення помилкового трактування норм чинного податкового законодавства на офіційному сайті НАД розміщуються рекомендації щодо їх застосування, які є обов'язковими до виконання як фіскальними органами, так і платниками податків.

Також доцільно зазначити, що на сьогодні в Республіці Болгарія суб'єктів господарювання поділяють на мікро-, малі, середні та великі (див. таблицю 3.1).

Таблиця 3.1 – Класифікація суб'єктів господарювання Республіки Болгарія залежно від розміру⁷⁸

Статус підприємства	Середньоспискова чисельність, осіб	Річний оборот, млн лев/млн євро	Вартість активів, млн лев/млн євро
Середні	< 250	< 97,5/50	< 84/43
Малі	< 50	< 19,5/10	< 19,5/10
Мікро	< 10	< 3,9/2	< 3,9/2

У Законі «Про бухгалтерський облік»⁷⁹ визначено види фінансових звітів, які подаються суб'єктами господарювання:

1. Річний фінансовий звіт: а) бухгалтерський баланс; б) звіт про прибутки та видатки; в) звіт про грошові потоки; г) звіт про власний капітал та додаток до звітності. Порядок та терміни складання, проведення аудиту та оприлюднення річного фінансового звіту, визначені у статтях 23–37 цього Закону⁸⁰.

Для деяких підприємств установлені спеціальні режими подання фінансової звітності та підготовки річного фінансового звіту, а саме:

а) скорочений річний фінансовий звіт подається підприємством, яке підпадає під спрощену систему подання фінансової звітності (вартість активів – 1,5 млн лев., прибутки від продажу – 2,5 млн лев., чисельність – 50 осіб);

б) річний фінансовий звіт, який складається тільки зі звіту про прибутки та видатки, подається приватними підприємствами, прибутки яких не перевищують 50 000 лев.;

⁷⁸ Особенности бухгалтерского учета, анализа и аудита в Республике Болгария. *Международный бухгалтерский учет*. 2010. № 2. URL: cyberleninka.ru/article/v/osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-analiza-i-audita-v-respublike-bolgariya

⁷⁹ Про бухгалтерський облік: Закон Республіки Болгарія від 01.01.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://lex.bg/laws/ldoc/2135213569>

⁸⁰ Там само.

в) одностороннє бухгалтерське відображення, що здійснюється за допомогою специфічних реєстрів (книг) для точного та достовірного визначення фінансового результату за звітний період.

2. Консолідований фінансовий звіт надається підприємством-засновником та складається з: а) консолідованого бухгалтерського балансу; б) консолідованого звіту про прибутки та видатки; в) консолідованого звіту про грошові потоки; г) консолідованого звіту про власний капітал та додатка до звітності. Порядок та терміни складання, проведення аудиту та оприлюднення консолідованої фінансової звітності ідентичні річному фінансовому звіту.

3. Проміжний фінансовий звіт – коли період, за який складається звітність, менший за один календарний рік.

На основі поданої фінансової звітності Національне агентство з доходів здійснює реєстрацію та ведення баз даних щодо платників податків відповідно до статті 80 «Реєстри і бази даних» Кодексу⁸¹. Реєстр містить такі дані: територіальний орган, до компетенції якого входить обслуговування платника податків; П.І.П (для фізичних осіб) або назва установи або організації (для юридичних осіб); унікальний ідентифікатор або єдиний ідентифікаційний код; адреса; статус платника податків; вид економічної діяльності; дата створення, реорганізації, призупинення або ліквідації; дата реєстрації; дата закінчення реєстрації; терміни проведення спеціальної реєстрації; дата закінчення спеціальної реєстрації; дата зміни територіального органу.

Статтею 99 «Подання та прийняття декларацій» Кодексу⁸² встановлено, що декларації та інші обов'язкові документи, які подаються платником податків до компетентних територіальних органів, повинні бути надані у друкованому вигляді шляхом заповнення паперових форм встановленого зразка, а також в електродному вигляді на технічних носіях у відповідному форматі запису (*.pdf; *.doc; *.docx; *.xls; *.xlsx; *.rtf; *.jpg; *.png; *.tiff);⁸³. Декларації можуть бути

⁸¹ Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.01.2006 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135514513>

⁸² Там само.

⁸³ ИС «Контрол» Ръководство за употреба – електронни услуги. URL: inetdec.nra.bg/docs/ИС%20Контрол%20-%20Указание%20за%20употреба_електронни_услуги_19_08_2014.pdf

надіслані до компетентного територіального органу НАД за допомогою ліцензованого оператора поштового зв'язку, кур'єрської служби та інтернет-ресурсів (електронний варіант).

Посадові особи контролюючого органу, які приймають декларації, зобов'язані співпрацювати із платником податків щодо вирішення всіх питань, пов'язаних із заповненням цих документів, з метою усунення помилок та невідповідностей.

Подана декларація відображається у вхідному реєстрі, а платник податків отримує повідомлення у письмовому вигляді із зазначенням дати і вхідного номера. Якщо декларація була надіслана до компетентного територіального органу за допомогою ліцензованого оператора поштового зв'язку або кур'єрською доставкою, то датою отримання даних документів вважається відмітка організації, яка здійснила доставку.

Процедура подання платниками податків та прийняття фіскальними органами декларацій, документів та інших даних на технічних носіях визначена статтею 101 «Подання та прийняття декларацій, документів або інших даних на технічних носіях» Податково-страхового процесуального кодексу⁸⁴. Зазначені вище документи, подані в електронному вигляді, повинні бути підготовлені з використанням відповідного програмного забезпечення, що можна отримати в кожному територіальному органі Національного агентства з доходів або через Інтернет.

Платник податків, який подає декларацію, документи або інші дані в електронному вигляді, вноситься у протокол, що складається і підписується відповідальною особою територіального органу.

Відповідно до статті 102 «Відправлення та отримання документів в електронному вигляді» подання декларацій, документів або інших даних в електронному вигляді здійснюється особою (або його представником) з використанням кваліфікованого цифрового підпису або ідентифікаційного

⁸⁴ Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.01.2006 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135514513>

коду, який виданий НАД. Такому повідомленню автоматично присвоюється вхідний номер та зазначається дата надходження, ця інформація надсилається відправнику.

У статті 3 Закону Республіки Болгарія «Про електронний документ і електронний підпис»⁸⁵ зазначено, що електронний документ є електронною декларацією, яка записана на магнітний, оптичний або інший технічний носій, що дозволяє надалі відтворити документ. Основу електронного документа становить його письмова форма, а цілісність та достовірність підтверджуються електронним підписом, який являє собою будь-яку інформацію в електронному вигляді, що логічно поєднується і дає змогу ідентифікувати власника.

У Болгарії діють три види електронних підписів: 1) звичайний електронний підпис; 2) удосконалений цифровий підпис; 3) кваліфікований цифровий підпис, що має силу власноручного підпису.

Достовірність електронного підпису підтверджується відповідним сертифікатом. Кваліфікований цифровий підпис складається з двох унікальних буквено-цифрових ключів фіксованої довжини, а також відомостей про власника. Першим є конфіденційний ключ (секретний ключ), який зберігається тільки у власника, другий – публічний (відкритий ключ) у вільному доступі⁸⁶.

Щодо захисту інформації платника податків, то зазначимо, що процес підписання полягає в кодуванні всього тексту електронного документа з використанням конфіденційного ключа. Одержувач використовує відкритий ключ відправника, який є у вільному доступі, для розшифрування підпису. Важливо відзначити, що декодування може бути зроблене тільки за допомогою відкритого ключа. Якщо декодування відбулося успішно, то це є підтвердженням того, що кодування здійснювалося саме за допомогою конфіденційного ключа відправника. Адже конфіденційний та відкритий ключі

⁸⁵ Про електронний документ і електронний підпис: Закон Республіки Болгарія від 06.10.2001 (із змінами і доповненнями). URL: <http://lex.bg/laws/ldoc/2135180800>

⁸⁶ Радионов І. В., Гурьев Н. Р., Молибог В. Ю. Налоговый мониторинг: новые правила организации информационного взаимодействия и практические аспекты их внедрения. *Налоговая политика и практика*. 2015. № 10. С. 64–69.

працюють тільки один з одним, що є гарантією збереження цілісності електронного документа, що був надісланий (рисунк 3.1).

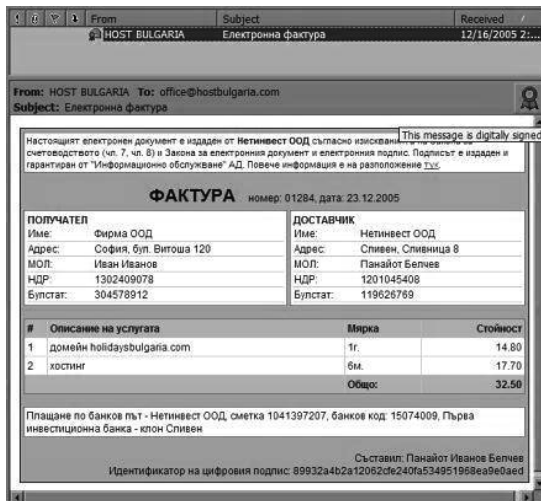


Рисунок 3.1 – Електронний документ, надісланий за допомогою електронної пошти з використанням кваліфікованого цифрового підпису

Також доцільно зазначити, що у статті 6 Закону Республіки Болгарія «Про бухгалтерський облік» розкрито сутність поняття «документ бухгалтерії»: «Це паперовий або технічний носій бухгалтерської інформації, яку класифікують як первинну, вторинну та реєстри»⁸⁷. Водночас у пункті 2 згаданої статті зазначено, що коли електронний документ бухгалтерії підготовлений з дотриманням вимог Закону «Про електронний документ і електронний підпис»⁸⁸, то він прирівнюється до документа, який підготовлений у паперовому вигляді.

Особливу роль у процесі перевірки відіграє інформаційна система «Контроль» (далі – ІС «Контроль»), яку у 2014 році було впроваджено в діяльність НАД. Основною метою запровадження цієї системи було підвищення довіри до

⁸⁷ Про бухгалтерський облік: Закон Республіки Болгарія від 01.01.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://lex.bg/laws/ldoc/2135213569>

⁸⁸ Про електронний документ і електронний підпис: Закон Республіки Болгарія від 06.10.2001 (із змінами і доповненнями). URL: <http://lex.bg/laws/ldoc/2135180800>

фіскальних органів та ефективності їх діяльності, що б сприяло збільшенню надходжень від добровільної сплати податків та інших обов'язкових платежів⁸⁹.

Ця система має модульну структуру:

- 4 основні модулі, які відповідають основній діяльності та функціям НАД, – відбір, перевірка, ревізія та оперативний контроль;
- окремий модуль для електронного зв'язку з клієнтами НАД, який передбачає надання чотирьох електронних послуг;
- допоміжні модулі та функції: безпека, адміністрування, координація, довідкова інформація тощо.

Основними перевагами ІС «Контроль» є такі:

1) наявність численних параметрів конфігурації, управління якими здійснюється за допомогою інтерфейсу користувача, що робить систему адаптованою та гнучкою;

2) модуль «Відбір» дає змогу визначати ступінь ризику порушення податкового законодавства платником податків за допомогою автоматизованого відбору на основі затвердженого переліку критеріїв та надає рекомендації щодо необхідності у проведенні перевірки цього платника податків;

3) використання електронного документообігу співробітниками – створення та пересилання документів через систему, за допомогою електронного підпису, наприклад, запити про результати перехресних перевірок або електронних перевірок здійснюються автоматично через систему;

4) співробітники фіскальних органів використовують її в повсякденній роботі: зокрема, під час запуску системи кожен співробітник бачить перелік нових завдань та водночас може перевірити стан виконання поточних завдань й продовжити роботу над ними; також можна отримувати повідомлення щодо термінів та переліку заходів під час проведення перевірки; система забезпечує

⁸⁹ С ІС «Контроль» НАП подобри ефективността на контролната дейност. URL: http://computerworld.bg/46999_s_is_kontrol_nap_podobri_efektivnostta_na_kontrolnata_dejnost

технічну підтримку в роботі з документами (інструкції, накази, роз'яснення, листи) тощо.

Доцільно зазначити, що на базі ІС «Контроль» функціонують ряд електронних послуг, що суттєво економлять час як платників податків, так і співробітників фіскальних органів, а саме: послуги з надання електронного цифрового підпису, персонального ідентифікаційного коду (за допомогою цієї послуги платник податку може здійснювати моніторинг заборгованості щодо сплати податків) тощо.

ІС «Контроль» створено на основі таких інформаційних платформ:

- 1) Oracle Database 11g – система управління базами даних;
- 2) Oracle WebLogic Server – сервер додатків;
- 3) Oracle BI Publisher – для створення документів та звітів у системі;
- 4) Activiti – Java-бібліотеки, у тому числі управління бізнес-процесами на основі стандарту BPMN 2.0;
- 5) Apache Tapestry – Java-бібліотека, яка використовується для побудови інтерфейсу для користувача ІС «Контроль»;
- 6) Oracle Business Intelligence Enterprise Edition Plus – для аналізу даних та підготовки звітів;
- 7) Oracle Warehouse Builder – для створення ETL-процедур;
- 8) Hibernate – здійснюється зв'язок між базами даних та програмами, які розроблені в Java.
- 9) JQuery и Twitter Bootstrap – допоміжні бібліотеки для побудови інтерфейсу для користувача.

На сьогодні ІС «Контроль» використовують у своїй діяльності понад 3 000 співробітників центрального управління та територіальних органів Національного агентства з доходів Міністерства фінансів Республіки Болгарії.

Отже, у ході дослідження було встановлено, що єдиним інструментом, який на сьогодні використовують органи Національного агентства з доходів для оптимізації процесу перевірки та досягнення ефективності й результативності

контрольних дій, є оцінювання ризиків, що здійснюється за допомогою модуля «Відбір» в ІС «Контроль».

На цьому етапі система автоматично, з урахуванням загальних та спеціальних критеріїв, оцінює ризики завдяки виконанню таких процедур:

- Процедура К 3 – «Призначення поточного відбору»;
- Процедура К 4 – «Виконання поточного відбору»;
- Процедура К 5 – «Виконання офіційного відбору»⁹⁰.

На основі даних електронної бази система виявляє невідповідності у фінансовій звітності, що подана платником податків, та надає рекомендації щодо відповідних контрольних дій. Але, на жаль, попередні дані, які видає система щодо недобросовісності платника податків, не завжди є достовірними, тому важливу роль відіграє професійна компетентність, наявність знань бухгалтерського обліку, аналізу та вітчизняної системи оподаткування у посадової особи, яка здійснює електронну документальну перевірку, адже ці знання є ключовим фактором для прийняття обґрунтованого рішення.

У результаті цього аналізу система вказує на таке:

- 1) імовірність ризику – унаслідок аналізу встановлено незначні порушення податкового законодавства;
- 2) наявність ризику – у результаті аналізу виявлено значні порушення податкового законодавства, у т. ч. законодавства про соціальне забезпечення;
- 3) оцінку фіскального значення – тобто суму очікуваних донарахувань від сплати податків або інших обов'язкових платежів.

Процес відбору платників податків, які підлягають податковій перевірці на основі оцінювання ризиків, здійснюється так:

- 1) контролюючий орган виносить рішення, яке підтверджене групою компетентних експертів, про наявність невідповідностей у фінансовій звітності платника податків, що надалі призвели до заборгованості зі сплати податків та інших платежів;

⁹⁰ Електронна услуга за подаване на данъчни и осигурителни декларации и формуляри по електронен път. Ръководство за клиента на НАП. 2015.

2) контролюючий орган виносить рішення, яке підтверджене групою компетентних експертів, про те, що сума податкових зобов'язань сплачена платником податків у повному обсязі або що витрати на стягнення податкової заборгованості перевищують їх фіскальне значення.

У разі підтвердження посадовою особою фіскального органу порушення платником податків податкового законодавства система автоматично визначає групу аудиторів, які будуть здійснювати перевірку.

Увесь процес відбору ризикових суб'єктів господарювання, аудиторів, документів, що підготовлені у процесі проведення перевірки, аудиторський висновок здійснюються системою та відповідно зберігаються в ній. Крім того, надання цих документів платнику податків, який перевіряється, також відбувається через систему. Водночас особа, господарську діяльність якої перевіряють, може використовувати ІС «Контроль» для надання електронних документів, що необхідні для проведення перевірки за допомогою електронного підпису, а також може уповноважувати інших осіб (юридичні або бухгалтерські фірми) надавати від його імені такі документи⁹¹.

Також одним із важливих питань, яке потребує детального дослідження, є правовідносини щодо захисту інформації платника податків, яка була отримана фіскальними органами в електронному вигляді або на цифрових носіях (CD, DVD, флеш-носії, тощо) у процесі здійснення перевірки.

Відповідно до статті 39 «Доступ до інформації на електронних носіях» ПСПК⁹² платники податків, господарську діяльність яких перевіряють, повинні забезпечити НАД доступ до автоматизованих систем або архівів, де здійснюється збір, зберігання й обробка бухгалтерської інформації, а також будь-якої іншої інформації та документів, що стосуються сплати податків й інших обов'язкових платежів. Водночас статтею 38 «Збереження» ПСПК⁹³ встановлено, що вказана бухгалтерська документація повинна зберігатися

⁹¹ Стоянова Е. Някои проблеми на данъчно-осигурителния контрол в България. URL: <http://ides.bg/media/1299/06-2014-elena-stoyanova.pdf>

⁹² Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.01.2006 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135514513>

⁹³ Там само.

платником податків протягом такого періоду: 1) фонд заробітної плати – 50 років; 2) бухгалтерського обліку та фінансової звітності – 10 років; 3) документи для податкового і страхового контролю – 5 років після закінчення терміну позовної давності для погашення державного боргу; 4) інші – 5 років. Після закінчення зазначених вище термінів інформація, що не підлягає поданню до Національного архівного фонду, підлягає знищенню.

Податкова інформація, яку надають платники податків до фіскальних органів, охоплює таке: 1) банківські рахунки; 2) суму прибутку; 3) суми нарахованих або сплачених податків та інших обов'язкових платежів, пільги тощо; 4) інші активи, що становлять комерційну таємницю. Зазначена інформація обробляється, зберігається і знищується у порядку, визначеному виконавчим директором НАД, та відповідно до цього Кодексу.

Також не менш важливе значення має забезпечення захисту секретної інформації, яка використовується в автоматизованих інформаційних системах (далі – АІС).

До організаційних заходів щодо захисту службової інформації, яка використовується в АІС, відносять такі:

1) управління персоналом – у чинному законодавстві Республіки Болгарія чітко вказані критерії відбору осіб, які мають право доступу до секретної інформації. Служба безпеки ретельно перевіряє кандидатів з метою попередження надання доступу особам, які є ненадійними. Процедура перевірки залежить від рівня доступу до секретної інформації⁹⁴.

2) інформаційна безпека – регулюється Законом «Про захист секретної інформації»⁹⁵ та Правилами про захист секретної інформації⁹⁶. У НАД, де значна частина даних є конфіденційними, сервери, на яких вона зберігається, повинні бути захищені від випадкового або навмисного несанкціонованого доступу. Крім того, розроблено ряд заходів щодо попередження інших видів

⁹⁴ Косиця О. О. Окремі аспекти правового регулювання інформаційного забезпечення діяльності фіскальних органів пострадянських країн. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. № 1. С. 18–22.

⁹⁵ Про захист секретної інформації: Закон Республіки Болгарія від 30.04.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.pz.government.bg/z/11.pdf>

⁹⁶ Правила щодо реалізації Закону «Про захист секретної інформації». URL: www.mvr.bg/NR/rdonlyres/E2282CAC-AC46-4318-BCB9-070209146F1A/0/PPZZKI.pdf

несанкціонованого доступу до інформації, наприклад, у разі втрати або викрадення ноутбука інформація, яка міститься на ньому, закодована з індивідуальним паролем доступу.

3) технічне обслуговування – у чинному законодавстві, беззаперечно, зазначено, що АІС, у якій створюються, зберігаються, обробляються і передаються секретні дані, не може бути під'єднана до Інтернету. А також, що особи, відповідальні за технічне супроводження програмного забезпечення, повинні постійно здійснювати моніторинг відповідності цього програмного забезпечення та прав доступу до нього. Також важливим моментом є розроблення та затвердження плану дій у разі стихійного лиха (катастрофи) або аварії, яка спричинена зловмисними діями, недбалістю або некомпетентністю.

4) документальна цілісність – носії даних повинні бути захищені з урахуванням ступеня секретності інформації, яка зберігається на них. Критерії безпеки розроблені відповідно до носія, на якому зберігається інформація (CD, DVD, флеш-носії і т. д.); системи обробки (ПК, записуючі пристрої і т. д.); методів передавання інформації (електронна пошта, Інтернет тощо). Інформація повинна бути захищена від моменту її створення до моменту знищення, незалежно від того, де вона розміщена, у якому вигляді, як обробляється або передається (міжнародний стандарт інформаційної безпеки ISO 27002) (див. таблицю 5.1).

Керівництво та співробітники НАД, експерти та вузькопрофільні спеціалісти, а також інші особи, які мали доступ до податкової інформації, зобов'язані дотримуватися конфіденційності та використовувати її лише для виконання своїх прямих обов'язків, але є ряд винятків (стаття 73 ПСПК)⁹⁷:

1) якщо інформація оприлюднена в публічних звітах або судових процесах;

2) коли не дотримуються встановлених законодавством термінів щодо добровільної сплати податків, компетентний орган може оприлюднити

⁹⁷ Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.01.2006 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135514513>

повідомлення про визнання платника податків боржником, опублікувати в засобах масової інформації списки боржників із значними державними боргами (коли їх розмір перевищує 5 000 левів);

3) надання інформації при здійсненні обміну податковою інформацією з іншими країнами в межах відповідних міжнародних договорів;

4) надання податкової інформації та інформації щодо соціального забезпечення, яка пов'язана з отриманням державної допомоги;

5) надання податкової інформації, яка пов'язана з реалізацією заходів з підтримки Європейським Союзом загальнодержавної політики щодо розвитку сільського господарства та рибальства.

Відповідно до статті 74 «Розкриття податкової інформації» ця інформація доступна тільки у таких випадках:

1) на письмове звернення Президента Республіки Болгарії у зв'язку з його повноваженнями згідно з пунктом 12 статті 98 Конституції Республіки Болгарія⁹⁸;

2) на запит органу НАД у зв'язку зі здійсненням своїх повноважень відповідно до встановлених виконавчим директором умов і процедур;

3) на письмове звернення генерального прокурора, голови Національного інституту соціального забезпечення та директора територіального відділення Національного інституту страхування, директора Агентства «Митниця», голови Державного агентства «Національна безпека», директора Агентства «Державна фінансова інспекція», президента Комісії із захисту конкуренції, президента Комісії з конфіскації незаконно отриманого майна, голови суду, голови Національного статистичного інституту, голови Державної комісії з азартних ігор;

4) на письмову вимогу судових приставів;

5) на письмове звернення генерального директора Європейського управління по боротьбі з шахрайством (OLAF) (у зв'язку з адміністративним розслідуванням);

⁹⁸ Конституція Республіки Болгарія от 13.07.1991. URL: <http://www.parliament.am/library/sahmanadrutyunner/bulgaria.pdf>

6) на письмовий запит митного органу у зв'язку зі здійсненням своїх повноважень відповідно до встановлених виконавчим директором НАД умов і процедур;

7) на запит міністра фінансів відповідно до статті 31 Цивільно-процесуального кодексу Болгарії⁹⁹ та статті 3 Закону «Про міжнародний торговий арбітраж»¹⁰⁰.

В інших випадках податкова інформація може розкриватися за таких умов: 1) письмової згоди платника податків; 2) рішення суду; 3) за ініціативи органу НАД, якщо це передбачено чинним законодавством.

Посадові особи НАД мають повний доступ до всієї інформації та документів, які надходять від платників податків до фіскального органу відповідно до їх запитів. Вони зобов'язані зберігати конфіденційність даних (податкової інформації), які стали їм відомі у зв'язку з виконанням ними функціональних обов'язків, навіть після припинення правовідносин із платником податків.

Захист податкової інформації є одним з основоположних принципів системи оподаткування Республіки Болгарія, головною метою якого є унеможливити використання цієї інформації з корисливою метою. Тому в разі порушення особами, які мали доступ до податкової інформації, норм чинного законодавства щодо захисту конфіденційності інформації передбачено адміністративну відповідальність у вигляді штрафу або позбавлення права обіймати відповідні посади протягом 1–3 років, залежно від обсягу шкоди, заподіяної платнику податків (стаття 270 «Зловживання податковою і страховою інформацією» ПСПК)¹⁰¹.

Отже, у результаті дослідження досвіду Республіки Болгарія з проведення фіскальними органами електронних перевірок було встановлено, що цей вид податкової перевірки має велике фіскальне значення, адже внаслідок

⁹⁹ Цивільно-процесуальний кодекс Болгарії від 20.06.2007 (із змінами і доповненнями). URL: <http://bulgaris.ru/Grajdanzprazkodeks.html>

¹⁰⁰ Про міжнародний торговий арбітраж: Закон Республіки Болгарія від 05.08.1988 (із змінами). URL: <http://www.lex.bg/laws/ldoc/2131785729>

¹⁰¹ Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.01.2006 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135514513>

запровадження ІС «Контроль» у діяльність НАД Болгарії відбулися позитивні зміни: 1) автоматизований відбір платників податків для проведення перевірок на основі ризикоорієнтованого методу; 2) автоматизоване призначення аудиторів для проведення податкових перевірок 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) покращання рівня обслуговування платників податків шляхом зменшення витрат часу та зусиль на подання документації; 5) зниження кількості податкових спорів та судових розглядів завдяки усуненню помилок та невідповідностей на етапі подання податкових декларацій; 6) підвищення рівня захисту податкової інформації.

3.4. Азербайджанська Республіка

У межах співробітництва Європейського Союзу та Азербайджанської Республіки з 2011 року відбувалися заходи, спрямовані на вдосконалення процесів податкового аудиту. Консультантом під час упровадження системи електронного аудиту виступала Податкова адміністрація Нідерландів. Вартість проекту програми запровадження електронного аудиту становила 1 млн євро, що фінансувався Єврокомісією як органом виконавчої влади Європейського Союзу¹⁰².

Проект містив 6 компонентів:

- 1) розроблення нормативної бази, необхідної для запровадження електронного аудиту;
- 2) вибір програмного забезпечення;
- 3) створення бази даних для електронного аудиту;
- 4) підготовку методології та проведення тренінгів для аудиторів;
- 5) розвиток практики електронної бухгалтерії серед середніх та великих платників податків;

¹⁰² Мусаев А. Ф. Особенности налоговой политики при стимулировании инновационной деятельности. *Налоговые новости Азербайджана*. 2012. № 1. С. 61–70.

б) запровадження системи електронного аудиту в Азербайджані¹⁰³.

Підсумком діалогу та обміну досвідом у контексті трансформаційних змін у сфері оподаткування стало створення мобільної технологічної бази, що передбачає широкі можливості. Зокрема, у 2006 році була введена Автоматизована податкова інформаційна система (AVIS), що дозволила здійснювати податкове адміністрування в електронному вигляді шляхом створення єдиного інформаційного простору зберігання та обробки даних, електронного документообігу, а також оперативного обміну інформацією. За короткий проміжок часу Міністерство податків запровадило проведення всіх внутрішньосистемних процесів в електронному форматі, а у 2007 році був створений найбільший державний портал у країні – веб-сайт Міністерства податків Азербайджанської Республіки. Декларації почали надаватися в електронному вигляді. Протягом цього періоду платникам податків було надано можливість користуватися електронною формою податкового обліку, яка дозволила їм активно використовувати систему «онлайн-діловодство» для підтримки зв'язку з державним органом¹⁰⁴.

На основі аналізу наявного спеціалізованого програмного забезпечення ACL (Audit Command Language) податковими аудиторами спільно з німецькою компанією DATEV було розроблено власне програмне забезпечення ACL Mentor, а саме був створений новий інтерфейс, що простий в експлуатації та відповідає цілям електронного аудиту¹⁰⁵.

Система е-аудиту була спрямована на виявлення податкових ризиків, з 2013 року вона почала використовуватися під час виїзних податкових перевірок, а згодом 70 % процесу проведення аудиту було перенесено до офісів податкових органів.

Потрібно зазначити, що методика е-аудиту використовується для аналізу електронних даних, які мають стосунок до визначення об'єкта оподаткування

¹⁰³ Ермоленко А. А. Совершенствование налоговой системы Республики Азербайджан в современных условиях. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2014. № 45. С. 245–247.

¹⁰⁴ Мусаев А. Инновационные меры развития налоговой системы в Азербайджанской Республике. *Знания и инновации*. 2013. № 5. С. 25–27.

¹⁰⁵ Гусейнов З. В. Современная налоговая система Азербайджана и основные направления налоговой политики. Баку, 2016. URL: <http://unec.edu.az/application/uploads/2016/03/Guseynov-Zaur-dissertatsiya.pdf>

під час перевірки компаній, особливо великих платників податків зі значним обсягом електронних транзакцій¹⁰⁶.

Серед нормативно-правових актів, що мають на меті ефективне функціонування інституту електронних перевірок у Республіці Азербайджан, потрібно виділити такі:

– Розпорядження Президента Азербайджанської Республіки «Про затвердження напрямів реформ, що будуть запроваджені у сфері оподаткування та вдосконалення податкового адміністрування» від 04.08.2016;

– Податковий кодекс від 11.07.2000, який у контексті трансформації податкової системи було суттєво переглянуто (підпункти 13.2.46, 13.2.47, 13.2.48, 13.2.49 пункту 13.2 статті 13, підпункт 16.1.6 пункту 16.1 статті 16, підпункт 23.1.2 пункту 23.1 статті 23, пункт 36.3 статті 36, пункт 42.1 статті 42, пункт 57.3 статті 57, пункт 71.4 статті 71, пункти 76.1, 76.2 та 76.3 статті 76 та ін.)¹⁰⁷ щодо: 1) е-аудит бухгалтерської, фінансової звітності платників податків проводиться у стандартному аудиторському електронному вигляді; 2) до кола суб'єктів, що потрапляють до тих, кого перевіряють, підпадають ті платники податків, які здійснюють свою діяльність у нафтогазовій сфері, сфері телекомунікацій; провадять електронну торгівлю; юридичним особам, що мають представництва та філії за кордоном; банки, страхові та лізингові компанії; 3) складання та зберігання електронних документів; 4) запровадження електронних рахунків-фактур;

– Закон Азербайджанської Республіки «Про електронний підпис та електронний документ» від 04.03.2004¹⁰⁸;

– Постанова Кабінету Міністрів Азербайджанської Республіки «Про схвалення деяких нормативно-правових актів, пов'язаних з електронним

¹⁰⁶ Asadov A. E-audit and minimization of risks of the tax evasion. *Azərbaycanın vergi jurnalı*. 2015. № 1 (121). URL: <http://vergi.jurnali.az/upload/File/2015-1.A.Asadov.pdf>

¹⁰⁷ Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11.07.2000 № 905. URL: http://www.taxes.gov.az/uploads/qanun/2016/mecelle_rus.pdf

¹⁰⁸ Про електронний підпис та електронний документ: Закон Азербайджанської Республіки від 04.03.2004. URL: <http://www.azerights.info/index.php/zakony/631>

підписом та електронним документом в Азербайджанській Республіці» від 28.01.2006 № 27¹⁰⁹;

– Постанова Кабінету Міністрів Азербайджанської Республіки «Про схвалення «Правил застосування, обліку та використання електронних податкових рахунків-фактур» від 28.09.2009¹¹⁰;

– Правила проведення електронного аудиту, розроблені Міністерством податків Азербайджанської Республіки¹¹¹, серед основних: 1) з 1 січня 2017 року електронний аудит проводиться на основі відповідного рішення податкового органу; 2) запровадження е-аудиту через три етапи, зокрема: вибір платника податків, проведення аудиту, оформлення результатів аудиту; 3) термін проведення 15 днів; 4) мета – вивчення достовірності звітності.

Як видно, в Азербайджанській Республіці було створено відповідну правову основу для надання електронних даних платників податків контролюючому органу у сфері оподаткування, крім того, розроблено методологію електронної перевірки для різних галузей промисловості та спеціалізоване програмне забезпечення щодо проведення е-аудиту.

Зазначимо, що в Азербайджані фіскальні органи в установленому законодавством порядку мають право перевіряти весь масив фінансових документів, бухгалтерських книг, звіти, кошториси та інші документи, що пов'язані з обчисленням та сплатою податків, а також отримувати від платників податків дані бухгалтерського обліку в електронному вигляді, вимагати для цілей електронного аудиту надання інформації, що зберігається на електронних носіях платника та електронних носіях його філіалів, створення можливості прямого або віддаленого доступу до таких даних (стаття 23 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки)¹¹². Тобто діє непрямий метод перевірок.

¹⁰⁹ Офіційний сайт Міністерства податків Азербайджанської Республіки. URL: <http://www.taxes.gov.az>

¹¹⁰ Офіційний сайт Міністерства податків Азербайджанської Республіки. URL: <http://www.taxes.gov.az>

¹¹¹ Там само.

¹¹² Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11.07.2000 № 905. URL: http://www.taxes.gov.az/uploads/qanun/2016/mecelle_rus.pdf

Розглянемо складові процесу е-аудиту. Платформа сучасних процесів аудиту, що пропонується для реалізації в Азербайджані, має у своєму складі такі етапи (рисунок 3.2):

1. Оцінювання ризиків та класифікація платників податків, які працюють у різних секторах (банківська справа, нафта, торгівля, виробництво, послуги зв'язку тощо) за групами ризику (низький ризик, середній ризик і високий ризик) платників податків за рахунок упровадження сучасних комп'ютерних технологій.

2. Попереднє планування відповідних заходів щодо збору загальної та спеціальної інформації про платників податків, які перевіряються, ураховуючи специфіку бізнесу, аналіз комп'ютерних систем та систем обліку платника податків.

3. Аналіз та оцінювання системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (на основі результатів, отриманих на другому етапі проведення аудиту).

4. Під час проведення е-аудиту (пріоритетність надається транзакціям, що мають ознаки ризиковості, які відображені в комп'ютерній системі платника податків). Водночас податковий орган готує звернення до платника податків із письмовим запитом про надання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для здійснення перевірки, та надсилає його суб'єкту господарювання.

На сучасному етапі особливо актуальним є закріплення форм та методів проведення електронних форм контролю. Як засвідчує світовий досвід, це має важливе значення для захисту та збереження балансу інтересів органів фіскальної служби та платників податків. Організація та здійснення електронних перевірок потребує застосування сучасних інформаційних технологій і комп'ютерної техніки, також проведення е-аудиту має відповідати таким принципам: комплексності інформаційної системи аудиту, що передбачає розроблення стандартного аудиторського файлу, здатного охопити та відобразити показники господарських процесів у бухгалтерських документах, фінансовій звітності загалом; єдності та узгодженості схем

формування стандартного аудиторського файлу (доповнює попередній принцип у тій його частині, що стосується окремих аудиторських завдань), мінімізація ризику появи аудиторської помилки реалізується шляхом максимального охоплення «зон ризику» та віднесення до цієї зони групи бухгалтерських документів, у яких потенційно можливі суперечності із зазначеним принципом; цілеспрямованості результатів е-аудиту, який полягає в орієнтації на мінімізацію невизначеності та максимальне надання конкретної інформації, що стосується визначення об'єкта оподаткування.



Рисунок 3.2 – Сучасна модель проведення е-аудиту¹¹³

Запитання для самоконтролю:

1. Що мають право витребувати від платника податків фіскальні органи в Республіці Казахстан?
2. Які існують обов'язки фіскальних органів щодо здійснення документальної електронної перевірки платників податків у Республіці Казахстан?

¹¹³ Asadov A. E-audit and minimization of risks of the tax evasion. *Azərbaycanın vergi jurnalı*. 2015. № 1 (121). URL: <http://vergi.jurnali.az/upload/File/2015-1.A.Asadov.pdf>

3. Яке спеціалізоване програмне забезпечення застосовують фіскальні органи Латвійської Республіки?
4. Яке основне значення інформаційної системи ІС «Контроль» у фіскальній сфері Республіки Болгарія?
5. Який масив фінансових документів мають право перевіряти фіскальні органи Азербайджанської Республіки у платників податків?
6. Які складові містить платформа запровадження електронного аудиту в Азербайджанській Республіці?

Тема 4. Характеристика програмного забезпечення аналізу даних, що використовується фіскальними органами зарубіжних країн під час проведення е-аудиту

- 4.1. ACL (Audit Command Language).
- 4.2. IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis).
- 4.3. SESAM (ESKORT Computer Audit)

Із метою зменшення витрат, підвищення якості та достовірності результатів, отриманих у процесі проведення ІТ-аудиту, усе більшого значення набуває використання відповідних спеціалізованих програмних засобів.

Перша версія комп'ютерної програми аудиту була презентована у 1972 році Вілом Дж. Хартмусом¹¹⁴. З того часу на ринку з'явилася велика кількість програмних продуктів, здатних задовольняти постійно зростаючий перелік вимог користувачів. Крім загальноприйнятих вимог, сформульованих Вілом Дж. Хартмусом (ефективність засобів контролю операцій, гнучкість, ергономічності, тісний зв'язок з бухгалтерськими програмами на рівні бази даних, наявність оперативної підтримки з боку розробника), потрібно виділити і продиктовані сучасним розвитком інформаційних технологій: можливість організації роботи із системою у віддаленому режимі для виїзних груп аудиторів; здатність максимально глибоко налаштувати систему під прийняту в аудиторській фірмі методологію, стандарти документування аудиту та правила формування звітності; обов'язковість формування прогнозів розвитку бізнесу клієнта; високий захист усього документообігу аудиторської фірми від несанкціонованого доступу. Зазначені вимоги до інформаційної системи аудиту мають практичну цінність при виборі комп'ютерної програми аудиту.

Потрібно зазначити, що на сьогодні аспекти проведення ІТ-аудиту досліджують ряд міжнародних організацій, такі як ISACA, IAF, ISO та інші. Керуючись відповідними положеннями, зокрема: настановою G3 – «Use of CAATs» (ISACA), документом MD 4:2008 – «Mandatory Document for the use of Computer Assisted Auditing Techniques («CAAT») for Accredited Certification of

¹¹⁴ Williamson A. L. Audit Automation. *Accountants Digest*. London: ICAEW, 1994. № 318. P. 1.

Management Systems» (IAF) та стандартом ISO/IEC 17021:2006, класифікація професійного програмного забезпечення (далі – ПЗ) підтримки проведення ІТ-аудиту – СААТ (Computer Assisted Audit Techniques) є такою^{115, 116, 117}:

- Generalized Audit Software (GAS) – програмне забезпечення для аудиту загального призначення, що дозволяє аудитору провести тестування комп'ютерних файлів, баз даних та комп'ютерних мереж відповідно до міжнародних стандартів та кращої світової практики;

- Custom Audit Software (CAS) – спеціальне програмне забезпечення для аудиту – необхідне у разі, коли комп'ютерні системи замовника аудиту є несумісними з GAS-засобами або якщо аудитору необхідно провести певні тести, які GAS-засобами не забезпечують;

- Test Data – програмні засоби для тестування даних – застосовуються аудитором для тестування програмного контролю клієнтських комп'ютерних додатків. Аудитор проводить симулятивні тести на актуальність даних, відповідність процедур їх зберігання й використання стандартам інформаційної безпеки;

- Parallel Simulation – програмні засоби паралельної симуляції – аудитором розробляється комп'ютерна симуляція для відображення виробничих програм замовника аудиту;

- Integrated Test Facility – інтегровані засоби тестування – аудитор тестує дані безпосередньо під час роботи програм (додатків).

Відомими GAS-засобами є SAS, Excel, Access, Crystal Reports, Business Objects та інші, оснащені рядом математичних, статистичних, аналітичних та інших функцій, що дають можливість графічно подавати інформацію та програмувати додаткові функції. Однак на особливу увагу заслуговують GAS-рішення, розроблені компаніями Audit Command Language (ACL) та Interactive Data Extraction and Analysis (IDEA). Їхні розробки ACL AuditExchange2 та IDEA

¹¹⁵ Information technology audit process. URL: http://en.wikipedia.org/wiki/Information_technology_audit_process

¹¹⁶ International Accreditation Forum, Inc. MD 4:2008 – «Mandatory Document for the use of Computer Assisted Auditing Techniques («CAAT») for Accredited Certification of Management Systems», 2008. URL: http://www.iaf.nu/upFiles/232846.IAF-MD4-2008-CAAT_Pub.pdf

¹¹⁷ ISACA, IS auditing guideline G3 – «Use of computer assisted audit techniques (CAATs)», 2008.

Version 8 оснащений функціоналом для проведення різноманітних видів аудиту: як кожного виду окремо, так і повномасштабного цілісного оцінювання. Указані системи є спеціалізованим професійним аудиторським програмним забезпеченням та призначені для застосування при проведенні е-аудиту. Їх функціонал забезпечує вилучення (копіювання) даних із фінансової та бухгалтерської звітності платника податків та подальший їх аналіз за допомогою запитів, стратифікації, вибірок, визначення втрачених послідовностей, статистичного аналізу, калькуляцій, пошуку дублювання даних, зведених таблиць, перехресного табулювання (cross tabulation – підрахунок подій, коли категорії базуються на двох і більше змінних, вивчення зв'язку між двома змінними для їх пояснення) тощо¹¹⁸.

4.1. ACL (Audit Command Language)

Розробник. Компанія ACL Services Ltd, яка заснована в 1987 році та розміщується у м. Ванкувер, Канада. ACL розробляє програмне забезпечення для безперервного моніторингу, аналізу даних, керування хмарними сервісами, а також надає консалтингові послуги з управління ризиками та аудиту.

Веб-сайт: www.acl.com.

Характеристика II. Компанія ACL Services Ltd спеціалізується на розробленні спеціальних інструментів для проведення електронного аудиту на основі оцінювання ризиків ухилення від сплати податків. Завдяки поєднанню програмного забезпечення та експертного контенту ACL розробляє потужні засоби контролю, що визначають та зменшують ризики ухилення від сплати податків.

Компанія ACL Services Ltd постійно вдосконалює програмне забезпечення щодо проведення електронного аудиту відповідно до вимог сьогодення, а саме: спрощує інтерфейс, зменшує ймовірність похибки отримання недостовірних результатів е-аудиту тощо.

¹¹⁸ Ус Р. Л. Інструментальні засоби підтримки процесу аудиту інформаційних технологій. *Формування ринкової економіки*. 2010. № 24. С. 587–598.

На сьогодні компанія обслуговує понад 14 000 клієнтів у понад 150 країнах (Франція, Хорватія, Фінляндія, Болгарія, Австрія, Нідерланди, Бельгія, Велика Британія, Польща тощо). Також це програмне забезпечення використовує «Велика четвірка»: PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte & Touche (Deloitte Touche Tomatsu International)¹¹⁹.

ПЗ ACL забезпечує доступ практично до будь-якого джерела даних, здебільшого без попередньої підготовки чи конверсії, тому посадовій особі, яка здійснює аудит, доволі легко робити запити та маніпулювати даними у файлах. Також доцільно зазначити, що, на відміну від стандартних форматів баз даних, ACL дозволяє прочитати сховища даних, які підтримуються COBOL, і практично будь-які інші «застарілі» дані. Це є дуже важливим, адже ефективне прийняття рішень залежить від своєчасного доступу до інформації, що може бути прихована у великих файлах даних, розкиданих по декількох базах даних або зберігатися в різних типах даних на різних платформах.

Також ACL дозволяє об'єднувати дані з різних систем для зіставлення та узгодження, тобто здійснювати системну інтеграцію. Аудитор може створювати загальний вигляд даних, що розміщені у різних файлах, та аналізувати їх. Візуально це виглядає так, ніби дані містяться в одному файлі. Крім того, ACL надає потужні можливості відбору та обробки даних, а також гнучкі параметри звітування.

ACL не має обмежень щодо загального обсягу даних, які потрібно опрацювати, у т. ч. і розмірів самого файлу, тобто цей програмний продукт може одночасно аналізувати мільйони записів (ACL легко аналізує файли, які вимірюються в гігабайтах, файли розміром у десятки мегабайт обробляються миттєво).

Ліцензійне програмне забезпечення ACL встановлюється тільки на персональний комп'ютер (ноутбук) аудитора, що здійснює перевірку. Серед даних, які використовує це програмне забезпечення, велика частина є конфіденційними та має зберігатися на сервері, що повинен бути захищений від

¹¹⁹ ACL overview. URL: <http://www.metalogicsystems.com/services/acl.htm>

випадкового або навмисного несанкціонованого доступу. Крім того, має бути розроблено ряд заходів щодо попередження інших видів несанкціонованого доступу до інформації, наприклад у разі втрати або викрадення ноутбуку аудитора, тобто інформація, яка на ньому зберігається, повинна бути закодована з індивідуальним паролем доступу.

Аудит за допомогою програмного забезпечення ACL здійснюється в шість етапів¹²⁰:

1. *Планування проекту* (визначаються цілі та технічні умови). Проект ACL виглядає як файловий кабінет, що використовується аудитором для зберігання всіх пов'язаних елементів проекту, таких як таблиці, зображення, скрипти, індекси, журнали команд та папки.

2. *Отримання даних* (використовується майстер даних ACL для отримання даних). Для кожного джерела даних, який аудитор має намір проаналізувати, необхідно додати нову таблицю до створеного проекту ACL. Макет таблиці описує структуру та зміст вихідних даних та зазначає їх джерело, а також описує дані у кожному полі, визначає поля, які необхідно проаналізувати, указує на способи відображення та друку цієї інформації.

Процедура отримання, обробки та повернення облікових даних платників податків, які були отримані фіскальними органами в електронному вигляді або на цифрових носіях (CD, DVD, флеш-носії тощо) від платників податків, відображена в таблиці 2.1.

3. *Доступ до даних* (за допомогою ACL дані інтегруються в робочі таблиці). Аудитор може отримати доступ до даних сервера за допомогою мереж ACL і ACL Server Edition для роботи в конфігурації клієнта/сервера або запуску ACL Server Edition в автономному режимі.

Програмне забезпечення ACL дає змогу аудитору переглядати вихідні файли даних лише в режимі читання, що не дозволяє змінювати дані у процесі

¹²⁰ ACL: Getting Started. URL: http://highered.mheducation.com/sites/dl/free/0077862341/1016501/ACL9_Getting_Started_Guide_PDF.PDF

проведення е-аудиту, що, у свою чергу, гарантує збереження цілісності даних платників податків¹²¹.

Для опису розташування та вмісту вихідних даних ACL використовує таблиці. Якщо виникає необхідність в опрацюванні нового джерела даних, то створюється нова таблиця за допомогою використання майстра визначення даних та 1 визначення даних вручну.

Також у процесі проведення аудиту макет таблиці можна редагувати, щоб додати, видалити або змінити поля, які потрібно проаналізувати (рисунок 4.1).



Рисунок 4.1 – Процес формування таблиць для проведення е-аудиту за допомогою програмного забезпечення ACL¹²²

4. *Перевірка цілісності даних* (проведення вибіркокових підрахунків та тестів, щоб упевнитися у правильності побудови таблиць). За допомогою команди «Verify – Перевірка» здійснюється перевірка наявності помилок в активній таблиці, яка гарантує, що дані в таблиці відповідають формату таблиці, та вказує на наявність будь-якої помилки. Так, наприклад, ця перевірка визначає, що поля символів містять лише символні дані, а числові поля – тільки числові дані. Також ACL перевіряє поля символів для недрукованих

¹²¹ ACL™ Analytics / ACL™ Analytics Exchange. URL: <http://www.dab-software.com/en-US/inhalte-en/acltm-products/>

¹²² ACL: Getting Started. URL: http://highered.mheducation.com/sites/dl/free/0077862341/1016501/ACL9_Getting_Started_Guide_PDF.PDF

символів та числові поля для неправильних числових символів (більше ніж один попередній знак «+» або «-» тощо) (див. рисунок 4.2).

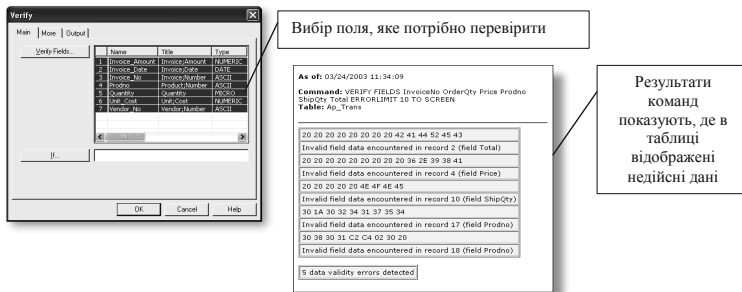


Рисунок 4.2 – Перевірка цілісності даних за допомогою ПЗ ACL

5. *Аналіз даних* (встановлення відхилень). Інструменти цифрового аналізу, такі як команда Бенфорда, дозволяють аудиторам звернути увагу на можливі відхилення (аномалії) у великих масивах даних. Вони не доводять, що така помилка чи шахрайство існують, але визначають перелік операцій, які потребують надалі вивчення та аналізу (див. рисунок 4.3).

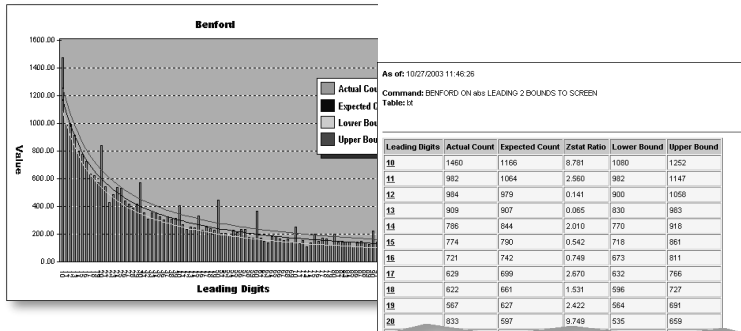


Рисунок 4.3 – Процес проведення аналізу

6. *Звіт про проведення аудиту* (фіксація результатів аудиту).

У таблиці 4.1 охарактеризовано програмні продукти, які працюють на платформі ACL та здійснюють безперервний моніторинг господарської діяльності платника податків¹²³.

¹²³ ACL overview. URL: <http://www.metalogicsystems.com/services/acl.htm>

Таблиця 4.1 – Програмні продукти, які працюють на платформі ACL

№ з/п	Назва програмного продукту	Характеристика
1	ALCTM Analytics (AN)	Надає доступ та здійснює 100 % аналіз масиву даних для забезпечення максимально точних результатів
	– ACL Direct Link (LK)	Охоплює безпечні, прямі та безперервні можливості вибору та вилучення даних з відповідної ERP-системи
	– ACL Importer (IM)	Надає можливість аналізувати дані, зафіксовані у статичних звітах, файлах PDF, XML-файлах та інших джерелах даних
2	ACL AuditExchange (AX)	Грунтується на застосуванні автоматизованої аналітики та спільного використання даних, відновлення, звітування та постійного моніторингу транзакцій
3	AX Exception (EX)	Автоматично вказує на відхилення, виявлені під час тестування та аналізу даних
4	AX Dashboard (DB)	Візуалізує інформацією, яка отримана під час аналізу
5	ACL GRC (GRC)	Управління, ризику та відповідність (хмарний аудит)

Отже, підсумовуючи зазначене, можна навести ряд переваг та недоліків програмного забезпечення ACL, а саме:

1) переваги:

- гнучка архітектура (планування аудиту, самостійне розроблення та налагодження сценаріїв аудиту (можливість застосування власних методик);
- орієнтоване на проведення зовнішнього аудиту;
- високий рівень безпеки;
- можливість обробляти великі обсяги даних (знаходження фактів шахрайства);
- автоматизований збір аналітичної інформації;
- ризикоорієнтована система управління;
- відмінна онлайн-підтримка та навчання;
- численна онлайн-спільнота (14 000 клієнтів у більш ніж 150 країнах, у т. ч. «Велика четвірка»);
- загальна бібліотека скриптів (онлайн-сховище попередньо написаних аналітичних тестів, яке дозволяє аудитору зосередитися на результаті, а не на процесі);
- використання інновацій: хмарні сервіси, безперервний моніторинг тощо.

2) недоліки:

- вартість придбання та обслуговування;
- відсутність україномовного інтерфейсу;
- перевантажений графік навчання;
- обмежується ERP-системою, яку це ПЗ підтримує (SAP і рішення Microsoft), для решти – необхідне додаткове налаштування.

4.2. IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis)

Розробник. Програмний продукт IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) був розроблений у 1990 році Канадським інститутом присяжних бухгалтерів (*Canadian Institute of Chartered Accountants*) як інструмент для зовнішніх аудиторів, а на сьогодні підтримується та вдосконалюється фірмою CaseWare IDEA^{124, 125}. Протягом двох десятиліть це ПЗ посідає провідне місце на міжнародному ринку. Відповідно до даних CaseWare IDEA (представництво в Нідерландах) систему IDEA використовують організації у більш ніж 90 країнах, що виконують завдання фінансового аналізу та аудиту.

Веб-сайт: <http://www.idea-international.org>

Характеристика ПЗ. Програмне забезпечення IDEA впроваджено у діяльність Вищих органів фінансового контролю (далі – ВОФК) Великої Британії, Німеччини, Іспанії, Данії, Румунії, Угорщини, Фінляндії, Ірландії, Чехії, а також широко застосовується у ВОФК США, Канади, Бразилії, Індії, Південної Кореї, Кувейту, Саудівської Аравії, Індонезії, Ізраїлю, Іраку, Йорданії, Папуа Нової Гвінеї, Нової Зеландії тощо. Це програмне забезпечення добре зарекомендувало себе у процесі діяльності провідних організацій у сфері державних фінансів, промисловості, в урядових та міжнародних фінансових організаціях, банках, міністерствах, аудиторських та консалтингових фірмах, а також органах внутрішнього контролю.

Програмне забезпечення IDEA є універсальною системою, яка являє собою

¹²⁴ Wilkinson J. W., Cerullo M. J. Accounting information systems: essential concepts and applications. 3rd ed. N. Y.: Wiley&Sons, 1997. P. 56.

¹²⁵ Івахненко С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. Київ: Знання, 2005. 286 с. 218 с.

потужний і зручний інструмент для аналізу даних, які сформовані за допомогою бухгалтерських автоматизованих систем. ПЗ IDEA дозволяє аналізувати 100 % даних платника податків й гарантує їх збереження та цілісність.

Водночас варто зазначити, що однією з переваг використання цього ПЗ є аналіз великих масивів структурованої інформації: фінансово-економічної, статистичної та облікової. У систему можна завантажувати будь-яку структуровану інформацію в різних форматах: Microsoft ACCESS, XML, текст, Microsoft Word, PDF, Microsoft Excel тощо.

Також вона дає можливість імпортувати кілька наборів даних і переглядати їх як одне ціле, що дозволяє провести всебічний аналіз транзакційних даних та встановити закономірності та відхилення. Це програмне забезпечення працює тільки в режимі доступу «для читання» до даних платника податків. IDEA сприяє забезпеченню високої точності результатів проведення аудиту та розкриття інформації, що висвітлена в фінансовій звітності.

Замість стандартних макросів програмування, IDEA дає змогу використовувати понад сто інтегрованих тестів, які допомагають аудиторам виявити некоректні або підозрілі операції (великі суми, повторювані види робіт, нестандартні операції), перевіряти правильність балансу, кореспонденції рахунків, відповідність даних матеріального та фінансового обліку і платіжних документів – даним обліку. Водночас IDEA дозволяє записувати кожен аналітичний крок, який здійснює аудитор, з можливістю використання його в майбутньому.

IDEA дає можливість обробляти дані, що отримуються практично з будь-якої стандартної бухгалтерської та офісної програми. Отже, аудитору більше не потрібен доступ до систем обробки даних, що встановлений у платника податків.

Також доцільно підкреслити, що розробники програмного забезпечення IDEA вказують на те, що це програмне забезпечення може бути введене в існуючу систему, яку використовує фіскальний орган. Сутність інтеграції полягає в тому, щоб дані, які користувач вводить в одну систему, автоматично

надходять в іншу. Тобто дані, які містяться в різних джерелах, об'єднуються та відображаються для користувача в уніфікованому вигляді.

Отже, інтеграція програмних систем і продуктів – це обмін даними між системами з можливою подальшою їх обробкою.

Важливо зазначити, що з метою попередження виникнення ряду помилок і проблем у процесі інтеграції різних програмних рішень необхідно володіти відповідними знаннями та розуміти їх функціонал, тому цим питанням повинні займатися кваліфіковані спеціалісти у сфері ІТ або співробітники компанії, яка є розробником даного програмного забезпечення.

Крім можливості перевірки баз даних, IDEA дозволяє перевіряти весь комплекс даних за певними критеріями. Так, можуть бути знайдені певні масиви даних (наприклад, певний постачальник або клієнт), за допомогою посилань встановлюються взаємозв'язки (наприклад, порівняння між оборотом та закупівлею товарів, походження грошових коштів або співвідношення днів тижня і дати витрат), проведення аналізу на предмет відсутності або невідповідності інформації (наприклад, відсутні або однакові номери рахунків, контроль денних надходжень на предмет пропущених або двічі врахованих днів).

Часто також використовуються певні критерії для проведення вибіркового контролю (перевірка відповідних бухгалтерських рахунків на предмет «випадань із загального ряду», наприклад, один із телефонних рахунків за один із місяців становив 1 000 євро, водночас інші не перевищували 100 євро), що дозволяє аудитору більше не проводити повної перевірки всієї документації, а тільки перевірити занадто великі і занадто маленькі рахунки на предмет їх відповідності.

Крім того, є можливість різного оцінювання у графічній формі. Тобто оборот і витрати можуть бути представлені безпосередньо у вигляді оглядових діаграм за рік, місяць або тиждень, що дозволяє аудитору легко виявити невідповідності з урахуванням сфери діяльності платника податків, що перевіряється, оскільки витрати і оборот завжди впливають одне на одного.

Наприклад, у торгівлі при зростанні обороту повинні також зростати і операції із закупівлі товарів, оскільки проданим може бути тільки те, що закуплено. Якщо закупівля товарів не зростає, то це може вказувати, наприклад, на наявність «сірих» закупівель.

До менш відомих, але від цього не менш важливих, методів перевірки, що надаються програмою IDEA, належить також оцінювання, основане на стохастичному методі, тобто на математичній теорії ймовірностей.

Зокрема, цей метод застосовується при перевірці готівки (наприклад, каси), він базується на ймовірності розподілу перших двох цифр у числовому ряду (закон Бенфорда). За такими цифрами, з використанням тесту X^2 , можна визначити, чи йдеться про «білу» касову готівку, або мали місце маніпуляції. Основоположним при цьому є припущення, що той, хто, наприклад, бере гроші з каси, має свій «почерк» (наприклад, він бере щовечора одну купюру, але не дрібну). Тим самим він залишає слід в касовій готівці, оскільки при маніпуляціях порушується розподіл цифр щодо обчислення ймовірностей.

За допомогою цього тесту аудитор отримує цифрове значення, яке вказує на ймовірність маніпуляцій з касовою готівкою. Звичайно, таке тестове значення може мати під собою і нормальні причини, які аудитор легко виявить. Але, на жаль, цей тест не працює, якщо йдеться про дуже малі масиви даних або про малі обороти (при регулярному денному обороті менше 1 000 євро цей тест непридатний). Але у разі перевірки великих платників він є дієвим.

Результати цього тесту є настільки надійними, що в багатьох державах світу він визнається судом як доказ маніпуляцій з касовою готівкою. Як, приклад успішного застосування цього методу перевірки за допомогою IDEA можна згадати скандал навколо фірм ENRON і WORLDCOM, де маніпуляції були розкриті саме за його допомогою.

Із зазначеного видно, що стандартні варіанти функціональних можливостей програмного забезпечення IDEA є достатньо універсальними, здатними аналізувати облікові дані різного характеру (не тільки у вигляді бухгалтерських проводок, але, й, наприклад, хронологічних записів систем

оперативного обліку та будь-яких таблиць, які містять економічні дані). Наприклад, перед аудитором поставлене завдання проаналізувати продаж продукції покупцям та її оплату за рік за допомогою програми IDEA. У форматі Microsoft Excel аудитор отримує файл, що містить інформацію про скорочені імена користувачів (авторизацію), яким дозволено здійснювати записи в бухгалтерській програмі (login – поле «Approved Auth»), а також максимальні суми операцій, які дозволено проводити цим працівникам, не звертаючись за дозволом до своїх керівників, – поле «Limit» (таблиця 4.2).

Таблиця 4.2 – Інформація про користувачів та їх ліміти авторизації¹²⁶

Approved Auth	Limit
BC	100 000,00
CW	50 000,00
HMV	100 000,00
VST	90 000,00
WJN	85 000,00

Аудитору необхідно ідентифікувати всі операції, які відбувалися протягом вихідних днів, знайти всі операції з «круглими» сумами (наприклад, усі операції, суми в яких закінчуються двома нулями). Далі аудитор має перевірити, чи всі операції здійснені тими працівниками, яким це дозволено, і чи не перевищений ліміт авторизації.

Спочатку аудитор послідовно завантажує у програму IDEA квартальні масиви даних, щоб мати суцільну річну базу (рисунок 4.4).

Програма за допомогою функції Import Assistant належним чином ідентифікувала файл як текстовий (ASC II Delimited) і запропонувала розглядати перший рядок даних як назви полів даних.

Після цього, використовуючи вбудовані засоби програми IDEA, ми вводим в базу даних два додаткові службові поля, яких не було в базі даних бухгалтерської програми. Перше з них – NEW_AUTH – знадобиться нам для перевірок з авторизації. А поле DAY_OF_WEEK буде заповнене програмою значеннями від 1 до 7 (обчислюється на підставі інформації про дату здійснення господарської операції; відповідає дням тижня з неділі – «1» до

¹²⁶ Івахненко С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. Київ: Знання, 2005. 286 с.

суботи – «7» послідовно). Після цього база даних про відвантаження продукції покупцям буде мати такий вигляд (рисунок 4.5).

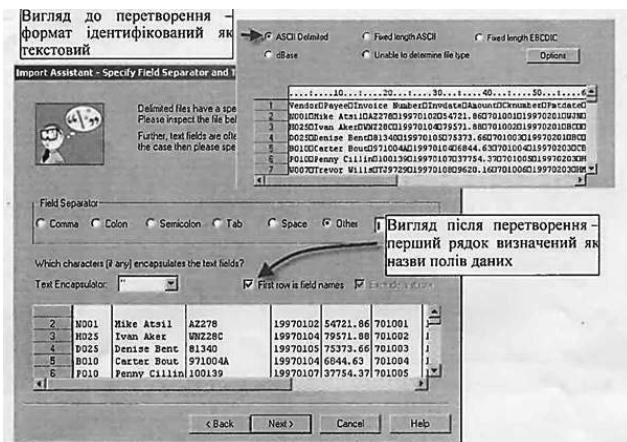


Рисунок 4.4 – Імпорт файлів текстового формату з бухгалтерської програми в IDEA

	INVOICE_NUMBER	INVDAT	AMOUNT	CKNUMBER	PMTDATE	AUTH	DAY_OF_WEEK	NEW_AUTH
1	AZ278	1/21/97	54,721.86	701001	2/1/97	VJUN	7	VJUN
2	WNZ28C	1/4/1997	79,571.88	701002	2/1/1997	BC	7	BC
3	91340	1/5/1997	75,373.66	701003	2/1/1997	BC	7	BC
4	971004A	1/4/1997	8,644.63	701004	2/3/1997	CB	2	CB
5	100139	1/7/1997	37,754.37	701005	2/3/1997	HMV	2	HMV
6	LJ8728	1/8/1997	9,620.16	701006	2/3/1997	HMV	2	HMV
7	000496CJW	1/8/1997	64,592.51	701007	2/3/1997	H.M.V.	2	HMV
8	10000A	1/8/1997	4,522.28	701008	2/3/1997	BC	2	BC
9	871456BUZ	1/8/1997	37,418.72	701009	2/4/1997	VJUN	5	VJUN
10	14598	1/10/1997	50.63	701010	2/5/1997	HMV	4	HMV
11	L-1221A55	1/10/1997	8,865.13	701011	2/5/1997	HMV	4	HMV
12	566698T	1/8/1997	79,237.48	701012	2/5/1997	BC	4	BC
13	GR132197	1/11/1997	28,340.30	701013	2/5/1997	HMV	4	HMV
14	2828 BNA	1/6/1997	1,185.46	701014	2/5/1997	VJUN	4	VJUN
15	BC 469701 W	1/8/1997	11,001.66	701015	2/6/1997	H.M.V.	5	HMV
16	5731MCC	1/8/1997	73,703.93	701016	2/6/1997	HMV	5	HMV
17	CS-583-87	1/10/1997	20,431.80	701017	2/7/1997	H.M.V.	6	HMV
18	FR-963.32	1/6/1997	8,579.04	701018	2/7/1997	HMV	6	HMV
19	117-2287	1/10/1997	34,259.55	701019	2/8/1997	HMV	7	HMV
20	IN 8428 97	1/12/1997	78,282.88	701020	2/8/1997	CW	7	CW
21	15721VB	1/12/1997	14,370.05	701021	2/8/1997	VNH	7	VNH
22	IN-392817	1/14/1997	11,849.19	701022	2/8/1997	BC	7	BC
23	9358 NL	1/15/1997	49,811.86	701023	2/11/1997	VJUN	3	VJUN
24	123456	1/15/1997	8,072.34	701024	2/11/1997	VJUN	3	VJUN
25	216 A22	1/12/1997	24,224.39	701025	2/11/1997	HMV	3	HMV
26	8771238A	1/11/1997	39,245.38	701026	2/7/1997	HMV	6	HMV
27	51498	2/10/1997	50,087.31	701027	2/12/1997	HV	4	HV
28	82 64 1	1/18/1997	16,882.41	701028	2/13/1997	HMV	5	HMV
29	134521	1/15/1997	4,538.28	701029	2/13/1997	HMV	2	HMV
30	PPN68765	1/14/1997	57,170.89	701030	2/13/1997	VJUN	2	VJUN
31	9724531	1/15/1997	53,189.36	701031	2/13/1997	BC	2	BC

під якими вони входять у програму, DAY_OF_WEEK – день тижня, у який здійснена операція¹²⁷.

Для ідентифікації всіх операцій, які відбувалися протягом вихідних днів, створюємо нову базу даних, (пункт Direct Extraction з меню Data), яка і буде містити такі відібрані нами операції. Назвемо її «операції протягом вихідних днів» – Weekend Transactions. Після цього за допомогою редактора логічних виразів (Equation Editor) сформуємо запит, згідно з яким програма відбере всі операції, здійснені в неділю і суботу, – DAY_OF_WEEK = 1. OR. DAY_OF_WEEK=7 (рисунок 4.6).

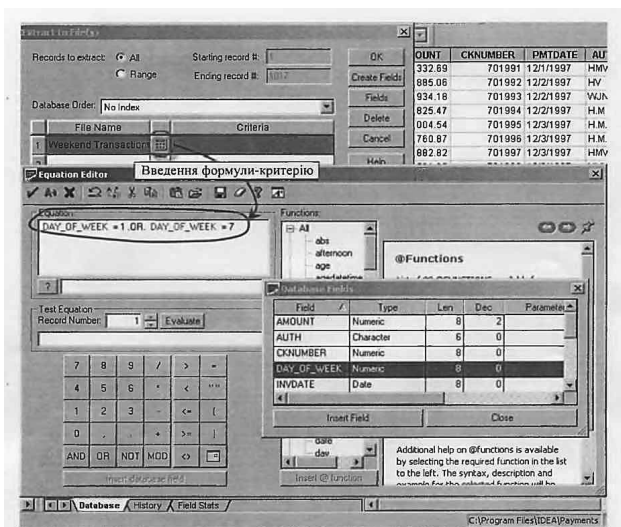


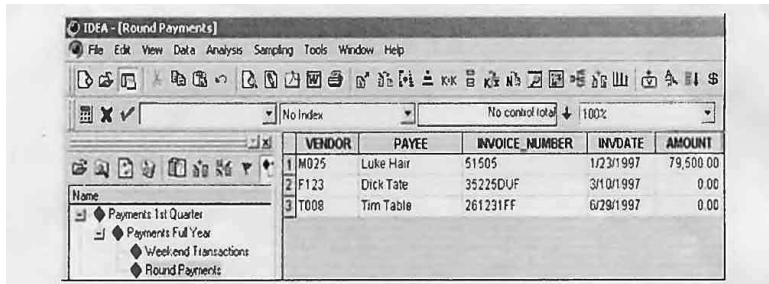
Рисунок 4.6 – Формування запиту на операції, здійснені у вихідні дні у програмі IDEA

Результат вибірки – нова база даних, яка містить 166 записів – усього операцій за рік, здійснених у вихідні дні, із загальної кількості 1 017 записів.

Одним із стандартних тестів, що застосовується аудитором великих аудиторських фірм, є, наприклад, ідентифікація всіх записів із заокругленими сумами (наприклад, це операції, суми в яких закінчуються двома нулями). Для

¹²⁷ Івахненко С. В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 10. С. 38–44.

цього аудитор може використати логічні функції програми IDEA у вигляді $\text{AMOUNT} \% 100 = 0$. Знак «%» відображає функцію, яка видає результат у вигляді десяткової частини числа, яке утворюється діленням суми (amount) на 100. Якщо залишок нульовий, це вказує на те, що сума закінчується на «00». Результат запиту (відібрані записи) може виявитися досить несподіваним (рисунок 4.7)^{128, 129}.



The screenshot shows the IDEA software interface with a menu bar (File, Edit, View, Data, Analysis, Sampling, Tools, Window, Help) and a toolbar. Below the toolbar, there are filters for 'No Index' and 'No control total' with a '100%' dropdown. A table displays the results of a query, with columns: VENDOR, PAYEE, INVOICE_NUMBER, INDATE, and AMOUNT. The table contains three rows of data. On the left, a tree view shows the query structure: 'Payments 1st Quarter', 'Payments Full Year', 'Weekend Transactions', and 'Round Payments'.

	VENDOR	PAYEE	INVOICE_NUMBER	INDATE	AMOUNT
1	M025	Luke Hair	51505	1/23/1997	79,500.00
2	F123	Dick Tate	35225DUF	3/10/1997	0.00
3	T008	Tim Table	261231FF	6/29/1997	0.00

Рисунок 4.7 – Результат вибірки операцій із заокругленими сумами у програмі IDEA

Усього відібраними, згідно з нашим запитом, тут виявилися 3 записи. Причому два – взагалі з нульовими сумами. Якщо перша відібрана операція на суму 79 500 може бути підставою для подальшого розслідування на предмет шахрайства, то наявність операцій з нульовими сумами однозначно свідчить, що, крім помилок, допущених виконавцями в обліку, мають місце слабкі засоби контролю прикладної облікової програми щодо введення даних. Зрештою, облікове програмне забезпечення взагалі не повинне дозволяти користувачам вводити операції з нульовими сумами.

Так само просто проаналізувати дані в IDEA шляхом побудови логічного виразу, який визначає прийнятний інтервал значень для одного чи декількох

¹²⁸ Івахненко С. В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 10. С. 38–44.

¹²⁹ Крот Ю. М., Шинкаренко О. М., Сірош М. В. Проблеми автоматизації аудиту. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2011. № 25. С. 43–47.

полів у базі даних. Наприклад, для того, щоб відібрати всі накладні з підсумками від 4 000 до 5 000 грн, цей вираз має виглядати так¹³⁰:

AMOUNT >= 4000 AND AMOUNT <= 5000.

Аналогічно можна відібрати, наприклад, усі матеріальні цінності, що зберігаються на складі, залишок за кількістю яких більший від певного значення.

Щоб перевірити, чи всі операції здійснені тими працівниками, яким це дозволено, і чи не перевищений ліміт сум операцій, до вже відкритої основної бази даних бізнесових операцій (*primary database*) завантажуюмо у програму файл Excel Approved Auth's з інформацією про користувачів, який буде допоміжною базою даних (*secondary database*), за допомогою команди об'єднання баз і отримаємо третю, об'єднану базу Payments and limits (рисунок 4.8)¹³¹.

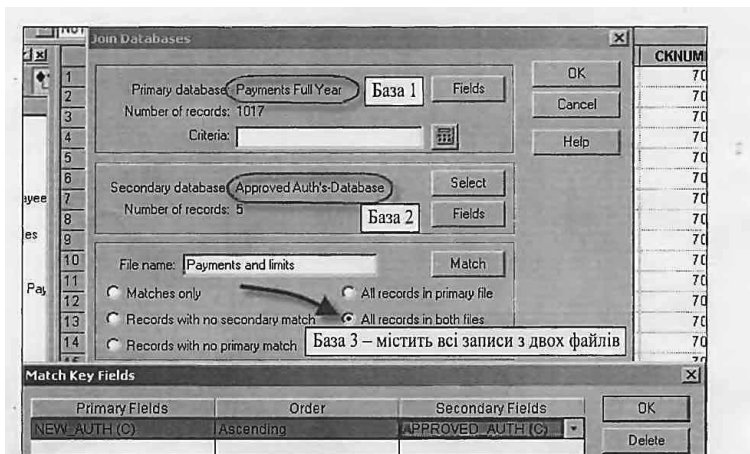


Рисунок 4.8 – Одночасне завантаження кількох баз даних

Після цього, застосовуючи просту формулу $AMOUNT > LIMIT$, одержуємо базу даних записів операцій Transactions over Limit, які здійснені з перевищенням дозволених лімітів. Ця база даних містить 205 записів. Причому з них насправді перевищено ліміт тільки в 35 операціях, а 170 записів потрапили в цю базу, тому що інформацію про цих користувачів відділ кадрів

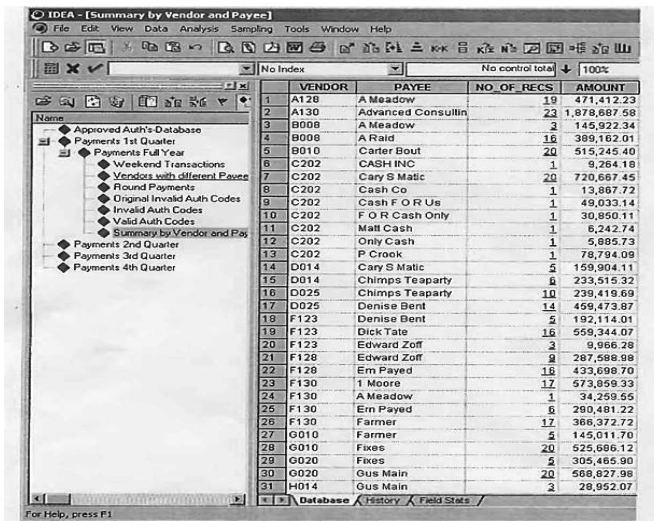
¹³⁰ Івахненко С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. Київ: Знання, 2005. 286 с.

¹³¹ Там само.

нам не надав взагалі, тобто таких користувачів немає у відповідному файлі Excel (отже, програма вважає цей ліміт таким, що дорівнює нулю). Якщо це не наслідок навмисного зламу системи ззовні, то, швидше за все, нові працівники просто могли використати для входу в систему ідентифікатори вже звільнених працівників, що знову-таки свідчить про слабкі вбудовані в бухгалтерську програму засоби контролю доступу або про неузгодженість у роботі бухгалтерії та відділу кадрів.

Цікавою для подальшого вивчення аудитором щодо виявлення, наприклад, шахрайства може бути інформація про те, з якими покупцями мали справу наші працівники – продавці або агенти, скільки вони уклали угод з кожним покупцем і на які загальні суми. Для цього використовується функція програми, що дає змогу підсумовувати за ключовими полями (рисунок 4.9).

У підсумку отримуємо спеціальну базу даних, яка містить 123 записи (відповідає кількості найнятих підприємством продавців). Тут поле VENDOR містить код нашого продавця, поле PAYEE – назву покупця, поле NO_OF_RECS – кількість угод, поле AMOUNT – загальну суму за цими угодами. Причому тут можна переглянути і записи за кожною угодою окрема.



	VENDOR	PAYEE	NO. OF RECS	AMOUNT
1	A128	A Meadow	19	471,412.23
2	A130	Advanced Consullin	23	1,878,887.58
3	B008	A Meadow	3	145,922.34
4	B008	A Raid	18	389,162.01
5	B010	Carler Bout	20	515,245.40
6	C202	CASH INC	1	8,264.18
7	C202	Cary S Matic	20	720,687.45
8	C202	Cash Co	1	13,867.72
9	C202	Cash F O R Us	1	49,033.14
10	C202	F O R Cash Only	1	30,850.11
11	C202	Mall Cash	1	6,242.74
12	C202	Only Cash	1	5,985.73
13	C202	P Crook	1	78,794.08
14	D014	Cary S Matic	5	159,904.11
15	D014	Chimps Teaparty	6	233,515.32
16	D025	Chimps Teaparty	10	239,419.69
17	D025	Denise Bent	14	459,473.87
18	F123	Denise Bent	5	192,114.01
19	F123	Dick Tate	16	559,344.07
20	F123	Edward Zoff	3	9,966.28
21	F128	Edward Zoff	9	287,588.98
22	F128	Em Payed	16	433,688.70
23	F130	1 Moore	17	573,859.33
24	F130	A Meadow	1	34,259.55
25	F130	Em Payed	6	290,481.22
26	F130	Farmer	17	366,372.72
27	G010	Farmer	5	145,011.70
28	G010	Fixes	20	525,686.12
29	G020	Fixes	5	305,465.90
30	G020	Gus Main	20	588,827.98
31	H014	Gus Main	2	28,952.07

Рисунок 4.9 – Результат підсумовування продаж

Отже, *перевагами* цього ПЗ є такі:

- 1) універсальність;
- 2) можливість завантаження будь-якої структурованої інформації в різних форматах;
- 3) можливість поетапного впровадження (почати з запуску пілоотної програми з подальшим розвитком);
- 4) можливість інтеграції цього ПЗ з наявною системою, яку використовує фіскальний орган;
- 5) можливість обробляти великі об'єми даних;
- 6) використання методу послідовних виключень;
- 7) використання більш ніж сотні інтегрованих тестів;
- 8) можливість запису проведення аналітичних процедур, з подальшим їх відтворенням у майбутньому;
- 9) численна онлайн-спільнота (використовується у більше ніж 90 країн);
- 10) високий рівень безпеки.

Недоліки:

- 1) вартість придбання (розроблення) та обслуговування. У разі придбання готового ПЗ виникає необхідність у його вдосконаленні та адаптації відповідно до особливостей вітчизняної податкової системи, що в підсумку може перевищити вартість розробки нового програмного продукту;
- 2) відсутність україномовного інтерфейсу;
- 3) необхідність у навчанні профільних спеціалістів.

Також доцільно зазначити, що за основу створення розглянутого спеціалізованого професійного аудиторського ПЗ взято ряд міжнародних стандартів і краща світова практика, зокрема: ITIL, COBIT, ITSM, MOF, ISO/IEC 17799, ISO/IEC 27001, ISO/IEC 20000, ISO/IEC 38500:2008 й ін. Користь згаданих інструментальних засобів для ІТ-аудиторів є беззаперечною.

Як видно із зазначеного, загальні характеристики програмного забезпечення ACL та IDEA практично збігаються, а різняться лише спеціальним інструментарієм, який становить базис цього програмного продукту, а саме: ACL

створений на основі оцінювання ризиків ухилення від сплати податків, а IDEA – методу послідовних виключень (таблиця 4.3).

Тому на сьогодні важливо знати, яке програмне забезпечення є кращим для забезпечення максимальної підтримки та автоматизації процесу ІТ-аудиту. У зв'язку з цим доцільно буде здійснити порівняльний аналіз, відповідно до СААТ-класифікації (Computer Assisted Auditing Tools – ІТ-інструментарій для аудиту), за можливістю автоматизованої підтримки аналізу контрольних об'єктів, визначених стандартом COBIT 4.0 «Управління та аудит інформаційних технологій. Особливості проведення внутрішнього проведення ІТ», а також керуючись рекомендаціями ITIL v.3 та вимогами SOX^{132, 133} (див. таблицю 4.4).

Таблиця 4.3 – Загальна характеристика спеціалізованого програмного забезпечення, яке використовується для проведення е-аудиту*

Показник	ACL	IDEA
Призначення	Для проведення е-аудиту	Для проведення е-аудиту
Інструментарій	Метод оцінювання ризиків	Метод послідовних виключень
Обробка даних	Дозволяє об'єднувати дані з різних систем для зіставлення та узгодження	Дозволяє об'єднувати дані з різних систем для зіставлення та узгодження
Формат даних	Без обмежень (з подальшим упровадженням загально визнаного стандарту для подання фінансової звітності – XBRL)	Без обмежень (з подальшим упровадженням загально визнаного стандарту для подання фінансової звітності – XBRL)
Обсяг даних	Без обмежень	Без обмежень
Доступ до даних	У режимі читання, що не дозволяє змінювати дані у процесі проведення е-аудиту, що гарантує збереження цілісності даних платників податків	У режимі читання, що не дозволяє змінювати дані у процесі проведення е-аудиту, що гарантує збереження цілісності даних платників податків
Аналіз даних	Закон Бенфорда	Закон Бенфорда
Захист даних	Міжнародний стандарт інформаційної безпеки ISO 27002	Міжнародний стандарт інформаційної безпеки ISO 27002
Упровадження інновацій	Хмарні сервіси (для збереження даних платника податків), безперервний моніторинг	Дані відсутні

* Джерело: розроблено авторами.

¹³² Rich Lanza, CFE, CPA, PMP. Fraud data integration tools: comparing best software for fraud examinations. *Fraud magazine*, 2004.

¹³³ Билоус С. Использование COBIT и ITIL для соответствия требованиям Закона Sarbanes – Oxley (SOX). URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/441/1/Us.pdf>

Таблиця 4.4 – Порівняльний аналіз інструментальних засобів підтримки процесу аудиту інформаційних технологій¹³⁴

Клас інструментальних засобів			Generalized Audit Software	
Тип системи			Спеціалізоване професійне аудиторське ПЗ	
Виробник і назва ПЗ			ACL Audit Exchange2	IDEA Version 8 + Smart-Analyzer
Контрольні об'єкти	Домен I Планування і організація	Можливість створення та перевірки стратегічних (довгострокових – 2, 3, 5 років) планів розвитку ІТ, основаних на бізнес-планах	Так	Hi
		Можливість перевірки технологічної політики та застосування стандартів	Так	Hi
		Можливість перевірки організації ІТ	Так	Hi
		Можливість керування інвестиціями в ІТ, їх перевірки	Так	Так
		Механізми донесення інформації (корпоративної політики) до співробітників / Можливість перевірки	Hi	Hi
	Домен II Проектування і впровадження	Керування персоналом, визначення ролей та відповідальності / Можливість перевірки	Так	Так
		Керування проектами / Можливість перевірки	Так	Так
		Можливість ідентифікації інформаційних систем	Так	Так
		Обслуговування інформаційних систем / Можливість перевірки	Так	Так
		Обслуговування ІТ-інфраструктури / Можливість перевірки	Так	Hi
	Домен III Експлуатація і супровід	Керування змінами / Можливість перевірки	Так	Hi
		Засоби визначення домовленостей про рівні обслуговування (Service Level Agreement – SLA) / Можливість перевірки	Hi	Hi
		Керування послугами третіх сторін / Можливість перевірки	Так	Так
		Механізми моніторингу та керування продуктивністю ІТ / Можливість перевірки	Hi	Hi
		Забезпечення неперервності ІТ-послуг/ Можливість перевірки	Так	Hi
		Засоби ІТ-безпеки / Можливість перевірки	Так	Hi
		Засоби підтримки користувачів ІТ / Можливість перевірки	Так	Hi
		Керування конфігураціями / Можливість перевірки	Так	Hi
		Керування інцидентами / Можливість перевірки	Так	Hi
		Керування проблемами / Можливість перевірки	Так	Hi
	Домен IV Моніторинг і оцінка	Керування даними / Можливість перевірки	Так	Так
		Керування ІТ-активами / Можливість перевірки	Так	Hi
		Засоби навчання та інформування користувачів ІТ / Можливість перевірки	Hi	Hi
		Моніторинг ІТ-процесів / Можливість перевірки	Так	Так
Моніторинг задоволеності користувачів ІТ / Можливість перевірки		Так	Так	
Підтримка процесу ІТ-аудиту, %:		78 %	32 %	

Ефективне використання спеціалізованого професійного аудиторського програмного забезпечення залежить не тільки від професійних навичок посадових осіб фіскальних органів, які з ним працюють, а й від якості та

¹³⁴ Ус Р. Л. Інструментальні засоби підтримки процесу аудиту інформаційних технологій. *Формування ринкової економіки*. 2010. № 24. С. 587–598.

зручності супроводу цього ПЗ. Так, наприклад, розшифруємо деякі контрольні об'єкти, які підтримує тільки програмне забезпечення на платформі ACL:

1. *Керування конфігураціями* – слугує для допомоги в управлінні економічними характеристиками ІТ-сервісів (комбінація вимог клієнтів, якості та затрат) за рахунок підтримки логічної моделі інфраструктури ІТ, а також для надання інформації про ІТ-інфраструктуру іншим бізнес-процесам.

Конфігураційними одиницями є такі:

- 1) матеріальні сутності (серверні стійки, модеми, комп'ютери, лінії зв'язку тощо);
- 2) системні та прикладні програмні продукти та компоненти;
- 3) реалізації баз даних;
- 4) файли;
- 5) потоки даних;
- 6) нормативні та технічні документи;
- 7) логічні та віртуальні сутності (віртуальний сервер, дисковий масив, група пристроїв, віртуальна мережа тощо).

Функції, що виконуються при реалізації процесу керування конфігураціями:

- 1) планування (конфігурацій);
- 2) ідентифікація;
- 3) сфера охоплення;
- 4) глибина деталізації;
- 5) контроль;
- 6) моніторинг статусу;
- 7) верифікація (перевірка того, наскільки реальна інформація відрізняється від даних у базі).

2. *Керування інцидентами* (цей процес призначений для швидкого відновлення ІТ-сервісу після інциденту). Інцидентом вважається будь-яка подія, що не є частиною нормального функціонування процесу (від збою

програмного забезпечення, появи вірусів, відсутності тонера в картриджі до збою в подачі напруги тощо).

Показниками якості процесу керування інцидентами є такі:

- 1) часова тривалість інциденту;
- 2) кількість зареєстрованих інцидентів протягом певного часу.

Реалізація процесу керування інцидентами вимагає виконання таких функцій:

- 1) прийом запитів від користувачів;
- 2) реєстрація інцидентів;
- 3) категоризація інцидентів;
- 4) надання пріоритету інциденту;
- 5) ізоляція інцидентів;
- 6) ескалація інцидентів (рівні);
- 7) відслідковування розвитку інциденту;
- 8) вирішення інциденту;
- 9) повідомлення користувачів;
- 10) закриття інциденту.

3. *Керування проблемами* – призначений для мінімізації негативного впливу від інцидентів, а також їх кількості. Під проблемою (у цьому контексті) розуміють інцидент або групу інцидентів, що мають загальну невідому причину.

Функції, що повинні виконуватися при реалізації процесу керування проблемами:

- 1) аналіз тенденцій інцидентів;
- 2) реєстрація проблем;
- 3) ідентифікація основних причин інцидентів;
- 4) відслідковування змін проблем;
- 5) виявлення невідомих помилок;
- 6) керування невідомими помилками;
- 7) вирішення проблем;

8) закриття проблем.

Отже, як видно з таблиці 4.4, інструментальним засобом, який на сьогодні надає найбільші можливості та може значно спростити процес ІТ-аудиту, а саме забезпечити достатній рівень його підтримки, є спеціалізоване професійне аудиторське програмне забезпечення – ACL AuditExchange2 (78 %).

4.3. SESAM (ESKORT Computer Audit)

Розробник. INTRASOFT International є провідною європейською компанією, що спеціалізується на ІТ-рішеннях та сервісах, а також пропонує інноваційні та додаткові програмні продукти для широкого кола державних та приватних установ.

Веб-сайт: www.intrasoft-intl.com

Характеристика ПЗ. ESKORT Computer Audit (також відомий як SESAM) – це складний інструмент імпорту та аналізу даних, розроблений податковими аудиторами спеціально для використання в межах аудиторської діяльності.

Потрібно зазначити, що на початковому етапі ПЗ SESAM розроблялося як автономна система, але на сьогодні воно доступне як інтегрований додаток у системі підтримки аудиту ESKORT, що забезпечує повну підтримку планування, проведення, документування та забезпечення якості проведення аудиту.

Програмне забезпечення SESAM швидко отримало визнання податкових органів у всьому світі. На сьогодні понад 30 клієнтів у більш ніж 25 країнах (Литва, Греція, Данія, Фінляндія, Нідерланди, Латвія) на 5 континентах є користувачами такого програмного забезпечення. Це пов'язано з тим, що воно є ідеальним інструментом для фактичного аналізу діяльності платника податків, коли ІТ-підтримка фіскальних органів перебуває на низькому рівні.

Перша версія ПЗ SESAM була розроблена Національною податковою адміністрацією Швеції, яка наголошувала на тому, що існує спеціалізоване

аудиторське програмне забезпечення було занадто складним для широкого використання його у процесі проведення аудиторської перевірки.

ПЗ SESAM складається з двох незалежних модулів:

1) SESAM Conversion – для імпорту та конвертації даних із системи бухгалтерського обліку платника податків;

2) SESAM Analysis – для аналізу даних.

SESAM Conversion – це ефективний інструмент для імпортування даних транзакцій з систем бухгалтерського обліку платника податків та перетворення їх у внутрішній формат DBF, який є галузевим стандартним форматом, з метою подальшого використання у модулі аналізу¹³⁵. Наприклад, програми Microsoft Access і Microsoft Excel також можуть імпортувати дані в цей формат.

Отже, SESAM підтримує імпорт даних з інформаційної системи, яку використовує платник податків для ведення бухгалтерського обліку, а також дає можливість завантажити будь-яку структуровану інформацію у різних форматах (*.doc, PDF, Excel тощо) без необхідності вдаватися до складного макропрограмування, що значно спрощує подання платником податків бухгалтерських даних в електронному вигляді. Водночас це програмне забезпечення підтримує такі процеси, як дебетування, кредити та автоматична реплікація десяткових записів, узагальнення невідповідностей, об'єднання помилок та символів¹³⁶.

Перед початком проведення аналізу конвертованих даних перевіряється їх повнота та цілісність, ці дії відображаються у журналі «Перевірки». Завдяки високому рівню автоматизації імпорту даних за допомогою програмного забезпечення SESAM знижується ризик виникнення помилок у процесі конвертації та мінімізується час, необхідний для її здійснення (рисунок 4.10).

¹³⁵ ESKORT Computer Audit (SESAM). URL: <https://www.intrasoft-intl.com/files/dmfile/ESKORTComputerAuditSESAM20122.pdf>

¹³⁶ Elektron auditā dair beynəlxalq təcridə barədə icmal. URL: <http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=beynəlxalq&news=33>

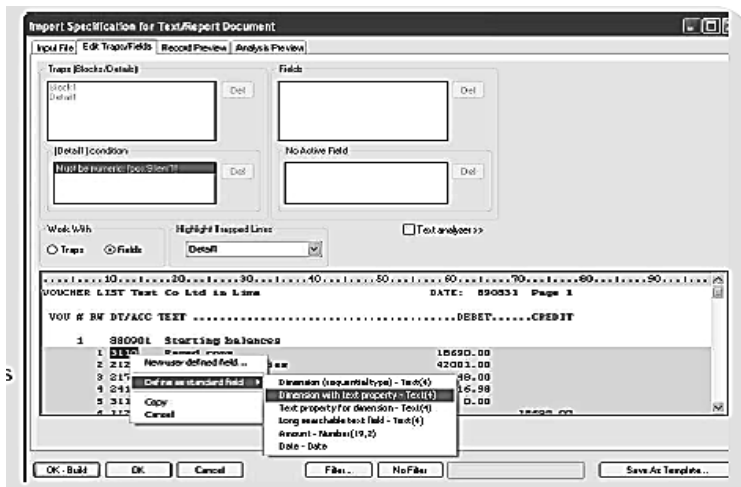


Рисунок 4.10 – Конвертація даних за допомогою програмного забезпечення SESAM

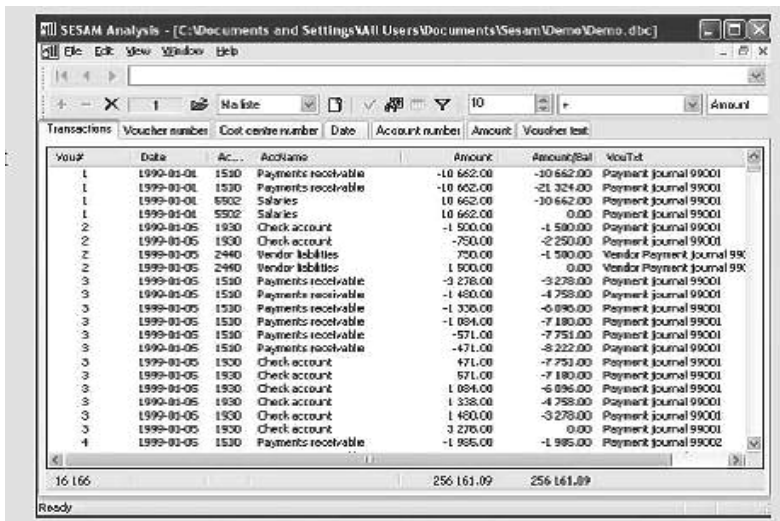
Модуль SESAM Conversion виконує такі функції:

- 1) перетворення даних бухгалтерського обліку платника податків для аналізу;
- 2) конвертація структурованої інформації у різних форматах;
- 3) конвертація даних з ІС бухгалтерського обліку;
- 4) об'єднання та узагальнення файлів даних;
- 5) перетворення символів та знаків;
- 6) очищення вихідних даних;
- 7) швидке підтвердження конвертації даних;
- 8) автоматизована реалізація процесів конвертації;
- 9) створення шаблонів для швидкого повторення конвертації подібних типів файлів.

Модуль SESAM Analysis – це сучасний, простий у користуванні інструмент для здійснення аналізу бухгалтерських даних платника податків, тобто всіх облікових записів або допоміжних систем, що містять бухгалтерські дані, наприклад, головну книгу, системи заробітної плати та інвентаризації тощо.

Фінансова звітність платника податків є багатовимірною, але через інтерактивні дані інтерфейсу SESAM на базі Windows аудитор може переглядати та аналізувати дані в будь-якому визначеному вимірі.

Аудитор за допомогою модуля SESAM Analysis має доступ до всіх функцій аналізу через головний екран, а саме: переглядати, шукати, групувати, систематизувати та класифікувати облікові дані. Крім того, завдяки фільтрам можна швидко відібрати певні транзакції на основі визначених критеріїв. За допомогою SESAM Analysis аудитор може виконувати часткову чи статистичну вибірку (рисунок 4.11).



The screenshot shows the SESAM Analysis application window. The title bar reads 'SESAM Analysis - [C:\Documents and Settings\All Users\Documents\SESAM\Demo\Demo.dbc]'. The menu bar includes 'File', 'Edit', 'View', 'Window', and 'Help'. Below the menu is a toolbar with various icons. A search bar contains the text 'No list'. Below this is a table of transactions. The table has columns: 'You#', 'Date', 'Ac...', 'AccName', 'Amount', 'Amount(Bal)', and 'YouTot'. The data rows show various transactions with dates from 1999-01-01 to 1999-02-05, account numbers like 1530, 5902, 1930, 2440, and 1930, and amounts ranging from -10,662.00 to 1,480.00. At the bottom of the window, there is a status bar showing 'Ready' and some numerical values: '16 166', '256 161.09', and '256 161.09'.

You#	Date	Ac...	AccName	Amount	Amount(Bal)	YouTot
1	1999-01-01	1530	Payments receivable	-10 662.00	-10 662.00	Payment journal 99001
1	1999-01-01	1530	Payments receivable	-10 662.00	-21 324.00	Payment journal 99001
1	1999-01-01	5902	Salaries	-10 662.00	-30 662.00	Payment journal 99001
1	1999-01-01	5902	Salaries	10 662.00	0.00	Payment journal 99001
2	1999-01-05	1930	Check account	-1 500.00	-1 500.00	Payment journal 99001
2	1999-01-05	1930	Check account	-750.00	-2 250.00	Payment journal 99001
2	1999-01-05	2440	Vendor liabilities	750.00	-1 500.00	Vendor Payment Journal 99001
2	1999-01-05	2440	Vendor liabilities	1 500.00	0.00	Vendor Payment Journal 99001
3	1999-01-05	1530	Payments receivable	-3 278.00	-3 278.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1530	Payments receivable	-1 480.00	-4 758.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1530	Payments receivable	-1 338.00	-6 096.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1530	Payments receivable	-1 084.00	-7 180.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1530	Payments receivable	-571.00	-7 751.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1530	Payments receivable	-471.00	-8 222.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1930	Check account	471.00	-7 751.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1930	Check account	571.00	-7 180.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1930	Check account	1 084.00	-6 096.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1930	Check account	1 338.00	-4 758.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1930	Check account	1 480.00	-3 278.00	Payment journal 99001
3	1999-01-05	1930	Check account	3 278.00	0.00	Payment journal 99001
4	1999-02-05	1530	Payments receivable	-1 985.00	-1 985.00	Payment journal 99002

Рисунок 4.11 – Вибірка транзакцій за допомогою модуля SESAM Analysis

Модуль SESAM Analysis виконує такі функції:

- 1) аналізує транзакції на індивідуальному та груповому рівні;
- 2) відображає транзакції, які відповідають визначеним критеріям;
- 3) виконує пошук визначених аудитором текстових рядків;
- 4) здійснює часткову та статистичну вибірку;
- 5) використовує функцію швидкого пошуку;

6) виконує стандартні функції аудиту, такі як відображення небалансових надходжень, перевірка звітних сум та їх послідовності (логічність);

7) відображає некоректні транзакції (відхилення від шаблону, інтервал, переміщення тощо);

8) дає змогу об'єднувати дві або декілька таблиць з пов'язаними даними;

9) застосовує можливості Expression builder для встановлення числових або рядкових маніпуляцій, що можуть бути використані у процесі створення віртуальних полів;

10) підтримує технологію перетягування вкладок та стовпців;

11) «автоматично» імпортує та конвертує дані безпосередньо з баз даних бухгалтерських записів платника податків за допомогою скриптів;

12) виконує стандартний аналіз за допомогою макросів.

Отже, SESAM Analysis обладнаний скриптами та макросами для прямого імпорту та перетворення даних із ІС бухгалтерського обліку, яку використовує платник податків у програмі аналізу, що значно полегшує використання цього програмного забезпечення аудиторам без спеціалізованих навичок в ІТ-сфері.

Рівень ІТ-навичок, який необхідний аудитору для ефективного використання ПЗ SESAM, менший, ніж для спеціалізованого програмного забезпечення, що застосовується при е-аудиті. Адже для ефективного виконання основних можливостей модуля SESAM Conversion аудитору, який володіє базовими знаннями в ІТ-сфері, необхідний тиждень професійного навчання, а для модуля SESAM Analysis – достатньо одного тренінгу, що, як наслідок, скорочує не тільки час навчання, а й пов'язані з цим витрати.

Підсумовуючи наведене, доцільно звернути увагу на ряд переваг та недоліків програмного забезпечення SESAM (ESKORT Computer Audit).

Переваги:

1) простий у використанні, але дуже потужний;

2) дозволяє швидко та ефективно аналізувати великі масиви даних;

3) підвищує узгодженість та якість аудиту;

4) не вимагає від аудиторів спеціалізованих знань в ІТ-сфері;

- 5) не потребує тривалого навчання;
- 6) вартість придбання програмного забезпечення та його впровадження;
- 7) постійно вдосконалюється відповідно до вимог аудиторів.

Недоліки:

- 1) не є спеціалізованим програмним забезпеченням, яке орієнтоване на проведення зовнішнього аудиту;
- 2) потребує адаптації до діючої податкової системи;
- 3) незначна онлайн-спільнота;
- 4) відсутність країномовного інтерфейсу.

З огляду на зазначене, можна зробити висновок, що функціонал цієї комп'ютерної програми у сфері податкового контролю має здатність забезпечувати повну підтримку планування та проведення е-аудиту. Завдяки окресленим вище перевагам цей програмний продукт є ідеальним інструментом для фактичного аналізу діяльності платника податків у Латвійській Республіці, де перехід до комплексного інтелектуально-інформаційного механізму оподаткування охоплює як систему електронного заповнення документів і здійснення електронних платежів, так і заходи щодо процедур контролюючих органів. Зокрема, аналіз ризиків та наступний відбір платників, а також використання прогресивних аудиторських методів дозволили на сьогодні посісти цій державі 19-те місце в рейтингу Doing Business – 2018 за індикатором «оподаткування», водночас Україні належить тільки 76-те¹³⁷.

Запитання для самоконтролю:

1. Яка існує класифікація професійного програмного забезпечення?
2. Що таке GAS-засоби?
3. Яке програмне забезпечення використовують для проведення е-аудиту?
4. Чим характеризується спеціалізоване програмне забезпечення ACL?
5. Яке призначення спеціалізованого програмного забезпечення IDEA?
6. Що являє собою спеціалізоване програмне забезпечення SESAM?
7. Які переваги та недоліки ACL, IDEA та SESAM?
8. У чому полягає відмінність між програмним забезпеченням ACL та IDEA?

¹³⁷ Doing Business – 2018: Reforming to Create Jobs. URL: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>

РОЗДІЛ III

ХАРАКТЕРИСТИКА ЕЛЕКТРОННИХ ФОРМ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ НА ОСНОВІ ДАНИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В ЕЛЕКТРОННОМУ ФОРМАТІ

Тема 5. Електронні перевірки на основі спеціальних форматів даних

- 5.1. Стандартний аудиторський файл (SAF-T) як основа е-аудиту.
- 5.2. Досвід використання податкових аудиторських файлів в інших форматах надання фіскальним органам електронних даних бухгалтерського обліку платниками податків.
- 5.3. Методики впровадження е-аудиту.
- 5.4. Дослідження можливостей використання спеціалізованих бухгалтерських програм для формування податкового аудиторського файлу.

5.1. Стандартний аудиторський файл (SAF-T) як основа е-аудиту

Оттавські рамкові умови з оподаткування електронної комерції від 1998 року декларують необхідність у використанні податковими органами сучасних технологій та розробок для вдосконалення роботи з адміністрування податків і платежів шляхом формування повної, достовірної та надійної інформації про господарську діяльність платників податків, а також створення міжнародно-сумісних інформаційних вимог до формату даних¹³⁸. Цей документ став основою до впровадження електронного аудиту в діяльність фіскальних органів різних країн світу, який на сьогодні є невід’ємною складовою проведення податкових перевірок дотримання суб’єктами господарювання – платниками податків податкового законодавства.

Розроблення ОЕСР стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T), який являє собою електронний файл стандартизованого формату та структури, що містить достовірні та легкі для читання дані бухгалтерського обліку, отримані з вихідної системи обліку, стало першим кроком на шляху

¹³⁸ Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions the 2003 reports. OECD. Ottawa. 2003. 38 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf>

втілення Оттавських рамкових умов з оподаткування в практичну адміністративну діяльність¹³⁹.

Головною перевагою стандартного податкового аудиторського файлу є можливість використання даних, які він містить, для проведення е-аудиту за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення. Зазначене спрощення процесу ідентифікації (виявлення) основних порушень податкового законодавства привело до все частішого запровадження європейськими країнами SAF-T як засобу подання облікової інформації в електронному вигляді. Проте специфіка кожної окремої держави унеможливає просте запозичення стандартного податкового аудиторського файлу, а потребує врахування особливостей вітчизняної податкової системи та практики адміністрування, що актуалізує необхідність в аналізі світової практики використання податкових аудиторських файлів з метою вибору найбільш оптимального шляху його впровадження.

Отже, SAF-T – це стандартизований формат надання платниками податків бухгалтерської та фінансової інформації в електронному вигляді до фіскальних органів, що містить експортовані з вихідної системи обліку достовірні дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також зміни у фінансово-господарському становищі платника за певний період.

Основною метою розроблення SAF-T є збір даних, розміщених в інформаційній системі, що використовує платник податків, для ведення бухгалтерського обліку (головна книга, дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість, основні засоби, запаси тощо) у форматі, який легкий у використанні та призначений для здійснення електронної податкової перевірки із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення аудиту. Цей формат підходить для всіх видів податків і містить як прямі, так і непрямі податки.

¹³⁹ Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions the 2003 reports. OECD. Ottawa. 2003. 38 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf>

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

Таким чином, SAF-T є спеціально розробленим форматом, у якому платники податків зобов'язані надавати фіскальним органам дані для проведення аудиту, а тому повинен бути невід'ємною складовою інформаційної системи, яку використовує для ведення бухгалтерського обліку суб'єкт господарювання.

Основними вимогами до формату SAF-T є такі:

1. Легкий для читання. SAF-T повинен бути створений у форматі, що широко використовується в усьому світі. Перевіряючому потрібен аудиторський файл, з яким легко працювати і який не потребує додаткових затрат ресурсів або часу на його розшифрування чи перекодування.

2. Можливість надання даних за запитом фіскального органу. Платник податків повинен мати можливість надавати за запитом аудиторський файл до фіскального органу не тільки за поточний рік, але і за будь-який проміжок часу.

3. Змістовність даних. Щоб SAF-T був корисним і надійним джерелом даних для податкового аудиту, він повинен містити повну та достовірну інформацію про господарську діяльність платника податків.

Першу версію SAF-T було опубліковано Комітетом з фіскальних питань ОЕСР у травні 2005 року. Вона ґрунтувалася на записах журналів бухгалтерського обліку, містила дані про клієнтів і постачальників, деталі рахунків-фактур та платежів¹⁴⁰. SAF-T 1.0 складалася з чотирьох розділів: «Заголовок», «Основні файли», «Журнал бухгалтерських записів» та «Первинні документи» (рисунок 5.1).

¹⁴⁰ Guidance for the Standard Audit File – Payroll, Version 1.0: Appendix B: SAF-P Schema version 1.00. Centre For Tax Policy And Administration. 15 p.

Розділ «Заголовок» розкриває інформацію про підприємство, від імені якого створено податковий аудиторський файл, його контактних осіб, юридичну адресу та реєстраційні дані. У цьому розділі вказується рік та звітний період, за який складено податковий аудиторський файл. Також у «Заголовку» наводиться інформація про програмне забезпечення, яке згенерувало податковий аудиторський файл, його версію та розробника.

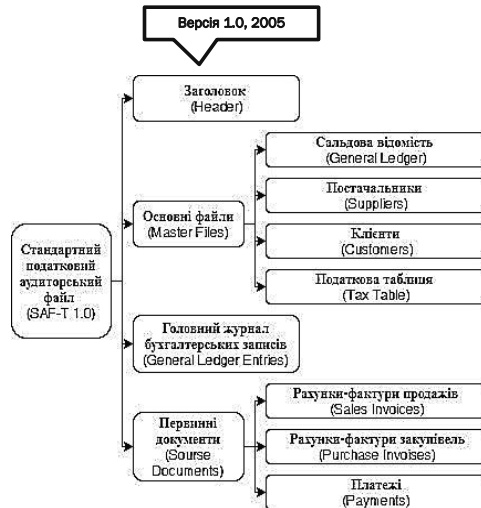


Рисунок 5.1 – Структура стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T 1.0) відповідно до рекомендацій ОЕСР

Розділ «Основні файли» містить чотири підрозділи:

1) «Сальдова відомість» – наводиться інформація про всі рахунки бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством, а також про залишки коштів на цих рахунках на початок і кінець звітного періоду;

2) «Постачальники» – розкриваються дані постачальників підприємства (назва, адреса, контактні дані, реєстраційні дані тощо);

3) «Клієнти» – про клієнтів підприємства (назва, адреса, контактні дані, реєстраційні дані тощо);

4) «Податкова таблиця», що дає можливість обрати вид податку та переглянути всі деталі, пов'язані з його нарахуванням та стягненням.

Третій розділ SAF-T «Журнал бухгалтерських записів» містить деталі всіх господарських операцій підприємства за відповідний період.

«Первинні документи» – розділ, у якому відображаються первинні документи бухгалтерського обліку в розрізі відповідних підрозділів: «Рахунки-фактури продажів», «Рахунки-фактури закупівель» та «Платежі».

На вимогу країн – членів ОЕСР у квітні 2010 року було затверджено оновлену версію (2.0) даних рекомендацій, у яких було розширено структуру SAF-T та покращено вихідну специфікацію. Так, у версії 2.0 до складу розділу «Основні файли» додано 8 підрозділів: «Таксономія», «Таблиця одиниць вимірювання», «Аналітична таблиця», «Довідник операцій», «Продукти», «Запаси», «Власники» та «Активи», розширено також розділ «Первинні документи» інформацією про рух товарів та операції з активами (рисунк 5.2)¹⁴¹.

Так, наприклад, першою європейською країною, яка впровадила в практику фіскальних органів SAF-T, була Португалія.

Португальський стандарт SAF-T (PT) створено на основі SAF-T версії 1.0, але він має дещо іншу структуру. Зокрема, SAF-T (PT) складається з чотирьох типових розділів: «Заголовок», «Основні файли», «Журнал бухгалтерських записів» та «Первинні документи». Проте в розділі «Основні файли» міститься додатковий підрозділ – «Продукти», а розділ «Первинні документи» охоплює такі підрозділи: «Рахунки-фактури продажів», «Документи з обліку руху товарів», «Робочі документи» та «Платежі». Також суттєво змінено структуру «Журналу бухгалтерських записів».

Введення стандартного аудиторського файлу (SAF-T (PT)) у Португалії здійснювалося поетапно: з 2008 року – на добровільній основі лише для великих платників податків, а з 2010 року – як обов'язковий захід для всіх

¹⁴¹ Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0. Forum On Tax Administration. OECD. April 2010. 16 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/45045602.pdf>

суб'єктів господарювання, які ведуть бухгалтерський облік в електронній системі (рисунки 5.3, 5.4).

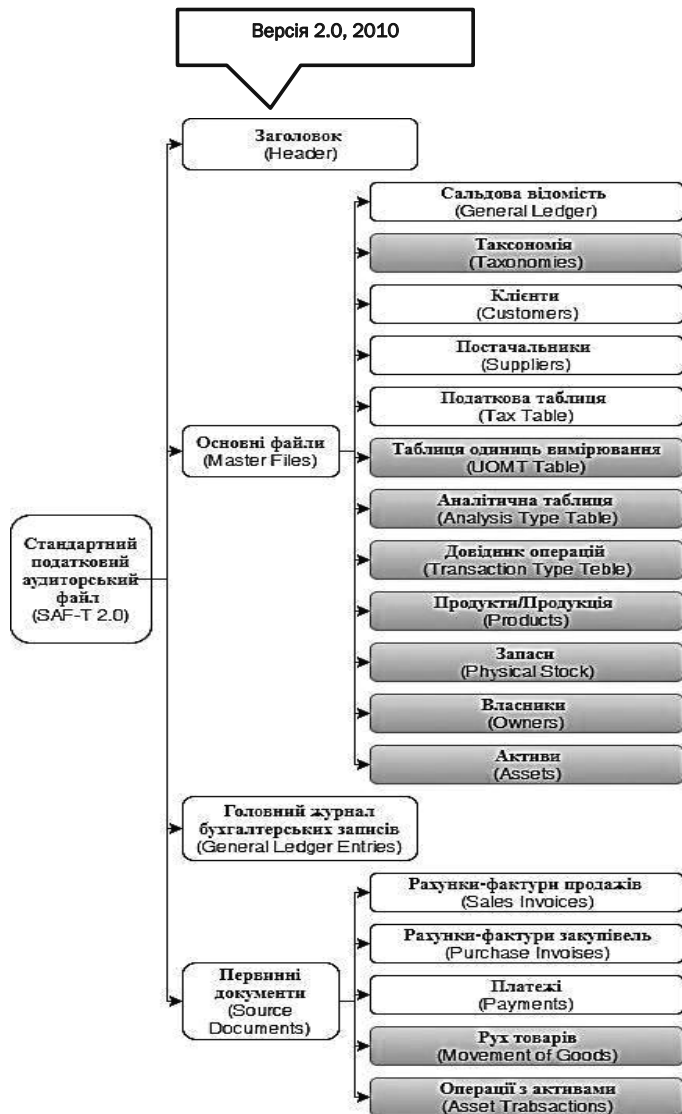


Рисунок 5.2 – Структура стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T 2.0) відповідно до рекомендацій ОЕСР

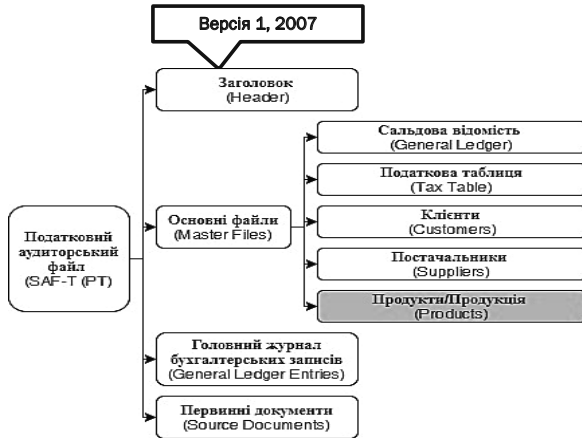


Рисунок 5.3 – Перша версія стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T (PT)) у Португалії

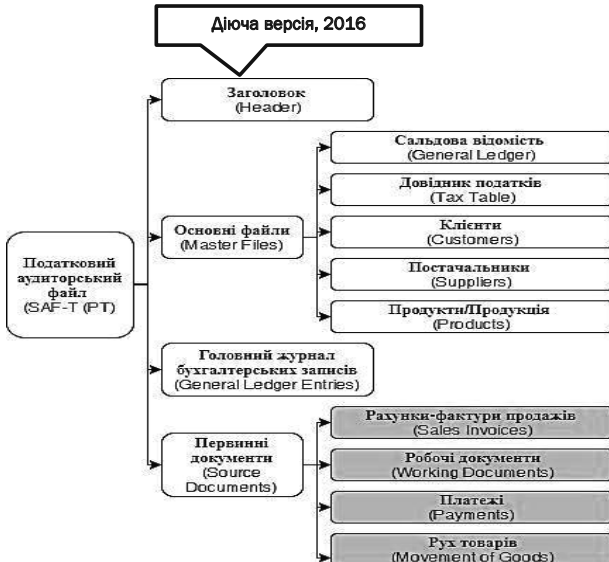


Рисунок 5.4 – Діюча версія стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T (PT)) у Португалії

Після Португалії податковий аудиторський файл почав використовуватися в Австрії. Австрійське фінансове управління адаптувало

стандартний податковий аудиторський файл до національних вимог та ввело в національну практику з квітня 2009 року (рисунок 5.5).

Австрійський податковий аудиторський файл SAF-T (AT) містить шість розділів: «Заголовок», «Основні файли», «Журнал бухгалтерських записів», «Залишки запасів», «Первинні документи» та «Інформація про активи».

До розділу «Основні файли» входить вісім підрозділів: «Сальдова відомість», «Клієнти», «Постачальники», «Продукти», «Власники», «Податкова таблиця», «Таблиця одиниць вимірювання» та «Таблиця господарських операцій».

Розділ «Первинні документи» містить «Рахунки-фактури продажів», «Рахунки-фактури закупівель», «Платежі» та документи з обліку руху товарів. Також дещо спрощену форму має «Журнал бухгалтерських записів».

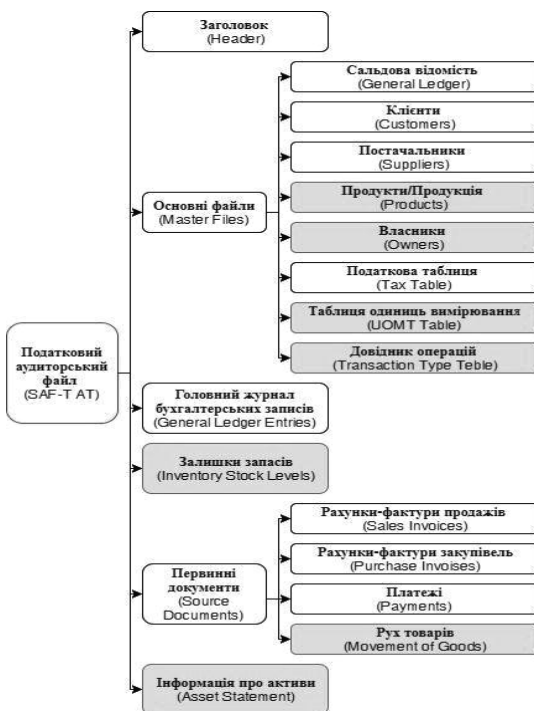


Рисунок 5.5 – Структура стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T (AP) в Австрії

Початком упровадження податкового аудиторського файлу у Люксембурзі стало ухвалення у 2008 році нормативного акта про співробітництво між податковими органами. Перша версія FAIA вийшла у листопаді 2009 року, а у 2013 році після врахування зауважень та доопрацювання було опубліковано FAIA v. 2.01. Нині в Люксембурзі використовуються три версії FAIA: FAIA 2.01 full, FAIA 2.01 v. A та FAIA 2.01 v. B. Вибір версії залежить від бухгалтерського програмного забезпечення, яке застосовується платником податків для відображення господарських операцій.

У 2014 році проект файлу фінансових даних було представлено робочою групою уряду Норвегії. Після ряду коригувань і доповнень його затверджено як SAF-T Financial 1.0. На цьому робота над удосконаленням норвезького податкового аудиторського файлу не завершилася і у липні 2017 року вийшов SAF-T Financial 1.2 (рисунок 5.6).

Друга версія SAF-T Financial складається з трьох розділів: «Заголовок», «Основні файли», «Журнал бухгалтерських записів». Розділ «Основні файли» об'єднує підрозділи «Сальдова відомість», «Клієнти», «Постачальники», «Податкова таблиця», «Аналітична таблиця» та «Власники».

Варто зазначити, що в норвезькому податковому аудиторському файлі відсутній розділ «Первинні документи».

Ще однією особливістю впровадження електронного податкового аудиту у Норвегії є SAF-T Cash Register, призначений для експорту даних з касових апаратів. Цей файл може формуватися на вимогу податкової адміністрації Норвегії, бухгалтерів та інших учасників або використовуватися як засіб переміщення даних касових апаратів до систем бухгалтерського обліку.

Податковий аудиторський файл у Литві почав застосовуватися з 2015 року. Структура литовського файлу для електронного податкового аудиту відповідає структурі SAF-T V.2.0, за винятком деяких специфікацій, які стосуються національних традицій розкриття бухгалтерської інформації.

Фіскальні органи Австрії, Литви та Норвегії також застосовували поетапне впровадження SAF-T у практику: від пілотних проєктів та добровільного застосування до обов'язкового подання певними категоріями або всіма платниками податків.

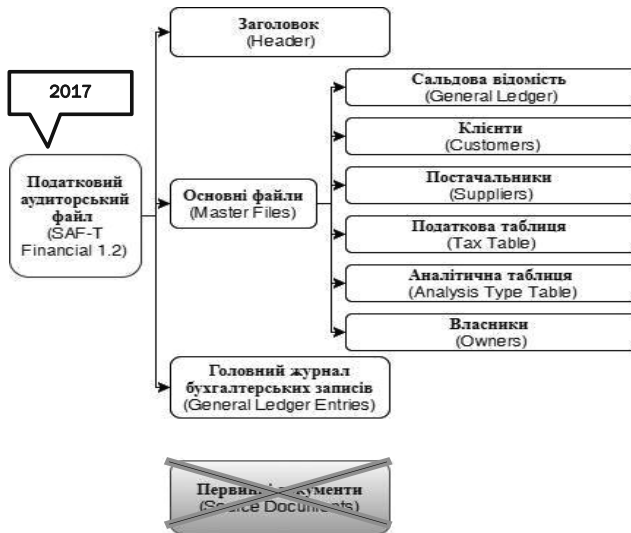


Рисунок 5.6 – Структура стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T Finansial 1.2) у Норвегії

У Сінгапурі першу версію IAF v 1 (IRAS Audit File) було створено у 2005 році на основі стандартного податкового аудиторського файлу. У 2008, 2009 та 2014 роках до нього вносилися зміни, і четверта версія IAF складається з інформації про підприємство, основних файлів та первинних документів. Особливістю сінгапурського аудиторського файлу є віднесення «Журналу бухгалтерських записів» до складу «Первинних документів», а не виокремлення, як у SAF-T (рисунок 5.7).

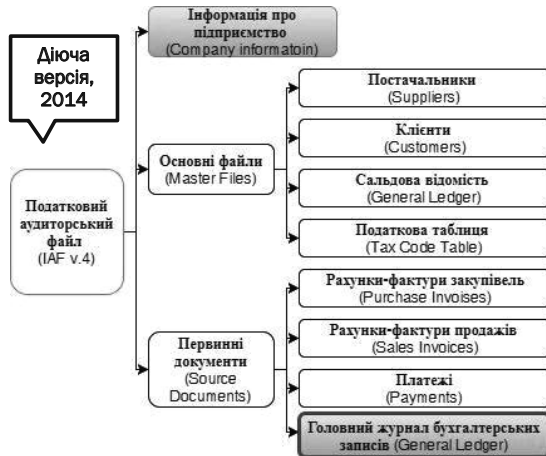


Рисунок 5.7 – Структура податкового аудиторського файлу в Сінгапурі (IAF)

У Польщі впровадження податкового аудиторського файлу стартувало у Офіційний сайт Міністерства податків Азербайджанської Республіки. URL: <http://www.taxes.gov.az> 2016 році. Спочатку єдиний контрольний файл (JPK) повинні були подавати до фіскальних органів лише великі платники податку, а з січня 2017 року цей обов'язок покладено на малі та середні підприємства. Відмінною рисою польського податкового аудиторського файлу стала його структура: JPK поділений на сім частин, одна з яких є загальнообов'язковою (рисунок 5.8), а інші версії JPK у 3-денний термін подаються на вимогу контролюючого органу, а саме:

- 1) бухгалтерські книги – JPK KR;
- 2) виписки банку – JPK WB;
- 3) журнали – JPK MAG;
- 4) рахунки-фактури з ПДВ – JPK FA;
- 5) книга доходів та витрат – JPK PKPIR;
- 6) записи про доходи – JPK EWP.



Рисунок 5.8 – Структура податкового аудиторського файлу у Польщі (JPK)

Під час упровадження е-аудиту в Казахстані ураховувалися мінімальні вимоги до SAF-T на підставі міжнародної специфікації ОЕСР. Також елементи SAF-T згруповано як обов'язкові (mandatory) та факультативні (optional), що відповідає вимогам міжнародної специфікації ОЕСР. Формат файлу для використання в межах SAF-T стандартний XML.

Процес отримання фіскальними органами від платника податків даних у форматі SAF-T відбувається так:

1) фіскальний орган надсилає платнику запит щодо надання даних в електронному вигляді, обов'язково вказавши тип файлів та кінцевий термін подання запитуваної інформації;

2) платник податків має декілька днів для формування даних у форматі SAF-T та надання їх до фіскального органу (складається протокол здавання-приймання конфіденційної інформації). Для запобігання перехопленню зловмисниками даних при їх передаванні застосовуються відповідні методи шифрування з високим рівнем криптографічної стійкості згідно з міжнародним стандартом інформаційної безпеки, який широко використовується, – ISO 27002¹⁴². Процедура отримання, обробки та повернення облікових даних платників податків, які були отримані фіскальними органами в електронному

¹⁴² International Organization for Standardization. URL: <http://www.iso.org/iso/home.html>

вигляді або на цифрових носіях (CD, DVD, флеш-носії, тощо) від платників податків, описані в таблиці 5.1;

3) аудитор завантажує дані з захищеного сервера фіскального органу та аналізує їх за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення;

4) платник податків отримує протокол аудиту, у якому містяться висновки, зроблені в ході електронної податкової перевірки. У разі підтвердження посадовою особою фіскального органу порушення платником податків податкового законодавства система автоматично визначає групу аудиторів, які будуть здійснювати перевірку.

Надійним способом обробки даних платника податків є створення «робочої копії» шляхом копіювання даних, отриманих з електронних носіїв або з ноутбука на захищений сервер фіскального органу. На сервері можна провести налаштування віртуального сховища даних, щоб обмежити доступ до контенту певних груп людей або окремих осіб, що дозволить надійно зберігати, переглядати та спільно використовувати дані. Усі процедури щодо проведення e-аудиту повинні здійснюватися на «робочій копії».

Усі дані, що зберігалися на зашифрованому ноутбуку фіскального органу, мають бути видалені відразу після копіювання на захищений сервер. Електронні носії, що містять дані, повинні надійно зберігатися окремо від «робочої копії», з відповідним контролем доступу, для запобігання несанкціонованому доступу.

Після закінчення терміну зберігання акта про результати проведення аудиту уповноважена особа фіскального органу повинна знищити отриману інформацію на електронних носіях і видалити будь-які електронні копії даних платника податків із системи.

Також варто підкреслити, що масштабне впровадження стандартного аудиторського файлу в більшості країн світу відбулося протягом останніх років. З метою врахування інтересів усіх зацікавлених сторін для розроблення формату SAF-T створювалися спеціалізовані комісії (групи), до складу яких входили аудитори фіскальних органів, розробники програмних продуктів, науковці та професійні бухгалтерські організації.

Таблиця 5.1 – Процедури отримання, обробки та повернення облікових даних платників податків, які були отримані фіскальним органом в електронному вигляді або на цифрових носіях (CD, DVD, флеш-носії тощо)¹⁴³

Показник	Характеристика
Уповноважена особа фіскального органу збирає дані, що підлягають передаванню	
Метод передавання	Збір інформації через зашифрований ноутбук фіскального органу
Носій	CD, DVD, USB Flash Drive
Процедура збору інформації	Платник податку не може надавати свій CD-R/DVD/USB Flash Drive
	Уповноважена особа фіскального органу надає порожній запакований CD-R/DVD або невикористаний USB Flash Drive (у разі попереднього використання – відформатований)
	Платник податку копіює інформацію на CD-R/DVD/USB Flash Drive
	Уповноважена особа фіскального органу зберігає надану інформацію з CD-R/DVD/USB Flash Drive за допомогою ноутбука безпосередньо на безпечному сервері фіскального органу. Якщо це неможливо, то вона повинна особисто доставити інформацію на CD-R/DVD/USB Flash Drive до фіскального органу
Механізм повернення (знищення)	Цифровий носій знищують або використовують в подальшому після форматування
Відмітка про отримання	–
Платник податків надає дані електронною поштою ¹⁴⁴	
Метод передавання	Доставка за допомогою електронної пошти (захищеного поштового сервера або відкритого доступу)
Носій	–
Процедура збору інформації	Платник податку використовує WinZip для стиснення, шифрування і захисту паролем інформації
	Уповноважена особа фіскального органу надсилає платнику податку повідомлення електронною поштою, тим самим підтверджуючи захищену адресу, яка буде використовуватися
	Платник податку відповідає на повідомлення уповноваженій особі фіскального органу, прикріплюючи файл даних
	Уповноважена особа фіскального органу підтверджує безпечне отримання файлу і запитує пароль для його відкриття
	Уповноважена особа фіскального органу зберігає вкладення з електронної пошти на безпечному сервері фіскального органу за допомогою ноутбука
	Уповноважена особа фіскального органу використовує WinZip для розпакування та розшифрування файлу
Механізм повернення (знищення)	Видалити вкладення від платника податку з електронної пошти
Відмітка про отримання	Обов'язковим є підтвердження отримання фіскальним органом електронної пошти

¹⁴³ E-audit road map: standards for auditors working in the area of electronic audit / Version 3.0. 2014. URL: <https://www.iota-tax.org/news/eu-e-audit-road-map-version3-standards-auditors-working-area-electronic-audit>

¹⁴⁴ Цей метод не може бути використаний, якщо протокол передавання даних попередньо не узгоджено з платником податків.

<i>Платник податку відправляє дані через пошту/кур'єра¹⁴⁵</i>	
Метод передавання	Доставка за допомогою фізичного передавання
Носій	CD, DVD, USB Flash Drive
Процедура збору інформації	Платник податку використовує WinZip для стиснення, шифрування і захисту паролем файлу даних і копіює його на відповідний електронний носій
	Платник податку відправляє електронний носій поштою/кур'єрською службою на адресу уповноваженої особи фіскального органу
	Платник податку повідомляє уповноважену особу фіскального органу про відправлення і надає пароль електронною поштою або телефоном
	Уповноважена особа фіскального органу зберігає файл даних на безпечному сервері фіскального органу за допомогою ноутбука
	Уповноважена особа фіскального органу використовує WinZip для розпакування і розшифрування файлу даних
Механізм повернення (знищення)	Електронні носії знищують або використовують в подальшому після форматування
Відмітка про отримання	Обов'язковим є підтвердження отримання фіскальним органом доставки
<i>Платник податку відправляє дані через захищене з'єднання з Інтернетом</i>	
Метод передавання	Безпечне передавання через захищений протокол FTP/PKI
Носій	–
Процедура збору інформації	Платник податку заходить на офіційний сайт фіскального органу з використанням захищеного протоколу
	Відповідний файл завантажується до фіскального органу через Інтернет з використанням захищеного протоколу FTP або HTTPS
	Файл використовується уповноваженою особою фіскального органу для перевірки
Механізм повернення (знищення)	–
Відмітка про отримання	–

¹⁴⁵ Цей метод використовують тоді, коли інші методи неефективні або неможливі через великий ризик втрати даних.

5.2. Досвід використання податкових аудиторських файлів в інших форматах надання фіскальним органам електронних даних бухгалтерського обліку платниками податків

Країни-члени Європейського Союзу на початковому етапі процесу розроблення та впровадження в діяльність фіскальних органів подання платниками податків SAF-T брали за основу рекомендації ОЕСР, а в ході адаптації його складових до особливостей податкової системи приймали рішення про розроблення власного формату подання електронних даних бухгалтерського обліку до фіскальних органів, зокрема:

- 1) Німеччина – E-Bilanz;
- 2) Нідерланди – XML Auditfile Financieel (XAF);
- 3) Швеція – SIE XML (Standard Import Export);
- 4) Франція – FEC (Fichier des Ecritures Comptables).

Першою країною, уряд якої ухвалив рішення про розроблення власного формату аудиторського файлу, була Німеччина. Так, у 2011 році стартував пілотний проект E-Bilanz, а вже у 2013 році він став обов'язковим для всіх платників податків, які формують фінансову звітність в електронному вигляді¹⁴⁶.

До структури E-Bilanz входить таке: 1) E-Bilanz for Germany – Versions Taxonomy (таксономія); 2) E-Bilanz Sheet – надбудова, призначена для проведення первинного аналізу фінансової звітності платника податків в електронному вигляді щодо правильності складання та достовірності наданих даних.

Формування фінансової звітності та передавання даних за допомогою E-Bilanz відбуваються на основі стандарту XBRL. Починаючи з 2017 року фінансові звіти в електронному вигляді, які необхідно подавати до фіскальних органів, формуються за допомогою таксономії (версія 0.7). Особливістю цього формату є те, що великі платники податків, які мають філії або дочірні підприємства, зобов'язані формувати додаткові файли в їх розрізі та надавати до фіскальних органів як окремі записи E-Bilanz.

¹⁴⁶ E-Bilanz. URL: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/e-bilanz/>

Також варто зазначити, що E-Bilanz адаптований до конфігурацій спеціалізованого програмного забезпечення для проведення фіскальними органами е-аудиту IDEA.

Наступними зарубіжними країнами, що прийняли рішення про розроблення власного формату SAF-T, були Нідерланди, Швеція та Франція.

Так, у 2014 році контролюючими органами Нідерландів був розроблений та впроваджений файл фінансового аудиту – XML Auditfile Financieel (XAF), який є обов'язковим для всіх платників податків. Чинним законодавством Нідерландів не встановлено уніфікованого способу ведення та відображення у фінансовій звітності головних фінансових категорій. Отже, нідерландські компанії самостійно можуть обирати стандарти для ведення обліку господарських операцій, а саме: МСФЗ, GAAP, або поєднувати МСФЗ та GAAP. Також цікавим є той факт, що у Нідерландах вимоги до фінансової звітності (див. таблицю 5.2), яка надається до фіскальних органів у форматі XML Auditfile Financieel (XAF), залежать від класифікації платника податків, а аналізуються ці дані з урахуванням виду економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Таблиця 5.2 – Вимоги до надання електронної звітності в Нідерландах¹⁴⁷

Документ	Малі платники податків	Середні платники податків	Великі платники податків
Баланс та додатки до нього	Розкриття окремих статей	Розкриття окремих статей	Повне розкриття всіх статей
Звіт про прибутки і збитки	Не потрібно	Розкриття окремих статей	Повне розкриття всіх статей
Додатки та принципи оцінювання	Розкриття всієї інформації	Розкриття всієї інформації	Розкриття всієї інформації
Звіт адміністрації (власників) суб'єкта господарювання	Не потрібно	Розкриття всієї інформації	Розкриття всієї інформації

Аналізуючи досвід Швеції, доцільно зазначити, що її податкова система є найбільш прозорою та ефективною. Але водночас повноваження податкових органів Швеції значно розширені, адже вони вирішують питання не тільки

¹⁴⁷ E-Bilanz. URL: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/e-bilanz/>

оподаткування, але й ведуть акти цивільного стану, здійснюють перепис населення, сприяють забезпеченню загальних виборів тощо¹⁴⁸.

З урахуванням цих особливостей урядом Швеції було запропоновано та впроваджено власний формат надання електронних даних платника податків – SIE XML (Standard Import Export), який призначений для формування та експорту фінансової звітності суб'єкта господарювання. Формат SIE XML поділяється на 4 типи: тип 1 – баланс; тип 2 – додатковий баланс; тип 3 – прибуток; тип 4 – операції, тип 4¹ – транзакції¹⁴⁹.

Сформований файл, крім фіскальних органів, можна надавати іншим зацікавленим особам, яким необхідно ознайомитися з фінансовим становищем цього підприємства.

Стандартний файл бухгалтерських записів, що надається платниками податків безпосередньо до фіскальних органів Франції, має назву Fichier des Ecritures Comptables (FEC). З 1 січня 2013 року введено в дію єдиний формат та структуру цього файлу.

Формування FEC здійснюється у тісній співпраці платників податків, ІТ-спеціалістів та податкових підрозділів. Цей процес складається з таких етапів:

- 1) формування FEC;
- 2) перевірка FEC;
- 3) виправлення помилок/невідповідностей;
- 4) підготовка остаточної версії FEC;
- 5) надання FEC контролюючому органу¹⁵⁰.

Відповідно до правил формування FEC основними складовими файлу є такі:

- 1) обов'язкові облікові реєстри (реєстраційний журнал, головна книга, касова книга тощо);
- 2) допоміжні реєстри (складський облік, рахунки з постачальниками, облік платежів тощо).

¹⁴⁸ Податкова система Швеції. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia>

¹⁴⁹ The SIE format. URL: <http://www.sie.se>

¹⁵⁰ The «fichier d'écriture comptable»: why is it still on the agenda in 2017? BMK Digital. 2017. 10 p.

Кількість та форма облікових реєстрів залежить від облікової політики та виду діяльності господарюючого суб'єкта¹⁵¹.

Також потрібно зазначити, що у Франції, на відміну від України, формування фінансової звітності платника податків за допомогою спеціалізованих комп'ютерних бухгалтерських програм визначається не як автоматизована форма обліку, а як метод опрацювання даних.

Розглянуті вище власні формати подання електронних даних бухгалтерського обліку до фіскальних органів, а саме: XAF, SIE XML, FEC, адаптовані до конфігурацій спеціалізованого програмного забезпечення для проведення фіскальними органами е-аудиту ACL.

5.3. Методики впровадження е-аудиту

Загалом виділяють три способи створення SAF-T, а саме:

- 1) заповнення відповідних форм;
- 2) встановлення спеціальних рішень;
- 3) використання спеціалізованого програмного забезпечення;

Зауважимо, що кожен із цих способів має свої переваги та недоліки, опис яких міститься в таблиці 5.3.

Таблиця 5.3 – Способи створення SAF-T¹⁵²

Спосіб 1. Заповнення відповідних форм (Approach 1. Forms offered by regulator or third party)	
Опис (Description)	У деяких країнах від платників податків вимагається заповнення спеціальних форм та шаблонів податкових аудиторських файлів. З цією метою може використовуватися спеціалізоване програмне забезпечення або онлайн-форми. Для того щоб подати податковий аудиторський файл у такий спосіб, платник податків повинен увійти в систему, здійснивши автентифікацію, а після цього заповнити відповідну форму. Система містить ряд правил валідації введення інформації та відхиляє помилкові дані. Це означає, що файл буде подано лише після коректного введення всіх даних та виправлення помилок

¹⁵¹ Сопко В., Андрос С. Фінансові звіти у системі управління: досвід Франції. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2010. № 690. С. 720–726.

¹⁵² Подік І. І., Живко М. О., Вольних А. І. Електронний аудит на основі податкового аудиторського файлу: світовий досвід та українські перспективи. *Соціально-правові студії*. 2018. Випуск 1. С. 158–166. URL: http://www2.lvduvs.edu.ua/documents_pdf/biblioteka/sp/SPS_2018_1/24.pdf.

Переваги (Pros)	Перевагами форм та шаблонів є відносна простота та низька вартість. Такий спосіб формування податкового аудиторського файлу часто використовується невеликими підприємствами, а також на початкових етапах його впровадження
Недоліки (Cons)	Такі форми часто потребують повторного набору ключових даних, що вимагає значних затрат часу, а також підвищується ризик помилок
Спосіб 2. Спеціальні рішення (Approach 2. Embedded production with existing software)	
Опис (Description)	Платник податків, бухгалтерське програмне забезпечення якого складно та непрактично змінювати, часто використовує так звані рішення. Ці інструменти дозволяють створювати податкові аудиторські файли з комбінації документів, сформованих у форматі Word, Excel тощо. Вони називаються «рішення», оскільки дозволяють підприємству продовжувати використовувати існуючу програму бухгалтерського обліку. Рішення встановлюються як додатковий етап у процесі підготовки податкового аудиторського файлу
Переваги (Pros)	Рішення дозволяють платнику податків формувати податковий аудиторський файл, зберігаючи наявне програмне забезпечення для обліку та звітності. При цьому платники податків можуть на вибір застосовувати рішення, які гарантують значний рівень автоматизації, або ті, які забезпечують більший контроль
Недоліки (Cons)	Використання цього способу означає, що існує додатковий етап у процесі формування податкового аудиторського файлу, який негативно впливає на терміни його підготовки та подання, а також може призводити до нових помилок
Спосіб 3. Спеціалізоване програмне забезпечення (Approach 3. Special software)	
Опис (Description)	Спеціалізоване програмне забезпечення призначене для автоматизації керування, обліку та технологічних процесів підприємства й містить вбудовані опції підготовки податкових аудиторських файлів. Таке програмне забезпечення дозволяє здійснювати підготовку податкового аудиторського файлу повністю або частково автоматизованим способом
Переваги (Pros)	Перевага спеціалізованого програмного забезпечення полягає в тому, що воно може значно скоротити витрати часу та коштів, а також підвищити загальну якість та надійність підготовлених податкових аудиторських файлів. Для підприємств, які раніше не використовували автоматизовані системи обліку, цей спосіб підготовки податкового аудиторського файлу є недорогим, простим та майже безризиковим
Недоліки (Cons)	Недоліком цих систем є їх висока вартість. Також вони потребують повної переробки наявних процесів відображення господарських операцій в обліку

У ході дослідження оптимальних методик упровадження електронного аудиту в зарубіжних країнах було встановлено, що універсальної методики запровадження е-аудиту як такої не існує, оскільки кожна країна розробляє індивідуальні критерії та підходи до формування SAF-T з урахуванням особливостей вітчизняної податкової системи. Водночас проведений аналіз дозволяє узагальнити та виокремити такі особливості розроблення та впровадження стандартного аудиторського файлу:

1. Формат надання даних:

– формат SAF-T відповідно до рекомендацій OCEP (Португалія – SAF-T (PT), 2007; Норвегія – SAF-T Financial, 2017; Австрія – SAF-T (AT), 2009; Литва – SAF-T, 2015);

– модифікація формату SAF-T (Сінгапур – IRAS Audit File (IAF), 2014; Польща – JPK, 2016);

– розробка іншого формату (Нідерланди – XML Audit File Financial (XAF), Німеччина – E-Bilanz, Франція – Fichier des Ecritures Comptables (FEC), Швеція – Standard Import Export (SIE) XML).

2. У розрізі податків: 1) ПДВ; 2) ПДВ і ППП;

3. Умови надання даних: 1) добровільне; 2) обов'язкове.

4. Класифікація платників податків: 1) тільки великі платники податків; 2) усі платники податків; 3) платники податків, які підпадають під ряд умов: обсяг річного обороту, кількість транзакцій, використання пільг тощо.

5. Процес упровадження – поетапне введення (від пілотних проєктів та добровільного застосування до обов'язкового подання стандартного файлу певними категоріями і/або всіма платниками податків).

Виділяють три основні методичні елементи (етапи) упровадження стандартного аудиторського файлу для проведення е-аудиту фіскальними органами, які відображені на рисунку 5.9.

ЕТАП ПЕРШИЙ

- Розроблення проекту SAF T-UA (основа закладена в розробленому проекті авторського колективу ННТР)
- Напрацювання та прийняття відповідних законодавчих змін, необхідних для запровадження е-аудиту

ЕТАП ДРУГИЙ

- Вибір та закупівля необхідного аналітичного спеціалізованого програмного забезпечення (на основі висновків ННТР доречним є придбання спеціалізованого програмного забезпечення ACL)
- Адаптування систем бухгалтерського обліку для певного сегмента платників податків
- Поступове запровадження вимог до обов'язку формувати стандартний аудиторський файл та подавати його до фіскальних органів, поетапне введення з метою тестування та доопрацювання SAFT-UA

ЕТАП ТРЕТІЙ

- Запуск пілотного проекту для великих платників податків
- Система підтримки активного навчання аудиторів та навчальні семінари (тренінги) для платників податків

Рисунок 5.9 – Основні методичні елементи для впровадження е-аудиту
Джерело: авторська розробка.

Як приклад розглянемо процес упровадження стандартного аудиторського файлу в Польщі, Норвегії, Казахстані та Азербайджані.

Фіскальні органи Польщі для проведення е-аудиту використовують модифікований формат SAF-T – JPK.

Отже, JPK – це масив інформації про господарські операції платника податків та його фінансово-господарське становище за певний звітний період.

Передається виключно в електронному вигляді. Дані інтегруються безпосередньо з системи бухгалтерського обліку платника податків¹⁵³.

Реалізація впровадження цього проекту здійснювалася поетапно, а саме:

- з 1 липня 2016 року – обов’язок щодо формування JPK закріплено за великими платниками податків;
- з 1 січня 2017 року – за малими та середніми платниками податків;
- з 1 січня 2018 року – мікропідприємства. Відповідно до статті 104 Закону «Про свободу господарської діяльності»¹⁵⁴ мікропідприємствами є ті платники податків, які щонайменше в одному з двох останніх років підпадають під такі дві умови: працевлаштували в середньому за рік менше, ніж 10 працівників; річний оборот нетто від продажу товарів, продукції та послуг, а також фінансових операцій не перевищив у злотих суму, еквівалентну 2 мільйонам євро. У разі якщо значення середньорічної зайнятості за останні два роки перевищує 9,99, фірма належить до групи малих платників податків (зобов’язані надавати JPK_VAT із січня 2017), навіть якщо її обороти нижче, ніж 2 млн євро.

Основною складовою методики впровадження е-аудиту в Польщі є те, що з 1 січня 2018 року на законодавчому рівні закріплений обов’язок платників податків вести облік ПДВ, а також подавати всі декларації з ПДВ в електронному вигляді¹⁵⁵. У разі недотримання цієї вимоги до платника податків можуть бути застосовані відповідні санкції.

Отже, на сьогодні використання єдиного стандартного аудиторського файлу (JPK) в Республіці Польща є обов’язковим для всіх платників податків.

Відповідно, з 1 січня 2018 року всі платники ПДВ щомісяця подають до податкових органів інформацію в порядку, передбаченому для подання податкової декларації з ПДВ.

Методика створення та відправлення JPK_VAT передбачає таке:

¹⁵³ Jak przygotować plik JPK-VAT za pomocą Excel. Sposób nr 1. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=UglelL4CqNM>

¹⁵⁴ Інформаційно-сервісний сайт для платника податків. URL: biznes.gov.pl.

¹⁵⁵ Jak przygotować plik JPK-VAT za pomocą Excel. Sposób nr 1. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=UglelL4CqNM>

1) JPK_VAT складається з ідентифікаційних даних платника податків та коду відповідного податкового органу (наприклад, NIP, REGON, код податкового органу), а також даних, що стосуються рахунків-фактур із купівель та продажів;

2) платник податків, який сам розраховує ПДВ (не користується послугами бухгалтерського бюро), може використовувати безкоштовний програмний продукт, підготовлений Міністерством фінансів;

3) для відправлення платником податків файлів JPK_VAT необхідне таке: електронний підпис, кваліфікований сертифікат (certyfiakat kwalifikowany) або надійний профіль (profil zaufany) та додаток Klient JPK 2.0, що використовується для відправлення файлів JPK;

4) після відправлення файлу JPK_VAT до контролюючого органу платник податків може завантажити форму UPO_JPK для підтвердження відправлення файлу та його перевірки¹⁵⁶;

5) JPK_VAT обов'язково відправляється кожного місяця до 25 числа (виняток становлять суб'єкти господарювання, звільнені від сплати ПДВ). Наприклад, JPK_VAT за січень повинен бути відправлений до 25 лютого, якщо дата припадає на святковий день або державне свято то файл JPK надсилається в перший робочий день.

Методика формування JPK_VAT:

1) на веб-сайті Міністерства фінансів Польщі у вільному доступі розміщені безкоштовні додатки: e-micro-companu або клієнт JPK. 2.0. Програма e-micro-companu або клієнт JPK 2.0 дає можливість створити файл JPK_VAT, перевірити його цілісність та надіслати фіскальним органам;

2) необхідно підписати файл JPK_VAT за допомогою таких дій:

- підготувати файл метаданих JPK_VAT;
- натиснути «Підписати JPK_VAT». Система автоматично переведе на сторінку необхідного профілю. Увійти у свій обліковий запис;

¹⁵⁶ The SIE format. URL: <http://www.sie.se>.

– завантажити файл «метаданих JPK_VAT» із локального диска платника податків;

- натиснути «Увійти у профіль»;
- підписати файл.

Для підпису JPK_VAT платник податків використовує таке:

– *кваліфікований електронний підпис* – це платний електронний підпис для підписання документів. Якщо у платника податків чи уповноваженої особи він є, то необхідно ввести свій PIN-код;

– *дані авторизації* – це безкоштовний онлайн-інструмент для підписання файлів JPK, який доступний до кінця 2018 року.

Програмне забезпечення, яке платник податків використовує для ведення бухгалтерського обліку, має вбудовану функцію для відправлення JPK_VAT.

У разі виникнення у платника податків питань, пов'язаних із заповненням JPK експертний відділ, який спеціально створений у складі Національної адміністрації доходів Республіки Польща, надасть необхідні йому роз'яснення. Також для отримання додаткової інформації можна звернутися до Міністерства фінансів, Інформаційного порталу «Бізнес», Центрального реєстру економічної діяльності – інформаційного порталу¹⁵⁷.

Варто зауважити, що в методичних підходах запровадження електронного аудиту в ряді держав передбачено систему штрафів за несвоєчасність виконання зобов'язань щодо передавання файлів. Зокрема, у Республіці Польща штраф встановлено в розмірі від 2 800 злотих. Тому, якщо платник податків не може вчасно відправити файли JPK, він повинен офіційно повідомити про цей факт фіскальний орган, зазначивши причини недотримання терміну та термін, протягом якого файл буде надіслано.

У Казахстані також застосовано послідовну методику запровадження е-аудиту. Із метою створення сприятливих умов для бізнесу в Податковому кодексі Республіки Казахстан передбачено статтю 150 «Стандартний файл перевірки», з положеннями про стандартний аудиторський файл, що має бути

¹⁵⁷ Інформаційно-сервісний сайт для платника податків. URL: biznes.gov.pl.

введений з 1 січня 2019 року. Упроваджується ІС «Е-аудит» (електронний аудит), що передбачає проведення податкового аудиту на основі наданого платником податків стандартного файлу аудиту (SAF-T)¹⁵⁸.

Спільно з Асоціацією платників податків у Казахстані затверджено План заходів щодо поетапного впровадження системи е-аудиту в державі. На сьогодні стандартний аудиторський файл перебуває на стадії доопрацювання та тестування.

Упровадження е-аудиту в Азербайджані було розпочате з вибору відповідного програмного забезпечення, розвитку практики застосування електронної звітності серед середніх та малих підприємств, внесення відповідних змін до нормативно-правової бази, підготовки та організації тренінгів для аудиторів¹⁵⁹.

Уведення е-аудиту в Норвегії бере початок з жовтня 2012 року, але лише у 2015 році керівництвом податкової адміністрації було ухвалено остаточне рішення про реалізацію проекту SAF-T Financial, а у 2016 році – окремого проекту SAF-T Cash Register Data, який призначений для експорту даних з касових апаратів.

Для розроблення SAF-T Financial та SAF-T Cash Register Data була створена робоча група, до якої були залучені розробники програмного забезпечення та фахівці у сфері ведення бухгалтерського обліку. Також з метою вивчення досвіду зарубіжних країн робочою групою були підготовлені запити про надання роз'яснень щодо процедури впровадження SAF-T, унаслідок цього обміну було отримано ряд корисних посилань (веб-сайти, презентації та документи).

Відтак робочою групою податкової адміністрації Норвегії створювався стандартний аудиторський файл, розробники програмного забезпечення для ведення платниками податків бухгалтерського обліку в електронному вигляді

¹⁵⁸ Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету (Податковий кодекс): кодекс Республіки Казахстан від 25.12.2017 № 120-VI (із змінами та доповненнями станом на 21.07.2018). URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=361486374

¹⁵⁹ Реализация твиннингвого проекта позволит применить в Азербайджане впервые в СНГ современную электронную систему аудита. URL: https://portal.azertag.az/ru/xeber/Realizaciya_tvinninogovogo_proekta_pozvolit_primenit_v_Azerbaidzhane_vpervye_v_SNG_sovremennuyu_elektronnyu_sistemu_audita-745436

паралельно здійснювали роботу з налаштування формату XML, а також тестування на наявність помилок та недоліків XML-файлу. Для підвищення ефективності від упровадження SAF-T було затверджено стандартні схеми рахунків, що дало можливість розробити стандартні аналітичні форми та зробити податковий аудит автоматизованим.

Реалізація SAF-T Financial сприяла відкритості інших форматів під егідою SAF-T. Усі розробники касових систем були зобов'язані впроваджувати формат XML і SAF-T з метою зберігання електронної інформації для систем, які були продані з 2017 року. Використання систем касових апаратів з компонентом SAF-T стане обов'язковим для бізнесу з 2019 року. На сьогодні використовуються дані касових апаратів у форматі SAF-T тільки для цілей податкового контролю.

Таким чином, у березні 2016 р. структура XML-файлу SAF-T Financial була схвалена керівництвом податкової адміністрації Норвегії. Методологічною основою стало поетапне впровадження стандартного аудиторського файлу, тобто з 1 січня 2017 р. ця норма на законодавчому рівні була прописана лише тільки для великих платників податків.

Зміни до законодавства було внесено в серпні 2015 року, а офіційне запровадження – з 1 січня 2017 року. Уже з 2018 року формування та подання до контролюючих органів SAF-T Financial є обов'язковим для всіх платників податків, які мають податкові зобов'язання щодо сплати ПДВ¹⁶⁰.

Отже, більшість зарубіжних країн, що застосовують у діяльності фіскальних органів стандартний файл податкового аудиту, передбачала поетапне запровадження його у практику: від пілотних проектів та добровільного застосування до обов'язкового подання певними категоріями і/або всіма платниками податків. Як правило, планові терміни переносилися на більш пізні у зв'язку з необхідністю у доопрацюванні формату файлу, несумісністю програмного забезпечення тощо.

¹⁶⁰ Implementation of SAF-T in Norway. *Tax tribune magazine*. June 2018. № 37. P. 15–19.

5.4. Дослідження можливостей використання спеціалізованих бухгалтерських програм для формування податкового аудиторського файлу

Зазначимо, що SAF-T містить точні облікові дані, експортовані з вихідної системи бухгалтерського обліку. SAF-T легкий для читання завдяки стандартизації, компонуванню і формату та має можливість розширення відповідно до потреб. Дані файлу легко експортуються (витягуються) за період, що перевірявся, в електронному вигляді з системи бухгалтерського програмного забезпечення платника податків, у яку введена специфікація SAF-T.

Кожна країна пропонує різні варіанти формування податкового аудиторського файлу. Зокрема, податкові органи Сінгапуру на своєму офіційному сайті пропонують перелік бухгалтерського програмного забезпечення, яке здатне формувати податковий аудиторський файл (таблиця 5.4). Також варто зазначити, що уряд Сінгапуру пропонує субсидії (до 50 % вартості) за використання програмного забезпечення, яке входить до реєстру IRAS¹⁶¹.

Таблиця 5.4 – Програмне забезпечення бухгалтерського обліку, придатне для формування податкового аудиторського файлу (IAF)¹⁶²

№	Виробник програмного забезпечення	Назва програмного забезпечення, що відповідає вимогам IRAS
1	2	3
1	A2000 Solutions PteLtd	(a) SMARTLEDGER Version 11.X (b) A2000 ERP Version 12
2	AccPro Computer Systems Pte Ltd	AAP R/4(R) – Accounting Professional Version 10.0
3	ACMEFOCUS.NET PTE LTD	WHIZIT ACCOUNTS ORGANIZER Version PA1
4	Asian Business Software Solutions Pte Ltd	ABSS Premier for Windows Singapore Release Version 20.0
5	Auto Count Sdn. Bhd.	(a) AutoCount Accounting Version 1.8 (b) AutoCount Accounting Version Express 1.8
6	Bizpoint System Pte Ltd	E8 BRM Version 3.6
7	CyanSYS Pte Ltd	Microsoft Dynamics NAV, Version NAV2017 Cu2 build 14767
8	DKT Business Services Pte Ltd	SkyBiz Financial Version 10

¹⁶¹ Inland Revenue Authority of Singapore. GST-Registered Businesses Audits by IRAS. URL: <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Getting-it-right/GST-Registered-Businesses-Audits-by-IRAS/>

¹⁶² Там само.

1	2	3
9	DreamApps Pte Ltd	DreamApps ERP Version 5.8
10	Deskera Singapore Pte Ltd (f.k.a. Krawler Pte Ltd)	Deskera ERP Version 9.0.0
11	E Stream Software Sdn. Bhd.	SQL Account Version 5
12	ExcelForte Software Pte Ltd	ExcelForte Accounting Software Version 4.0
13	Ezyboss Pte Ltd	NEUIS ENTERPRISE RESOURCE APPLICATION SUITE ver. 3.2.1
14	FACT Software International Pte Ltd	FACT ERP.NG IAF Version
15	Focus Softnet Pte Ltd	Focus Version 6
16	Highnix Pte Ltd	Highnix ERP And Accounting System Ver 4-3-21-SG
17	IBASE TECHNOLOGY PRIVATE LIMITED	UBERIQ FINANCIAL Version 3.0
18	IBS SYSTEMS Pte Ltd	Psoft Accounting Software Version 7.1
19	IBIZ Consulting Pte Ltd	Microsoft Dynamics NAV 2016 Version W1 9.00 +LP 9.00 +IBIZ 16.00
20	IPOS PTE LTD	i.Pos Version 1.0
21	Lotshub Pte Ltd	Odoo Version 8.1
22	Ingenious Business Software Pte Ltd	(a) Xeersoft 5.0 (b) Webixs 5.0 (c) Image Account Accounting Version 1.0
23	Integrated Software Engineering Pte Ltd	Infomaster ERP Software Version 9
24	Intuit Singapore Pte Ltd	(a) QuickBooks Online Essentials (b) QuickBooks Online Plus
25	iSolve Pte Ltd	Emas Software NL Version 091028
26	Kingnovate Pte Ltd	KA Business Dynamics Version 1.5 IAF Version
27	LedgerWorks Pte Ltd	(a) MoneyWorks DATACENTRE Version 8 (b) MoneyWorks GOLD Version 8
28	Madsoft Solutions Pte Ltd (f.k.a.QnE Consultants Pte Ltd)	Madsoft Solutions
29	Million Software Sdn Bhd	Million Accounting System Version 3
30	MySoft Corporation Sdn Bhd	MySoft SG50 Version 9.1.148
31	NirvaSoft Pte Ltd	V5 Enterprise Edition Version 5.7.132
32	Netiquette Software Pte Ltd	A.I.M.S Version 2.5
33	Netsense Business Solutions Pte Ltd	Exactly ERP Version 5.1
34	OCI System Pte Ltd	OCi ACCOUNTING SYSTEM Version 10 Plus
35	Oracle America, Inc	(a) NetSuite Version 2017 (b) NetSuite OneWorld Version 2017
36	PBA Solutions Pte Ltd	PANDORA BUSINESS SUITE (Accounting) Version 1.5
37	PCOM Pte Ltd	ZACCOUNTS Version 3.0
38	Prosperage Pte Ltd	EASPAC Basic Accounting IAF Version 10.1
39	REALTIMME IT CONSULTANCY PTE LTD	Realtimme Cloud Solutions, Version 2.0.0.0
40	Reach Technologies Pte Ltd	(a) Kingdee KIS Accounting Version 2.1 (b) Kingdee KIS Business Software Version 2.1 (c) Kingdee K/3 ERP Version 14.2
41	SA Business IT	Winpack Plus RealTime Accounting Version VIAF

1	2	3
42	Sage Software Asia Pte Ltd	(a) Sage 300 Version 6.4 (2017) (b) Sage One Accounting Software Version 3.1.9
43	Sage Software Sdn Bhd	(a) Sage 50 Version 1.9 (b) Sage UBS Accounting Version 9.9 with Sage UBS Inventory & Billing Version 9.9
44	SAP ASIA Pte. Ltd.	SAP Business One 9.2 SQL and HANA
45	Singapore E-Business Pte Ltd	Ezy ERP Version 1.0
46	Smart-Acc Solutions Sdn Bhd	Smart DynaMod 2016
47	Starvision Information Technology Pte Ltd	Mecwise DistributionWeb Version 4 and Client-server Version 6
48	Statecraft Systems Pte Ltd	Statecraft Systems ERP (Odoo V8)
49	Success IT Consultancy & Services Pte Ltd	(a) Ezy Access Accounting System 7 (b) Success Auto Suites - Accounting Module, Version 13
50	Synergix Technologies Pte Ltd	Taskhub Version 6
51	TNO Systems Pte Ltd	Globe3 Version 5.6
52	Topform Business Systems Pte Ltd	TRADPAC.IAF
53	User Basic Software Pte Ltd (f.k.a UBS Alliance Pte Ltd)	EZ Accounting And Inventory Software Premier Plus SG V9.8
54	UNIQ SYNERGY PTE LTD	UNIQ365 Cloud Accounting
55	Winspire Solutions Pte Ltd	MICROSOFT DYNAMICS NAV Version 2017
56	Xero Limited	XERO v10.4.4

Якщо платник податків (підприємство, установа, організація) не використовує бухгалтерське програмне забезпечення, здатне генерувати IAF, він зобов'язаний подавати до фіскальних органів файл формату Microsoft Excel з інформацією про його господарську діяльність відповідно до шаблону, розміщеного на офіційному сайті (див. рисунок 5.10)¹⁶³.

Податкові органи Польщі пропонують такі способи підготовки файлу JPK_VAT¹⁶⁴: 1) використання безкоштовної програми e-microfirma; 2) застосування безкоштовного інструменту Klient JPK 2.0 для створення та відправки JPK_VAT; 3) створення JPK_VAT за допомогою модернізованого бухгалтерського програмного забезпечення або одного з комерційних онлайн-додатків.

¹⁶³ Inland Revenue Authority of Singapore. GST-Registered Businesses Audits by IRAS. URL: <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Getting-it-right/GST-Registered-Businesses-Audits-by-IRAS/>

¹⁶⁴ Ministerstwo Finansów. Jednolity Plik Kontrolny (JPK). URL: <http://www.finance.mf.gov.pl/pp/jpk>

Standard-Rated Supplies Listing					
Note: The text displayed in this listing are examples to aid understanding. It should be overridden by the business when it adopts the template for its use.					
Name of Business:		ABC Pte Ltd			
GST Registration Number:		200012345A			
GST Reporting Period:		1/4/2010 to 30/6/2010			
Invoice Date	Invoice Number	Name of Customer	Description of Sales	Invoice amount excluding GST (\$S)	GST per Invoice (\$S)
14-Apr-10	12340	Mango Pte Ltd	XXX	10 000.00	700.00
				Net 10	10 000.00
08-May-10	12347	Longan (S) Pte Ltd	Sale of machinery	20 000.00	1 400.00
				Net 10	20 000.00
11-May-10	12350	Lychnee Pte Ltd	XXX	4 000.00	280.00
25-May-10	12351	Rambutan Ltd	XXX	600.00	42.00
				Net 10	4 600.00
				Total	34 600.00
					2 422.00
					Box 1 Box 2

Рисунок 5.10 – Фрагмент шаблону файлу про господарську діяльність підприємства Сінгапуру.

Е-mikrofirma – додаток, який дає змогу генерувати, перевіряти, шифрувати, підписувати та передавати файли JPK_VAT у систему Міністерства фінансів. Цей безкоштовний інструмент не є фінансовою або бухгалтерською програмою, проте дозволяє підприємствам виконувати обов’язок формування та подання податкових аудиторських файлів.

Програма Klient JPK 2.0 використовується для перетворення (конвертації) файлу формату CSV у файл формату XML та надсилання файлів JPK_VAT у систему Міністерства фінансів.

Е-mikrofirma та Klient JPK 2.0 є безкоштовними та розміщені у вільному доступі на офіційному сайті Міністерства фінансів Республіки Польща для завантаження.

Розробники польського бухгалтерського забезпечення модернізували свої програмні продукти відповідно до нормативних вимог та пропонують користувачам різні програмні рішення, зокрема: Finanse Optivum, Magazyn Optivum, Madar JPK, Comarch ERP Optima, Comarch ERP XT, Comarch ERP Altum, Comarch ERP XL тощо. Водночас серед польських платників податків набувають популярності сервіси онлайн-бухгалтерії, адже онлайн-системи бухгалтерського обліку значно полегшують зв’язок з хмарою Міністерства фінансів, спрощуючи обмін даними і заощаджуючи час. Онлайн-системи wFirma, Streamsoft Firmino, Ramses-Online та інші дозволяють швидко й легко створювати JPK, а також містять у своєму функціоналі можливість його автоматичного надсилання.

Фіскальні органи Португалії вимагають від виробників бухгалтерського програмного забезпечення пройти сертифікацію щодо формування податкового аудиторського файлу SAF-T (PT)¹⁶⁵. Перелік сертифікованих програмних продуктів розміщено на офіційному сайті податкової служби (таблиця 5.5).

Таблиця 5.5 – Перелік сертифікованих бухгалтерських програм для створення SAF-T (PT)¹⁶⁶

Nome do Programa	Versão	Nome do Produtor	Data de Atribuição	Estado	Data de Validade
CTC.Contabilidade	2017.11.07	D ANDRADE TEIXEIRA IRMAOS LDA	01-02-2018	Válido	01-02-2020
TOCOnline	2.2	ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS	06-02-2018	Válido	06-02-2020

Підсумовуючи викладене, можемо стверджувати, що країни, які застосовують у своїй контрольно-перевірочній роботі податкові аудиторські файли, пропонують різні способи його підготовки і подання: від програмних продуктів міжнародних корпорацій (Oracle, Comarch тощо) до спеціалізованого бухгалтерського забезпечення національних виробників. А розвиток цифрових технологій приводить до популяризації сервісів онлайн-бухгалтерії та онлайн-систем підготовки податкових аудиторських файлів.

Запитання для самоконтролю:

1. У чому полягає сутність та значення SAF-T?
2. Ким та коли було вперше розроблено формат SAF-T?
3. Що становить структуру стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T 2.0) відповідно до рекомендацій ОЕСР.
4. Які особливості розроблення та запровадження стандартного аудиторського файлу у світовій практиці вам відомі?
5. У яких державах застосовують інші формати надання електронних даних платниками податків до фіскальних органів?
6. Які існують формати надання електронних даних платниками податків до фіскальних органів?
7. У розрізі яких податків запроваджено е-аудит?
8. Які умови надання даних платниками стандартного аудиторського файлу до фіскальних органів ви знаєте?
9. Чим характеризується процес запровадження е-аудиту в зарубіжних країнах?

¹⁶⁵ Autoridade Tributária e Aduaneira. Selo de Validação AT (SVAT). URL: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/apoio_contribuinte/SAFT_PT/Paginas/SVAT.aspx

¹⁶⁶ Там само.

Тема 6. Стандартизована фінансова звітність як джерело інформації для е-аудиту

6.1. Стандартизована система звітів SBR із використанням XBRL.

6.2. Зарубіжний досвід застосування таксономії фінансової звітності у форматі XBRL.

6.3. Зіставлення характерних особливостей таксономії фінансової звітності у форматі XBRL та SAF-T.

6.1. Стандартизована система звітів SBR із використанням XBRL

У світовому економічному співтоваристві посилюється тенденція до уніфікації вимог до формату звітних даних, які подаються платниками податків, з метою стандартизації електронного документообігу, скорочення витрат й зменшення часу на підготовку та опрацювання документів.

Основним напрямом розвитку стандартизації електронного документообігу є впровадження уніфікованого формату обміну звітними даними у розрізі можливих сфер застосування.

Уніфікований формат обміну звітними даними – це єдиний формат даних, що функціонує на базі технологічної інфраструктури збору та обробки даних і має такі властивості: 1) структурованість отриманої інформації; 2) оперативний доступ зацікавлених сторін до необхідної інформації за допомогою засобів програмного забезпечення; 3) одержання необхідних аналітичних висновків та розшифровок отриманих показників.

Наприклад, Управління з податкових і митних зборів Великобританії (HM Revenue and Customs, HMRC), Реєстраційна палата (Companies House), а також Служба бухгалтерського обліку та корпоративного регулювання (Accounting and Corporate Regulation Authority, ACRA) упровадили обов'язкове подання компаніями звітності в уніфікованому форматі обміну звітними даними XBRL (Extensible Business Reporting Language).

Отже, на сьогодні, виходячи з вектора ОЕСР, необхідно, щоб фіскальні органи розглянули можливість переходу на уніфікований формат обміну

звітними даними, що дозволить оптимізувати автоматизацію процесу аудиту, мінімізуючи потенційні витрати для всіх зацікавлених сторін.

Ця концепція була реалізована в межах підходу SBR (Standard Business Reporting – стандартизована ділова звітність). У цьому стандарті звітність для контролюючих органів складається не тільки в уніфікованому форматі, але і на базі єдиної моделі, методології, а також із використанням однієї технологічної інфраструктури. Найбільш успішним прикладом реалізації стандарту SBR є такі країни, як Нідерланди та Австралія, де результатом його реалізації стало зниження обсягу наданих звітних даних у 2,5 разу, що, як наслідок, знизило витрати на підготовку та надання звітності на 1,2 млрд доларів.

Отже, стандартизована система звітів SBR з використанням XBRL-мови – формування за єдиним стандартизованим форматом звітів, що подаються в електронному вигляді у фінансові органи та інші органи державної влади.

XBRL визначає електронний формат для звітності, що дозволяє комп'ютеру автоматично створювати та опрацьовувати звітність. XBRL встановлює спосіб забезпечення єдиного змістового значення переданих даних.

Основне призначення XBRL полягає в поданні, обміні та аналізі будь-якої фінансової інформації, насамперед фінансової звітності компаній. Назва «XBRL» є скороченням від eXtensible Business Reporting Language, що буквально перекладається як «розширювана мова ділової звітності». Формат XBRL не є новою окремою мовою програмування – він розроблений на основі мови програмування XML.

«L» в абревіатурі XBRL означає «мова», яка забезпечує спосіб вираження таксономій та звітів XBRL у єдиному форматі, що є необхідною умовою для обробки інформації комп'ютером. Мова XBRL базується на таких світових стандартах, як XML, та відповідних їй специфікаціях.

XBRL пропонує спосіб покращання процесу створення, поширення і використання даних у бізнес-звітах. Також XBRL дає можливість відокремлювати форму звіту від його змісту. Попередньо створена його форма є шаблоном, який визначає склад даних. Він формується одержувачем звіту

один раз, а дані, що передаються, – це зміст, який створюється щоразу при формуванні звітності.

Стандарт XBRL використовує такий розподіл:

- визначення того, що повинне або може міститися у звіті, описується так званою таксономією (taxonomy) – вона визначає концепти (concept) у сфері бізнесу, за якими формується звітність;

- самі звітні дані називаються звітом XBRL (instance document). Він містить передані одержувачу факти. Звіт посилається на таксономію для надання фактам сенсу. Кожний з фактів у межах звіту пов'язаний з відповідним концептом у таксономії.

Простота призначеного для користувача інтерфейсу дозволяє швидко отримувати та обробляти потрібну інформацію в інтерактивному режимі он-лайн. Наприклад, щоб сформувати графік продажів компанії «Алкоа» за останні роки, потрібно натиснути на назву компанії, вибрати останню фінансову звітність, потім функцію Charts за минулі періоди, що порівнюються, натиснути на параметр Sales, і потрібний вам графік сформується.

Розробник (укладач) звіту міг би просто сформувати один звіт з усіма фактами і передати його одержувачу, який вибрав потрібні йому дані та подав їх у зручному для нього вигляді. Визначення єдиного змістового значення даних гарантує, що кожен одержувач звіту тлумачить їх однаково.

Потрібно зазначити, що у Великобританії локомотивом у розробленні і впровадженні XBRL для цілей фінансової звітності за стандартами UK GAAP з початку 2000-х років виступив Інститут сертифікованих бухгалтерів Англії та Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales).

Першою публічною компанією у світі, що повністю перейшла на формування своєї фінансової звітності за допомогою XBRL, став найбільший міжнародний інвестиційний банк Morgan Stanley Dean Witter, який почав використання XBRL з 2000 року.

Крім стандартизації та поліпшення можливостей порівняння звітності, використання XBRL також забезпечує користувачам скорочення витрат,

підвищення точності та достовірності інформації, що надається. Також надає змогу швидкого вибіркового обміну фінансовою інформацією, що охоплюється за рахунок використання метаданих (інформація про дані), визначених у таксономії. За допомогою XBRL будь-яка інформація про господарські операції та події вводиться в систему тільки один раз, а потім може бути надана, проаналізована та використана у будь-якому форматі, наприклад:

- надрукований пакет річної звітності;
- документи у форматі HTML на веб-сайті компанії;
- подання звітів до фіскальних органів, інших державних органів;
- файл у форматі XML, що може бути переформатований для цілей будь-якого аналізу;
- інші спеціалізовані формати надання даних, наприклад такі, як звіти про кредитоспроможність дебіторів та контрагентів або спеціалізовані пакети для цілей кредитування.

Інтерактивність даних, опрацьованих за допомогою XBRL та позначених за допомогою тегів (спеціальних програмних відміток), полягає в такому: усі ключові факти у великих за обсягом документах (річна звітність компанії) можуть бути миттєво розпізнані програмним забезпеченням та надані у зручному форматі користувачу – інвестору, аналітику або е-аудитору. Це дозволяє отримувати від звітності саме ту інформацію, яка є необхідною, та швидко зіставляти її з результатами діяльності інших компаній (оцінити ефективність роботи за будь-яким показником порівняно з минулими роками, з відповідною галуззю, віднайти неточності та помилки). Іншими словами, надається можливість отримати значний обсяг інформації в будь-якому розрізі. Це досягається за рахунок того, що теги застосовуються не тільки до фінансової інформації в форматі грошових одиниць, а й до всіх немонетарних даних, що містяться у звітності.

Крім плюсів для зовнішніх користувачів, таких як регулятори фондових ринків, аналітики, аудитори, інвестори, XBRL корисний для ефективного та якісного обміну фінансовою інформацією в самій компанії, наприклад, між

різними підрозділами, службами звітності, планування та казначейства всередині великої компанії або багатогалузевого холдингу з розгалуженою продуктовою лінійкою та географічною розпорощеністю.

Таксономія та технічні характеристики. Таксономія містить визначення та якості (властивості) окремих елементів фінансових звітів, а також якості «взаємин» між цими елементами. Тобто таксономія являє собою детально структуровану класифікацію елементів фінансової звітності, її також можна розглядати як словник, що може бути «прочитаний» комп'ютером, де визначено не тільки кожен елемент фінансової звітності (наприклад, «Кредиторська заборгованість»), але і його місце у структурі звітності, виходячи з визначених принципів, наприклад стандартів ГААП США чи МСФЗ.

Відповідно до положень посібника з XBRL для корпорацій Великобританії XBRL є фінансовою інформацією, що подається особливим чином, розшифрована до найменших структурних одиниць – тегів. Зокрема, бухгалтерська фінансова звітність може мати класичний вигляд для людини, проте кожен елемент володіє тегом, що розкриває свою статтю. Таким чином, таксономію можна уявити у вигляді так званого словника, що розкриває сутність тега, відповідно до національних стандартів. Наприклад, у Великій Британії затверджені чотири таксономії: UK GAAP – для компаній, що ведуть облік за національними стандартами, UK-IFRS – відповідно для МСФЗ, таксономія щодо розрахунку податків – для корпорацій з метою детального надання інформації про розрахунок податків (розшифровка витрат, прийнятих для зменшення оподатковуваного прибутку, збитків минулих років, розподіленого на звітній період тощо), таксономія щодо детального представлення прибутків та збитків – для інформації про інші прибутки та витрати.

На підставі таксономії формат XBRL пред'являє такі вимоги до подання (формування) звітності:

1) кожен пункт фінансової бухгалтерської звітності повинен бути розшифрований. Наприклад, у Звіті про доходи та видатки стаття «Податок на

прибутку» повинна бути розшифрована щонайменше за видами діяльності (з основної діяльності/на інші доходи). При цьому необхідними є розшифрування інших доходів: від короткострокових фінансових вкладень, доходів від продажу основної діяльності. Таким чином, у звітності, що сформована у форматі XBRL, містяться всі обороти за окремими рахунками;

2) усі розшифровані статті повинні бути згруповані у класичний вид фінансової бухгалтерської звітності згідно з вимогами МСФЗ або національних стандартів. Технічні засоби для роботи з форматом XBRL дають змогу побачити весь масив додаткової інформації.

Інший, технічно більш простий, погляд на таксономію полягає в тому, що таксономія являє собою набір особливих міток, за допомогою яких інформація, що міститься у фінансовій звітності, структурується та впорядковується.

Прикладом, у якому вигляді таксономія МСФЗ подається для комп'ютера і як відпрацьовується далі, може бути наступний програмний код, наведений на сайті Ради з МСФЗ із метою ілюстрації ідеї прив'язки інформації у примітках про будь-який конкретний актив у Звіті про фінансовий стан.

Так, якщо у Звіті навпроти активів є посилання та вислів: «For more information see Disclosures on Assets» (тобто «Для додаткової інформації див. розкриття в примітках за активами»), то мовою XBRL така команда буде представлена таким кодом:

```
Assets id="Assets" decimals="0" contextRef="Current_AsOf"
unitRef="GBP">20000</Assets>
```

```
<link:loc xlink:type="locator" xlink:href="#Assets" xlink:label="Assets"/>
```

```
<link:footnoteArc xlink:type="arc" xlink:arcrole="http://www.xbrl.org/2003/arcrole/fact-
footnote" xlink:from="Assets" xlink:to="AssetsFootnote" order="1.0"/>
```

```
<link:footnote xlink:type="resource"
xlink:label="AssetsFootnot" xlink:role="http://www.xbrl.org/2003/role/footnote" xml:lang="en">Fo
r more information see Disclosures on Assets</link:footnote>
```

Розглядаючи більш детально приклад коду XBRL, зазначимо, що перші рядки програмного коду вказують на розмір активів та валюту виміру (20 000 GBP). Потім створюється локатор, що пов'язує ці дані зі звітом, та

короткий текст примітки, що, у свою чергу, також прив'язується до необхідного елемента звіту завдяки посиланню «footnote link».

Загалом кожна одиниця фінансової інформації має свої теги, що дозволяють комп'ютеру узгодити різні елементи звітності з їх змістом та один з одним, а також з окремими розшифровками у Примітках.

Прикладом базового тега може бути `<Asset>1000</Asset>`.

Для комп'ютера це означає, що елемент «Asset» має ознаку 1 000. Комп'ютер «розуміє», що 1 000 – це величина активу у грошовому виразі, тому що ця інформація закладена в особливому технічному «словнику» XBRL – metadata.

Наприклад, для активів у metadata має бути зазначено, що цифра позначає грошову величину активів, і що їх звичайний баланс – дебетовий. Крім того, через metadata активам привласнюються й інші ознаки (атрибути), наприклад, ті, що пояснюють комп'ютеру, що це дані на певну дату, а не за період тощо.

Кожна metadata унікальна для свого певного набору стандартів, адже, наприклад, навіть визначення активів різняться для цілей МСФЗ і ГААП США, і тому вимагає окремого розроблення атрибутів усіх даних у межах відповідних принципів звітності.

Технічно основними елементами таксономії є схеми (Schemes) та лінковочні бази або системи зв'язків елементів (Linkbases). Тобто перші являють собою набір та опис елементів звітності, другі встановлюють правила щодо відносин та зв'язків між цими елементами. Схеми містять інформацію, необхідну комп'ютеру та для правильного уявлення та обробки окремих елементів звітності.

Наприклад, елемент «Активи» у спрощеному вигляді буде «зашитий» у схему так:

```
<element name="Assets" id="Assets" periodType="instant" balance="debit"
abstract="false" substitutionGroup="item" type="monetaryItemType"/>
```

Лінковочні бази використовують декілька широко відомих XML-технологій. Наприклад, багато елементів XBRL-звіту на екрані монітора може бути певним чином виділено, це означає, що за допомогою натискання,

наприклад, на будь-яку цифру або елемент можна переміститися в іншу частину звітності та отримати розшифровки цього елемента (на зразок інтернет-посилань). Іншою технологією є пойнтери, що допомагають локалізувати елементи XBRL-звіту.

Існує кілька типів лінковочних баз. Наприклад, ієрархічні лінковочні бази (Hierarchical link bases) містять також інформацію про ієрархію всіх елементів фінансової звітності, наприклад, про те, що «Короткострокові активи» є дочірнім елементом щодо «Активів» та ін. Ієрархії в XBRL мають багаторівневу структуру, адже необхідно уявити класифікацію та «дерево відносин» щодо абсолютно всіх елементів звітності, щодо кожного ланцюга, аж до базових складових транзакцій.

Презентаційні лінковочні бази (Presentation linkbases) відповідають за організацію всіх звітів і таблиць у звітності. Ці бази містять правила щодо організації всіх відносин між елементами для того, щоб правильно структурувати та надавати вмісту таксономії.

XBRL дозволяє формувати та надавати не тільки «двомірні», плоскі, ієрархічні таблиці (наприклад, поділ «Короткострокових активів» на «Запаси», «Дебіторську заборгованість» та «Грошові кошти»), але й більш складні звіти, такі як Звіт про зміни капіталу або Примітки про рух основних засобів.

Окремі розрахункові лінковочні бази (Calculation linkbases) являють собою алгоритми перевірок та розрахунків фінансової інформації різного рівня. Наприклад, більш низькі в ієрархії елементи повинні бути певним чином складені або відокремлені один від одного, щоб розрахувати або підтвердити баланс вищого елемента ієрархії. Так, валовий прибуток розраховується шляхом вирахування собівартості продажів із загальної суми виручки.

Довідкові лінковочні бази відповідають за чітке використання певної версії зовнішніх стандартів, на яких будується конкретна звітність. Елементи, визначені в таксономії МСФЗ, належить до специфічних термінів та концепцій, сутність яких розкривається в одній з версій стандартів МСФО, наприклад МСФЗ від 31.12.2009. Тому багато елементів таких лінковочних баз забезпечуює прив'язку

конкретних елементів та зон звітів до конкретних пунктів та параграфів певних стандартів МСФО. Такі посилання істотно допомагають розробникам та користувачам звітності зрозуміти значення кожного елемента звіту та приміток (наприклад, абзац у Примітках, що пояснює принципи сегментації компанії, буде мати посилання «МСФЗ 8, пар. 22а»). Таким чином, довідкові бази забезпечують повноту розкриття наданої інформації.

Для кожного елемента посилальні лінковочні бази містять кілька типів посилань. Наприклад, посилання для статті «Грошові потоки від операційної діяльності» у Звіті про рух грошових коштів будуть містити щонайменше два референси на МСФЗ 7: перший – щодо місця та позначення цього елемента (параграф 14 МСФЗ 7); другий – щодо правил вимірювання величини цього елемента та невелику інструкцію щодо того, як величина повинна бути арифметично поражована (параграф 18 МСФЗ 7). Мовою XBRL ця інформація буде виглядати так:

```

<reference xlink:type="resource"
xlink:role="http://www.xbrl.org/2009/role/presentationRef"
xlink:label="CashFlowsFromUsedInOperationsTotal_ref">
<ref:Name>IAS</ref:Name>
<ref:Number>7</ref:Number>
<ref:Paragraph>14</ref:Paragraph>
</reference>
<reference xlink:type="resource"
xlink:role="http://www.xbrl.org/2009/role/measurementRef"
xlink:label="CashFlowsFromUsedInOperationsTotal_ref">
<ref:Name>IAS</ref:Name>
<ref:Number>7</ref:Number>
<ref:Paragraph>18</ref:Paragraph>
<ref:Subparagraph>a</ref:Subparagraph>
</reference>
< посилання xlink:type="ресурс"
xlink:роль=http://www.xbrl.org/2009/role/presentationRef
xlink:мітка="CashFlowsFromUsedInOperationsTotal_ref">
< посил:Ім'я>IAS</ посил: Ім'я а>
< посил:Номер>7</ посил:Номер>
< посил: Параграф >14</посил:Параграф >
</довідка>
<посилання xlink:type=" ресурс "
xlink:роль=http://www.xbrl.org/2009/role/measurementRef
xlink:мітка="CashFlowsFromUsedInOperationsTotal_ref">
< посил:Ім'я>IAS</ посил: Ім'я >
< посил:Номер>7</ посил:Номер>
< посил:Параграф>18</ посил: Параграф >
< посил: Подпункт >a</ посил: Подпункт >
</ довідка >

```

З цього коду XBRL очевидно, що питання відображення грошових коштів від операційної діяльності пов'язані з параграфом 14 МСФЗ 7.

Лінковочні бази ярликів (Label linkbases) містять дані, що дозволяють миттєво надавати одну й ту саму інформацію різними мовами, наприклад залежно від вимог або переваг інвесторів. Нижче наведено приклад фрагмента з лінковочної бази ярликів, коли звітність компанії повинна надаватися англійською, німецькою та російською мовами:

```
<label xlink:type="resource" xlink:role="http://www.xbrl.org/2003/role/label"
xlink:label="ifrs_AssetsTotal_lbl" xml:lang="en">Assets, Total</label>
<label xlink:type="resource" xlink:role="http://www.xbrl.org/2003/role/label"
xlink:label="ifrs_AssetsTotal_lbl" xml:lang="de">Vermögenswerte, Gesamt</label>
<label xlink:type="resource" xlink:role="http://www.xbrl.org/2003/role/label"
xlink:label="ifrs_AssetsTotal_lbl" xml:lang="ru">Активы, Всего </label>
```

Крім схем та лінковочних баз, у XBRL можуть бути «прошиті» додаткові функції та формули, наприклад для розрахунку Звіту про рух грошових коштів.

Ведучи мову про глибину рівня «маркування» даних у фінансовій звітності за допомогою тегів, важливо розуміти, що позначається не кожне слово у звітності, а окремі пов'язані змістові текстові блоки. Для цього у структурі тегів визначаються кілька рівнів маркування даних. Наприклад, у настанові Комісії з цінних паперів та фондового ринку США, що роз'яснює сутність таксономії XBRL, наводиться опис запропонованого 4-рівневого маркування даних у Примітках до звітності:

- теги 1-го рівня – кожна окрема примітка маркується як єдиний блок тексту;
- теги 2-го рівня – кожна окрема індивідуальна облікова політика в секції «Основні положення облікової політики» приміток маркується як єдиний блок тексту;
- теги 3-го рівня – кожна таблиця всередині кожної примітки маркується як єдиний блок тексту;
- теги 4-го рівня – кожне число всередині кожної примітки (наприклад, кожна грошова вартість, відсотки, рік або порядковий номер) та кожен окремо необхідний елемент розкриття інформації відповідно до всіх пунктів та

стандартів ГААП США (або МСФЗ), а також правил Комісії маркується окремо.

Розширення та доповнення до «базової» таксономії. Публічні таксономії, такі як МСФЗ, визначають елементи та зв'язки між ними залежно від конкретного законодавства або норм, у даному випадку – від повного набору стандартів МСФО, що діють на певну звітну дату. Очевидно, що така XBRL-таксономія дозволяє компаніям створювати фінансові звіти, які повністю відповідають поточним вимогам МСФЗ.

Однак компанії зобов'язані вносити у свої звіти і додаткові поняття, що пов'язані з їх конкретною сферою діяльності, а також виходячи зі специфіки або цілей звітності. Наприклад, компанії може знадобитися внести у свій звіт про фінансовий стан унікальний рядок, який відсутній у звітах інших підприємств та який «не прошитий» у базовій XBRL-таксономії МСФЗ.

МСФЗ – звітності XBRL, як і вказує перше слово в його назві (extensible), дозволяє робити такі доповнення і розширення без втрат у процесі порівняння та цілісності даних.

Розширення таксономії може охоплювати, наприклад, такі операції:

- 1) додавання елемента, який не був описаний у базовій таксономії, але є необхідним, виходячи з унікальних господарських операцій цієї компанії;
- 2) зміна взаємовідносин між елементами залежно від їх порядку, ієрархії, додавання або видалення.

Таксономічні розширення і зміни можуть розроблятися для різних цілей та різними користувачами й розробниками звітності: фіскальними органами, національними органами управління або самими компаніями для поліпшення якості та прозорості своєї звітності.

Незважаючи на відкритість коду XBRL, є декілька обов'язкових правил, яких потрібно дотримуватися при розробленні розширень та доповнень до таксономій XBRL. Найбільш важливе з них передбачає, щоб нові розширення, які вносяться компаніями, фізично не змінювали зміст будь-якого з файлів уже наявної базової таксономії. На практиці це досягається завдяки розміщенню

файлів базової таксономії на спеціально захищеному сайті, який не дозволяє неавторизованим користувачам вносити зміни в базові файли таксономії.

Розроблення розширень, що містять зміни лінковочних баз, вимагає знань у сфері програмної мови XML та правил використання атрибутів, пріоритетів та понять щодо еквівалентності систем. У процесі розроблення атрибутів можна присвоювати значення «Опціональний» або «Забороняється». Останній, наприклад, означає, що відношення, які містяться в таксономії, не будуть опрацьовуватися комп'ютером до моменту надання спеціального дозволу. Також можна визначати пріоритети обробки додаткової фінансової інформації комп'ютером.

Таксономія визначає всі можливі варіанти структури фінансової звітності (поділ статей на групи та підгрупи за різними параметрами).

Звітність, складена відповідно до таксономії, передбачає 110 структурних одиниць – вимірювань (dimensions), зокрема:

- 1) опис діяльності компанії;
- 2) відомості щодо діяльності, яка триває, та діяльності, що вже припинена або закінчена;
- 3) класи активів;
- 4) класи основних засобів;
- 5) класи нематеріальних активів;
- 6) класи оціночних зобов'язань;
- 7) інформацію про географічні та операційні сегменти діяльності;
- 8) поділ інформації щодо філій, партнерів спільних підприємств, асоційованих підприємств;
- 9) переглянуті дані за попередні періоди;
- 10) інформацію про проведені поглинання (реорганізація);
- 11) надання докладної інформації про фінансові інструменти;
- 12) інформацію про пенсійні системи;
- 13) інформацію про адміністрацію організації.

Структура надання інформації вимагає розкриття кожної статті в деталях. Наприклад, у звітності стаття «Довгострокові позики та кредити» повинна бути розшифрована за строками кожної позики та джерелами займу. Можна лише згрупувати абсолютно подібні за умовами кредити за процентною ставкою, за банком, наявністю застави та за терміном. У цьому разі умови групи кредиту будуть одним тегом, а сума – іншим.

Кожна стаття фінансової бухгалтерської звітності супроводжується посиланням (reference) на документ МСФЗ або національних стандартів, який регулює формування цієї статті. Посилання має містити реквізити документа, конкретну статтю та її пункт.

Звітність у форматі XBRL складається зі статичних та динамічних (потоків) даних. Теги, як найменші структурні одиниці інформації, відповідно до формату XBRL бувають двох видів:

1) стандартні – їх кількість визначено з самого початку. Наприклад оціночні зобов'язання поділяються на внутрішні та зовнішні.

2) множинні теги. Вимірювання, що містить множинні теги в загальному вигляді. Так, у компанії може бути безліч довгострокових активів, призначених для продажу, кожен з об'єктів повинен мати свій тег. Далі представлені всі множинні теги для таксономії XBRL IFRS (МСФЗ).

Формування фінансової бухгалтерської звітності у форматі XBRL можна спрощено уявити як процес призначення тегів з таксономії даним бухгалтерського обліку. Наприклад, бухгалтерська звітність містить статтю «Виручка», її обсяг становить 1 млн гривень. Отже, тегу «Виручка» повинне відповідати значення 1 млн гривень. Текстова інформація також має бути позначена конкретним тегом.

Одним із базових принципів формату XBRL є використання відповідних таксономій. Також базовим принципом вважається необхідність у присвоєнні тегу кожній статті бухгалтерської фінансової звітності.

Заборонено присвоювати одну одиницю даних двом тегам, як і одному тегу – дві одиниці інформації. Таким чином, необхідно дотримуватися одиницності інформації.

DTS – набір існуючих таксономій, який містить одну або декілька таксономій (визначену кількість схем та пов'язаних разом з ними лінковочних баз). Цей термін був розроблений у зв'язку з тим, що таксономії стали більш складними, багатовимірними, проте тісно пов'язаними одна з одною.

За даними Фонду Комітету з МСФЗ, на сьогодні комплект таксономій XBRL за МСФО складається з 47 базових файлів, що містить три основні схеми. Крім того, ці таксономії запускаються за допомогою використання додаткової, «вступної» схеми – ITMM (IFRS Taxonomy Modules Manager).

Схема ITMM є «оболонкою», що сприяє імпорту основних схем таксономії МСФЗ, які, у свою чергу, визначають усі елементи та пов'язані з відповідними лінковочними базами, що містять моделі презентацій фінансової інформації, алгоритми і розрахунки відносин між елементами, а також етикетки на різних можливих мовах презентації звітності.

Для полегшення розуміння таксономії МСФЗ Фонд Комітету з МСФЗ випустив ілюстративний посібник, де таксономія МСФЗ подана у двох розрізах: 1) відповідно до організації структури фінансової звітності; 2) згідно зі структурою стандартів МСФЗ.

XBRL та аудит. Найбільш опрацьованою темою є аудит фінансової звітності, складеної на основі таксономії XBRL, у США. У 2005 році державним регулятором США – Радою з нагляду за фінансовою звітністю публічних компаній (Public Company Accounting Oversight Board) – був розроблений спеціальний формат аудиторського висновку щодо звітності, яка складена відповідно до принципів ГААП США, за допомогою XBRL. Зокрема, заключна частина такого аудиторського висновку виглядає так: «In our opinion, the XBRL-related documents of XXX Company referred to above accurately reflect, in all material respects, the data presented in the [corresponding information in the official EDGAR filing] in conformity with «US GAAP – Commercial and Industrial

Taxonomy» (and where applicable, the Stand Alone Add-on Taxonomy such as «US Financial Reporting – Management Report Taxonomy») and the XBRL Specifications»¹⁶⁷.

У цьому висновку аудитори підтверджують відповідність поданої фінансової звітності не тільки стандартам ГААП США, але й специфікаціям XBRL та схваленням Комісією таксономіям.

XBRL змінює природу фінансової інформації: із статичного тексту, що зафіксований у друкованому вигляді в щорічному звіті або розміщений у форматі HTML на корпоративному веб-сайті, на інтерактивний завдяки тому, що XBRL присвоює кожному окремому елементу даних, незалежно від того, чи є він числовим чи текстовим, свою мітку ідентифікації. Такі мітки можуть бути легко зчитані комп'ютером та дозволять будь-якому користувачеві швидко та ефективно використовувати інформацію в інтерактивному режимі.

XBRL застосовують у процесі підготовки будь-якої зовнішньої та внутрішньої звітності компанії, включаючи звітність, що надається до фіскальних органів. Ця мова програмування значно полегшує фінансовий аналіз будь-якого виду, наприклад оцінювання адекватності капіталу або кредитних ризиків компанії. Вона є зручним засобом/інструментом для зберігання, обробки та вибіркового вилучення будь-якої статистичної та фінансової інформації.

В Україні електронна фінансова звітність для більшості компаній обмежується поданням річних звітів у форматі PDF на їх власних сайтах. Ці документи часто надходять із затримкою, коли втрачено час для аналізу даних (фактор своєчасності та актуальності), і є незручними для аналізу. Зокрема, щоб проаналізувати дані з PDF-звітів, їх необхідно спочатку перенести в електронні таблиці, що є дуже трудомістким завданням, особливо з урахуванням того, що деякі річні звіти разом з додатками мають обсяг понад сто сторінок.

¹⁶⁷ The Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting. URL: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/010_Auditing_Standards_Committee_Auditing_Section_American_Accounting_Association.pdf

Потрібно зазначити, що у підсумковій таксономії МСФЗ-2010 враховані недоліки попередніх версій та зауваження користувачів. Зазначена версія забезпечує користувачам зручні засоби внесення даних, доступ до них, порівняння та аналіз. Таксономія МСФЗ перебуває у вільному доступі на сайті <http://www.iasb.org/XBRL/IFRS+Taxonomy/IFRS+Taxonomy.htm>.

Інтерактивні дані можуть багато в чому допомогти не тільки аналітикам, аудиторам та іншим зовнішнім користувачам звітності, але й фінансовим керівникам компанії, що звітує, шляхом надання можливості швидкого, змістовного та якісного аналізу фінансової інформації, що подана в XBRL.

Таксономія публікується на сайті Ради з МСФО тими самими мовами, що і стандарти МСФЗ, та містить документацію та інструкції¹⁶⁸.

Технічно формат XBRL складається з таких елементів: 1) грошові дані; 2) статті та складові статей; 3) числові дані (для надання інформації про кількість основних засобів, чисельність персоналу тощо); 4) відомості у вигляді часток (щодо пайових вкладів власників (співвласників), щодо емітованих паперів); 5) відомості щодо відсотків (для надання інформації щодо фінансових вкладень у вигляді депозитів, цінних паперів тощо); 6) дати; 7) булеві змінні (логічні змінні: про наявність/відсутність певного виду угод (наприклад, валютних), позабалансового обліку та ін.); 8) пояснення до статей; 9) крос-посилання між даними.

Переваги для користувачів звітності. По-перше, XBRL забезпечує швидкість, точність та повноту інформації, високу ефективність обробки та аналізу, а також можна підвищити швидкість опрацювання інформації на 10 %.

По-друге, відбувається комплексне розв'язання типових проблем, пов'язаних з якістю інформації: 1) традиційні джерела інформації можуть містити помилки, неповну інформацію, бути несвоєчасними та дорогими в реалізації, система формування звітності у форматі XBRL повністю унеможливорює появу помилок (з 30 % за класичного обліку); 2) користувачі стикаються з великими

¹⁶⁸ 2005 Observations on the Implementation of IFRS. 2006. URL: https://www.feicanada.org/files/IFRS_Obs_on_the_Implementation.pdf

масивами даних, що не порівнюються, не можуть розпізнавати скорочення та позначення, які використовуються в діловій звітності; 3) виникають помилки при нормалізації та аналізі агрегованих даних (імовірність помилок у даних оцінюється в середньому 20–25 %) ¹⁶⁹.

Резюмуючи, можна виділити такі позитивні перспективи впровадження уніфікованого формату звітності:

- 1) автоматизацію процесу збору даних, зниження кількості рутинних завдань дублювання інформації, перерахунку тощо, зниження терміну підготовки звітності на 15 %;
- 2) можливість збору даних у єдиному форматі від підрозділів з різними обліковими системами;
- 3) можливість проведення всебічної перевірки структурованих даних за допомогою програмного забезпечення за різними типами звірок і правил узгодження даних.

Крім можливості оперативної підготовки фінансової, податкової та інших видів обов'язкової звітності, XBRL дозволяє автоматично проводити більшість базових процедур внутрішнього аудиту та повністю планувати аудит, а також виявляти помилки в обліку. У підсумку формат XBRL для розробників звітності – це новий крок до автоматизації обліку та зниження можливостей впливу на звітність.

Таким чином, упровадження формату XBRL відкриє нові перспективи для фінансового ринку. Зокрема, фіскальні органи можуть очікувати на зниження витрат на аналіз звітності та підвищення його якості щодо зазначеного вище. Особи, які формують фінансово-бухгалтерську звітність, у перспективі отримають ряд переваг: оптимізацію процедури аудиту; зниження витрат на складання звітності; облік і формування звітності стане єдиним процесом.

¹⁶⁹ *Вестник XBRL*. 2016. № 1. URL: http://www.cbr.ru/publ/xbrl/longread/01_2016.html36

Підходи та способи формування XBRL-звітності. У міжнародній практиці виділяють два підходи до формування звітності на основі таксономії XBRL:

1) форма-центричний – за якого форми розкриття відомостей (назва стовпців, рядків та інших елементів таблиць у фінансових звітах) є основою таксономії. При цьому кожен елемент описується одним або двома параметрами («метаданими»), обсяг яких пропорційний обсягу даних, що підлягають обов’язковому розкриттю у фінансовій звітності;

2) дата-центричний – не обмежений затвердженими формами фінансової звітності. Застосування цього підходу ґрунтується на використанні багатовимірних моделей даних як основи при формуванні таксономії.

Форма-центричний підхід з технічного погляду характеризується простотою розроблення таксономії, але не завжди забезпечує узгодженість та зіставлення даних, які формуються фінансовими службами. Таким чином, знижується якість фінансової звітності та збільшується надлишок даних, їх невідповідність та розбіжність, що значно обмежує аналіз фінансових показників, а саме: знижується оперативність підготовки звітності та можливість отримання аналітичних даних у різних площинах, тому що це вимагає створення нової звітної форми і, як наслідок, доопрацювання затвердженої таксономії.

Розроблення таксономії на основі дата-центричного підходу є ресурсомістким процесом та потребує відповідного методологічного супроводження. Але при цьому має ряд суттєвих переваг:

- 1) не обмежені можливості аналізу даних;
- 2) підвищення прозорості та якості даних;
- 3) відповідає передовій світовій практиці розроблення таксономії (FINREP, COREP, Basel, Solvency)¹⁷⁰.

Отже, виділяють п’ять способів створення XBRL-звітності, а саме:

- 4) заповнення відповідних форм;

¹⁷⁰ *Вестник XBRL*. 2016. № 1. URL: http://www.cbr.ru/publ/xbml/longread/01_2016.html36

- 5) використання спеціалізованого програмного забезпечення;
- 6) послуги аутсорсингових компаній;
- 7) установа спеціальних «рішень»;
- 8) упровадження централізованої системи управління та обліку.

Зауважимо, що кожен із способів має свої переваги та недоліки, опис яких міститься в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 – Способи створення XBRL-звітності*

Спосіб 1. Заповнення відповідних форм	
Опис	У деяких країнах від платників податків вимагається заповнення спеціальних форм та шаблонів у форматі XBRL. З цією метою може використовуватися спеціалізоване програмне забезпечення або онлайн-форми звітності. Для того щоб подавати звітність у такий спосіб, підприємство повинне увійти в систему, здійснивши автентифікацію, а після цього заповнити відповідну форму. Система містить ряд правил валідації введеної інформації та відхиляє помилкові дані. Це означає, що звітність може бути подана лише після введення всіх даних та виправлення помилок
Переваги	Перевагами форм та шаблонів є простота та відносно низька вартість. Такий спосіб формування XBRL-звітності часто застосовується невеликими підприємствами, а також на початкових етапах запровадження електронного звітування у XBRL-форматі
Недоліки	Такі форми неминуче потребують повторного набору ключових даних, що вимагає значних затрат часу, а також підвищується ризик помилок
Спосіб 2. Спеціалізоване програмне забезпечення	
Опис	Невеликі підприємства з відносно простими операціями часто використовують програмне забезпечення із вбудованими опціями підготовки XBRL-звітності. Таке програмне забезпечення дозволяє здійснювати підготовку звітності в форматі XBRL повністю або частково автоматизованим способом. Як правило, цей спосіб вимагає від бухгалтера знання основних правил валідації даних
Переваги	Його впровадження потребує мінімальних змін процесу підготовки звітності та мінімальних (нульових) витрат. Для підприємств, які раніше не використовували автоматизовані системи обліку, цей спосіб підготовки звітності у форматі XBRL є недорогим, простим та майже безризиковим
Недоліки	Основний недолік стосується лише підприємств з відносно простою системою обліку. Якщо інформація, необхідна для підготовки звітності, перебуває у кількох системах без автоматичного механізму її консолідації, таке програмне забезпечення навряд чи працюватиме
Спосіб 3. Аутсорсинг	
Опис	Підприємство для складання та подання XBRL-звітності залучає сторонні спеціалізовані організації
Переваги	Значне скорочення роботи, пов'язаної з підготовкою XBRL звітності. Такий спосіб зазвичай використовується на початкових етапах упровадження електронного звітування у XBRL-форматі або на невеликих підприємствах зі складними звітами
Недоліки	Під час формування XBRL-звітності на основі аутсорсингу мають місце ризики щодо точності та своєчасності, а також додаткові витрати на її підготовку

Спосіб 4. Спеціальні рішення	
Опис	Підприємства з відносно складною системою обліку, яку складно, непрактично або дорого змінювати, часто використовують так звані рішення. Ці інструменти дозволяють створювати XBRL-звітність із комбінації документів, сформованих у форматі Word, Excel тощо. Вони називаються рішеннями, оскільки дозволяють підприємству продовжувати використовувати існуючий процес накопичення та консолідації інформації, необхідної для формування звітності. Рішення встановлюються як додатковий етап у процесі підготовки звіту і створюють версію XBRL-звіту на основі попереднього (застарілого) формату. Компанії використовують ці інструменти, щоб гарантувати, що вони повністю контролюють процес складання та подання звітів
Переваги	Рішення дозволяють підприємству формувати XBRL-звітність, не змінюючи існуючий процес підготовки звітів. При цьому підприємство може на вибір застосовувати рішення, які гарантують значний рівень автоматизації, або ті, які забезпечують більший контроль
Недоліки	Застосування цього способу означає, що існує додатковий етап у процесі формування звітності, який негативно впливає на терміни її підготовки та подання, а також може призводити до нових помилок. Використання рішень потребує знання синтаксису та семантики XBRL
Спосіб 5. Централізована система керування та обліку	
Опис	Централізована система керування та обліку призначена для автоматизації технологічних процесів підприємства та складання фінансової звітності. Ця система дає можливість консолідувати всі дані про підприємство та здійснювати їх аналіз і аудит, а також допомагає враховувати зростаючий обсяг нормативно-правових вимог і цілий спектр внутрішніх потреб. Завдяки механізмам контролю централізована система управління та обліку дає можливість працювати над формуванням складних звітів співробітникам з різних департаментів, виконуючи свої індивідуальні функції. Також у системі передбачена інтегрована функція присвоєння тегів, яка використовується з метою дотримання різних законодавчих норм і дозволяє створювати розширені таксономії зі структурованою навігацією, що забезпечує легкість при переміщенні та перегляді
Переваги	Вона може значно скоротити витрати часу та коштів, а також підвищити загальну якість та надійність підготовлених звітів
Недоліки	Висока вартість. Також вона потребує повної переробки існуючих процесів підготовки звітності

Джерело: складено авторами за відповідними матеріалами¹⁷¹.

Отже, кожне підприємство має можливість обирати найбільш зручний, економічний та ефективний спосіб створення звітності у форматі XBRL залежно від типу звітності, наявної системи бухгалтерського обліку, переваг або вимог одержувачів та користувачів інформації. Таке різноманіття вибору є додатковою перевагою впровадження XBRL у національну практику.

¹⁷¹ Understanding XBRL for regulatory filing. URL: <https://www.xbrl.org/the-standard/how/getting-started-for-business/>

6.2. Зарубіжний досвід застосування таксономії фінансової звітності у форматі XBRL

Розвиток глобалізації у світі створює економічні передумови для розроблення і впровадження загальноприйнятих вимог до ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності. Адже історично сформовані національні моделі бухгалтерського обліку і звітності не завжди забезпечують відображення глобальних господарських явищ і процесів та не створюють умов для взаємного обміну економічною інформацією.

Одним із основних міжнародних процесів, які відбуваються на сьогодні, є узгодження національних систем обліку та фінансової звітності різних країн, що реалізується через створення Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Метою розроблення та запровадження МСФЗ є забезпечення прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання завдяки створенню достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінювання активів і зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків. Технічно цю мету було досягнуто шляхом переходу до підготовки фінансової звітності в єдиному електронному форматі – eXtensible Business Reporting Language (далі – XBRL).

Таксономія XBRL розробляється міжнародним консорціумом XBRL International, який був заснований у 1998 році за сприяння Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) та об'єднує понад 600 державних і приватних організацій. До його складу входять представники 23 країн (Бельгія, Канада, Китай, Данія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Індія, Ірландія, Італія, Японія, Корея, Люксембург, Нідерланди, Росія, Африка, Іспанія, Швеція, Швейцарія, Туреччина, ОАЕ, Великобританія, США), а також Комітет з МСФЗ¹⁷².

Перша міжнародна таксономія XBRL US GAAP була розроблена у 2000 році (оприлюднена у 2001 році) для комерційних організацій та

¹⁷² Островська О. А. Технологія XBRL: обробка бізнес-інформації в умовах глобалізації світової економіки. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/21928/1/70-73.pdf>

рекомендована американським контролюючим органом для складання фінансової звітності. Таксономія XBRL для IFRS (МСФЗ) була створена у 2006 році¹⁷³.

До таксономії МСФЗ регулярно вносяться зміни, розроблення яких проходить такі етапи:

1. Планування і аналіз. На цьому етапі проводиться ретельний аналіз і порівняння всіх нових стандартів та інтерпретацій МСФЗ, а також доповнень і змін до наявних стандартів станом на 1 січня. Метою аналізу є ідентифікація всіх технічних відмінностей з попередньою версією стандартів та інтерпретацій МСФЗ, а також попереднє оцінювання їх потенційного впливу на XBRL-таксономію МСФЗ.

2. Підготовка до формування проекту таксономії, що передбачає таке:

а) технічне оцінювання складності проекту. Результатом є розроблення нової ІТ-архітектури, щодо якої відбувається відкрите обговорення та консультування із зовнішніми експертами;

б) уніфікація стандартів та форм звітності відповідно до чинної таксономії. На цій стадії проводять наради з представниками Ради з МСФЗ і безпосередніми розробниками нових положень МСФЗ з метою встановлення адекватності та необхідності у внесенні статей до нової таксономії. За результатами дискусій починається підготовка до постатейного формування проекту нової таксономії МСФЗ.

3. Побудова таксономії МСФЗ. На цьому етапі завершується формування нової таксономії МСФЗ і проводиться її всебічне технічне тестування. Результат – проект таксономії МСФЗ.

4. Обговорення проекту таксономії МСФЗ. На цьому етапі відбувається публікація проекту таксономії МСФЗ та її публічне обговорення. Як показує практика, результатом публічних обговорень є підготовка пропозицій (рекомендацій) щодо внесення змін у проект таксономії, які найчастіше надходять від Ради ХАС (консультаційна рада), Ради ХQRT (рада з перевірки

¹⁷³ Історія розвитку XBRL. URL:<http://www.xbrl-ru.ru/general/history/>

якості), незалежних міжнародних XBRL-девелоперів, регуляторів з інших країн, міжнародних аналітиків, а також великих платників податків, які формують звітність за МСФЗ.

5. Публікація нової таксономії МСФЗ. Після обговорення проекту таксономії з регулятивними органами, незалежними аудиторам, фінансовими аналітиками та іншими компетентними фахівцями затверджується нова таксономія МСФЗ, яка оприлюднюється на офіційному сайті регулятивного органу одночасно з керівництвом щодо її застосування.

Першою публічною компанією у світі, яка у 2000 році повністю перейшла на формування фінансової звітності за допомогою XBRL, став міжнародний інвестиційний банк «Morgan Stanley Dean Witter & Co»¹⁷⁴.

Нині найбільшими користувачами XBRL є США та Європейський Союз. Так, у США передумовою для введення подання суб'єктами господарювання фінансової звітності у форматі XBRL стало запровадження в 1993 році Комісією з цінних паперів та фондового ринку (SEC, далі – Комісія) системи EDGAR (Electronic Data Gathering, Analysis and Retrieval System). Ця система дозволяла інвесторам легко знаходити всю інформацію про емітента на сайті Комісії у вигляді PDF-файлів і значно спрощувала її аналіз. У 2009 році з метою вдосконалення процедури аналізу фінансового становища платників податків Комісія оголосила про заміну системи EDGAR на спеціалізоване програмне забезпечення для проведення електронного аудиту IDEA, яке ґрунтується на XBRL. Спочатку подання звітності у форматі XBRL було обов'язковим лише для великих платників податків, а з 2012 – для всіх інших¹⁷⁵.

У Великобританії на початку 2000-х років до розроблення та впровадження таксономії XBRL для формування фінансової звітності за стандартами UK GAAP було залучено Інститут сертифікованих бухгалтерів Англії та Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales).

¹⁷⁴ Історія розвитку XBRL. URL: <http://www.xbrl-ru.ru/general/history/>

¹⁷⁵ Полозов А. Б. XBRL – электронный язык МСФО-отчетности. *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. URL: <http://www.ipnou.ru/print/009351/>

У 2001 році рішення про впровадження формату XBRL як основи при складанні фінансової звітності було ухвалено водночас в Австралії Управлінням з пруденційного нагляду (Australian Prudential Regulatory Authority)¹⁷⁶ і Японії – Агентством з цінних паперів (Japan National Security Agency) та Агентством з податків (Japan National Tax Agency). А у 2004 році визначили XBRL як стандарт фінансової звітності фондові біржі Китаю, Сінгапуру, Японії та Південної Кореї¹⁷⁷.

На сьогодні вже понад 50 зарубіжних організацій упровадили у свою діяльність складання звітності мовою XBRL як для внутрішнього обміну, так і в частині надання фінансової звітності контролюючим органам, а саме:

- нацбанки та контролюючі органи (Австрія, Бельгія, Німеччина, Іспанія, Франція, Індія, Японія, Литва, Польща, Південна Корея, Люксембург);
- фіскальні органи (Німеччина, Японія, Нідерланди, Великобританія);
- міністерства фінансів та казначейство (Бельгія, Китай, Іспанія, Сінгапур);
- фондові біржі (Бельгія, Китай, Німеччина, Іспанія, Індія, Іран, Японія, Південна Корея, Польща)¹⁷⁸.

Досліджуючи міжнародний досвід, доцільно зазначити, що вимоги до формування фінансової звітності на основі мови XBRL спочатку розробляються для організацій фінансового сектору. Так, наприклад, Центральним банком Нідерландів (De Nederlandsche Bank) вимоги до формування повного пакета фінансової звітності, у тому числі і аудиторського висновку, на основі мови ділової звітності спочатку було розроблено для страхових організацій, які починаючи з IV кварталу 2006 року були зобов'язанні подавати відповідному фіскальному органу фінансову звітність у форматі XBRL^{179, 180}. Безпосередній процес збору та аналізу фінансової звітності в Нідерландах має таку структуру:

¹⁷⁶ Responsive Government – A New Service Agenda. URL: http://www.agimo.gov.au/publications/2006/march/introduction_to_responsive_government/architecture

¹⁷⁷ Отчетность в формате XBRL: сроки внедрения и перспективы развития. URL: <http://seminar-go.ru/materials/ar5/11.pdf>

¹⁷⁸ Там само.

¹⁷⁹ XBRL News. URL: <https://www.xbrl.org/news/>

¹⁸⁰ O'Kelly C. In a Nuthsell. XBRL Development. *Accountancy Ireland October*. 2005. Vol. 37. №. 5. P. 173.

1) Департамент статистики Центрального банку Нідерландів збирає та перевіряє звітні дані на предмет виявлення помилок і невідповідностей;

2) за наявності помилок та невідповідностей фінансова звітність повертається суб'єкту господарювання на доопрацювання;

3) за відсутності помилок звітні дані відправляються наднаціональним європейським регуляторам ЕВА і ЕІОРА¹⁸¹.

Цікавим є досвід Китаю, де Міністерством фінансів (Ministry of Finance of the People's Republic of China) було реалізовано проект з розроблення та впровадження національної таксономії – China Accounting Standards (CAS), на основі якої надалі створювалися розширення для всіх галузей економіки (для банків, бірж, нафтогазових компаній тощо).

У Російській Федерації початок упровадження формату XBRL був пов'язаний з наданням Банку Росії повноважень мегарегулятора, а також з узгодженням національних норм регулювання фінансового ринку із законодавством країн «Великої двадцятки», у результаті чого було схвалено проект переходу з 2015 року нефінансових організацій на єдиний електронний формат подання фінансової звітності на основі XBRL.

Відомості про умови застосування формату XBRL у зарубіжних країнах подані на рисунку 6.1.

Як видно з цього рисунка, на сьогодні у світовій практиці мова XBRL як основа формування фінансової звітності отримала досить значне поширення не тільки у країнах Європейського Союзу та «Великої двадцятки», а й за їх межами. Отже, визначають такі основні умови подання фінансової звітності у форматі XBRL:

- добровільне застосування (Швеція, Швейцарія);
- обов'язкове застосування (Канада, Франція, Німеччина, Італія, Японія, США, Ізраїль, Польща, Іспанія та ін.);
- обов'язкове застосування за умови формування звітності за МСФЗ (Австралія, Великобританія, Бельгія);

¹⁸¹ Вестник XBRL. URL: <http://www.cbr.ru/publ/?Prtd=xbml>

– обов’язкове застосування за умови формування звітності за МСФЗ та надання незалежного аудиторського висновку (Китай, Індія, Данія, Нідерланди).

Розробленням таксономії XBRL та визначенням сфери її впровадження на сьогодні займаються такі країни, як Аргентина, Бразилія, Мексика та Росія.

Також на рисунку 6.1 відображено, що впровадження XBRL у ряді країн (Данія, Індія, Китай та Нідерланди) змінює не тільки порядок формування самої фінансової звітності, а й підготовки незалежного аудиторського висновку. Тому постає питання наявності або розроблення фіскальними органами методологічних засад регулювання якості та достовірності підготовки аудиторських висновків у форматі XBRL.



Рисунок 6.1 – Умови застосування формату XBRL у фінансовому секторі зарубіжних країн*

* Джерело: розроблено авторами.

Отже, досвід застосування стандарту XBRL для формування фінансової звітності містить ряд переваг (див. рисунок 6.2):

- стандартизацію й зіставленість даних суб'єкта господарювання будь-якої країни світу, незалежно від національної мови, з метою ухвалення рішень про інвестування;
- можливість готувати звітність у межах однієї організації/бізнес-процесу;
- зниження витрат користувачів за рахунок підвищення точності та достовірності, а також швидкості обміну фінансовою інформацією;
- інтерактивність даних, які розпізнаються програмним забезпеченням і подаються користувачам у зручному для них вигляді: після внесення в інформаційну систему відомостей у XBRL користувачі можуть роздруковувати інформацію у візуальному вигляді, відобразити її у HTML-форматі в Інтернеті, подавати звітність до державних органів, використовувати в інформаційних системах різної складності для аналізу діяльності суб'єкта господарювання тощо.



Рисунок 6.2 – Переваги для основних користувачів інформації у форматі XBRL, що міститься у фінансовій звітності*

*Джерело: розроблено авторами.

Це дозволяє стверджувати про перспективність упровадження XBRL як універсального аналітичного інструменту в таких пострадянських країнах, як Україна, Вірменія, Білорусь, Казахстан, Киргизстан та Росія. Адже дає змогу

адаптувати фінансові сектори вказаних країн до міжнародних стандартів фінансової звітності. Уведенню XBRL в Україні сприяє той факт, що таксономію за IFRS перекладено українською мовою¹⁸².

Таким чином, сучасний новітній інструмент підготовки, аналізу і передавання бізнес-інформації, що скорочує витрати, підвищує ефективність і якість даних, має всі передумови для його застосування з метою однозначного тлумачення складових вітчизняної фінансової звітності.

6.3. Зіставлення характерних особливостей таксономії фінансової звітності у форматі XBRL та SAF-T

В українську бухгалтерську практику теж введено поняття «таксономія». Згідно із останніми змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»¹⁸³ таксономія фінансової звітності – це склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Також відповідно до цього Закону підприємства, що становлять суспільний інтерес, повинні складати та подавати фінансову звітність органам державної влади за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі вже з 2019 року. Для складання фінансової звітності за МСФЗ Міністерство фінансів України має розробити й затвердити таксономію фінансової звітності та єдиний електронний формат подання такої звітності.

У процесі адаптації формату XBRL до особливостей ведення вітчизняного бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності Міністерство фінансів України має здійснити ряд кроків, а саме:

1) визначитися з таксономією, на основі якої буде створюватися XBRL-звітність. Цей етап був реалізований шляхом підписання очільниками Міністерства фінансів України, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку й Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг,

¹⁸² IFRS Taxonomy 2017. A view of the IFRS Taxonomy 2017 in Ukrainian. URL: <https://zakon.help/article/taksonomiya-2017-ukrainskoyu/>

¹⁸³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XV. *Офіційний вісник України*. 1999. № 33.

Меморандуму про взаєморозуміння щодо розроблення і запровадження Системи фінансової звітності, який передбачає подання звітності у форматі XBRL на основі таксономії МСФЗ (IFRS)¹⁸⁴;

2) внести в цю таксономію локальні коригування (винятки із таксономії стандартів, які не використовуються на території країни);

3) розробити таксономію XBRL, актуальну для нашої країни.

Директор департаменту Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку К. Рафальська зазначила, що останні півтора року вони розробляють українську таксономію, що базується на МСФЗ (таксономія UA МСФЗ), яка могла б застосовуватися всіма учасниками фінансового сектору України¹⁸⁵. Крім того, вона зауважила, що в результаті досліджень Європейської комісії з цінних паперів (ESMA) було встановлено, що 77 % інвесторів у Європі вважають за краще мати доступ до коректної фінансової звітності компанії, складеної відповідно до міжнародних стандартів. Інвесторам не так важливо, як компанії розраховує пруденційні нормативи, їм необхідна якісна база для того, щоб провести самостійний аналіз компанії, будь це емітент, контрагент або клієнт¹⁸⁶.

Зауважимо, що у червні 2017 року Фондом МСФЗ було підготовлено та опубліковано ілюстровану таксономію, яка перекладена українською мовою, – це спрощений погляд на таксономію МСФЗ у візуальному форматі (рисунок 6.3), який не потребує знань про XBRL, із посиланням на стандарти електронних стандартів МСФЗ (eIFRS). Ця публікація була підготовлена спеціально для бухгалтерів, аудиторів та тих, хто бажає отримати всебічний огляд структури та змісту таксономії МСФЗ, з метою поглиблення розуміння таксономії та надання допомоги у підготовці фінансової звітності за МСФЗ у форматі XBRL¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Меморандум про взаєморозуміння щодо розробки і запровадження Системи фінансової звітності від 18.12.2017 № 102/15. URL: https://www.nssmc.gov.ua/wpcontent/uploads/2017/12/MemorandumXBRL_Minfin_-_NBU_NSSMC_NFP_15122017pdf.pdf

¹⁸⁵ Рафальська К. У чому плюс нової електронної фінзвітності. URL: https://biz.nv.ua/ukr/experts/rafalskaya_e/u-chomu-plus-novoji-elektronnoi-sistemi-finzvitnosti-2410663.html

¹⁸⁶ Рафальська К. Бухоблік та аудит чекають великі зміни у 2018. URL: https://biz.nv.ua/ukr/experts/rafalskaya_e/bukhoblik-ta-audit-nastupnoho-roku-chekajut-veliki-zmini-2442262.html

¹⁸⁷ IFRS Taxonomy 2017. A view of the IFRS Taxonomy 2017 in Ukrainian. URL: <https://zakon.help/article/taksonomiya-2017-ukrainskoyu/>

[210000] Звіт про фінансовий стан, поточні/непоточні		
Звіт про фінансовий стан [абстрактний тип]		
Активи [абстрактний тип]		
Непоточні активи [абстрактний тип]		
Основні засоби		
Investment property	X instant, debit	IAS 1.54 a Disclosure, IAS 16.73 c Disclosure
Investment property	X instant, debit	IAS 1.54 b Disclosure, IAS 40.76 Disclosure, IAS 40.79 d Disclosure
Goodwill	X instant, debit	IAS 1.54 c Disclosure, IAS 36.134 a Disclosure, IAS 36.135 a Disclosure, IFRS 3.B67 d Disclosure
Intangible assets arising from intangible asset	X instant, debit	IAS 1.54 c Disclosure, IAS 38.118 e Disclosure
Investments, which are accounted for by the equity method	X instant, debit	IAS 1.54 e Disclosure, IFRS 12.B16 Disclosure, IFRS 8.24 a Disclosure
Investments in subsidiaries, joint ventures and associated companies	X instant, debit	IAS 1.55 Common practice
Biological assets	X instant, debit	IAS 1.54 f Disclosure
Trade receivables and other receivables	X instant, debit	IAS 1.54 h Disclosure, IAS 1.78 b Disclosure
Inventory	X instant, debit	IAS 1.54 g Disclosure
Deferred tax assets	X instant, debit	IAS 12.81 g (i) Disclosure, IAS 1.54 o Disclosure, IAS 1.56 Disclosure
Potential tax assets, non-current	X instant, debit	IAS 1.54 n Disclosure
Other non-current financial assets	X instant, debit	IAS 1.54 d Disclosure
Other non-current non-financial assets	X instant, debit	IAS 1.55 Common practice
Non-current receivables, transferred to the trust, which are accounted for by the equity method	X instant, debit	Expiry date 2015-01-01 IAS 39.37 d Disclosure, Effective 2015-01-01 IFRS 9.3.2.3 a Disclosure
Summary of non-current assets	X instant, debit	IAS 1.56 Disclosure, IFRS 12.B10 b Example, IFRS 12.B12 b (i) Disclosure
Current assets [абстрактний тип]		

Рисунок 6.3 – Візуалізація структури таксономії за МСФЗ 2017¹⁸⁸.

Структура фінансової звітності відповідно до таксономії МСФЗ має такий

вигляд:

[110000]	Загальна інформація про фінансову звітність
[210000]	Звіт про фінансовий стан, поточні/непоточні
[220000]	Звіт про фінансовий стан, у порядку ліквідності
[310000]	Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток, за функцією витрат
[320000]	Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток, за характером витрат
[410000]	Звіт про сукупний дохід, компоненти іншого сукупного доходу, відображені після оподаткування
[420000]	Звіт про сукупний дохід, компоненти іншого сукупного доходу, відображені до оподаткування
[510000]	Звіт про рух грошових коштів, прямий метод
[520000]	Звіт про рух грошових коштів, непрямий метод
[610000]	Звіт про зміни у власному капіталі
[710000]	Звіт про зміни у чистих активах, наявних для виплат
[800100]	Примітки – Підкласифікації активів, зобов'язань та власного капіталу
[800200]	Примітки – Аналіз доходів та витрат
[800300]	Примітки – Звіт про рух грошових коштів, розкриття додаткової інформації
[800400]	Примітки – Звіт про зміни у власному капіталі, розкриття додаткової інформації
[800500]	Примітки – Список приміток
[800600]	Примітки – Список положень облікової політики
[810000]	Примітки – Зазначення відповідності вимогам МСФЗ
[811000]	Примітки – Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки
[813000]	Примітки – Проміжна фінансова звітність
[815000]	Примітки – Події після звітного періоду
[816000]	Примітки – Звітність в умовах гіперінфляції
[817000]	Примітки – Об'єднання бізнесу

¹⁸⁸ Там само.

[818000]	Примітки – Пов’язана сторона
[819100]	Примітки – Перше застосування
[822100]	Примітки – Основні засоби
[822200]	Примітки – Розвідка та оцінювання запасів корисних копалин
[822390]	Примітки – Фінансові інструменти
[823000]	Примітки – Оцінка справедливої вартості
[823180]	Примітки – Нематеріальні активи
[824180]	Примітки – Сільське господарство
[824500]	Рахунки відкладених тарифних коригувань
[825100]	Примітки – Інвестиційна нерухомість
[825480]	Примітки – Окрема фінансова звітність
[825700]	Примітки – Частки участі в інших суб’єктах господарювання
[825900]	Примітки – Непоточний актив, утримуваний для продажу, та припинена діяльність
[826380]	Примітки – Запаси
[827570]	Примітки – Інші забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи
[831110]	Примітки – Дохід від продажу
[831150]	Примітки – Дохід від договорів з клієнтами
[831400]	Примітки – Державні гранти
[831710]	Примітки – Будівельні контракти
[832410]	Примітки – Зменшення корисності активів
[832600]	Примітки – Оренда
[832610]	Примітки – Оренда (МСФЗ 16)
[832800]	Примітки – Операції, що передбачають правову форму договору оренди
[832900]	Примітки – Договори концесії
[834120]	Примітки – Угоди про платіж на основі акцій
[834480]	Примітки – Виплати працівникам
[835110]	Примітки – Податки на прибуток
[836200]	Примітки – Витрати на позики
[836500]	Примітки – Договори страхування
[838000]	Примітки – Прибуток на акцію
[842000]	Примітки – Вплив змін валютних курсів
[851100]	Примітки – Звіт про рух грошових коштів
[861000]	Примітки – Аналіз іншого сукупного доходу за статтями
[861200]	Примітки – Акціонерний капітал, резерви та інша частка участі в капіталі
[868200]	Примітки – Права на частки, що виникають у зв’язку з витратами на виведення з експлуатації, відновлення та реабілітацію
[868500]	Примітки – Акції учасників у кооперативних суб’єктах господарювання та подібні інструменти
[871100]	Примітки – Операційні сегменти
[880000]	Примітки – Додаткова інформація
[901000]	Вісь – Ретроспективне застосування та ретроспективний перерахунок
[901100]	Вісь – Відхилення від вимог МСФЗ
[901500]	Вісь – Дата створення
[903000]	Вісь – Діяльність, що триває, та припинена діяльність
[904000]	Вісь – Активи та зобов’язання, класифіковані як утримувані для продажу
[913000]	Вісь – Консолідована та окрема фінансова звітність

У таблиці 6.2 здійснено порівняння основних характеристик таксономії МСФЗ у форматі XBRL та SAF-T. На підставі проведеного аналізу можна

зробити висновок про те, що вони мають різне призначення та відрізняються одна від одної об'єктом вивчення, глибиною розкриття інформації, форматом подання даних тощо.

Таблиця 6.2 – Порівняння характеристик таксономії фінансової звітності за МСФЗ у форматі XBRL та SAF-T

Показники	Таксономія МСФЗ	SAF-T
Призначення	Підготовка та подання фінансової звітності в електронному форматі, яка базуватиметься на стандарті XBRL	Для проведення зовнішнього аудиту
Умови надання даних	Обов'язкове	Обов'язкове або добровільне
Класифікація платників податків	Усі підприємства, які згідно із законодавством подають звітність з МСФЗ і фінансова звітність яких підлягає обов'язковому аудиту	1) тільки великі платники податків; 2) усі платники податків; 3) платники податків, які підпадають під ряд умов: обсяг річного обороту, кількість транзакцій, використання пільг тощо
Формат надання даних	XBRL	1) формат SAF-T відповідно до рекомендацій OCER; 2) модифікація формату SAF-T; 3) розробка іншого формату
Періодичність подання	Квартальна, річна	1) щомісячна; 2) квартальна; 3) річна; 4) на вимогу фіскального органу
Об'єкт вивчення	Звітність платника податків	Фінансово-господарська діяльність підприємства
Глибина розкриття інформації	Синтетичний облік	Аналітичний облік
Спосіб формування	1) заповнення відповідних форм; 2) використання спеціалізованого програмного забезпечення; 3) послуги аутсорсингових компаній; 4) встановлення спеціальних рішень (конверторів); 5) упровадження централізованої системи керування та обліку	1) заповнення відповідних форм; 2) використання спеціалізованого програмного забезпечення; 3) встановлення спеціальних рішень (конверторів); 4) упровадження централізованої системи керування та обліку
Тип інформації	Загальнодоступна	Конфіденційна

Отже, ми вважаємо, що доцільним є впровадження як нової Системи підготовки та подання фінансової звітності в електронному форматі, що базується на стандарті XBRL, так і стандартного аудиторського файлу, адже вони є елементами одного складного процесу надання платником податків – суб'єктом господарювання повної та достовірної інформації щодо фінансово-господарської діяльності підприємства, а саме: платник податків формує фінансову звітність в електронному форматі XBRL та надає її фіскальному органу, який її аналізує, а у разі встановлення неточностей (помилки тощо) – надсилає платнику запит щодо надання даних у форматі SAF-T, на основі яких і здійснюється електронна перевірка (е-аудит).

Підтвердженням даного висновку є послідовність упровадження (невпровадження) таксономії фінансової звітності у форматі XBRL у різних зарубіжних країнах та відповідних дій контролюючих органів щодо вдосконалення процедури проведення електронного аудиту (таблиця 6.3).

Таблиця 6.3 – Зарубіжний досвід щодо впровадження таксономії фінансової звітності за МСФЗ та SAF-T*

Країна	Застосування XBRL	Рік упровадження таксономії МСФЗ	Рік упровадження SAF-T	Формат аудиторського файлу	Програмне забезпечення
Португалія	-	-	2007 (2016)	SAF-T (PT)	IDEA
Австрія	+	2005	2009	SAF-T (AT)	ACL
Польща	+	2010	2016	JKP VAT	ACL
Норвегія	-	-	2017	SAF-T Financial 1.2	ACL, SESAM
Люксембург	+	2007	2013	FAIA full 2.01	Використовує програму на основі SAP ERP
Литва	+	2005	2015	SAF-T	SESAM (IC ESKORT)
Франція	+	2005	2014	Fichier des Ecritures Comptables (FEC)	ACL
Болгарія	-	-	2014	SAF-T	ACL (IC «Контроль»)
Німеччина	+	2007	2011	E-Bilanz	IDEA
Нідерланди	+	2003	2014	XML Audit File Financial (XAF)	ACL
Швеція	+	2015	2014	Standard Import Export (SIE) XML	ACL, SESAM

* Джерело: розроблено авторами.

Як видно з таблиці 6.3, переважно всі зарубіжні країни, які розробляли та впроваджували у діяльність фіскальних органів податковий аудиторський файл, спочатку вводили Систему підготовки та подання фінансової звітності в електронному форматі XBRL (Нідерланди, Німеччина, Франція, Австрія, Польща тощо). Так, наприклад, формування звітності згідно з МСФЗ у Німеччині розпочалося у 2007 році і лише у 2014-му було успішно реалізоване введення формату «E-Bilanz» для проведення електронного аудиту. Також доцільно зазначити, що в Німеччині вимоги до підготовки фінансової звітності мовою XBRL розроблялися виключно з урахуванням особливостей діяльності центрального банку, фіскальних органів та фондової біржі. Так, у 2014 році частка індивідуальної та консолідованої звітності, що була сформована суб'єктами господарювання у форматі XBRL, збільшилася до 70 і 11 % відповідно.

Провівши моніторинг упровадження таксономії фінансової звітності та податкового аудиторського файлу, на нашу думку, доцільно охарактеризувати можливості імпорту даних у спеціалізоване програмне забезпечення, яке використовується для проведення електронного аудиту з урахуванням особливостей (форматів) їх підготовки. Дані наведені в таблиці 6.4.

Таблиця 6.4 – Порівняння спеціалізованого програмного забезпечення з урахуванням особливостей (форматів) підготовки даних*

№ з/п	Назва продукту	ACL	IDEA	SESAM
1	Імпорт (CSV)	Так	Так	Так
2	Імпорт (DBF)	Так	Так	Так
3	Імпорт (Excel)	Так	Так	Так
4	Імпорт (SAF-T)	Так	Так	Hi
5	Імпорт (SIE)	Hi	Так	Так
6	Імпорт (XBRL-GL)	Так	Так	Hi

*Джерело: розроблено авторами.

Як видно з таблиці 6.4, не все спеціалізоване програмне забезпечення, що використовується для проведення електронного аудиту, може напряму імпортувати дані платника податків, подані в електронному вигляді. Так, ACL та IDEA підтримують завантаження будь-якої структурованої інформації SAF-T та XBRL-GL, адже вони розроблені на основі мови програмування XML, а для

завантаження її в SESAM необхідно використовувати спеціально розроблені (придбанні) конвертори.

Отже, на сьогодні розроблення та впровадження Міністерством фінансів України системи підготовки та подання фінансової звітності за МСФЗ в електронному форматі¹⁸⁹, яка базуватиметься на стандарті XBRL, є унікальним шансом у максимально короткі терміни, використовуючи міжнародні напрацювання в цій галузі, створити базис для прозорості та ефективної роботи фінансового сектору, що водночас стане міцною основою для вдосконалення процедури проведення електронних перевірок в Україні.

Запитання для самоконтролю:

1. Як ви можете охарактеризувати стандартизовану систему звітів SBR із використанням XBRL-мови?
2. У чому полягає призначення XBRL?
3. Який зміст поняття «XBRL-таксономія»?
4. Що таке лінковочні бази XBRL? Які типи лінковочних баз ви знаєте?
5. Як використовується формат XBRL при проведенні е-аудиту?
6. Які підходи та способи формування XBRL-звітності вам відомі?
7. Які умови застосування формату XBRL у зарубіжних країнах?
8. Які переваги стандарту XBRL для формування фінансової звітності?
9. Які відмінності між таксономією фінансової звітності у форматі XBRL та SAF-T?
10. Яке спеціалізоване програмне забезпечення, що використовується для проведення електронного аудиту, може напряму імпортувати дані платника податків?

¹⁸⁹ Фінансовий сектор отримує єдину Систему фінансової звітності. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/-/2017/12/20/fiansoviy-sektor-otrima-dinu-sistemu-fiansovo-zvtnost/>

РОЗДІЛ IV

ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Тема 7. Оцінювання нормативно-правового забезпечення проведення електронних перевірок в Україні

Сучасні соціально-економічні тенденції розвитку економіки потребують упровадження новітніх підходів до податкового контролю, реформування якого є невід’ємною частиною загальної податкової реформи. У зв’язку з цим електронні форми контролю платників податків протягом останніх років набувають все 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 країнах, що розвиваються.

Формування сприятливих умов для виконання податкового обов’язку платниками податків, у т. ч. завдяки зменшенню витрат часу та зусиль на надання відповідної документації, гарантуванню захисту прав та законних інтересів суб’єктів податкових правовідносин, зменшенню кількості оскаржень результатів перевірок, а також спрощенню роботи органів ДФС з урахуванням світового досвіду, забезпечує належне функціонування інституту електронних перевірок.

Одним із перших кроків у цьому напрямі було схвалення Кабінетом Міністрів України Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки¹⁹⁰, яка передбачає проведення системної реформи управління державними фінансами. Зокрема, як свідчить підп. 4 п. 2 розділу I Плану заходів з реалізації Стратегії, «...з метою підвищення якості та ефективності податкового адміністрування передбачено впровадження Мінфіном спільно з ДФС е-аудиту із застосуванням відповідного програмного

¹⁹⁰ Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>

забезпечення»¹⁹¹. Крім того, Комітетом управління Проекту з комплексної реформи ДФС¹⁹² погоджено першочергові кроки щодо підвищення ефективності операційних процесів у ДФС, які полегшать процес сплати податків для платників і стануть запорукою наступних перетворень.

Передумовою започаткування електронних перевірок у фіскальній сфері є розв'язання завдання переходу на електронний документообіг під час подання податкової звітності до фіскальних органів та подальша перспектива його вдосконалення, у т. ч. питання складання первинних документів та ведення бухгалтерського обліку в електронному форматі, права чи обов'язку надання документів в електронній формі уповноваженим контролюючим органам, окремих можливостей використання електронного кабінету платника податків та особливостей подання електронних документів для податкової перевірки тощо. Стаття 42¹ Податкового кодексу України регламентує порядок створення та функціонування електронного кабінету як електронної системи взаємовідносин між платниками податків та державними, зокрема контролюючими, органами з питань реалізації їхніх прав та обов'язків, передбачених цим Кодексом¹⁹³.

Потрібно зазначити, що сьогодні наявні вітчизняні спеціалізовані програмні продукти не дозволяють вирішувати поставлені завдання, тому фіскальні органи розпочали діяльність щодо створення системи, яка б відповідала критеріям високої продуктивності, масштабності, доступності та здійснювала обробку, систематизацію та керування великими масивами даних платників податків.

Ураховуючи те, що перевірки є способом здійснення фінансового контролю, варто зупинитися на існуючому нормативно-правовому регулюванні відносин у цій сфері, зокрема йдеться про Конституцію України¹⁹⁴, Податковий

¹⁹¹ Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>

¹⁹² Офіційний ресурс Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua>

¹⁹³ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

¹⁹⁴ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Офіційний вісник України*. 2010. № 72. С. 2598.

кодекс України (далі – ПК України)¹⁹⁵, закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹⁹⁶, «Про електронний цифровий підпис»¹⁹⁷, «Про електронні документи та електронний документообіг»¹⁹⁸, «Про інформацію»¹⁹⁹, «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах»²⁰⁰, «Про електронні довірчі послуги»²⁰¹, накази Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами»²⁰², «Про затвердження Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки»²⁰³, «Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невідізної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки»²⁰⁴ та інші нормативно-правові акти, міжнародні рекомендації.

Загалом документальна перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, що використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи у сфері оподаткування, а також отриманих в

¹⁹⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

¹⁹⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XV. *Офіційний вісник України*. 1999. № 33.

¹⁹⁷ Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 № 852-IV. *Голос України*. 2003. № 119.

¹⁹⁸ Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. *Голос України*. 2003. № 119.

¹⁹⁹ Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 48. Ст. 650.

²⁰⁰ Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах: Закон України від 05.07.1994 № 80/94-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80>

²⁰¹ Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>

²⁰² Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 06.06.2017 № 557. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0959-17>

²⁰³ Порядок надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки: наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2011 № 1393. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0044-12#n14>

²⁰⁴ Порядок подання платником податків заяви про проведення документальної невідізної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки: наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2015 № 1040. *Офіційний вісник України*. 2015. № 102.

установленому законодавством порядку органом фіскальної служби документів та податкової інформації, зокрема за результатами перевірок інших платників податків.

До органів ДФС України від платників податків надходять деякі документи та дані в електронному вигляді з дотриманням умов щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Ідеться про податкові декларації, звіти, розрахунки, податкові накладні тощо. Інформація, що міститься у цих документах, може використовуватися при аналізі ризиків та проведенні доперевірочного аналізу, водночас її недостатньо для повноцінного проведення документальної перевірки.

Потрібно зазначити, що електронними документами є документи (у тому числі податкова звітність, звітність зі сплати єдиного внеску, фінансова та статистична звітність, податкові та акцизні накладні, розрахунки коригування до податкових та акцизних накладних, заяви, довідки, сервісні запити, витяги, договори, повідомлення, рішення, інші документи), які створені в електронному вигляді з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису, складання та/або подання, та/або надіслання яких передбачається ПК України, іншими нормативно-правовими актами, прийнятими на підставі та на виконання цього Кодексу, та/або пов'язані з реалізацією прав та обов'язків платника та/або контролюючих органів згідно із нормами цього Кодексу, і подаються у форматі (стандарті), затвердженому в установленому законодавством порядку.

Формат (стандарт) електронного документа – це формалізований опис складу та структури показників електронного документа, затверджений в установленому законодавством порядку, який розміщується та підтримується в актуальному стані на офіційному веб-порталі ДФС України.

За необхідності подальшої організації електронного документообігу статтю 45 ПК України²⁰⁵ доповнено пунктом 45.3, згідно з яким платник податків зобов'язаний під час обрання способу взаємодії в електронному

²⁰⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

вигляді повідомити контролюючому органу свою електронну адресу (адреси), внівши цю інформацію до своїх облікових даних через електронний кабінет.

Відповідно до статті 5 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 № 851-IV²⁰⁶ електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов’язкові реквізити. Склад та порядок розміщення обов’язкових реквізитів електронних документів визначається законодавством. Суб’єкти електронного документообігу, згідно зі статтею 13 цього нормативно-правового акта, повинні зберігати електронні документи на електронних носіях інформації у вигляді, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях. При зберіганні електронних документів обов’язкове дотримання таких вимог: інформація, що міститься в електронних документах, повинна бути доступною для її подальшого використання; має бути забезпечена можливість відновлення електронного документа у тому форматі, у якому він був створений, відправлений або одержаний; у разі наявності повинна зберігатися інформація, яка дає змогу встановити походження та призначення електронного документа, а також дату і час його відправлення чи одержання. Ураховуючи такі особливості, електронний документ, який підготовлено відповідно до вимог чинного законодавства та який містить усі необхідні реквізити, має таку саму юридичну силу, як і документ у паперовому вигляді, що не може бути заперечена виключно через його електронну форму.

Статтею 1 Закону України «Про електронний цифровий підпис»²⁰⁷ від 23.05.2003 № 852-IV визначено, що електронний цифровий підпис є різновидом електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати особу, яка підписувала. Щодо положень Закону України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 № 2155-VIII, то у пункті 1 статті 1

²⁰⁶ Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. *Голос України*. 2003. № 119.

²⁰⁷ Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 № 852-IV. *Голос України*. 2003. № 119.

вказується на те, що електронний підпис – електронні дані, які додаються підписувачем до інших електронних даних або логічно з ними пов'язуються і використовуються ним як підпис²⁰⁸.

Загальний формат та порядок подання документів, які відповідно до ПК України пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів (якщо такі документи створюються таким платником податків в електронній формі та зберігаються на машинних носіях інформації), встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (абзац четвертий пункту 85.2 статті 85 ПК України), та регламентовані наказом Міністерства фінансів України від 06.06.2017 № 557 «Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами»²⁰⁹. У підзаконному нормативно-правовому акті вказується таке:

- електронний документообіг здійснюється відповідно до законодавства та на підставі договору про визнання електронних документів, що визначає взаємовідносини суб'єктів електронного документообігу;

- суб'єкти електронного документообігу, які здійснюють його на договірних засадах, самостійно визначають режим доступу до електронних документів, що містять конфіденційну інформацію, та встановлюють для них систему (способи) захисту;

- юридична особа, самозайнята особа, фізична особа, податковий агент, контролюючий орган, орган державної влади, орган місцевого самоврядування (автор) створюють електронні документи у строки та відповідно до порядку, що визначені законодавством для відповідних документів в електронному та паперовому вигляді, із зазначенням усіх обов'язкових реквізитів та з використанням надійного засобу електронного цифрового підпису (крім фізичних осіб, які не є самозайнятими особами);

²⁰⁸ Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>

²⁰⁹ Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 06.06.2017 № 557. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0959-17>

– після накладання єдиного цифрового підпису автор здійснює шифрування електронного документа з дотриманням вимог до форматів криптографічних повідомлень, затверджених в установленому законодавством порядку, та надсилає його у форматі (стандарті) засобами телекомунікаційного зв'язку до адресата протягом операційного дня;

– автор надсилає електронні документи з урахуванням встановлених законодавством граничних строків для їх подання;

– якщо адресатом є контролюючий орган, після надходження електронного документа здійснюється його автоматизована перевірка.

Згідно із загальними вимогами (указаний вище Порядок, пункт 2.1) щодо подання електронних документів великим платником податків до контролюючих органів, які проводять перевірку, платник податків повинен мати таке: програмне забезпечення з ведення бухгалтерського обліку для формування електронних документів великого платника податків у затвердженому форматі, доступ до Інтернету та можливість відправлення/приймання електронних повідомлень електронною поштою; надійний засіб електронного цифрового підпису для накладання/перевірки електронного цифрового підпису та направленою шифрування електронного документа великого платника податків; отримані в будь-якому внесеному до системи подання податкових документів в електронному вигляді акредитованому центрі сертифікації ключів посилені сертифікати відкритих ключів посадових осіб юридичної особи, що мають право підпису (керівника, бухгалтера) та печатку юридичної особи.

Одночасно для приймання електронних документів великого платника податків від платника податків контролюючий орган, відповідно до пункту 2.2 Порядку, повинен мати програмне забезпечення приймання та обробки електронних документів великого платника податків із надійними засобами електронного цифрового підпису для накладання та перевірки електронного цифрового підпису та направленою шифрування електронного документа великого платника податків; чинні посилені сертифікати відкритих ключів,

сформовані акредитованим центром сертифікації ключів для контролюючого органу. Підставою для прийняття електронного документа великого платника податків в електронному вигляді, згідно із пунктом 2.3, є його відповідність затвердженому формату; підтвердження електронного цифрового підпису платника податків та його посадових осіб, підписи яких є обов'язковими для документів у паперовому вигляді за умов, встановлених статтею 3 Закону України «Про електронний цифровий підпис»²¹⁰; чинність відповідного посиленого сертифіката ключа на момент накладення електронного цифрового підпису; чинність на час перевірки електронного цифрового підпису великого платника податків посиленого сертифіката відкритого ключа акредитованого центру сертифікації ключів, яким видано сертифікати відкритих ключів для великого платника податків. Розділом 3 Порядку регламентовані процесуальні аспекти подання електронних документів великого платника податків. Однак формат стандартних файлів щодо надання даних обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, для проведення електронних перевірок як частини документальної перевірки не запропоновано.

Відповідно до пункту 44.1 статті 44 ПК України²¹¹ для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством. Стаття 85 ПК України регламентує порядок надання платниками податків документів під час проведення перевірок, зокрема визначає, що у платника податків після початку перевірки виникає обов'язок

²¹⁰ Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 № 852-IV. *Голос України*. 2003. № 119.

²¹¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

надати посадовим особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать предмету перевірки або пов'язані з нею.

Загальні вимоги та обов'язкові реквізити до первинних документів бухгалтерського обліку встановлюються наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»²¹². Правові приписи цього підзаконного акта поширюються на первинні документи в електронному вигляді. Первинні документи, облікові реєстри й бухгалтерська та інша звітність, створені у вигляді електронного документа, повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, та протягом строку, що не повинен бути меншим від строку, встановленого для відповідних документів на папері (п. 6.4 вказаного Положення).

Правові засади регулювання, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV²¹³, за яким (пункт 2 статті 3) бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Пунктом 85.2 статті 85 ПК України право контролюючих органів отримувати від великих платників податків документи в електронному вигляді забезпечується обов'язком останніх їх надати, з урахуванням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб, копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, що стосуються

²¹² Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

²¹³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XV. *Офіційний вісник України*. 1999. № 33.

обчислення та сплати податків та зборів (якщо такі документи створюються ними в електронному вигляді), не пізніше робочого дня, наступного за днем початку документальної виїзної планової, позапланової перевірки, документальної невиїзної перевірки.

Також, ураховуючи, що електронний аудит здебільшого ототожнюється з електронною перевіркою, потрібно зупинитися на підпункті 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПК України²¹⁴, де визначено, що документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків (далі – електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику до контролюючого органу, у якому він перебуває на податковому обліку. Зазначимо, що змістовим наповненням та цілями визначення електронна перевірка відрізняється від загальноприйнятого тлумачення електронного аудиту.

Електронна перевірка здійснюється за заявою платника податків на підставі поданих ним до відповідного органу ДФС документів в електронному вигляді, що пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів. Порядок подання документів в електронному вигляді для проведення електронної перевірки затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 31.12.2013 № 898 «Про затвердження форматів та Порядку подання документів в електронній формі для проведення електронної перевірки»²¹⁵. За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках, що надається платнику податків або його законним представникам.

Така кількість нормативно-правових регуляторів свідчить про необхідність у детальному описі процедур із встановлення прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів у контексті ведення обліку в електронному вигляді та здійснення електронних перевірок.

До обов'язків платника можна віднести такі:

²¹⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

²¹⁵ Про затвердження форматів та Порядку подання документів в електронній формі для проведення електронної перевірки: наказ Міністерства доходів і зборів України від 31.12.2013 № 898. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/63088.html>

- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (підпункт 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 ПК України), однак не йдеться про таку їх категорію, як «електронні документи»;

- подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів (підпункт 16.1.5 пункту 16.1 статті 16 ПК України), однак не вказується на таку їх категорію, як «електронні документи»;

- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПК України (підпункт 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 ПК України), однак не зазначається така їх категорія, як «електронні документи».

До прав контролюючих органів можна віднести такі:

- для здійснення функцій, встановлених законом, отримувати безоплатно від платників податків у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням податків, зборів, платежів, єдиного внеску, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову та статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом (підпункт 20.1.2 пункту 20.2 статті 20 ПК України), однак не зазначається така їх категорія, як «електронні документи»;

- запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри,

фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи (підпункт 20.1.6 пункту 20.6 статті 20 ПК України), однак не йдеться про можливість отримання даних бухгалтерського обліку в електронному вигляді;

– у разі виявлення порушення вимог податкового чи іншого законодавства України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, потрібно надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів (підпункт 20.1.14 пункту 20.1 статті 20 ПК України), однак не вказується на таку їх категорію, як «копії електронних документів»;

– звертатися до суду з заявою про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів у випадках, визначених ПК України (підпункт 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 ПК України), однак не зазначається така їх категорія, як «електронні документи».

Листом ДФС України від 04.01.2017 № 30/6/99-99-15-02-02-15²¹⁶ встановлена позиція контролюючого органу щодо можливості ведення платниками податків виключно в електронному вигляді документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, використання документів, створених в електронному вигляді, порядку використання електронного цифрового підпису, а також вимог до електронних документів та порядку їх зберігання. Зокрема, вказується на те, що платники податків, які здійснюють ведення документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших

²¹⁶ Лист ДФС України від 04.01.2017 № 30/6/99-99-15-02-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70975.html>

документів, що стосуються обчислення та сплати податків і зборів в електронному вигляді, зобов'язані при проведенні перевірок надати посадовим особам контролюючого органу на їх вимогу копії документів, що належать до предмета перевірки.

Важливим аспектом формування підґрунтя для запровадження електронного аудиту є опрацювання спеціалізованим програмним забезпеченням інформаційного масиву даних щодо господарської діяльності суб'єкта господарювання, необхідною умовою якого залишається забезпечення відповідного рівня захисту інформації, що надається²¹⁷.

Система захисту прав платників податків є складовою інституту захисту прав та свобод людини, який базується на реалізації норм Конституції України.

Згідно з положеннями статті 19 Конституції України²¹⁸ органи державної влади, їх посадові особи повинні діяти лише з підстав, виключно в межах повноважень та способом, визначених Конституцією та законами України.

На сьогодні, відповідно до підпункту 72.1.1 пункту 72.1 статті 72 ПК України²¹⁹, для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла, зокрема: від платників податків та податкових агентів, яка міститься в податкових деклараціях, розрахунках, інших звітних документах; що міститься у наданих великими платниками податків в електронному вигляді копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронному вигляді, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, що стосуються обчислення та сплати податків і зборів; про фінансово-господарські операції платників податків.

Пунктом 74.1 статті 74 ПК України визначено, що податкова інформація, зібрана відповідно до норм ПК України, може зберігатися та опрацьовуватися в

²¹⁷ Коротун В. І. Удосконалення технологій адміністрування податків в Україні. URL: http://ir.ast.edu.ua/jspui/bitstream/doc/196/1/163_IR.pdf.

²¹⁸ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Офіційний вісник України*. 2010. № 72. С. 2598.

²¹⁹ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

інформаційних баз контролюючих органів або безпосередньо посадовими (службовими) особами контролюючих органів. Перелік інформаційних баз, а також форми і методи опрацювання інформації визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань (пункт 74.2 статті 74 ПК України).

Доки не прийнято відповідних законодавчих змін щодо запровадження електронного аудиту (обов'язку ведення бухгалтерського обліку в електронному вигляді, формування стандартного аудиторського файлу тощо) доти необхідно керуватися положенням статті 83 ПК України, яка вказує на те, що для посадових осіб контролюючих органів під час проведення перевірок підставами для висновків є документи, визначені нормами ПК України: податкова інформація, експертні висновки, судові рішення, інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені нормами ПК України або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи. Посадові особи (аудитори), які володіють конфіденційною інформацією про платника податків (фінансово-господарське становище), зобов'язані вжити заходів для недопущення несанкціонованого доступу до такої інформації інших осіб (частина 3 статті 10 Закону України «Про доступ до публічної інформації»²²⁰ від 13.01.2011 № 2939-VI), а платники, відповідно, вимагати повного відшкодування збитків (збитку), завданих незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку. Збиток, завданий фізичній або юридичній особі незаконними діями або бездіяльністю контролюючих органів (їх посадових осіб), відшкодовується державою або органом місцевого самоврядування (стаття 1174 Цивільного кодексу України).

²²⁰ Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>

Доцільно зосередити увагу на тому, що одним із елементів процесу запровадження е-аудиту є доповнення відповідними положеннями чинного законодавства. На сьогодні у практичній діяльності контролюючих органів активно вживаються поняття «податковий аудит», «електронний аудит», «комп'ютеризований аудит» та «електронна перевірка». У цьому контексті на нормативному рівні закріплено лише визначення поняття «електронна перевірка» (підпункт 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПК України), окремі організаційно-методологічні складові якої можуть братися до уваги і у процесі організації та здійснення е-аудиту²²¹.

Тому сьогодні розробляються пропозиції щодо нормативного визначення е-аудиту, закріплення порядку його проведення, формату стандартного аудиторського файлу, спеціалізованого програмного забезпечення, визначення відповідних прав та обов'язків платників податків та контролюючих органів. Ураховуючи активну співпрацю України та держав, що запровадили електронний аудит, є сподівання на повноцінне функціонування цього інституту у вітчизняних реаліях.

Запитання для самоконтролю:

1. Які основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів в Україні ви знаєте?
2. Як нормативно регулюється подання податкової звітності в електронному вигляді?
3. У чому полягають права та обов'язки платників податків і контролюючих органів щодо ведення обліку в електронному вигляді, витребування документів, їх захисту?
4. Які пропозиції мають місце щодо порядку організації та проведення електронних перевірок в Україні?

²²¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

Тема 8. Податковий аудиторський файл як основа е-аудиту в Україні

В Україні одним із перших кроків у напрямі запровадження електронного аудиту було схвалення Кабінетом Міністрів України Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки²²², яка передбачає проведення системної реформи у сфері державних фінансів. Зокрема, як свідчить підпункт 4 пункту 2 розділу I Плану заходів з реалізації Стратегії, «...з метою підвищення якості та ефективності податкового адміністрування передбачено впровадження Мінфіном спільно з ДФС е-аудиту із застосуванням відповідного програмного забезпечення»²²³.

Також Комітетом управління Проекту з комплексної реформи ДФС²²⁴ погоджено першочергові заходи щодо підвищення ефективності операційних процесів у ДФС, що полегшать процес сплати податків для платників і стануть запорукою наступних перетворень.

Одним із таких заходів є перехід на електронний документообіг, що передбачас, зокрема, складання первинних документів та ведення бухгалтерського обліку в електронному вигляді, право подавати документи в електронному вигляді уповноваженим контролюючим органам, окремі можливості використання електронного кабінету платника податків та особливості подання електронних документів для податкової перевірки тощо.

Електронний документ, відповідно до статі 5 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 № 851-IV²²⁵, – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов’язкові реквізити документа, склад та порядок розміщення яких визначається законодавством. Електронний документ, який підготовлено згідно з

²²² Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>

²²³ Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>

²²⁴ Офіційний ресурс Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua>

²²⁵ Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. *Голос України*. 2003. № 119.

вимогами чинного законодавства та який містить усі необхідні реквізити, має таку саму юридичну силу, як і документ у паперовому вигляді.

Зауважимо, що у пункті 85.2 статті 85 Податкового кодексу України²²⁶ право отримувати від великих платників податків документи в електронному вигляді забезпечується обов'язком останніх їх надати, з урахуванням умови щодо реєстрації електронного підпису. Відповідно, статтею 1 Закону України «Про електронний цифровий підпис» від 23.05.2003 № 852-IV²²⁷ визначено, що електронний цифровий підпис є різновидом електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати особу, яка підписувала.

Позиція контролюючого органу щодо можливості ведення платниками податків виключно в електронному вигляді документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, що стосуються обчислення та сплати податків і зборів, використання документів, створених в електронному вигляді, порядку використання електронного цифрового підпису, а також вимог до електронних документів та порядку їх зберігання, визначена листом ДФС України від 04.01.2017 № 30/6/99-99-15-02-02-15²²⁸. У цьому нормативному акті вказано на те, що платники податків, які здійснюють ведення документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, що стосуються обчислення та сплати податків і зборів в електронному вигляді, зобов'язані при проведенні перевірок надати посадовим особам контролюючого органу на їх вимогу копії документів, що належать до предмета перевірки.

²²⁶ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

²²⁷ Про електронний цифровий підпис: Закон України від 23.05.2003 № 852-IV. *Голос України*. 2003. № 119.

²²⁸ Лист ДФС України від 04.01.2017 № 30/6/99-99-15-02-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70975.html>

Водночас абзацом четвертим пункту 85.2 статті 85 Податкового кодексу України²²⁹ визначено, що загальний формат та порядок подання документів, які пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (якщо ці документи створюються таким платником податків в електронному вигляді та зберігаються на машинних носіях інформації), встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Це питання регулюється наказом Міністерства доходів і зборів України від 07.11.2011 № 1393 «Про затвердження Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки»²³⁰.

Також, ураховуючи, що електронний аудит здебільшого ототожнюється з електронною перевіркою, потрібно зупинитися на підпункті 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України²³¹, де визначено, що документальною невідізною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків (далі – електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику до контролюючого органу, у якому він перебуває на податковому обліку.

Така перевірка здійснюється за заявою платника податків на підставі поданих ним до відповідного органу ДФС документів в електронному вигляді, що пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів. Порядок подання документів в електронному вигляді для проведення електронної перевірки затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 31.12.2013 № 898 «Про затвердження форматів та Порядку подання документів в електронній формі для проведення електронної перевірки»²³². За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках, що надається платнику податків або його законним представникам.

²²⁹ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

²³⁰ Про затвердження Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки: наказ Міністерства доходів і зборів України від 07.11.2011 № 1393. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0044-12>

²³¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

²³² Про затвердження форматів та Порядку подання документів в електронній формі для проведення електронної перевірки: наказ Міністерства доходів і зборів України від 31.12.2013 № 898. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/63088.html>

З наведеного вище видно, що на сьогодні здійснено певні кроки на шляху запровадження кращої світової практики щодо організації та проведення е-аудиту в діяльність вітчизняних фіскальних органів. Проте нині поза правовим полем регулювання цього виду аудиту перебуває таке:

- 1) визначення поняття «електронний аудит» та порядку його проведення;
- 2) створення єдиного формату файлу подання даних до фіскальних органів для цілей е-аудиту (податкового аудиторського файлу);
- 3) визначення відповідних прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів тощо.

Ураховуючи євроінтеграційний вектор розвитку української економіки та заходи щодо гармонізації національного законодавства із законодавством Європейського Союзу, доцільно ввести в національну практику визначення поняття «електронний аудит», запропоноване ІОТА: «Е-аудит – це верифікація та перевірка бухгалтерських операцій, які здійснюються в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів, використовуючи аналітичні, оціночні та тестові методи аудиту»²³³.

Невід'ємною частиною впровадження е-аудиту є розроблення єдиного формату файлу подання даних до фіскальних органів для цілей е-аудиту. Отже, реалізація цього етапу передбачає створення формату української версії податкового аудиторського файлу (SAF-T UA), з урахуванням особливостей вітчизняної практики ведення бухгалтерського обліку, на основі рекомендацій ОЕСР (версія SAF-T 2.0), які оприлюднені у квітні 2010 року Комітетом з фіскальних питань²³⁴.

Блок-схема структури українського податкового аудиторського файлу (SAF-T UA) зображена на рисунку 8.1.

²³³ The Intra-European Organization of Tax Administrations. EU – E-Audit Road Map (Version3) – Standards for Auditors working in the area of Electronic Audit. 2014.URL: <http://www.iota-tax.org/publications/iota-report-for-tax-administrations---audit-procedures---edp-audit.html>

²³⁴ Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0. Forum On Tax Administration. OECD. April 2010. 16 p.URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/45045602.pdf>

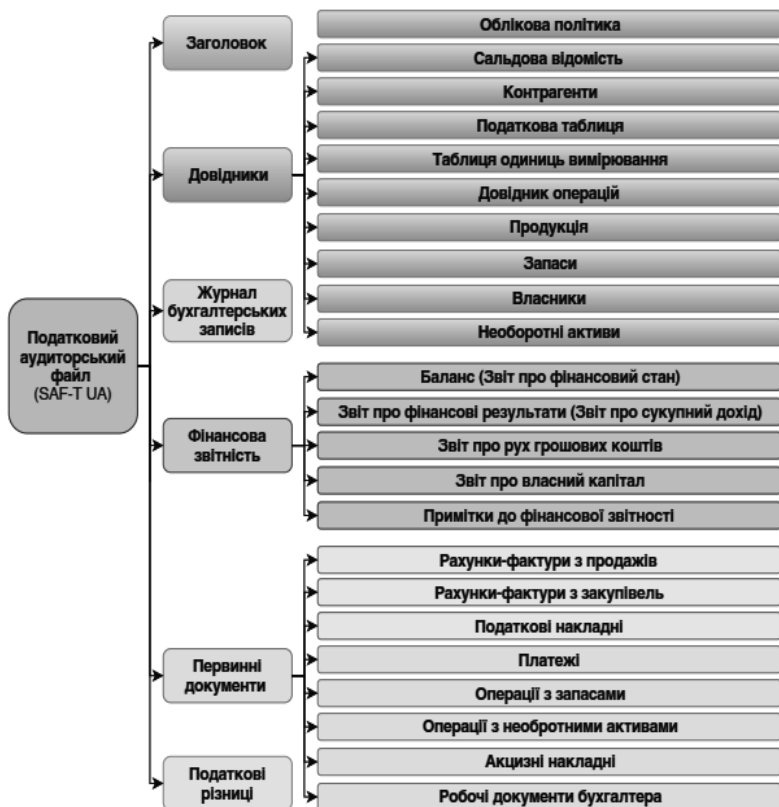


Рисунок 8.1 – Блок-схема податкового аудиторського файлу SAF-T UA²³⁵

Розділ «Заголовок» містить інформацію про суб'єкта господарювання, від імені якого створено податковий аудиторський файл, його контактних осіб, юридичну адресу та реєстраційні дані. У цьому розділі вказується рік та звітний період, за який складено податковий аудиторський файл. Також у «Заголовку» наводиться інформація про програмне забезпечення, за допомогою якого було сформовано податковий аудиторський файл, його версію та розробника.

²³⁵ Подік І. І., Білецька Г. М., Ковтунович Н. Л. Нормативно-правове забезпечення електронного аудиту в Україні: сучасний стан та перспективи. *Економіка та держава*. 2018. № 10. С. 37–41.

Розділ «Довідники» складається з упорядкованих відомостей про рахунки бухгалтерського обліку, які застосовуються суб'єктом господарювання, його власників, контрагентів, продукцію, запаси, необоротні активи тощо та має у своїй структурі дев'ять підрозділів, а саме:

1) «Сальдова відомість» – підрозділ, де міститься інформація про рахунки бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством, а також про залишки коштів на цих рахунках на початок і кінець звітного періоду;

2) «Контрагенти» – підрозділ, де розкривається інформація про постачальників та покупців, юридичних та фізичних осіб. Щодо кожного контрагента, то вказується його назва, реєстраційні й контактні дані, а також дебетове/кредитове сальдо за цим контрагентом та його унікальний ідентифікатор;

3) «Податкова таблиця» – підрозділ, який дає можливість обрати вид податку (ПДВ, податок на прибуток підприємств) та переглянути всі деталі, пов'язані з його нарахуванням та стягненням;

4) «Таблиця одиниць вимірювання» – підрозділ, який містить опис усіх видів одиниць вимірювання, що застосовуються господарюючим суб'єктом, від імені якого подано податковий аудиторський файл;

5) «Довідник операцій» – таблиця з описом усіх видів й типів господарських операцій, а також відповідні умовні позначення;

6) «Продукція» – підрозділ, де міститься інформація про результати трудової діяльності (виробничих процесів) суб'єкта господарювання, що мають корисні властивості і призначені для використання споживачем;

7) «Запаси» – підрозділ, який містить інформацію про матеріальні цінності (відмінні від основної продукції), що очікують застосування у процес виробничого або особистого споживання;

8) «Власники» – підрозділ, який відображає інформацію про власника (власників) суб'єкта господарювання;

9) «Необоротні активи» – підрозділ, що дає змогу контролюючим органам перевірити наявне у платника податків майно.

Розділ «Журнал бухгалтерських записів» – це основний зведений реєстр бухгалтерського обліку, у якому відображаються дані за звітний період за всіма рахунками бухгалтерського обліку, що застосовує суб'єкт господарювання. У ньому міститься інформація щодо господарських операцій платника податків у розрізі рахунків та операцій з можливістю перегляду виписки за кожним конкретним рахунком та деталізацією кожної окремої операції.

Розділ «Фінансова звітність» містить вичерпну та достовірну інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання за звітний період та охоплює такі підрозділи: «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; «Звіт про рух грошових коштів»; «Звіт про власний капітал» і «Примітки до фінансової звітності».

Розділ «Первинні документи» відображає первинні документи бухгалтерського обліку в розрізі відповідних підрозділів: «Рахунки-фактури продажів», «Рахунки-фактури закупівель», «Платежі», «Операції з запасами», «Операції з необоротними активами», «Податкові накладні», «Акцизні накладні» та «Робочі документи».

Розділ «Податкові різниці» призначений для відображення різниць, які виникають між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з Податковим кодексом.

В Україні потенціалом формувати податковий аудиторський файл наділенні ті програмні продукти, що забезпечують комплексне відображення господарських засобів підприємства та джерел їх утворення, а також змін у їх складі та структурі. Але це можливо лише за умови розширення їх функціоналу або шляхом встановлення спеціального рішення. У таблиці 8.1 наведено орієнтовний перелік і стислий опис низки бухгалтерських програм, переважно українського виробництва, вміст інформаційного масиву яких є достатнім для формування податкового аудиторського файлу.

Таблиця 8.1 – Перелік бухгалтерських програм, потенційно придатних для створення податкового аудиторського файлу*

Назва програми	Короткий опис
1	2
«IT-Enterprise»²³⁶	«IT-Enterprise. Бухгалтерія» – це українська програма, що дає змогу вести всі типи бухгалтерського обліку. Особливості: 1) можливість одночасного використання україно-, російсько- та англomовного інтерфейсів системи для різних користувачів; 2) ведення обліку щодо необмеженої кількості юридичних осіб; 3) можливість вивантаження звітів у М.Е.Док та інші системи подання звітності; 4) можливість простої конвертації даних з інших бухгалтерських програм; 5) оперативна підтримка чинного податкового законодавства України; 6) безпечна інтеграція з іншими модулями системи керування: складським обліком, замовленнями, виробництвом та ін.; 7) можливість конфігурації відповідно до особливості ведення обліку в компанії
«Облік SaaS»²³⁷	«Облік SaaS» – це хмарна бухгалтерська облікова система. Стандартна конфігурація системи містить звичні для більшості бухгалтерів плани рахунків бухгалтерського обліку та дозволяє реєструвати будь-які операції комерційного підприємства, складати звіти про операційну діяльність підприємства, фінансові звіти, а також звіти, регламентовані державними органами. Для ведення обліку великого підприємства, корпорації або холдингу в Україні реалізована конфігурація «Корпоративна для України», що містить розширений план бухгалтерських рахунків (для середніх, великих і груп компаній) і дозволяє отримувати та експортувати різні види фінансових, бухгалтерських й управлінських звітів, а також містить додаткові можливості для ведення управлінського обліку: 1) додатковий план рахунків для ведення управлінського обліку; 2) набір документів для реєстрації операцій в управлінському обліку; 3) можливість побудови звітів про операційну діяльність підприємства з урахуванням зареєстрованих операцій як операційного, так і управлінського обліку; 4) набір корпоративних звітів з можливістю консолідації в групі компаній; 5) також у системі «Облік SaaS» реалізовані галузеві рішення для українських підприємств
Softpro²³⁸	Надає комплекс послуг, спрямований на впровадження ERP-системи на підприємстві з урахуванням його особливостей. «Універсал 7:ERP» – багаторівневе рішення для автоматизації бізнес-процесів середнього та великого бізнесу, яке забезпечує: 1) ведення бухгалтерського і податкового обліку відповідно до національних стандартів; 2) ведення обліку персоналу та розрахунків з оплати праці; 3) облік руху ТМЦ; 4) формування прейскурантів на продукцію, товари, послуги; 5) планування фінансів; 6) організацію процесів переміщення сировини чи товарів; 7) документооборот; 8) аналіз діяльності

²³⁶ Автоматизация предприятия, комплексная система управления бизнесом. URL: <http://www.it.ua/>²³⁷ Облік SaaS – бухгалтерський облік он-лайн. URL: <https://ioblik.com/uk>²³⁸ Softpro. URL: <http://www.wgsoftpro.com/2017/main.php>

1	2
ІС-ПРО ²³⁹	Управлінсько-бухгалтерська програма. Забезпечує, зокрема: 1) ведення бухгалтерського обліку; 2) ведення обліку договорів; 3) ведення обліку взаєморозрахунків та грошових коштів; 4) керування запасами, закупівлею і продажем; 5) підготовку й облік виробництва; 6) управлінський аналіз
ПК «Універсал» ²⁴⁰	Призначена для автоматизації будь-якого виду обліку на підприємствах різного масштабу, сфер діяльності, форм власності. Існує система побудови та налаштування документообігу, вбудована макромова, система візуального проектування SQL-запитів, OLAP-аналіз даних тощо
SAP ²⁴¹	Німецька програма, що забезпечує автоматизацію системи, планує ресурси великих компаній, розраховує різні параметри і всю отриману інформацію формуює в один аналітичний масив. Вона також побудована за модульною схемою. Надає можливість використовувати як окремі конфігурації програми, так і їх синхронізацію. Програма поєднує в собі функції не тільки бухгалтерського обліку і звітності, але й логістики
АРМ «Базис» ²⁴²	Автоматизоване робоче місце (АРМ) «Базис» складається з комплексу локальних АРМ бухгалтера (наприклад, «Баланс», «Зарплата», «Банк» тощо), об'єднаних спільною ідеологією та інформаційно між собою пов'язаних. На сьогодні містить такі підсистеми: оренда; баланс; банк; дебітори; депоненти; зарплата; каса; компенсація; податковий облік; основні засоби та інші
Microsoft Dynamics AX ²⁴³	Microsoft Dynamics AX (раніше Ахapta) – комплексна система управління підприємством (ERP II) для великих компаній або динамічно зростаючого середнього бізнесу. Система охоплює всі сфери діяльності компаній: виробництво та дистрибуцію, постачання і проекти, фінанси та засоби бізнес-аналізу. Функціональність системи може розширюватися за допомогою галузевих рішень. Переваги Microsoft Dynamics AX: 1) підходить для великого бізнесу з розгалуженою структурою; 2) гнучкість у налаштуванні під специфіку бізнесу; 3) можливість прогнозування і планування ресурсів; 4) трирівнева архітектура; 5) можливість масштабування і роботи у кластерах; 6) багатомовний зручний інтерфейс; 7) мультивалютність і консолідація; 8) можливість ведення декількох видів обліку одночасно; 9) можливість роботи з мобільних пристроїв; 10) можливість розташування у хмарі

²³⁹ Система управління підприємством ІС-ПРО. URL: <http://www.intelserv.com/>²⁴⁰ Програмний комплекс «Універсал». Автоматизація бухгалтерського обліку. URL: <http://www.aist.com.ua/products/universal/>²⁴¹ Рішення для бізнесу. Бізнес-додатки SAP. URL: <https://www.sap.com/ukraine/index.html>²⁴² Basis Software. URL: <http://basis-ua.com/>²⁴³ MICROSOFT DYNAMICS AX (АХАПТА). URL: <http://innware.com/uk/products/erp-sistemi/microsoft-dynamics-ax>

1	2
Дельфін ²⁴⁴	Комплекс бухгалтерських програм «Дельфін» працює відповідно до принципів ведення бухгалтерського обліку і повністю відповідає чинному законодавству України. Конфігурація програм дає можливість проводити оперативний облік, управляти торговими, фінансовими, складськими та іншими операціями. Основні характеристики бухгалтерських програм «Дельфін»: усі модулі бухгалтерських програм виконані на високому рівні з урахуванням особливостей чинного українського законодавства. Конфігурації для різних сфер діяльності – торгівля, виробництво, сільське господарство. Гнучкість – оперативна реакція на зміни в законодавстві тощо. Мережева версія, робота на віддаленому сервері. Проста міграція – можливість перенесення інформації з інших бухгалтерських програм: 1С, «Парус» тощо
Галактика ²⁴⁵	«Галактика ERP» – це система управління підприємством, що закриває всі основні операційні та управлінські завдання. Складається з різних програмних модулів, які можна підбирати індивідуально, залежно від потреб та технічних можливостей підприємства. Кожен модуль відповідає за автоматизацію конкретних профільних завдань. Особливості ERP системи «Галактика»: 1) захист конфіденційної інформації від несанкціонованого доступу; 2) підтримка українських національних стандартів бухгалтерського обліку (НСБО) та міжнародних стандартів фінансової звітності (автоматизація МСФЗ); 3) адаптація системи до тих чи інших умов ведення бізнесу; 4) відповідність стандарту MRP-II (планування виробничих ресурсів); 5) можливість інтеграції з будь-яким програмним забезпеченням сторонніх розробників; 6) легке налаштування створення звітів різного змісту, структури і формату; 7) організація віддаленого доступу до системи, включаючи використання каналів зв'язку з низькою пропускну здатністю; 8) відкритість системи
Парус ²⁴⁶	«Парус-Підприємство 8» – це комплексна система керування підприємством, призначена для використання на великих підприємствах різної галузевої спрямованості і в корпоративних структурах. Система створена на базі СУБД ORACLE в архітектурі «клієнт-сервер» з використанням сучасних технологій обробки інформації та підготовки документів MS Office, Seagate Crystal Reports та Fast Reports. «Парус-Підприємство 8» має модульну структуру. Кожен з модулів може працювати як у взаємодії з іншими модулями системи, так і автономно. Завдяки такому принципу побудови системи існує можливість поступового нарощування її можливостей при розширенні автоматизації керування підприємством

* Джерело: складено авторами.

²⁴⁴ Комплекс бухгалтерських програм «Дельфін». URL: <http://www.delfin.kharkov.ua/>

²⁴⁵ Корпорація «Галактика». URL: <http://galaktika.ua/?lang=uk>

²⁴⁶ Група компаній «Парус». URL: <http://parus.ua/ua/2/>

Також потенціал формування податкового аудиторського файлу має популярна серед українських бухгалтерів програма «1С: Підприємство». Проте виробник програмного забезпечення для бухгалтерів 1С, а також його Група компаній «Парус» опинилися у списку господарських суб'єктів країни-агресора, до яких застосовуються санкції, і, відповідно, її використання в Україні обмежено.

Підсумовуючи зазначене, наголосимо на тому, що після розроблення алгоритму формування SAF-T розробники (чи конкретний розробник) програми для ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності може (повинен) адаптувати свій програмний продукт шляхом оновлення, розширення функціоналу з метою формування SAF-T.

Щодо порядку проведення е-аудиту на основі податкового аудиторського файлу, то його доцільно здійснювати в кілька етапів²⁴⁷. На першому етапі платник податків формує дані у форматі SAF-T та надає їх до фіскального органу. Підготовка податкового аудиторського файлу та його передавання до відповідного органу ДФС можуть здійснюватися як на вимогу фіскального органу, так і у встановлений законодавством термін. Також можуть мати місце обидві умови подання файлів. При цьому використовуються спеціальні алгоритми шифрування даних з високим рівнем криптографічної стійкості, а також складається протокол здавання-приймання конфіденційної інформації. На другому етапі аудитор завантажує дані з захищеного сервера та починає їх аналізувати за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення (ACL, IDEA тощо)^{248, 249}. Після завершення контрольних-перевірочних процедур платник податків отримує протокол аудиту, у якому містяться висновки, зроблені в ході електронної податкової перевірки.

²⁴⁷ Подік І. І., Живко М. О., Вольних А. І. Електронний аудит на основі податкового аудиторського файлу: світовий досвід та українські перспективи. *Соціально-правові студії*. 2018. Випуск 1. С. 158–166. URL: http://www2.lvduvs.edu.ua/documents_pdf/biblioteka/sps/SPS_2018_1/24.pdf

²⁴⁸ Білецька Г. М., Ковтунович Н. Л. Окремі аспекти проведення е-аудиту: SAF-T та вибір спеціалізованого програмного забезпечення. *Фінансове право*. 2017. № 1. С. 10–16.

²⁴⁹ Подік І. І., Білецька Г. М., Ковтунович Н. Л. Нормативно-правове забезпечення електронного аудиту в Україні: сучасний стан та перспективи. *Економіка та держава*. 2018. № 10. С. 37–41.

Рекомендований порядок проведення електронного аудиту дозволить досягти більш прогресивних та цивілізованих взаємовідносин між платниками податків та фіскальними органами. Адже на сьогодні перевірка діяльності суб'єкта господарювання та складання висновків за її результатами є найбільш складними і конфліктними їх аспектами. Відповідно, формування і реалізація чіткої та послідовної державної політики у цьому напрямі матиме наслідком підвищення ефективності реалізації податкової реформи, із дотриманням орієнтації на гармонізацію відносин між платниками податків та органами ДФС, спрощення ведення бізнесу, своєчасність і повноту сплати податків великими платниками податків, а також загальне поліпшення інвестиційного клімату в Україні.

Запитання для самоконтролю:

1. Якими нормативно-правовими актами визначено напрями запровадження е-аудиту в Україні?
2. Що являє собою проект SAF-T-UA? Перерахуйте його складові.
3. Що таке е-аудит у розумінні ІОТА?
4. Яке спеціалізоване програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку ви знаєте? Перерахуйте.
5. Які етапи порядку проведення е-аудиту на основі податкового аудиторського файлу вам відомі?

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 2005 Observations on the Implementation of IFRS. 2006. URL: https://www.feicanada.org/files/IFRS_Obs_on_the_Implementation.pdf
2. ACL overview. URL: <http://www.metalogicsystems.com/services/acl.htm>
3. ACL: Getting Started. URL: http://highered.mheducation.com/sites/dl/free/0077862341/1016501/ACL9_Getting_Started_Guide_PDF.PDF
4. ACL™ Analytics / ACL™ Analytics Exchange. URL: <http://www.dab-software.com/en-US/inhalte-en/acltm-products/>
5. Asadov A. E-audit and minimization of risks of the tax evasion. *Azərbaycanın vergi jurnalı*. 2015. № 1 (121). URL: <http://vergiyjurnali.az/upload/File/2015-1.A.Asadov.pdf>
6. Autoridade Tributária e Aduaneira. Selo de Validação AT (SVAT). URL: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/SAFT_PT/Paginas/SVAT.aspx
7. Basis Software. URL: <http://basis-ua.com/>
8. Chambers A. D. Computer auditing. London: Pitman books ltd, 1981. 238 p.
9. Clowes K. W. EDP auditing. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, Limited, 1988. 590 p.
10. Doing Business – 2017: Measuring Regulatory Quality and Efficiency // World Bank Group, 2017. URL: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>
11. Doing Business – 2018: Reforming to Create Jobs. URL: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>
12. E-audit road map: standards for auditors working in the area of electronic audit / Version 3.0. 2014. URL: <https://www.iota-tax.org/news/eu-e-audit-road-map-version3-standards-auditors-working-area-electronic-audit>

13. Elektron auditə dair beynəlxalq təcrübə barədə icmal. URL: <http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=beynelxalq&news=33>
14. ESKORT Computer Audit (SESAM). URL: <https://www.intrasoft-intl.com/files/dmfile/ESKORTComputerAuditSESAM20122.pdf>
15. Guidance for the Standard Audit File - Payroll, Version 1.0: Appendix B: SAF-P Schema version 1.00. Centre For Tax Policy And Administration. 15 p.
16. Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0. Forum On Tax Administration. OECD. April 2010. 16 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/45045602.pdf>
17. IFRS Taxonomy 2017. A view of the IFRS Taxonomy 2017 in Ukrainian. URL: <https://zakon.help/article/taksonomiya-2017-ukrainskoyu/>
18. Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions the 2003 reports. OECD. Ottawa, 2003. 38 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf>
19. Information technology audit process. URL: http://en.wikipedia.org/wiki/Information_technology_audit_process
20. Inland Revenue Authority of Singapore. GST-Registered Businesses Audits by IRAS. URL: <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Getting-it-right/GST-Registered-Businesses-Audits-by-IRAS/>
21. International Accreditation Forum, Inc. MD 4:2008 – «Mandatory Document for the use of Computer Assisted Auditing Techniques («CAAT») for Accredited Certification of Management Systems», 2008. URL: http://www.iaf.nu/upFiles/232846.IAF-MD4-2008-CAAT_Pub.pdf
22. International Organization for Standardization. URL: <http://www.iso.org/iso/home.html>
23. ISACA, IS auditing guideline G3 – «Use of computer assisted audit techniques (CAATs)», 2008.
24. MICROSOFT DYNAMICS AX (AXAPTA). URL: <http://innoware.com/uk/products/erp-sistemi/microsoft-dynamics-ax>

25. Ministerstwo Finansów. Jednolity Plik Kontrolny (JPK). URL: <http://www.finance.mf.gov.pl/pp/jpk>
26. O'Kelly C. In a Nuthsell. XBRL Development. Accountancy Ireland October. 2005. Vol. 37. №. 5. P. 173.
27. Responsive Government – A New Service Agenda. URL: http://www.agimo.gov.au/publications/2006/march/introduction_to_responsive_government/architecture
28. Rich Lanza, CFE, CPA, PMP. «Fraud data integration tools: comparing best software for fraud examinations». *Fraud magazine*, 2004.
29. Softpro. URL: <http://www.wgsoftpro.com/2017/main.php>
30. The Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting. URL: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/010_Auditing_Standards_Committee_Auditing_Section_American_Accounting_Association.pdf
31. Understanding XBRL for regulatory filing. URL: <https://www.xbrl.org/the-standard/how/getting-started-for-business/>
32. Wilkinson J. W., Cerullo M. J. Accounting information systems: essential concepts and applications. 3rd ed. N. Y.: Wiley&Sons, 1997. P. 56.
33. Williamson A. L. Audit Automation, Accountants Digest. 1994. № 318. London: ICAEW. P. 1.
34. XBRL News. URL: <https://www.xbrl.org/news/>
35. Автоматизация предприятия, комплексная система управления бизнесом. URL: <http://www.it.ua/>
36. Белобжецкий И. А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля. Москва: Финансы и статистика, 1985.
37. Билоус С. Использование COBIT и ITIL для соответствия требованиям Закона Sarbanes-Oxley (SOX). URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/441/1/Us.pdf>
38. Бойко Л. М., Пустяк О. В. Теоретичні основи комп'ютерного аудиту. *Комунальне господарство міст*. 2013. № 108. С. 385–389.

39. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі. Житомир: ЖДТУ, 2004. 564 с.

40. *Вестник XBRL*. URL: <http://www.cbr.ru/publ/?PrtId=xbrl>

41. *Вестник XBRL*. 2016. № 1. URL: http://www.cbr.ru/publ/xbrl/longread/01_2016.html36

42. Вознесенский Э. А. Внутрихозяйственный контроль на предприятии. Ленинград, 1967.

43. Група компаній «Парус». URL: <http://parus.ua/ua/2/>

44. Гусак Н. Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств: навч. посіб. для вищ. навч. закладів. Київ: Центр навчальної літератури, 2007. 319 с.

45. Гусейнов З. В. Современная налоговая система Азербайджана и основные направления налоговой политики. Баку, 2016. URL: <http://unec.edu.az/application/uploads/2016/03/Guseynov-Zaur-dissertatsiya.pdf>

46. Гуцаленко Л. В., Замощенко Т. В. Комп'ютеризація аудиту в Україні: сучасний стан та проблеми. *Таврійський державний агротехнологічний університет*. С. 123–131. URL: <http://nauka.tsatu.edu.ua/print-journals-tdatu/p-index.html>

47. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 245 с.

48. Додонов О. Г., Горбачик М. Г., Кузнєцова М. Г. Інформаційне суспільство: технології та безпека. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 4. С. 166–170.

49. Електронна услуга за подаване на данъчни и осигурителни декларации и формуляри по електронен път. *Ръководство за клиента на НАП*. 2015.

50. Ермоленко А. А. Совершенствование налоговой системы Республики Азербайджан в современных условиях. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2014. № 45. С. 245–247.

51. Зоріна О. А. Автоматизація аудиту в Україні: проблеми та перспективи розвитку. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2008. № 2. С. 25–30.
52. Информация о технических требованиях СЭД и безопасности данных. URL: <https://www.vid.gov.lv>
53. ИС «Контрол» Ръководство за употреба – електронни услуги. URL: inetdec.nra.bg/docs/ИС%20Контрол%20-%20Указание%20за%20употреба_електронни_услуги_19_08_2014.pdf
54. История развития XBRL. URL: <http://www.xbrl-ru.ru/general/history/>
55. Івахненко С. В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 10. С. 38–44.
56. Івахненко С. В. Поняття комп'ютерного контролю та аудиту. *Вісник Міжгалузевого інституту управління*. 2009. № 2. С. 56–60.
57. Комплекс бухгалтерських програм «Дельфін». URL: <http://www.delfin.kharkov.ua/>
58. Конституция Республики Болгария от 13.07.1991. URL: <http://www.parliament.am/library/sahmanadrutyunner/bulgaria.pdf>
59. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Офіційний вісник України*. 2010. № 72. С. 2598.
60. Коротун В. І. Удосконалення технологій адміністрування податків в Україні. URL: http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/196/1/163_IR.pdf
61. Корпорація «Галактика». URL: <http://galaktika.ua/?lang=uk>
62. Косиця О. О. Окремі аспекти правового регулювання інформаційного забезпечення діяльності фіскальних органів пострадянських країн. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. № 1. С. 18–22.
63. Крот Ю. М., Шинкаренко О. М., Сірош М. В. Проблеми автоматизації аудиту. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2011. № 25. С. 43–47.
64. Кудрицький Б. В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні: проблеми та шляхи подолання. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. № 18. С. 320–327.

65. Лист ДФС України від 04.01.2017 № 30/6/99-99-15-02-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70975.html>

66. Людвенко Д. В. Проблеми та шляхи використання інформаційних технологій у сфері обліку та аудиту. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. № 1. С. 137–141.

67. Медне А. Влияние бухгалтерского учета хозяйственной деятельности и налогов на управление предпринимательством. *Міжнародний збірник наукових праць*. Вип. 1. С. 181–188. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/78977/74835>

68. Меморандум про взаєморозуміння щодо розробки і запровадження Системи фінансової звітності від 18.12.2017 № 102/15. URL: https://www.nssmc.gov.ua/wpcontent/uploads/2017/12/MemorandumXBRL_Minfin_NBU_NSSMC_NFP_15122017pdf.pdf

69. Мусаев А. Ф. Инновационные меры развития налоговой системы в Азербайджанской Республике. *Знания и инновации*. 2013. № 5. С. 25–27.

70. Мусаев А. Ф. Особенности налоговой политики при стимулировании инновационной деятельности. *Налоговые новости Азербайджана*. 2012. № 1. С. 61–70.

71. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11.07.2000 № 905. URL: http://www.taxes.gov.az/uploads/qanun/2016/mecelle_rus.pdf

72. О налогах и пошлинах: Закон Латвийской Республики от 18.02.1995 (в ред. от 2016). URL: http://www.baltikon.lv/?object_id=383

73. О службе государственных доходов: Закон Латвийской Республики от 29.10.1993. URL: <https://www.vid.gov.lv>

74. Облік SaaS – бухгалтерський облік он-лайн. URL: <https://ioblik.com/uk>

75. Обобщение отчета о ревизии Государственного контроля. Рига, 2016. URL: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/Majaslapa%20RU/Rev%C4%ABzijas%20zinojumi/2015/2.4.134_2015/kopsavilkuma_buklets_ru_final1.pdf

76. Особенности бухгалтерского учета, анализа и аудита в Республике Болгария. *Международный бухгалтерский учет*. 2010. № 2. URL: cyberleninka.ru/article/v/osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-analiza-i-audita-v-respublike-bolgariya

77. Островська О. А. Технологія XBRL: обробка бізнес-інформації в умовах глобалізації світової економіки. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/21928/1/70-73.pdf>

78. Отчетность в формате XBRL: сроки внедрения и перспективы развития. URL: <http://seminar-go.ru/materials/ar5/11.pdf>

79. Офіційний ресурс Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua>

80. Офіційний сайт Міністерства податків Азербайджанської Республіки. URL: http://www.taxes.gov.az/?lang=_rus

81. Податковий аудит: навч. посіб. / за заг. ред. В. А. Онищенко, А. О. Чугаєва. Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. 396 с.

82. Податковий кодекс Республіки Казахстан від 10.12.2008 № 99-IV (із змінами та доповненнями на 11.05.2017). URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

83. Податковий кодекс України від 02.12.2010. *Голос України*. 2010. № 229–230.

84. Податково-страховий процесуальний кодекс від 01.01.2006 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135514513>

85. Подольский В. И., Щербакова Н. С., Комиссаров В. Л. Компьютерный аудит: практическое пособие / под ред. В. И. Подольского. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 128 с.

86. Полозов А. Б. XBRL – электронный язык МСФО-отчетности. *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. URL: <http://www.ippnou.ru/print/009351/>

87. Порядок надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки: наказ

Міністерства фінансів України від 07.11.2011 № 1393 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0044-12#n14>

88. Порядок подання платником податків заяви про проведення документальної невідної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки: наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2015 № 1040. *Офіційний вісник України*. 2015. № 102.

89. Правила підготовки документів в електронному вигляді, складання, зберігання та обігу в державних і муніципальних установах, а також порядок електронного документообігу між державними органами або між цими установами і фізичними та юридичними особами: затв. Кабінетом Міністрів Литовської Республіки від 28.06.2005 № 473. URL: <https://likumi.lv/doc.php?id=111613&from=off>

90. Правила щодо реалізації Закону «Про захист секретної інформації». URL: www.mvr.bg/NR/rdonlyres/E2282CAC-AC46-4318-BCB9-070209146F1A/0/PPZZKI.pdf

91. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XV. *Офіційний вісник України*. 1999. № 33.

92. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XV. *Офіційний вісник України*. 1999. № 33.

93. Про бухгалтерський облік: Закон Республіки Болгарія від 01.01.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://lex.bg/laws/ldoc/2135213569>

94. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>

95. Про електронний документ і електронний підпис: Закон Республіки Болгарія від 06.10.2001 (із змінами і доповненнями). URL: <http://lex.bg/laws/ldoc/2135180800>

96. Про електронний підпис та електронний документ: Закон Азербайджанської Республіки від 04.03.2004. URL: <http://www.azerights.info/index.php/zakony/631>

97. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 № 852-IV // *Голос України*. 2003. № 119.

98. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>

99. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. *Голос України*. 2003. № 119.

100. Про електронні документи: Закон Латвійської Республіки від 20.11.2002. URL: <https://likumi.lv/ta/id/68521-elektronisko-dokumentu-likums>

101. Про затвердження переліку великих платників податків, що підлягають моніторингу: Постанова Уряду Республіки Казахстан від 29.12.2016 № 918. URL: https://tengrinews.kz/zakon/pravительство_respubliki_kazahstan_premier_ministr_rk/finansyi/id-P1600000918/

102. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>

103. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

104. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 06.06.2017 № 557. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0959-17>

105. Про затвердження форм податкових реєстрів та правил їх складання: наказ Міністерства фінансів Республіки Казахстан від 15.04.2015 № 271 (із змінами та доповненнями від 19.10.2016). URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=34024799

106. Про затвердження форм податкової звітності та правил їх складання: наказ Міністерства фінансів Республіки Казахстан від 25.12.2014 № 587. URL: https://tengrinews.kz/zakon/pravительство_respubliki_kazahstan_premier_ministr_rk/finansyi/id-P1600000918/

107. Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах: Закон України від 05.07.1994 № 80/94-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80>

108. Про захист секретної інформації: Закон Республіки Болгарія від 30.04.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.pz.government.bg/z/11.pdf>

109. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 48. Ст. 650.

110. Про міжнародний торговий арбітраж: Закон Республіки Болгарія від 05.08.1988 (із змінами). URL: <http://www.lex.bg/laws/ldoc/2131785729>

111. Про Національне агентство з доходів: Закон Республіки Болгарія від 29.11.2002 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.nap.bg/page?id=428>

112. Програмний комплекс «Універсал». Автоматизація бухгалтерського обліку. URL: <http://www.aist.com.ua/products/universal/>

113. Радионов И. В., Гурьев Н. Р., Молибог В. Ю. Налоговый мониторинг: новые правила организации информационного взаимодействия и практические аспекты их внедрения. *Налоговая политика и практика*. 2015. № 10. С. 64–69.

114. Рафальська К. Бухоблік та аудит чекають великі зміни у 2018. URL: https://biz.nv.ua/ukr/experts/rafalskaya_e/bukhoblik-ta-audit-nastupnoho-roku-chekajut-veliki-zmini-2442262.html

115. Рафальська К. У чому плюс нової електронної фінзвітності. URL: https://biz.nv.ua/ukr/experts/rafalskaya_e/u-chomu-pljus-novoji-elektronnoji-sistemi-finzvitchnosti-2410663.html

116. Рішення для бізнесу. Бізнес-додатки SAP. URL: <https://www.sap.com/ukraine/index.html>

117. Романов А. Н., Одинцов Б. Е. Автоматизация аудита. Москва: ЮНИТИ, 1999. 336 с.

118. Романов А. Н., Одинцов Б. Е. Компьютеризация аудиторской деятельности: учеб. пособ. для вузов. Москва: Аудит: ЮНИТИ, 1996. 270 с.

119. С ИС «Контроль» НАП подобри ефективността на контролната дейност. URL: http://computerworld.bg/46999_s_is_kontrol_nap_podobri_

efektivnostta_na_kontrolnata_dejnost

120. Система управління підприємством IC-ППО. URL: <http://www.intel.serv.com/>

121. Служба государственных доходов. Информация налогоплательщикам о компьютеризированном налоговом аудите. URL: <https://www.vid.gov.lv>

122. Стоянова Е. Някои проблеми на данъчно-осигурителния контрол в България. URL: <http://ides.bg/media/1299/06-2014-elena-stoyanova.pdf>

123. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>

124. Угода про технічне співробітництво між Державною податковою службою України та Службою державних доходів Латвійської Республіки від 11.10.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/428_052

125. Ус Р. Л. Інструментальні засоби підтримки процесу аудиту інформаційних технологій. *Формування ринкової економіки*. 2010. № 24. С. 587–598.

126. Финансовый контроль: международный опыт: научно-практическое издание. Киев: УБД НБУ, 2013. 429 с.

127. Фінансовий сектор отримає єдину Систему фінансової звітності. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/2017/12/20/fnansoviy-sektor-otrima-dinu-sistemu-fnansovo-zvtnost/>

128. Хорунжак Н. М. Логіко-статистичні інформаційні моделі та перспективи їхнього використання для діагностики стану процесу фінансування бюджетних установ. *Торгівля і ринок України*. 2013. № 36. С. 88–101.

129. Цивільно-процесуальний кодекс Болгарії від 20.06.2007 (із змінами і доповненнями). URL: <http://bulgaris.ru/Grajdanzprkodeks.html>

130. Шимків А. Англо-український тлумачний словник економічної лексики. Київ, 2004. 429 с.

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р. Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

Редакційна колегія:

Пашко П. В., д.е.н. (голова)

Бережнюк І. Г., д.е.н.

Деркач Л. В., к.ю.н.

Крисоватий А. І., д.е.н.

Мазаракі А. А., д.е.н.

Ченцов В. В., д.держ.упр., д.іст.н.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

- 2002
«Основи митної справи»
«Митний контроль та митне оформлення»
- 2003
«Таможенное оформление морских грузов»
«Основы таможенного дела в Украине»
«Митний контроль на автомобільному транспорті»
- 2004
«Митний контроль на залізничному транспорті»
«Митне оформлення автотранспортних засобів»
«Основи митної справи в Україні»
- «Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»
«Митний контроль на повітряному транспорті»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
«Коментар до Митного кодексу України»
- 2005
«Порядок заповнення вантажної митної декларації»
- 2006
«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»
«Історія митної справи в Україні»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
- 2008
«Основи митної справи в Україні»
- 2009
«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»
«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»
«Митне оформлення енергоносіїв»
«Митна безпека»
- «Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»
«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів:
збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»
- 2010
«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»
«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»
- 2011
«Митні інформаційні технології»
«Особливості митної класифікації товарів»
- «Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»
«Розподілені бази даних»
- 2012
«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»
«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»
- «Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»
«Архітектура комп'ютера»
«Комп'ютерна схемотехніка»
- 2013
«Актуальні питання теорії та практики митної справи»
«Історія митної діяльності»
«Механізми державного управління митною справою»
«Формування системи митного аудиту»
- 2014
«Митна енциклопедія, т. 1»
«Митна енциклопедія, т. 2»
«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:
2015

- «Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
 - «Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
 - «Митна політика держави та її реалізація митними органами»
 - «Механізми державного управління митною справою»
 - «Історія митної діяльності»
 - «Митне право України»
 - «Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
 - «Митна справа»
 - «Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
 - «Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
 - «Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
 - «Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
 - «Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
 - «Let Develor English skills»
 - «Кримінальний процес України»
 - «Європейська інтеграція»
 - «Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
 - «Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»
- 2016
- «Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
 - «Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
 - «Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
 - «Математика для економістів. Вища математика. Частина I. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
 - «Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
 - «Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
 - «Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
 - «Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
 - «Практикум з інформаційних систем в економіці»
 - «Практикум з WEB-програмування»
 - «Малий та середній бізнес у взаємодіях із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
 - «Моделювання систем захисту інформації»
 - «Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
 - «Актуальні питання розвитку банківської системи України»
 - «Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
 - «Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
 - «Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
 - «Правове забезпечення фінансової безпеки України»
 - «Grammar for Students of Economics (для економістів)»
 - «English Grammar for law Students (для юристів)»
 - «Алгоритмізація та програмування»
 - «Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
 - «Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»
 - «Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»
 - «Інформаційні системи і технології»
 - «Інформаційні системи і технології на підприємстві»
 - «Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
 - «Економічні перспективи підприємництва України»
 - «Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

- «Теорія держави і права»
- «Реформування податкової та митної систем України»
- «Історія митної діяльності»
- «Механізм державного управління митною справою»
- «Митна політика держави та її реалізація»
- «Митне право України»
- «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
- «Державні цільові фонди»
- «Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
- «Міжнародне фінансове право»
- «Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
- «Тактика розслідування фінзлочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
- «Інститут митної вартості імпортованих товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»
- «Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
- «Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
- «Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
- «Митна статистика України»
- «Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»
- «Інформаційні системи і технології в податковій справі»
- «Митна справа України»
- «Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»
- «Актуальні проблеми приватного права»
- «Антикризове управління фінансовими корпораціями»
- «Оподаткування електронної комерції в Україні»
- «Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»

2018

- «Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»
- «Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»
- «Митна логістика»
- «Інноватика на фінансових ринках»
- «Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»
- «Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»
- «Адміністрування податків і платежів»
- «Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізацій»
- «Управління митними ризиками: теорія та практика»
- «Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»
- «Фінансовий ринок»
- «Підприємництво в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»
- «Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»
- «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»

Навчальне видання

**СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА
В УКРАЇНІ»**

*Білецька Ганна Миколаївна, Данилова Ольга Миколаївна,
Кармаліта Марія Володимирівна, Ковтунович Наталія Леонідівна,
Подік Іванна Іванівна, Шевчук Олег Анатолійович*

**ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ – СУЧАСНА ФОРМА
ЕЛЕКТРОННОГО КОНТРОЛЮ (СВІТОВІ
ТЕНДЕНЦІЇ ТА ЕТАПИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ)**

**ELECTRONIC AUDIT – MODERN FORM OF
ELECTRONIC CONTROL (GLOBAL TRENDS AND
STAGES OF IMPLEMENTATION)**

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Д. М. Алексєєв
Д. М. Алексєєв

Підписано до друку 21.12.2018 р. Формат 60 x 84 ¹/₁₆.
Папір офсетний. Гарнітура «Таймс». Друк офсетний.
Умовн.-друк. арк. 11,86
Наклад 300 прим.

Видавництво «Алерта»
04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30; (099) 607-97-62

E-mail: alerta.pravovaednist@gmail.com, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.