

9. *Anheier H. K. Nonprofit organization: Theory, Management, Policy / H. K. Anheier. – New York : Taylor & Francis Group, 2005. – 442p.*

10. *Elias N. (1994) The Civilizing Process / N. Elias. – Oxford : Blackwell, 1994. – 592 p.*

Стаття надійшла: 02.03.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Дмитрієв І.А.

УДК 336.145.2

H210

АНАЛІЗ РОВИТКУ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОЇ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Проскура К.П., канд. екон. наук, доцент

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

Анотація. Застосування системи електронного документообігу прискорює транзакції щодо прийняття та обробки податкової звітності податковими органами, позбавляючи необхідності ручного введення даних з декларацій, розширює можливості податкового контролю, робить можливим існування такої форми податкового контролю, як «електронна перевірка», в перспективі буде надавати можливість податковим органам оперативно отримувати за запитом інформацію від платника в електронному вигляді.

В даному дослідженні здійснено аналіз стану та умов впровадження в Україні системи електронного документообігу. Досліджено особливості розвитку даної системи в Україні відносно зарубіжного досвіду. Розглянуто існуючі проблеми та ризики, пов'язані з функціонуванням системи електронного документообігу, запропоновано шляхи їх вирішення.

Обґрунтовано, що застосування системи електронної податкової звітності пов'язане із низкою ризиків, серед яких виділено наступні: ризик повільного сприйняття інновацій споживачами, ризик низької ефективності електронної системи подання декларацій та ризик некоректності роботи системи електронної звітності. На підставі даних Міндоходів, у дослідженні проведено аналіз результатів впровадження електронної форми подачі декларацій з ПДВ.

Окремої уваги заслуговують критерії оцінки ефективності електронної системи адміністрування податків. З метою ефективного впровадження системи електронного документообігу нами виділено ряд кількісних і якісних критеріїв, зокрема: до кількісних критеріїв можна віднести зміни у обсягах і податкових надходжень, частки витрат на адміністрування податків до обсягу податкових надходжень, кількості скарг щодо діяльності податкових органів. Вважаємо, що система електронного документообігу здатна в перспективі значно підвищити якість та ефективність контрольно-перевірочної роботи податкових органів і зробити більш прозорими її результати.

Ключові слова: електронна податкова звітність, електронний документообіг, електронний цифровий підпис, адміністрування податків, податкові органи, платники податків.

Постановка проблеми. Важливим напрямком розвитку та підвищення ефективності адміністрування податків є впровадження електронної системи документообігу між податковим органом та платниками податків – стосовно подачі податкових декларацій та деяких первинних документів в електронному вигляді. Застосування системи електронного документообігу прискорює транзакції щодо прийняття та обробки податкової звітності податковими органами, позбавляючи необхідності ручного введення даних з декларацій, розширює можливості податкового контролю, робить можливим існування такої форми податкового контролю, як «електронна перевірка», в перспективі буде надавати можливість податковим органам оперативно отримувати за запитом інформацію від платника в електронному вигляді.

З метою підвищення ефективності застосування в Україні системи електронного документообігу, оптимізації витрат на її впровадження, утримання та вдосконалення, розширення кола її користувачів доцільним є вивчати зарубіжний досвід запровадження таких систем, аналізувати відмінності та особливості їх впровадження в інших країнах.

Отже, впровадження системи електронного документообігу є пріоритетним напрямком розвитку системи адміністрування податків, а дослідження проблем, ризиків та особливостей її застосування та розвитку в Україні є надзвичайно актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку системи електронного подання податкової звітності почало досліджуватись у науковому просторі із 2007, коли було введено перші інструкції з електронної подачі податкових декларацій [1]. Серед науковців, предметом досліджень яких стала система електронного документообігу, можна відзначити С. Брехова, В. Корецьку – Гармаш, А. Кулік, А. Новіцького, Ю. Панаско, М. Самоздра, А.Скрипника та інших.

Зокрема, перелік переваг електронної системи подачі податкових декларацій порівняно із паперовим виглядом вдало розкрито у роботах А.М. Новіцького [2]. Поряд з тим, автор зазначає також про наявність широкого спектру проблем, пов'язаних із впровадженням даної системи: починаючи з проблем недосконалості програмного забезпечення, відсутності або низької якості інтернет-зв'язку, і закінчуючи необхідністю юридичної легалізації та безпеки систем електронного бухгалтерського обліку на підприємствах.

Слід зазначити, що у вітчизняній науковій літературі електронна система адміністрування податків розглядається здебільшого як система електронного документообігу між контролюючим органом і платником податку [3]. Це суттєво зменшує її потенційний функціонал і, не дивлячись на достатню дослідженість цієї тематики [4], підкреслює відставання розвитку електронної системи оподаткування в Україні порівняно із іншими країнами світу.

Невирішені складові загальної проблеми. Наряду з перевагами електронної системи документообігу та досягненнями при її впровадженні, в Україні існує ряд проблем з практичною її реалізацією. В основному це проблеми технічного характеру: перебої в роботі серверів контролюючого органу, несвоєчасне відправлення або не відправлення платнику квитанцій про прийняття звітності, затримка в часі між моментом відправлення документа і моментом його розгляду та прийняття податковим органом – це може бути принциповим відносно граничних термінів подання звітності. Важливою проблемою при впровадженні системи електронної звітності залишається те, що не всі суб'єкти господарювання мають доступ до інтернету, або низька якість зв'язку через територіальне розміщення таких суб'єктів в місцях, де відсутнє покриття (наприклад, окремі території Закарпаття).

Метою статті є аналіз стану та умов функціонування в Україні системи електронного документообігу, виявлення існуючих проблем її застосування та пошук шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Електронна система адміністрування податків в Україні бере свій початок із 2007 року, коли вперше було впроваджено механізм прийняття електронної податкової звітності для великих платників податків. Але через велику кількість неузгодженостей ця система запрацювала лише у 2008 році на підставі Наказу ДПА України від 10.04.2008 №233 «Про подання електронної податкової звітності» [1] та продовжує функціонувати сьогодні відповідно до Податкового Кодексу України [5], а також Законів України „Про електронні документи та електронний документообіг” та „Про електронний цифровий підпис” [6; 7]. Основні функції цієї системи полягають у тому, що вона законодавчо закріплює електронну форму документообігу між платниками податків і контролюючими органами. Метою впровадження електронної податкової звітності визначено «спрощення для платників податків процедури подання податкової звітності до органів державної податкової служби та впровадження системи електронного контролю за обігом податку на додану вартість» [1]. Наказом також визначається порядок підготовки та подання електронної звітності, технічні та юридичні особливості цього процесу. Інструментом такого засобу передачі інформації є електронний документ - документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Ідентифікація правомірності електронного документа здійснюється шляхом накладання електронного цифрового підпису, який є обов'язковим реквізитом електронного документа. Накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа. При цьому, Згідно Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» [6], юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму.

У ст.49 Податкового кодексу передбачено можливість подання податкових декларацій у електронній формі засобами електронного зв'язку. Крім того, визначена обов'язковість подання податкової звітності платниками податків, що належать до великих та середніх підприємств, до контролюючого органу в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб. Що стосується малих підприємств, то вони мають можливість вибору щодо форми подання звітності до контролюючого органу – в електронному чи паперовому вигляді [5]. Зміст цієї системи електронної звітності полягає в тому, що платники податків заповнюють податкові декларації в електронному вигляді у відповідній формі, сертифікують податкової декларації за допомогою електронного цифрового підпису та відправляють файли електронною поштою до контролюючого органу. Контролюючий орган за результатами обробки отриманих декларацій надсилає платнику квитанцію про їх прийняття або відмову від прийняття з зазначенням причин.

Для підвищення комфортності при поданні платниками податкових декларацій органами Міндоходів України в 2013 році здійснюється впровадження нового сервісу – «Електронний кабінету платника податків», який реалізує функцію «Єдине вікно подання електронної звітності». Зміст полягає у тому, що великі платники податків зможуть завантажувати там свої податкові декларації замість пересилання їх електронною поштою.

Відносно великих платників податків, підрозділами Міндоходів тестується можливість періодичної часткової вилучення баз даних бухгалтерських програм таких платників контролюючому органу для організації та посилення поточного контролю за їх операціями. Це дасть можливість оперативно контролювати ті ділянки обліку великих платників, відносно яких високий ризик допущення порушень податкового

законодавства, наприклад: операції з пов'язаними особами, деякі види послуг, операції з капіталом, лізингові операції, відступлення права вимоги тощо.

В дійсності, поняття електронної системи адміністрування податків є набагато ширшим, ніж уявляється вітчизняними вченими, і є на сьогодні в Україні. Функція документообігу виконується у більшості країн світу і платники податків, замість персонального представлення податкових декларацій та первинних документів, можуть переслати їх електронною поштою, за умови накладення електронного цифрового підпису, що є легітимним відповідно до законодавства. Але у розвинених країнах, ця система передбачає ряд суттєвих переваг. До них відносяться можливість автоматизованої обробки та аналізу інформації, системи електронної сплати податків, безкоштовне програмне забезпечення, консалтингові послуги та інше.

У світовому досвіді першими державними інституціями, які впровадили інтерактивні системи взаємодії держави з підконтрольними особами були податкові служби. Безумовним лідером у переведенні системи адміністрування податків на електронний рівень є США. У 1986 році у п'яти штатах США було запущено дослідницьку програму із заповнення податкових декларацій у електронному вигляді. Дослідження стосувалося лише 25 тисяч індивідуальних платників податку, але наступного року експеримент було розширено до масштабу усєї країни. У 1998 році 20% індивідуальних податкових декларацій заповнено і подано через електронну систему. У 2012 р. вже 80 % податкових декларацій було подано в електронному вигляді [8].

Впровадження електронної системи документообігу має місце і в країнах Європи. У 2002 році у ЄС було прийнято положення про 20 видів послуг, які мають забезпечуватися державою у електронному вигляді, 7 із них були послуги, що стосуються оподаткування. Крім того, було запропоновано декілька крокових етапів повного переходу на електронні системи документообігу. У Великобританії, наприклад, у 2010 році більше ніж 77% індивідуальних податкових декларацій було заповнено і подано у електронному вигляді [9]. Інші європейські країни за розвитком електронної системи оподаткування знаходяться приблизно на такому ж рівні.

Слід підкреслити, що впровадження системи електронного заповнення і подачі податкових декларацій може вважатися інноваційним кроком в розвитку адміністрування податків.

В Україні розвиток електронної системи адміністрування податків знаходиться досить високому рівні, але процес впровадження її має дещо інший характер. По-перше, необхідність подання платниками податків насаджувалась в адміністративному порядку (податкові органи відмовлялись приймати у платників декларації в паперовому вигляді, посилаючись на розпорядження керівництва) – дане стосується в основному платників ПДВ і податку на прибуток підприємств. Попри те, що в податковому законодавстві сказано, що платники податків, крім великих платників, мають право вибору щодо способу подання податкових декларацій (розрахунків) – фактично такого вибору в них не було. В результаті всі платники ПДВ і податку на прибуток підприємств перейшли на застосування електронної системи подання податкової звітності. Іншою відмінністю впровадження електронної системи подачі звітності в Україні було те, що дане впровадження почалось не з індивідуальних підприємств (як в США та в Європі), а з великих платників податків, наразі як фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти спрощеної системи оподаткування досі в основній своїй масі продовжують подавати податкову звітність в паперовому вигляді.

Перш за все, системи електронного документообігу розвинутих країн дозволяють передачу в електронному вигляді не тільки податкових декларацій, і не тільки контролюючим органам, але і практично всіх видів первинних документів, і не тільки контролюючим органам, але і будь-яким адресатам – покупцям, поставальникам, іншим державним установам. Основною умовою є лише застосування ними такої ж програми для отримання електронних повідомлень про надходження на їх адресу документів. Даний спосіб документообігу між контрагентами є більш ефективним, швидким і в значній мірі виключає допущення помилок і шахрайств, а також підвищує рівень контрольованості операцій з боку податкових органів. Тому, надзвичайно актуальним напрямком розвитку системи адміністрування податків в Україні є визначення змісту та основних функцій електронної системи документообігу, аналіз етапів її впровадження і визначення основних перешкод, що стримують її розвиток.

Російська Федерація не суттєво відстає від Європейського Союзу та США у впровадженні послуг електронного оподаткування. На сьогодні податковою службою Росії пропонуються такі функції, як електронне заповнення і подача податкових декларацій, сплата податків у електронній формі, додаткові сервіси із сплати податків для різних груп платників (фізичних осіб, юридичних осіб і індивідуальних підприємців) та інше [10].

При дослідженні розвитку електронних систем подачі податкової звітності, прослідковуються основні етапи становлення системи. Їх згруповано в п'ять основних кроків у роботах [11] в наступному порядку:

Етап 1 – Інформаційний. Існування інформаційного сервісу про оподаткування.

Етап 2 – Динамічний. Інформаційні ресурси податкової служби стають динамічними.

Етап 3 – Інтерактивний. Можливість електронної комунікації між платником податку і податковим органом шляхом електронного документообігу. Можливість електронної (без паперової) подачі податкових декларацій

Етап 4 – Транзакційний. Виставлення електронних рахунків сплати податків, сплата податків кредитними картками, та ін.

Етап 5 – Повністю інтегрована електронна податкова система. Повноцінний доступ до податкових послуг через інтернет 24 години на добу. Повністю автоматизована система обробки податкових декларацій. Пропозиція аудиторських послуг з боку податкової.

Слід відмітити, що в Україні стимулюється розвиток електронних сервісів для великого бізнесу, натомість як співпраця контролюючого органу з малим та середнім бізнесом залишається на недостатньому рівні розвитку і впровадження для нього додаткових податкових сервісів вважається економічно недоцільним. Дослідимо основні стримуючі фактори розвитку електронної системи адміністрування податків в Україні.

Розвиток системи електронного документообігу пов'язаний із суттєвими інвестиціями, які або можуть окупитися, або ні, а отже, утворення цієї системи є ризикованим. На нашу думку, головними при впровадженні та супроводі системи електронного документообігу є наступні ризики:

- ризик не сприйняття платниками податків інновацій і не використання електронної системи;
- ризик низької ефективності електронної системи адміністрування податків і зростання витрат на адміністрування податків порівняно із відсутністю системи;
- ризик зростання витрат на компенсацію наслідків некоректної роботи системи.

Розглянемо більш детально кожний із визначених ризиків. Що стосується ризику не сприйняття, то будь-яка інновація проходить декілька етапів дифузії серед різних груп споживачів. Найбільш вдало процес дифузії інновацій описано у роботі Е. Роджерса «Дифузія інновацій» [9]. Під цим поняттям розуміється поступове застосування і прийняття нового продукту споживачами внаслідок різних демографічних та психологічних особливостей різних груп споживачів. Водночас, розподіл споживачів на різні групи за рівнем впровадження інновацій підпорядковується нормальному закону розподілу (рис. 1).

Зазначена на рис. 1 модель розподілу споживачів передбачає п'ять основних груп:

- 1) Новатори – приблизно 2,5 % усіх користувачів, це люди, що свідомо беруть на себе ризик застосування інновацій та проявляють прагнення спробувати неперевірений продукт;
- 2) Ранні наслідувачі – близько 13,5% усіх користувачів, люди, що намагаються бути освіченими і наслідують практику лідерів;
- 3) Рання більшість – приблизно 34% це обережні споживачі, які намагаються уникати ризиків під час впровадження інновацій;
- 4) Пізня більшість – приблизно 34 % це дещо скептичні користувачі які починають використовувати інновацію тоді, коли вона стає розповсюджена;
- 5) Відстаючі – приблизно 16% це користувачі, які уникають змін та не прагнуть застосовувати нові продукти до тих пір поки стара альтернатива стає не доступною.

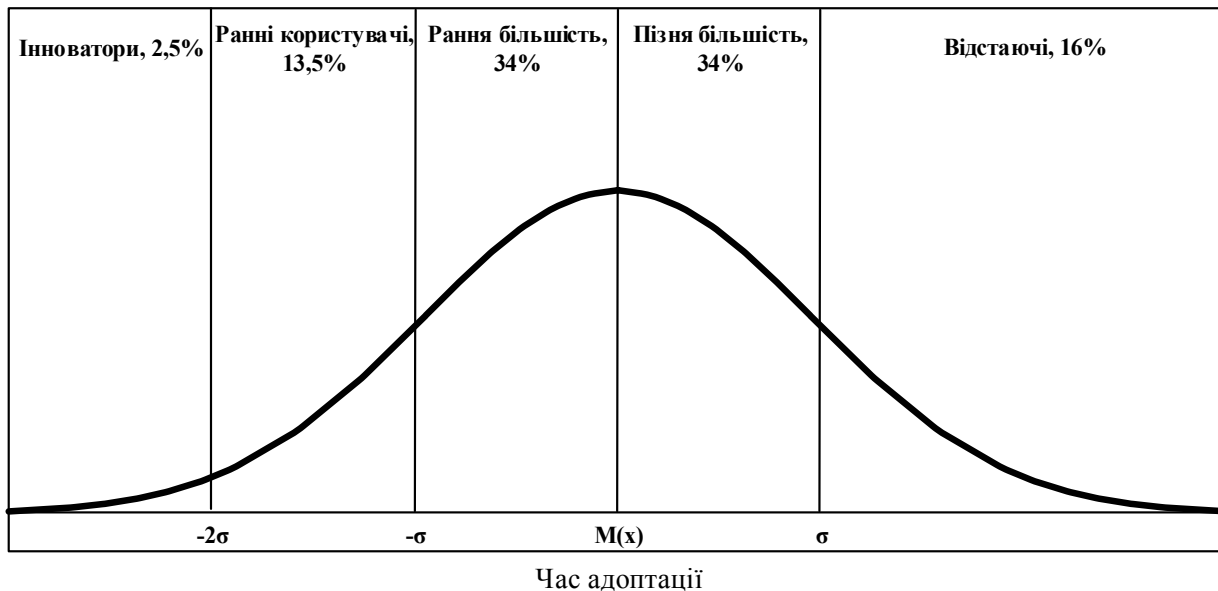


Рисунок 1 – Розподіл споживачів, що адаптують інноваційні технології

Адаптація інноваційних технологій відбувається у часі, де $M(x)$ – це час, за який половина споживачів починає використовувати інновації, σ – це стандартне відхилення часу у процесі адаптації технологій споживачами. Під час впровадження електронної системи адміністрування податків ймовірним є

аналогічний сценарії розповсюдження технологій серед платників податку. І у випадку, коли технологію будуть адаптуватися дуже повільно і не усіма потенційними споживачам, можливим є виникнення збитків від не використання технологій і падіння ефективності інновацій. У світовій практиці прийнято, що податок вважається повністю переведеним на електронну форму, коли його використовує 80 % від усіх платників [9]. Для того, щоб уникнути можливих збитків потрібно передбачити швидкість, з якою споживачі на 80% перейдуть на нові технології і, відповідно до цього, розрухувати обсяги інвестицій та терміни окупності.

Функція розподілу відсотку споживачів, які застосовують інноваційні технології у часі описується функцією Лапласа, що відноситься до класу S функцій (s-curve), приклад якої зображено на рис. 2. Внаслідок складності аналітичного уявлення, для моделювання зазвичай використовують наближені до функції Лапласу логіт або пробіт моделі. У нашому дослідженні ми використовуємо логіт модель (логістичну регресію).

Проведемо аналіз часу, за який інновації у сфері електронного адміністрування податків адаптуються в Україні. Для цього використаємо статистику про подачу в електронному вигляді декларацій з ПДВ. Статистика про частку декларацій, які було подано у електронній формі, наводиться у розділ новин на офіційному сайті Міністерства доходів і зборів щомісяця [2]. Об'єднавши усі дані, починаючи із 2008 року, ми отримали близько 60 точок даних, кожна із яких визначає відсоток декларацій ПДВ, які були заповнені і подані у електронній формі за кожний звітний місяць. Усі вихідні дані і логістична S крива (з 95% довірчими інтервалами для математичного очікування та для окремих значень), параметри якої прораховано за допомогою програми статистичного аналізу «Statgraphics», наведені на рис. 2.

Рівняння логістичної регресії має вигляд:

$$Y = e^{-3,658+0,1325x} / (1 + e^{-3,658+0,1325x}), \quad (1)$$

де Y – це частка податкових декларацій ПДВ, які заповнені і подані у електронній формі на час x , який пройшов із моменту введення технології електронної сплати ПДВ (у місяцях). Відповідно до аналізу коефіцієнт детермінації становить $R^2=89,38\%$, що свідчить про достатню адекватність логіт моделі. Крім того, регресійне рівняння є значущим на рівні 95% ($F\text{-Ratio}=446$, $P\text{-Value}=0,0000$). Коефіцієнти регресійного рівняння (вільний член і коефіцієнт нахилу) є значимими на рівні значимості 95%.

Отже, із наведених розрахунків очевидно, що зростання частки споживачів, що адаптуються до інновацій у сфері оподаткування, достатньо адекватно може бути описано рівнянням (1) залежності цього показника від часу. Крім того, слід враховувати, що, по мірі розвитку інформаційного суспільства, час адаптації інновацій зменшується.

Наприклад, із рівняння (1) знайдемо час, який необхідний платникам податків для того, щоб заповнити 80 % податкових декларацій у електронному вигляді із моменту введення такої можливості. Для цього знайдемо x із рівняння (1).

$$x = (3,658 - \ln(0,25)) / 0,1325, \quad (2)$$

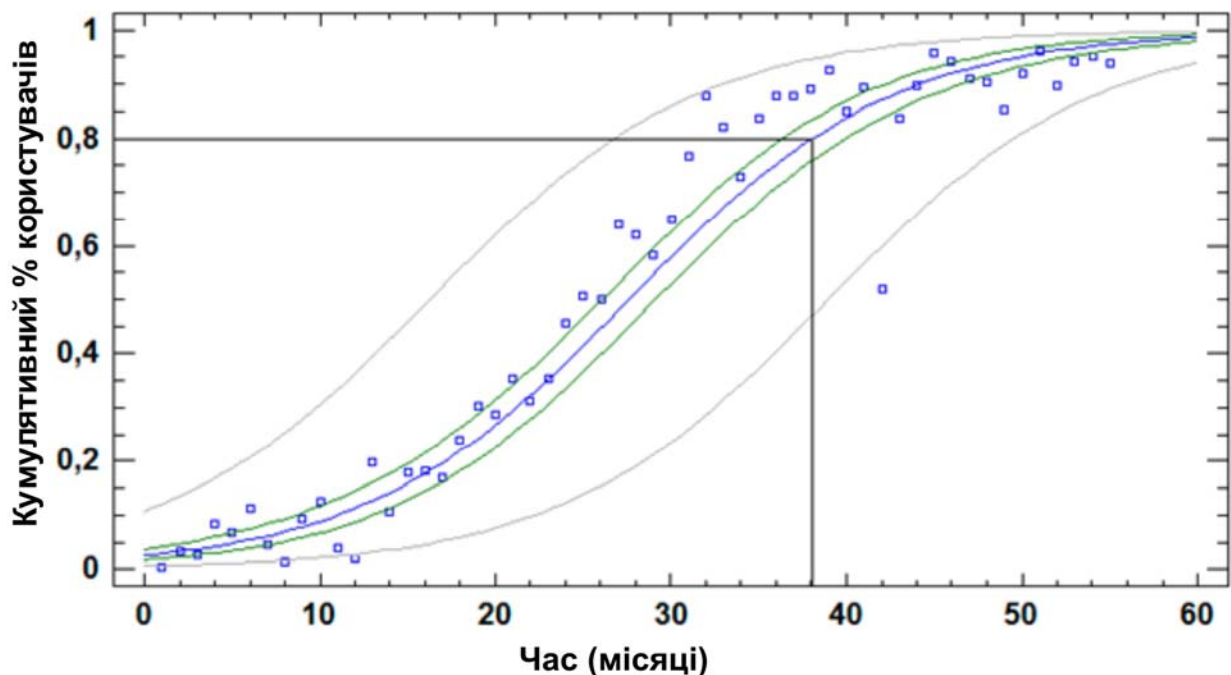


Рисунок 2 – Логістична регресія частки декларацій з ПДВ, поданих у електронному вигляді, у часі

Із виразу (2) маємо, що $x \approx 38$. Це означає, що із моменту введення інновації до часу, коли 80% користувачів застосовує її проходить не менше 38 місяців. Звідси очевидно, що ризик не використання електронної системи адміністрування податків споживачами є малоймовірним тому, що у майбутньому адаптація ще прискориться.

Другий ризик – зростання витрат на адміністрування податків у зв'язку із низькою ефективністю електронної системи адміністрування. Як уже згадувалося раніше, утворення електронної системи оподаткування пов'язане із великими обсягами інвестицій, які можуть не окупатися. Розглянемо ситуацію, коли податковий орган вирішує перевести в електронну форму адміністрування одного умовного податку A .

До цього моменту декларації з податку A подавались в паперовій формі, та усі звіти оброблялися податківцями вручну. На його адміністрування щороку витрачалося T_3 мільйонів грошових одиниць (звичайні постійні витрати), а величина надходжень складала E_3 мільйонів грошових одиниць. Частка витрат на адміністрування податку A_3 у структурі надходжень від цього податку $P_3 = T_3/E_3$ приблизно становила $P_3 = 0,1$. Для того, щоб перевести податок A_3 у електронну форму A_E в перший рік необхідно призвести капітальні інвестиції у розмірі T_E для створення електронної системи обліку і обробки даних. Витрати на адміністрування при цьому зменшаться до рівня $0,3T_3$. Із самого початку введення електронної форми податку споживачі починають адаптувати технологією за кривою (1), податковий збір залишається незмінним і становить E_3 . Поглянемо, як буде змінюватися частка витрат на адміністрування звичайного податку P_3 і частка витрат на адміністрування електронного податку P_E у часі за умови введення електронної системи і за умови відсутності змін (табл. 1).

Як бачимо із розрахунків у наведеному прикладі, введення електронної системи адміністрування податку A_E у перший рік негативно відображається на ефективності податку, збільшуючи витрати на адміністрування більш ніж у два рази. Але вже на другий рік після введення електронної форми подачі декларацій витрати на адміністрування податку зменшуються суттєвіше та одночасно, за залежністю наведеною на рис. 2, збільшується кількість споживачів електронної системи. Це призводить до того, що витрати на звичайне адміністрування податку зменшуються обернено до збільшення кількості користувачів електронної системи. Вже на четвертий рік після введення електронної системи адміністрування податку частка витрат на його адміністрування зменшується більш ніж у два рази, а 20% користувачів продовжують подавати податкові декларації в паперовому вигляді, та відносяться до групи відстаючих відповідно до рис. 1. Тобто, для оцінки ризику низької ефективності потрібно мати оцінки капітальних інвестицій та витрат на адміністрування після впровадження інновацій.

Таблиця 1 - Порівняння витрат на адміністрування податку

Час після введення електрон. форми (роки)	Витрати T_3 на звичайне адмін. податку A_3	Частка витрат на адмін. звичайного податку P_3	Відсоток споживачів електрон. форми податку A_E	Витрати T_E на електрон. адмін. податку	Сумарні витрати на адмін. електрон. і звичайного податку	Податкові збори	Частка витрат на адмін. електрон. податку P_E
1	T_3	$\frac{T_3}{E_3} = 0,1$	11,2 %	$T_3 + 0,3T_3$	$1,3T_3 + T_3$	E_3	$\frac{2,3 \cdot T_3}{E_3} = 0,23$
2	T_3	$\frac{T_3}{E_3} = 0,1$	38,3 %	$0,3T_3$	$0,3T_3 + (1 - 0,38T_3)$	E_3	$\frac{0,91 \cdot T_3}{E_3} = 0,09$
3	T_3	$\frac{T_3}{E_3} = 0,1$	75,3 %	$0,3T_3$	$0,3T_3 + (1 - 0,75T_3)$	E_3	$\frac{0,55 \cdot T_3}{E_3} = 0,055$
4	T_3	$\frac{T_3}{E_3} = 0,1$	>80 %	$0,3T_3$	$0,3T_3 + (1 - 0,8T_3)$	E_3	$\frac{0,5 \cdot T_3}{E_3} = 0,05$
5	T_3	$\frac{T_3}{E_3} = 0,1$	>80 %	$0,3T_3$	$0,3T_3 + (1 - 0,8T_3)$	E_3	$\frac{0,5 \cdot T_3}{E_3} = 0,05$
6	T_3	$\frac{T_3}{E_3} = 0,1$	>80 %	$0,3T_3$	$0,3T_3 + (1 - 0,8T_3)$	E_3	$\frac{0,5 \cdot T_3}{E_3} = 0,05$
7	T_3	$\frac{T_3}{E_3} = 0,1$	>80 %	$0,3T_3$	$0,3T_3 + (1 - 0,8T_3)$	E_3	$\frac{0,5 \cdot T_3}{E_3} = 0,05$

Джерело: власні розрахунки

Третім важливим ризиком, який може супроводжувати електронну систему адміністрування податків є ризик зростання витрат на компенсацію наслідків некоректної роботи автоматизованих систем. Мета, до якої прагнуть усі системи електронного адміністрування податків, - це зменшити участь людини у процесі обробки та узагальнення даних податкових декларацій, тим самим зменшити вартість адміністрування податку. З одного боку, це зменшує вплив людського фактору, але з іншого – збільшує можливість прийняття несприятливих рішень для платника.

Це зазвичай призводить до того, що зростає кількість звернень від платників податків до суду проти контролюючих органів. Для того, щоб зменшити цей ризик, необхідно контролювати певний граничний рівень звернень платників податків до суду проти контролюючих органів, перевищення якого свідчить про необхідність внесення коректив в електронну систему адміністрування податку та законодавчу базу.

Висновки. За результатами дослідження можна констатувати позитивні тенденції щодо застосування системи електронної податкової звітності. Процес впровадження електронної системи адміністрування податків в Україні відбувається, починаючи з 2007 року, а існуюча система поступово вдосконалюється і більш ефективно виконує свої функції. Основні чинники, що уповільнюють розвиток інновацій в Україні можна поділити на дві групи: по-перше, це чинники технічного характеру, що пов'язані з недосконалістю програмного забезпечення та якості комунікацій в Україні, а по-друге – це низька ефективність державного управління і законотворчої діяльності та значний рівень корумпованості органів влади. На нашу думку, це не сприяє впровадженню прозорих форм взаємодії податкових органів з платниками податків. Натомість, як засвідчує світовий досвід, важливим кроком у даному напрямі є створення прозорої системи електронного адміністрування податків шляхом впровадження відповідних електронних сервісів.

Обґрунтовано, що застосування системи електронної податкової звітності пов'язане із низкою ризиків, серед яких виділено наступні: ризик повільного сприйняття інновацій споживачами, ризик низької ефективності електронної системи подання декларацій та ризик некоректності роботи системи електронної звітності. На підставі даних Міндоходів, у дослідженні було проведено аналіз результатів впровадження електронної форми подачі декларацій з ПДВ. Було показано, що потенційні споживачі електронної системи адміністрування податків готові активно сприймати інновації і можуть протягом перших трьох років після впровадження адаптувати їх на 80%, а у подальшому цей час може тільки зменшуватися. В свою чергу, підвищення ефективності адміністрування окремого податку можна спостерігати уже протягом другого року після введення електронної системи оподаткування. Але дані результати слід коригувати на той факт, що впровадження електронної системи подачі звітності з ПДВ в значній мірі відбулось адміністративним шляхом, а не в результаті вільного волевиявлення платників податків.

Окремої уваги заслуговують критерії оцінки ефективності електронної системи адміністрування податків. З метою ефективного впровадження системи електронного документообігу нами виділено ряд кількісних і якісних критеріїв, зокрема: до кількісних критеріїв можна віднести зміни у обсягах і податкових надходжень, частки витрат на адміністрування податків до обсягу податкових надходжень, кількості скарг щодо діяльності податкових органів. Вважаємо, що система електронного документообігу здатна в перспективі значно підвищити якість та ефективність контрольно-перевірочної роботи податкових органів і зробити більш прозорими її результати.

Перелік посилань.

1. Про подання електронної податкової звітності: наказ Державної податкової адміністрації України від 10 квітня 2008 року № 233 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/62295.html>.

2. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування: монографія / Мельник П. В. [та ін.]; за ред. д-ра екон. наук, проф. П. В. Мельника; Держ. податкова адмін. України, Нац. ун-т держ. податкової служби України, Н.-д. центр з пробл. оподаткування. - Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2010. - 331 с.

3. Корецька-Гармаш В.О. Адміністрування податків: порівняльний аналіз після прийняття Податкового кодексу / В.О. Корецька-Гармаш, А.В. Кулік // Вісник Східноукраїнського національного університету імені В. Даля. - 2011. - №7(161). - Ч. 2. - С. 78-84.

4. Самоздра М.М. Особливості впровадження електронного документообігу між податковою службою й платниками податків / М.М. Самоздра // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 2. – С. 52-57.

5. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2013. – № 2–3. – 416 с.

6. Про електронні документи та електронний документообіг: закон України від 22 травня 2003 року № 581-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

7. Про електронний цифровий підпис: закон України від 22 травня 2003 року № 852-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-15/print1389983000495266>.

8. Internal revenue service advancing e-file study: phase 1 report [Report]. - Washington DC: The MITRE Corporation, 2008. – P. 24-29.

9. European Union e-practice factsheets: an overview of the eGovernment and eInclusion situation in Europe [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epractice.eu/en/factsheets>.

10. Новые критерии оценки эффективности деятельности ФНС России // Федеральная Налоговая Служба России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://na46.ru/novye-kriterii-ocenki-effektivnosti-deyatelnosti-fns-rossii/>.

11. Панаско Ю.І. Теоретичні та правові засади подання електронної податкової звітності / Ю.І. Панаско // Управління розвитком. – 2011. – № 2. – С. 158-160.

Стаття надійшла: 12.01.2014 р.
Рецензент: д.е.н., проф. Шемаєва Л.Г..

УДК 657.37:336

H110

МАНІПУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ: ПЕРЕДУМОВИ, ОЗНАКИ ТА СПОСОБИ ВІЯВЛЕННЯ

*Проскуріна Н.М., доктор екон. наук, доцент
Запорізький національний університет*

Анотація. Світова фінансова криза загострила увагу суспільства до питання достовірності фінансової звітності. Погіршення показників фінансової звітності внаслідок кризи спонукають підприємства на навмисне викривлення даних звітності. Причин викривлення фінансової звітності багато – від рівня кваліфікації бухгалтерів до відвертої фальсифікації показників з ініціативи управлінського персоналу підприємства. Маніпуляція зі звітними даними – є найпоширенішою підставою підготовки недостовірної фінансової звітності.

Маніпулювання фінансовою звітністю – це навмисне викривлення або приховання інформації про фінансовий стан підприємства з метою здійснення впливу на рішення користувачів цієї звітності. Мета маніпуляцій зі звітністю – задоволення очікувань окремих її користувачів, яким фінансова звітність буде представлена.

Як показує практика, застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку надає широкий простір для махінацій. Потенційно можливе викривлення майже будь-якого показника фінансової звітності (виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), сукупного доходу, чистого фінансового результату і т.ін.). Об'єктами маніпулювання на рівні фінансової звітності також можуть бути: система формування та обробки облікової інформації; недосконалість бізнес-процесів і система внутрішнього контролю підприємства.

Які б не були мотиви, фактором реального втілення в життя шахрайських дій є можливість здійснити ту або іншу дію через відсутність контролю або перешкод. Саме тому, в останні роки і фінансове співтовариство і менеджмент підприємств більш серйозно стали ставитися до питань зниження ризиків шахрайства, класифікації шахрайських дій, системам моніторингу і тестування бізнес-середовища підприємства, системам забезпечення інформаційної безпеки.

Проблема викривлення фінансової звітності вимагає комплексного підходу. Розуміння мотивів, і скорочення «потенційних можливостей для махінацій» або вразливих місць у системі операційного і організаційного функціонування підприємства; проведення зовнішнього аудиту; налагодження системи внутрішнього контролю; інформування про випадки шахрайства – це кращі способи зниження ризиків шахрайства і викривлення фінансових показників.

Ключові слова: креативний облік, маніпулювання, фальсифікація, фінансова звітність, фінансові результати

Постановка проблеми. Фінансова звітність є основним джерелом інформації про фінансовий стан, сукупний дохід, рух грошових коштів та капітал підприємства. Із розвитком ринкових відносин коло користувачів фінансової звітності поступово розширюється. При цьому основною вимогою до інформації, висвітленої у фінансовій звітності, є достовірність.

Водночас, законодавством України передбачено існування альтернативних методів ведення бухгалтерського обліку, які закладені в обліковій політиці, що надає можливість підприємствам маніпулювати обліковою інформацією. У зв'язку з цим все частіше в обліковій літературі зустрічається поняття «креативний облік».

На сьогодні, у умовах переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності, підвищення достовірності даних фінансової звітності є однією з основних цілей реформування системи бухгалтерського обліку, тому проблема маніпулювання фінансової звітності стає все більш актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями в області бухгалтерському обліку займалися такі видатні вчені як М.Баукус, Н. Вейцман, Д. Вэлс, Р. Забихолах, І. Комиский, Д. Робертсон, М. Янг. Незважаючи на те, що зазначені дослідники внесли істотний вклад у розробку теоретичних основ про