

БІЛЕЦЬКА

Ганна Миколаївна
biletskaam@gmail.com

УДК 336.225.673:657.362.2

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

КОВТУНОВИЧ

Наталія Леонідівна
ndifp_2010@ukr.netк.ю.н., завідувач відділу, НДІ
фіскальної політики
Університету ДФС УкраїниCOMPARATIVE AND ANALYTICAL
CHARACTERISTIC OF ELECTRONIC
FORMS OF TAX CONTROL ON THE
BASIS OF TAXPAYERS DATA IN
ELECTRONIC FORMATстарший науковий співробітник,
НДІ фіскальної політики
Університету ДФС України

У статті розглянуто особливості запровадження форм податкового контролю на основі надання контролюючим органам електронних даних платників податків відповідно до рекомендацій ОЕСР. Здійснено описово-порівняльний аналіз форматів надання даних бухгалтерського обліку платниками податків, етапів їх запровадження у зарубіжній практиці. Розкрито зміст SAF-T, E-Bilanz, SIE XML, FEC та інших форматів надання платниками податків даних в електронному вигляді з метою проведення податкового контролю.

* * *

В статье рассмотрены особенности внедрения форм налогового контроля на основе предоставления контролирующим органам электронных данных налогоплательщиков в соответствии с рекомендациями ОЭСР. Осуществлен описательно-сравнительный анализ форматов предоставления данных бухгалтерского учета налогоплательщиками, этапов их внедрения в зарубежной практике. Раскрыто содержание SAF-T, E-Bilanz, SIE XML, FEC и других форматов предоставления налогоплательщиками данных в электронной форме с целью осуществления налогового контроля.

* * *

The article deals with the peculiarities of introduction of forms of the tax control on the basis of electronic data of taxpayers according to OECD recommendations. A descriptive-comparative analysis of formats for providing tax accounting data for taxpayers, stages of their implementation in foreign practices was carried out. The stages of development of the standard audit file SAF-T are considered. Its essence is revealed and international experience of implementing a standard audit file in the activity of fiscal authorities is analyzed in order to tighten control over taxpayers. The contents of E-Bilanz, SIE XML, FEC and other formats for providing taxpayers with electronic data for the purpose of tax control are disclosed.

Recommendations on the selection of specialized software and its application by fiscal authorities are made. It was emphasized that the large-scale implementation of the standard audit file in the majority of countries took place during the last years. In order to take into account the interests of all stakeholders, specialist commissions (groups) were set up to develop the SAF-T format, which included auditors of fiscal authorities, software developers, academics and professional accounting organizations. The common trend in the introduction of electronic forms of control based on data from taxpayers is the use of the IT environment aimed primarily for the interaction of fiscal authorities with taxpayers, as well as the development of appropriate electronic formats and the application of specialized accounting analysis programs.

The research was conducted by summarizing and analyzing world practice on the application of formats for providing fiscal authorities with electronic data in order to carry out tax controls, comparative and analytical characteristics of the settlement of the above-mentioned issues.

Ключові слова: форми електронного контролю, податкові перевірки, електронний формат, стандартизована система звітів, електронний аудит, таксономія, інформаційні системи

Ключевые слова: формы электронного контроля, налоговые проверки, электронный формат, стандартизированная система отчетов, электронный аудит, таксономия, информационные системы

Keywords: forms of electronic control, tax audits, electronic format, standardized system of reports, electronic audit, taxonomy, information systems

ВСТУП

Першочерговим завданням сьогодення, яке ставить сучасне суспільство перед фіскальними органами, є забезпечення повноти та своєчасності податкових надходження до державного бюджету, що значною мірою залежить від ефективності контрольної функції податків, яка проявляється через податковий контроль.

Варто підкреслити, що суттєве поліпшення якості податкового контролю можливе за рахунок упровадження передової світової практики, зокрема щодо застосування електронних форм контролю на основі

відповідних форматів. До них віднесено електронний аудит як частину стандартної податкової перевірки, стандартизовану систему звітів SBR (Standard Business Reporting) з використанням XBRL (Extensible Business Reporting Language), а також інші формати на основі електронних даних платників податків, що враховують особливості державного управління.

Спільною тенденцією запровадження електронних форм контролю на основі даних платників податків є використання інформаційно-технологічного середовища, спрямованого насамперед на взаємодію фіска-

льних органів з платниками податків, а також розроблення відповідних електронних форматів та застосування спеціалізованих програм аналізу даних бухгалтерського обліку. Ця форма податкового контролю є актуальною для держав, які прагнуть підвищити ефективність контрольної функції фіскальних органів.

Необхідно зауважити, що проблематика запровадження форм електронного контролю, у тому числі розроблення електронних форматів надання до контролюючих органів платниками податків інформації щодо їх господарської діяльності, тією чи іншою мірою висвітлювалася такими авторами, як Л.М. Бойко, А.Т. Гаркуша, С.В. Івахненко, Б.В. Кудрицький, Д.В. Людвенко, І.І. Подік та іншими.

МЕТА РОБОТИ

Метою дослідження є аналіз світової практики щодо створення та запровадження електронних форм та форматів податкового контролю на основі електронних даних платників податків.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною основою виконання роботи є сукупність загальнонаукових та спеціально-правових методів дослідження, що мають забезпечити об'єктивний аналіз досліджуваного явища.

Дослідження виконується шляхом узагальнення та аналізу світової практики щодо застосування форматів надання фіскальним органам електронних даних з метою проведення податкового контролю, порівняльно-аналітичної характеристики врегулювання зазначених питань.

Робота виконана на основі аналізу відповідних публікацій у спеціалізованих періодичних виданнях, наукових праць та інших джерел.

РЕЗУЛЬТАТИ

Податковий контроль на основі електронних даних платників податків є визнаним заходом у зарубіжних країнах, однак його проведення відбувається за допомогою створення різних форматів та методик.

У ході дослідження було встановлено, що більшість країн-членів Європейського Союзу вважають, що електронний аудит є саме тим чинником, який посилює контролюючу функцію і сприяє своєчасності та повноті надходження податкових зобов'язань до бюджету.

На сьогодні е-аудит являє собою перевірку фіскальними органами бухгалтерських операцій (їх джерел / походження), які надані платником податків в електронному вигляді за допомогою відповідного програмного забезпечення. Найпоширенішим форматом надання цих даних є стандартизований аудиторський файл (SAF-T), який був розроблений на основі рекомендацій ОЕСР, а саме версія SAF-T 2.0, що була оприлюднена у квітні 2010 р. Комітетом з фіскальних питань ОЕСР [1]. Цей формат є легким у використанні, призначений для здійснення електронної податкової перевірки із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення та підходить для всіх видів податків.

Отже, SAF-T – це електронний файл стандартизо-

ваної структури (рис. 1), що містить отримані з вихідної системи обліку дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також інформацію щодо змін у фінансово-господарському становищі суб'єкта господарювання за певний період.

Е-аудит з використанням SAF-T, за рекомендаціями ОЕСР, застосовується фіскальними органами в таких державах, як Португалія, Австрія, Люксембург, Польща, Литва, Норвегія [2].

Показовим також є досвід розвинених європейських країн, які у процесі розроблення формату обміну даними бухгалтерського обліку між платниками податків та контролюючими органами ухвалили рішення про використання власного формату податкового файлу, який враховує особливості їх податкової системи, серед них:

- 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 прийняв рішення про розроблення власного формату аудиторського файлу, була Німеччина. Так, у 2011 р. стартував пілотний проект E-Bilanz, а вже у 2013 р. він став обов'язковим для всіх платників податків, які формують фінансову звітність в електронному вигляді [3].

До структури E-Bilanz входять такі елементи:

- 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 передача даних за допомогою E-Bilanz відбувається на основі стандарту XBRL. Починаючи з 2017 р. фінансові звіти в електронному вигляді, що підлягають поданню 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 як окремі записи E-Bilanz до фіскальних органів.

Також варто зазначити, що податковий аудиторський файл E-Bilanz у процесі розроблення був адаптований до конфігурацій спеціалізованого програмного забезпечення для проведення фіскальними органами е-аудиту IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) [4].

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

Так, у 2014 р. 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 показників, тому нідерландські компанії самостійно можуть обирати стандарти для ведення обліку господарських операцій, а саме: МСФЗ, GAAP або поєднувати МСФЗ та GAAP.

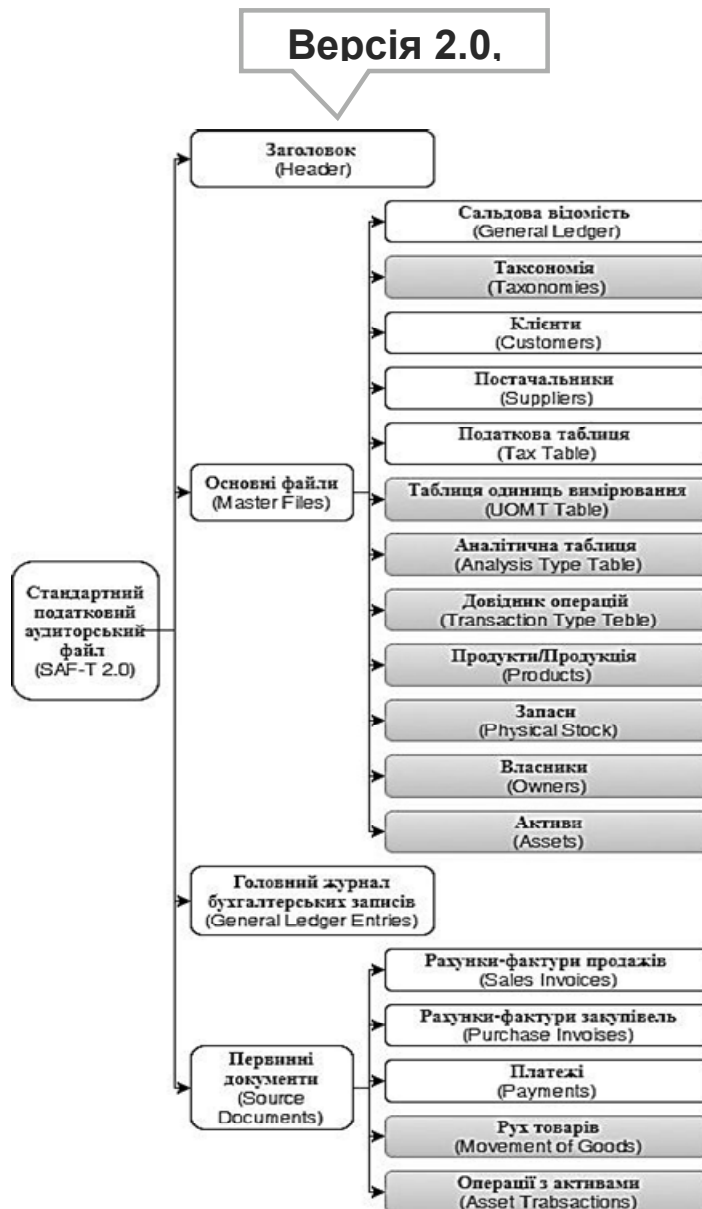


Рис. 1. Структура стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T 2.0) відповідно до рекомендацій ОЕСР

Також цікавим є той факт, що у Нідерландах вимоги до фінансової звітності (табл. 1), яка надається до фіскальних органів у форматі XML Auditfile Financieel (XAF), залежать від класифікації платника податків, а аналіз цих даних здійснюється з урахуванням виду економічної діяльності суб'єкта господарювання.

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 оподаткування, але й ведуть акти цивільного стану, здійснюють перепис населення, сприяють забезпеченню проведення загальних виборів тощо [5].

З урахуванням цих особливостей урядом Швеції було розроблено 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, у тому числі тип 4¹ – транзакції [6].

Сформований файл, крім фіскальних органів, платник податків також може 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), який введено в дію з 1 січня 2013 р.

Формування FEC здійснюється у тісній співпраці платників податків, IT-спеціалістів і 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 органу.

Вимоги до надання електронної звітності в Нідерландах [4]

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

Відповідно до правил формування FEC основними його складовими 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). Кількість та форма облікових реєстрів залежить від облікової політики та виду діяльності господарюючого суб'єкта.

Також доцільно 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 та FEC, адаптовані до конфігурацій спеціалізованого програмного забезпечення для проведення фіскальними органами е-аудиту ACL (Audit Command Language) [4].

Також у ході дослідження варто звернути увагу на застосування таких електронних форм контролю, як стандартизована система звітів SBR з використанням технології XBRL (розроблена для ефективного обміну діловою інформацією між різними користувачами). На сьогодні ця технологія застосовується для підготовки платником податків до контролюючих органів фінансової звітності в єдиному електронному форматі за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку з метою уніфікації національних систем обліку та формування фінансової звітності в різних країнах.

Першою публічною компанією у світі, що у 2000 р. повністю перейшла на формування фінансової звітності за допомогою XBRL, став міжнародний інвестиційний банк «Morgan Stanley Dean Witter & Co» [7].

Підкреслимо, що фінансова звітність у форматі XBRL формується на основі таксономії, яка є відображенням формалізованих вимог до звітності, що забезпечує візуалізацію та порівняльність фінансових даних і являє собою метадані, представлені набором електронних файлів з метою підготовки фінансової звітності у форматі XBRL, де визначаються елементи звітності та взаємозв'язки між ними, що допомагають комп'ютерній техніці ідентифікувати категорії бухгалтерського обліку.

Таксономія XBRL розробляється міжнародним консорціумом XBRL International, що заснований у 1998 р. за сприяння Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants) та об'єднує понад 600 державних

та приватних організацій.

Детальний аналіз застосування стандарту XBRL для формування фінансової звітності дає змогу стверджувати, що, крім таких переваг, як зниження витрат користувачів за рахунок підвищення точності та достовірності, а також швидкості обміну фінансовою інформацією; інтерактивність даних, що розпізнаються програмним забезпеченням і подаються користувачам у зручному для них вигляді, форма податкового контролю на основі XBRL – електронних даних платника податків націлена – на створення досконалої системи оподаткування.

ВИСНОВКИ

З огляду на зазначене можна зробити висновок, що масштабне впровадження електронних форм контролю у більшості європейських країн свідчить про перспективність його використання як універсального аналітичного інструменту.

Аналіз міжнародного досвіду введення електронних форм податкового контролю, зокрема вимоги до бухгалтерського та податкового обліку, рівня автоматизації, засвідчує, що їх впровадження у практичну діяльність фіскальних органів дозволяє перевірити ефективність внутрішнього контролю, засвідчити ступінь достовірності наданих даних з бухгалтерського обліку, визначити відповідність транзакцій та операцій законодавчим вимогам (у тому числі щодо правильності оформлення, санкціонування операції тощо), а також повноти та точності відображення всього масиву фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів, що має вплив на обчислення і сплату податків та інших платежів до бюджету.

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 податковими органами, спрощення ведення бізнесу, своєчасність й повноту сплати податків платниками податків, а також загальне поліпшення інвестиційного клімату в Україні.

Список використаних джерел

1. *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> (дата звернення: 02.05.2018).*
2. *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. № 1. С. 158–166.

3. E-Bilanz. URL: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/e-bilanz/> (дата звернення: 02.05.2018).

4. Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. Порівняльно-аналітичне право. № 3. 2017. С. 107–110. URL: http://www.pap.in.ua/3_2017/32.pdf (дата звернення: 12.06.2018).

5. Податкова система Швеції. URL: <http://sfs.gov.ua/arkhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia> (дата звернення: 12.06.2018).

6. The SIE format. URL: <http://www.sie.se> (дата звернення: 12.06.2018).

7. История развития XBRL. URL: <http://www.xbrl.ru/general/history/> (дата звернення: 11.06.2018).

References

1. 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>

(accessed: 02.05.2018).

2. Podik I., Zhyvko M., Volnykh A. Electronic audit based on the tax audit file: world experience and ukrainian prospects. Social Legal Studios. 2018. Issue 1. pp. 158-166. (in Ukrainian)

3. E-Bilanz. URL: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/e-bilanz/> (last accessed: 02.05.2018).

4. Biletska H., Kovtunovych N. The features of world trends in the implementation and realization of e-audit. Porivnyalno-analitichne law. № 3. 2017. pp. 107-110. URL: http://www.pap.in.ua/3_2017/32.pdf (accessed: 02.05.2018). (in Ukrainian)

5. Swedish tax system. URL: <http://sfs.gov.ua/arkhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia> (accessed: 12.06.2018). (in Ukrainian)

6. The SIE format. URL: <http://www.sie.se> (last accessed: 12.06.2018).

7. History of development XBRL. URL: <http://www.xbrl.ru/general/history/> (accessed: 12.06.2018). (in Russian)