МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

РЕПЕХА НАТАЛІЯ ІВАНІВНА

УДК 342.92

ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АУДИТУ

081 – Право
08 - Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ **Н.І. Репеха**

Науковий керівник**:** Новицький Андрій Миколайович, доктор юридичних наук, професор

Ірпінь – 2022

АНОТАЦІЯ

Репеха Н.І. Правове регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право». Державний податковий університет, Міністерство фінансів України. – Ірпінь, 2022.

Дисертація є одним із перших в Україні комплексних досліджень правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту. Розкривши у вступі дисертаційної праці актуальність теми та її значимість для дослідження з позицій інформаційно-правової науки, у *першому розділі*, присвяченому дослідженню теоретико-методологічних основ правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту та поняттю електронного аудиту як категорії інформаційного права, здобувачка досліджує точки зору науковців на поняття «аудит» та «електронний аудит», яке можна трактувати як з економічної точки зору, так і з юридичної. Авторкою зазначається, що розвиток інформаційних технологій та впровадження їх в фінансовій сфері, в сфері економічних відносин, розвиток електронних довірчих послуг, формування довіри до інтернет операцій в різних сферах життя, це ті орієнтири, яка визначають напрямок еволюційних, динамічних змін сьогодення як елементу формування інформаційного суспільства в Україні. По цьому ж шляху йде і електронний аудит, як одна із сфер суспільних відносин. Через компіляцію різних науково-практичних теорій розвитку, формування та правового забезпечення аудиту, як специфічного виду діяльності, покладеного на умови розвитку інформатизації та трансформації інформаційних відносин, розвитку комунікаційних систем та відповідного забезпечення, формується нове поняття – електронний аудит.

У процесі вивчення методології та наукових досліджень у сфері правового забезпечення електронного аудиту дисертантка у своєму

дослідженні дійшла висновку, що динамічний розвиток сучасних технологій дає сильний поштовх щодо необхідності розробки правил поведінки, вироблення нових інструментів регулювання діяльності, визначення адміністративно правових систем управління тощо. Для логічного та правильного застосування тих чи інших норм права в сучасних умовах, ускладнених інформаційними технологіями, віддаленим доступом, он-лайн занятістю необхідно постійно не тільки моніторити зміни а й правильно, із застосуванням усіх методів та прийомів наукового пізнання логічно обґрунтовувати можливість чи необхідність внесення змін до того чи іншого нормативного акту.

Розглянувши доктринальні підходи до формування визначення дефініції електронний аудит здобувачка дійшла висновку що поняття електронний аудит є комплексним поняттям яке визначає аудит в відповідній сфері, ускладнене поняттям «електронний». Електронний аудит це двостороння діяльність. З однієї сторони - спеціально уповноваженого органу, який на законодавчому рівні наділений правами здійснення відповідного аудиту чи професійна діяльність аудитора та з іншої сторони активну участь суб'єкта підприємницької (економічної) діяльності, який належним чином зможе забезпечити такий процес аудиторської діяльності.

У *другому розділі* роботи авторкою досліджуються особливості правового забезпечення інформатизації в податкових та митних відносинах при проведенні електронного аудиту. Дослідивши сферу податкової і митної діяльності було виокремлено лише притаманні цій, вузько-специфічній системі відносин, притаманні елементи інформатизації. Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Митний реєстр об'єктів права інтелектуальної власності, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами Серед основних інформаційних баз даних, що знаходяться у віданні контролюючих органів та відповідним чином закріплені у Податковому та Митному кодексах: Єдиний реєстр податкових накладних, Єдиний реєстр акцизних накладних, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних

осіб, Державний реєстр страхувальників, Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Реєстр платників ПДВ, Реєстр платників акцизного податку з реалізації пального, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами, Митний реєстр об'єктів права інтелектуальної власності. Проте норми Податкового та Митного кодексу України закріплюють правовий статус, включаючи й норми щодо їх функціонування, лише для окремих інформаційних баз даних, серед яких: Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Митний реєстр об'єктів права інтелектуальної власності, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами. Інші бази в податковому та митному законодавстві визначені лише як констатація або як частина понятійно-категоріального апарату. Хоча порядок їх функціонування в обох випадках регулюється підзаконними нормативно-правовими актами. У контексті сказаного вище, необхідно відзначити, що не зважаючи на кількарічну практику функціонування об'єднаного органу доходів і зборів, формально розподіл обов'язків ДПС Україні між структурними підрозділами митного й податкового спрямування залишався. Від так і правовий статус інформаційних баз даних, що використовувалися в податковій та митній сфері відносин зберігали таке ж формальне розмежування. Що стало однією із причин реформування фіскальних органів та розмежування їх функцій як окремих державних служб.

Встановлено, що правові засади доступу до публічної інформації реалізовані в принципах та гарантіях, які є складовою частиною Законів України «Про інформацію» та «Про доступ до публічної інформації», які є основою законодавчого забезпечення доступу до публічної інформації.

Встановлено, що специфіка суспільних відносин в податковій та митній сфері є передумовою виокремлення окремого виду персональних даних – «персональні дані платників податків». Особливістю цих даних є те, що це відомості про фізичну особу, яка ідентифікована або може бути ідентифікована як учасник податкових чи митних правовідносин, через те, що:

– платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків у порядку, визначеному Податковим кодексом України;

– обробка даних у базі персональних даних – ДРФО проводиться в межах забезпечення реалізації податкових відносин з метою: а) обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки; б) обліку джерел отриманих доходів, об'єктів оподаткування, сум нарахованих та/або отриманих доходів, сум нарахованих та/або сплачених податків, даних про податкову знижку та податкові пільги фізичної особи - платника податків; в) створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; г) забезпечення інших питань адміністрування податків і зборів та інших платежів відповідно до законодавства;

– основними суб'єктами відносин, що пов'язані з захистом персональних даних є фізичні особи – власники персональних даних, що надають дані, у тому числі й ті, що є податковою інформацією та Державна фіскальна служба України, яка формує та веде базу персональних даних.

У *третьому розділі* дисертанткою проаналізовано міжнародний досвід правового забезпечення електронного аудиту. Узагальнюючи досвід розвинутих країн Європи, дисертантка сформулювала низку конкретних пропозицій і рекомендацій, спрямованих на вдосконалення теоретико-правових та нормативних засад правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту, що сприятиме наближенню українського законодавства до міжнародних стандартів у цій сфері.

Наголошено на необхідності врегулювання питання автоматичного нарахування несумлінним платникам податків пені, як забезпечувального засобу вчасності та повноти сплати податків в повній мірі без проведення додаткових перевірок та складання відповідно акту перевірки, постанови про

притягнення до відповідальності. Зокрема запропоновано виключити із тексту статті 111 Податкового кодексу поняття пеня, та викласти статтю в наступній редакції : *«111.2. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)».* Саме внесення зазначених змін дасть можливості врегулювання дій щодо автоматизації контролю за дотриманням сплати податкових зобов'язань платниками податків. Фактично, внесення зазначених змін врегулюють понятійний апарат нормативно акту - Податкового кодексу України, що значно знизить оскарження дій контролюючих органів.

Запропоновано перспективні напрями правового забезпечення електронного аудиту це:

– у практиці податкового законодавства та державного аудиту іноземних держав існує нормативна база та практика застосування електронного аудиту, перспективні особливості яких можливо впровадити в практику та національну нормативно-правову базу;

– проект електронного аудиту розробляється на підготовленій платформі, існує достатнє матеріально-технічне та технологічне обладнання, попередня нормативно-правова база для подальшого широкого впровадження зазначеного елементу;

– враховуючи процедурні питання щодо внесення змін до Податкового кодексу України, підготовки ревізії інших нормативних актів щодо необхідності внесення змін в зв'язку із запровадження електронного аудиту;

– необхідно запровадити широке інформаційне пропагування в спеціалізованих засобах масової інформації щодо необхідності переходу на електронні програмні бухгалтерські засоби та навчання їх щодо формування стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

– необхідно провести комплекс заходів щодо підвищення кваліфікації аудиторів та спеціалістів контролюючих органів щодо особливостей проведення контрольних аудиторських заходів в електронній формі;

– доцільно розширити поняття електронного аудиту на всі сфери аудиторської діяльності, для досягнення даної мети необхідно розробити нормативний акт який би мав загальний понятійний апарат, який би був прийнятний для всіх сфер аудиторської діяльності, визначав би основні завдання, принципи та умови здійснення електронного аудиту, як окремого інструменту при здійсненні аудиторської діяльності

– необхідно здійснити напрацювання судової практики щодо визнання результатів електронного аудиту.

Ключові слова: аудит, електронний аудит, нормативно-правове регулювання фінансового моніторингу, платник податку, резидент, нерезидент, персональні дані, адміністративні послуги, державний фінансовий контроль, інформаційні технології, фінансовий контроль, електронні послуги, митне законодавство, податкове законодавство, суб'єкти податкових правовідносин.

SUMMARY

Repekha N. I. Legal regulation of electronic audit's information support. – *Qualifying scientific work on manuscript rights.*

Dissertation for obtaining the degree of Doctor of Philosophy in the sphere of knowledge 08 "Law" in the specialty 081 "Law". State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine. - Irpin, 2022.

The dissertation is one of the first comprehensive studies of the legal regulation of electronic audit's information support in Ukraine. In the introduction to the dissertation revealed the relevance of the topic and its research significance from the standpoint of information and legal science. *In the first chapter* of the

work, which is devoted to the study of the theoretical and methodological foundations of the legal regulation of the information support of electronic audit and the concept of electronic audit as a category of information law, the author examines the points of view of scientists on the concept of "audit" and "electronic audit", which can be interpreted from both an economic and a legal point of view. The author notes that the development of information technologies and their implementation in the financial end economic spheres, the development of electronic trust services, the formation of trust to the Internet operations in various spheres of life are the benchmarks that determine the direction of evolutionary, dynamic changes of today in the mainstream of the formation of information society in Ukraine. Electronic audit, as one of the spheres of public relations, is following the same path. Through the compilation of various scientific and practical theories of the development, formation and legal support of audit as a specific type of activity entrusted to the conditions of the development of informatization and transformation of information relations, the development of communication systems and the corresponding support, a new concept is formed - electronic audit.

In the process of studying the methodology and scientific researches in the sphere of electronic audit’s legal support, the author concluded that the dynamic development of modern technologies gives a strong impetus to the need to develop rules of conduct, develop new instruments for regulating activities, define administrative and legal management systems, etc. For the logical and correct application of certain legal norms in modern conditions that are complicated by information technologies, remote access, online employment, it is necessary both constantly monitor changes and correctly, using all methods and techniques of scientific knowledge, logically justify the possibility or necessity of making changes to needed regulatory act.

Having considered the doctrinal approaches to the formation of the definition electronic audit, the author concluded that the electronic audit is a complex concept that defines audit in the any sphere that complicated by the

concept of "electronic". Electronic audit is a two-way activity. On the one hand – it is the activity of a specially authorized body, which is empowered at the legislative level to carry out the audit or professional activity of the auditor, and on the other hand, the active participation of the company or organization, which can properly ensure such a process of audit activity.

In the second chapter, the peculiarities of legal provision of informatization in tax and customs relations during electronic audit are investigated. Having studied the sphere of tax and customs activity, only the elements of informatization inherent in this narrowly specific system of relations were singled out. Among the main information databases that are controlled by empowered bodies and listed in the Tax and Customs Codes are the Unified register of tax invoices, Unified Register of Excise Invoices, Unified Data Bank of Tax Payers - Legal Entities, State Register of Insurers, State Register of Individual Tax Payers, Register of VAT Payers, Register of Payers of Excise Tax on Sales of Fuel, Register of Persons Carrying Out Transactions with Goods, Customs Register of objects of intellectual property rights. However, the norms of the Tax and Customs Codes of Ukraine establish the legal status, including the norms on their functioning, only for certain information databases, including State Register of Individual Taxpayers, Customs Register of Objects of Intellectual Property Rights, Register of Persons Carrying Out Transactions with Goods. Other bases in tax and customs legislation are defined only as a statement or as part of the conceptual and categorical apparatus. Although the order of their functioning in both cases is regulated by secondary legal acts. In the context of the above, it should be noted that despite several years of practice of functioning of the joint body of revenues and fees, the formal division of duties of the State Tax Service of Ukraine between the structural divisions of the customs and tax directions remained. Therefore, the legal status of information databases used in the tax and customs sphere of relations kept the same formal distinction. That became one of the reasons for reforming fiscal bodies and delimiting their functions as separate state services.

Defined that the specifics of social relations in the tax and customs sphere

is a prerequisite for the separation of a single type of personal data - "personal data of taxpayers". The peculiarity of this data is that it is information about a natural person who is identified or can be identified as a participant in tax or customs legal relations, due to the fact that:

- payers of taxes and fees are registered by the controlling bodies by including information about them in the State Register of taxpayers in the manner determined by the Tax Code of Ukraine;

- data processing in the personal data database - DRFD is carried out within the framework of ensuring the implementation of tax relations for the purpose of:

a) accounting of natural persons who are obliged to pay taxes;

b) accounting of sources of received income, objects of taxation, amounts of accrued and/or received income, amounts of accrued and/or paid taxes, data on tax discount and tax benefits of a taxpayer;

c) creation of conditions for monitoring by the controlling bodies of the correctness of calculation, timeliness and completeness of payment of taxes, accrued financial sanctions, compliance with tax and other legislation, the control of compliance of which is entrusted to the controlling bodies;

d) provision of other issues on collection of taxes, fees and other payments due to the legislation;

- the main subjects of relations that are related to the protection of personal data are the persons – owners of personal data, who provides data, including those that are tax information, and the State Fiscal Service of Ukraine, which forms and maintains a database of personal data .

In the third chapter, the author analyzed the international experience of legal support of electronic audit. Summarizing the experience of developed European countries, the author formulated a number of specific proposals and recommendations aimed at improving the theoretical and legal foundations of the legal regulation of electronic audit’s information support, which will contribute to the approximation of Ukrainian legislation to international standards in this area.

Emphasized the need to regulate the problem of automatic charging the

unscrupulous taxpayers with penalties as a mean of ensuring the timely and complete payment of taxes in full without conducting additional checks, preparation of the act of inspection and completing the decision on prosecution. In particular, it is proposed to exclude the concept of penalty from the text of Article 111 of the Tax Code, and list the article in the following revision: "111.2. Financial responsibility for violation of laws on taxation and other legislation is established and applied in accordance with this Code and other laws. Financial responsibility is applied in the form of punitive (financial) sanctions (fines)." The introduction of the mentioned changes will provide the opportunity to regulate actions regarding the automation of control over compliance with the payment of tax obligations by taxpayers. In fact, the introduction of the mentioned changes will regulate the conceptual apparatus of the regulatory act - the Tax Code of Ukraine, which will significantly reduce appeals against the actions of control bodies.

Prospective areas of legal support for electronic audit are proposed, the main of which are:

- amendments to the Tax Code of Ukraine, other regulatory acts due to the introduction of electronic audit;

- introduction of broad information promotion in specialized mass media on the need to switch to electronic software accounting tools and training them on the formation of a standard audit file (SAF-T UA);

- carrying out a set of measures to improve the qualifications of auditors and specialists of control bodies regarding the features of conducting audit actions in electronic form;

- expansion of the concept electronic audit to all areas of audit activity. In order to achieve this goal, it is necessary to develop a normative act that would have a general conceptual apparatus, which would be acceptable for all areas of audit activity, would define the main tasks, principles and conditions for the implementation of electronic audit, as a separate tool when performing audit activities;

- development of judicial practice regarding the recognition of electronic

audit results.

Keywords: audit, electronic audit, legal regulation of financial monitoring, tax payer, resident, non-resident, personal data, administrative services, state financial control, information technologies, financial control, electronic services, customs legislation, tax legislation, subjects of tax relations.

Список публікацій за темою дисертації:

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Новицький А. М., Репеха Н. І. Електронний податковий аудит як науково-правова категорія. *Ірпінський юридичний часопис* №2. 2019. С. 109-118.

2. Репеха Н. І. Особливості притягнення до відповідальності під час здійснення електронного податкового аудиту. *Ірпінський юридичний часопис* №2 (4). 2020. С. 283-290.

3. Репеха Н. Методологія наукових досліджень у сфері правового забезпечення електронного аудиту. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2021. № 3 (39), vol. 2. С. 183-188.

4. Leheza, Y., Novytskyi, A., Kravziuk, A., Repekha , N., & Yefremov, A. (2021). Guarantees within tax legal relations: challenges of the present day. *Cuestiones Políticas.* 39(71). 405-416.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Репеха Н.І. Особливості захисту персональних даних при електронному аудиті. *Modern trends in development science and practice. Abstracts of VII International Scientific and Practical Conference*. Varna, Bulgaria. 2021. p. 41-43.

2. Новицький А. М., Репеха Н. І. Перспективи розвитку та правове забезпечення внутрішнього аудиту. *Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення*. Матеріали науково-практичного семінару (м. Київ, 26 травня 2022 р.). – Київ : НУОУ ім. Івана Черняховського, 2022. 201 с.

3. Репеха Н.І. Захист інформаційних прав платників податків при електронному податковому аудиті. *Національний та міжнародний механізми захисту прав людини*. Збірник матеріалів тез доповідей Всеукраїнської

науково-практичної конференції (Київ 26 лютого 2021р.). Київ – Тернопіль: КНУБА, ВГО «АУП», «Бескиди». 2021. 309с.

ЗМІСТ

ВСТУП 4

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АУДИТУ ЯК СФЕРИ НАУКОВОГО ДОСЛІДЖЕННЯ 13

1.1.Теоретичні аспекти правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту в умовах розвитку інформаційного суспільства..... 13

1.2. Методологія та огляд наукових досліджень у сфері правового забезпечення електронного аудиту 31

1.3. Електронний аудит як категорія інформаційного права 40

Висновки до розділу 1…… 67

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ В ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ВІДНОСИНАХ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ЕЛЕКТРОННОГО АУДИТУ 71

2.1. Правовий статус інформаційних баз даних контролюючих органів 71

2.2. Правові гарантії доступу до публічної інформації в податкових та митних правовідносинах..... 97

2.3. Захист персональних даних платників податків..... 111

Висновки до розділу 2……...130

РОЗДІЛ 3. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ЩОДО ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АУДИТУ 134

3.1. Зарубіжний досвід правового забезпечення електронного аудиту 134

3.2. Проблема застосування відповідальності при здійснені електронного аудиту 141

3.3. Концептуальні підходи щодо перспективних напрямів правового забезпечення електронного аудиту 151

Висновки до розділу 3……...162

ВИСНОВКИ 165

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... 173

ДОДАТКИ……198

ВСТУП

Актуальність теми. Сьогодення створює для нас багато викликів та в той же час заставляє вийти із так званої «зони комфорту» що може слугувати вагомим чинником необхідних інституційних змін та створення нових інструментів в суспільних відносинах із відповідною правовою основою. Військова агресія спричинила руйнацію багатьох чітко побудованих структурних елементів в економіці, фінансах, менеджменті, в державному управлінні та багатьох інших сферах життя. Те що напрацьовувалося багато років, те що мало виважену систему відносин та регулююче підґрунтя стало неможливим або втратило необхідну цінність, оперативність, доступність чи інші функціональні особливості. Були порушені різні аспекти суспільних відносин, які були задекларовані та відповідним чином закріплені в нормативних актах. Такі критичні чинники, які спричинила військова агресія країн окупантів, створила значну кількість проблем, які просто неможливо було навіть передбачити в мирний, стабільний час.

В критичних умовах становлення для української держави важливого значення має стан відносин у суспільстві, які пов’язані з накопиченням, обробкою, зберіганням та передачею інформації, адже вплив інформації, в світовому масштабі, став практично не оцінений. При цьому, додатковим стимулом для цього слугували сучасні технології – поява та розвиток персональних комп’ютерів, що поступово об’єднувались в мережі, появу нових засобів передачі інформації. Інформація з паперової форми перейшла в цифрову, що пришвидшило її передачу та отримання. З початком прямої військової інтервенції багато громадян України змушені були переорієнтувати свою роботу в он-лайн чи на віддалений режим. Це стало можливим завдяки сучасним інформаційно-комунікаційним технологіям.

В той же час, окремі види діяльності потребують додаткового правового регулювання в нових інформаційних умовах за для забезпечення дотримання прав людини. Окремої уваги заслуговує на увагу аудиторська

діяльність, як спеціальний вид діяльності контролюючих органів. Переведення аудиторської діяльності в сферу он-лайн зумовлено рядом особливостей, які потребують додаткових норм правового регулювання.

На сьогоднішній день в сфері державного управління, в управлінні приватних підприємницьких структур йде позитивний процес відмови від класичних паперових форматів документів, а все частіше знаходить своє відображення електронна форма відносин.

Аналіз нормативного забезпечення процесів інформаційного забезпечення зазначених процесів, а також процесів інформатизації процесів фіскальних відносин показує відставання законодавців від потреб сьогодення. Все частіше виникають думки про не тільки інформатизацію бухгалтерського обліку а і можливості перевірки контролюючими органами таких системних елементів, питань доступу до інформаційних баз даних платників податків. Інформатизація аудиторських перевірок значною мірою зменшить навантаження як на платників податків: зникне необхідність паперового дублювання систем податкового обліку, так і покращить контролюючу функцію податкової служби: зникнуть ризики корупційних відносин (перевіряючий не матиме змоги впливати на програмні елементи перевірки), скоротитися час перевірки, в автоматичному режимі інформація буде перевірятися із іншими базами даних, що значно покращить якість перевірок.

Аналіз наукових публікацій та нормативних документів дає можливість говорити про відсутність правових підстав проведення аудиту інформаційно-бухгалтерських систем платника податку. В основі перевірок податкового та бухгалтерського обліку залишається перевірка первинних паперових документів.

Тому завдання правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту, як специфічного, особливого інструменту здійснення аудиторської діяльності, необхідність осмислення значення інформатизації для сфери податкових та митних відносин, встановлення сучасного стану

правового регулювання цієї сфери та визначення напрямів його удосконалення постає досить актуальним та визначає перспективність наукових досліджень. Необхідних результатів може бути досягнуто лише за рахунок теоретико-прикладного дослідження правового регулювання інформатизації у сфері податкової та митної діяльності.

Теоретичну основу дисертаційного дослідження становлять праці таких вітчизняних учених-юристів у сфері інформаційного права: І. В. Арістової, К. І. Белякова, В. М. Брижко, В. Д. Гавловського, О. Д. Довганя, В. А. Ліпкана, Р. А. Калюжного, Б. А. Кормича, О. А. Мандзюка, А. М. Новицького, Н. Б. Новицької, В. Г. Пилипчука, А. І. Ракітова, Ф. Уэбстера, І. О. Трубіна, В. С. Цимбалюка, М. Я. Швеця, О. В. Шепети.

Окремі аспекти, що пов’язані з правовим регулюванням інформатизації регулювання інформатизації у сфері податкової та митної діяльності були предметом досліджень таких представників науки: Е. Е. Аблякімової, А. Ю. Берко, І. В. Гетьмана, С. Л. Гнасюка, В. В. Горбатюка, В. С. Дроника, З. Б. Живко, С. І. Здіорука, Б. П. Колеснікова, А. М. Кузьменко, К. С. Мельника, О. В. Оніщенко, В. В. Остроухова, Л. В. Перевалової, В. М. Петрика, В. І. Пожуєва, В. М. Поперечнюка, О. М. Сазонець, О. М. Селезньової, В. Ю. Степанова, Т. В. Субіної, В. І. Теремецького, А. А. Хлєбнікової, Т. О. Чернадчук, О. І. Яременко та інших.

Незважаючи на значну кількість наукових здобутків, що присвячені основним аспектам правового регулювання інформатизації, інформаційного забезпечення у сфері податкової та митної діяльності, питання, які стали предметом дисертаційного дослідження, у працях зазначених авторів не розкриті.

Наявність проблем пов’язаних із функціонування інформаційних баз даних податкових та митних органів, захисту персональних даних платників податків, доступу до публічної інформації під час здійснення аудиту в податкових та митних правовідносинах та не достатній рівень їх наукового осмислення, зумовлює актуальність теми дисертації.

Мета дослідження полягає в розробці науково-обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту у сфері податкової та митної діяльності.

Досягнення поставленої мети потребує вирішення таких **завдань:**

– проаналізувати теоретичні засади правового забезпечення регулювання інформатизації в умовах формування інформаційного суспільства в Україні;

– узагальнити методологічні підходи до дослідження електронного аудиту як інституту інформаційного права;

– систематизувати наукові дослідження феномену «електронного аудиту»;

– визначити правовий статус інформаційних баз даних податкових та митних органів при проведенні електронного аудиту;

– встановити основні аспекти захисту персональних даних у податкових правовідносинах при аудиторській діяльності;

– розкрити особливості доступу до публічної інформації в податкових та митних правовідносинах;

– обґрунтувати можливість застосування передових практик зарубіжного досвіду електронного аудиту в практичній діяльності контролюючих органів ;

– здійснити аналіз міжнародної практики та національної судової практики інформатизації податкових та митних правовідносин;

– розробити пропозиції щодо перспектив розвитку правового забезпечення електронного аудиту.

Об'єкт дослідження: суспільні відносин що виникають в інформаційному суспільстві через необхідність правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту.

Предмет дослідження: правове регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертації є сукупність методів і прийомів наукового пізнання, що дали можливість системно досліджувати правове регулювання інформатизації у сфері податкової та митної діяльності.

Застосування методу *узагальнення* дало можливість виокремити проблеми правового забезпечення податкової та митної інформації в умовах реалізації Угоди про асоціацію через виконання Україною зобов'язань в інформаційній сфері та виокремити окремий вид персональних даних – «персональні дані платників податків» (підрозділи 1.1, 2.2). За допомогою *системного підходу* спростовано хибність твердження про характер непропорційного правового впливу на сферу оподаткування та митної справи, а також сформульовано пропозиції щодо розширення правових засад доступу до публічної інформації (підрозділи 1.3, 2.3). Використовуючи *формально-логічний метод* запропоновано напрями удосконалення нормативно-правових актів, що регламентують функціонування інформаційних баз даних та запропоновано удосконалення підходу та розуміння методології дослідження правового регулювання в податкові та митній діяльності через використання категорії «методика наукового пізнання» (підрозділ 2.1, 1.2). Застосовуючи методи *синтезу* та *аналізу* визначено шляхи централізації підходів до здійснення заходів інформатизації державними органами в сфері аудиторської діяльності (підрозділи 3.1, 3.2).

Наукова новизна полягає у розробці комплексного підходу спрямованого на вирішення проблеми правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту як дієвого інструменту в податкових та митних правовідносинах та елементу формування основ інформаційного суспільства. На основі проведеного дослідження сформовано низку положень, що мають важливе значення для інформаційного права, правозастосування в податкових та митних правовідносинах, а саме:

уперше:

запропоновано авторське визначення поняття інформаційне забезпечення електронного аудиту, під яким розуміємо можливість доступу до перевіреної офіційної інформації, розпорядниками якої є державний орган, уповноважений на адміністрування певної інформаційної бази даних, реєстру чи інших офіційних інформаційних джерел, які можуть слугувати базою доказування при здійсненні аудиторської діяльності із забезпеченням дотримання чинного законодавства про захист персональних даних в контексті доступу до публічної інформації, що гарантовані чинним законодавством;

– обґрунтовано необхідність запровадження правового забезпечення здійснення електронного аудиту під час здійснення аудиторської діяльності у всіх сферах суспільних відносин;

удосконалено:

– теоретико-правові аспекти застосування основних інформаційних баз даних, які формуються та ведуться податковими та митними органами України, шляхом застосування принципу уніфікації структури та змісту нормативно-правових актів які визначають правові засади їх функціонування;

– систему гарантій реалізації права на доступ до інформації через розширення їх переліку, з урахуванням положень законодавства про інформацію;

– загально наукові підходи та правозастосовні вимоги щодо захисту персональних даних в податкових та митних правовідносинах;

набули подальшого розвитку:

– наукові ідеї про важливість для вітчизняного суспільства вирішення проблем пов’язаних з реалізацією окремих елементів державних інформаційної політики, зокрема й у сфері інформатизації податкової та митної діяльності в умовах реалізації Угоди про асоціацію через виконання Україною зобов’язань в інформаційній сфері, зокрема в частині електронної

торгівлі, обміну податковою та митною інформацією та розбудови інформаційного суспільства;

– наукові підходи розуміння електронного аудиту як інструменту здійснення аудиторської діяльності, як наукове поняття в контексті порівняння правової, економічної, фінансової науки;

– підходи щодо взаємозв'язку розуміння методології дослідження правового регулювання інформатизації в податковій та митній сфері, практичної реалізації здобутих наукових знань та категорії «методика наукового пізнання»;

– доктринальні положення щодо доступу до публічної інформації в податкових та митних правовідносинах.

Практичне значення одержаних результатів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані положення, висновки та пропозиції мають теоретичний та практичний інтерес, можуть бути використані для подальших наукових досліджень інформаційного права. Отримані дисертанткою результати були використані:

– у науково-дослідній сфері – положення та висновки дисертаційного дослідження можуть бути основою для подальшої розробки проблем правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту у податковій та митній сферах, захисту персональних даних, у контексті проведення адміністративно-правової реформи в Україні;

– у навчальному процесі – для підготовки навчальних та навчально-методичних видань та проведення занять із навчальних дисциплін «Інформаційне право» «Фінансове право», «Правове забезпечення фінансової безпеки»;

– у правотворчій діяльності – при підготовці проектів законодавчих та інших нормативно-правових актів, спрямованих на вдосконалення правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних із запровадженням електронного аудиту;

– у практичній діяльності – використання отриманих результатів дозволить податковим та митним органам та їх посадовим особам більш предметно і виважено підходити до проведення електронного аудиту фінансової діяльності.

Особистий внесок здобувача.

Наукові положення, висновки і рекомендації, що виносяться на захист, сформульовані автором самостійно. Положення наукової новизни, висновки і рекомендації одержані автором самостійно. При використанні наукових результатів, що належать іншим ученим, для обґрунтування власних міркувань автора, на них зроблено посилання. У спільно опублікованих з науковим керівником статті дисертантці належить розробка визначення поняття «електронний аудит», а у спільно опублікованих з науковим керівником тезах доповіді авторкою запропоновано перспективні напрямки розвитку інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту.

Апробація результатів дисертації. Ряд наукових положень і висновків дисертаційного дослідження були оприлюднені у доповідях на 3 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме: «Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення» (м. Київ, 26 травня 2022 р.), «Національний та міжнародний механізми захисту прав людини» (м. Київ 26 лютого 2021р.), «Modern trends in development science and practice» (Varna, Bulgaria, 2-5 november 2021).

Основні положення й результати дослідження обговорювалися на засіданні кафедри публічного права Державного податкового університету.

Публікації. Основні положення та висновки проведеного дослідження відображено у 7 наукових публікаціях, зокрема: 2 статті опубліковано у фахових виданнях з юридичних наук (категорія Б); 2 статті в зарубіжних виданнях (одна з яких – у періодичному науковому виданні країни-члена ЄС та Організації економічного співробітництва і розвитку інша у виданні, що

індексується у науко метричній базі WoS); 3 тезах доповідей – у збірниках матеріалів міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації зумовлені метою, завданнями, об’єктом та предметом дослідження. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, які охоплюють дев’ять підрозділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку використаних джерел та додаток. Загальний обсяг роботи складає 199 сторінки, із яких 172 сторінки – основний текст, список використаних джерел (204 найменування) – 25 сторінок та додаток на 2 сторінках.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИКО МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АУДИТУ ЯК СФЕРИ НАУКОВОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

1.1. Теоретичні аспекти правового регулювання інформаційного забезпечення електронного аудиту в умовах розвитку інформаційного суспільства

На кінець XX століття, в світі утвердилася концепція інформаційного суспільства, технології почали вважатись інформаційними, а ера суспільного розвитку отримала назву інформаційна. Саме з цього моменту в наукових колах почали точитися дискусії пов'язані з інформатизацією вітчизняного суспільства, що почало набувати ознак інформаційного.

Зокрема, інформатизацію, більшість фахівців, пов'язують з формуванням інформаційного суспільства. Так, на думку окремих вчених рух до інформаційного суспільства, підсилює роль інформації у вирішенні будь-яких людських проблем[104, с. 4].

Здійснюючи дослідження інституціоналізації інформаційного суспільства А. М. Новицький відмічає, якщо йдеться про нову стадію розвитку суспільства, її, більш правильно, можна визначити на підставі аналізу зміни продуктивних сил і виробничих відносин. З цього погляду інформаційне суспільство може бути визначене як таке, у якому одним з основних предметів праці значної частини людей є інформація, а знаряддям праці – інформаційні технології[78, с.30]

В процесі дослідження теоретичних аспектів становлення інформаційного суспільства А. А. Хлєбніковою було зроблено висновок про

те, що актуальність концептуального осмислення інформаційного суспільства, що розвивається в умовах глобалізації, зростає у зв'язку з тим, що потребує удосконалення процесу виробництва і розвитку інформації та особливостей її практичної реалізації, а відповідно і формування інформаційної культури[189, с. 170].

Впровадження та використання інформаційних технологій радикально змінює не тільки матеріальне, але й духовне виробництво – виробництво знань. При цьому виникає нова цивілізація – інформаційне суспільство[5 с. 15–16].

Ще на початку 90-х років з'явилась теза про те, що інформаційне суспільство – це процес, в якому соціальні, технологічні, економічні, економічні, політичні та культурні механізми не просто пов'язані між собою, а буквально, сплавлені, злиті в єдине ціле[170, с. 34].

Прикладне тлумачення інформаційного суспільства пов'язано з діяльністю Європейського Союзу, зокрема Комісії Європейського Союзу, яка за результатами своєї роботи визначала, що «інформаційне суспільство» – це суспільство, в якому діяльність людей здійснюється на основі використання послуг, що надаються за допомогою інформаційних технологій і технологій зв'язку[100, с. 11].

На думку Ф. Уебстера, головною рисою переходу до «інформаційної епохи» стала наявність мереж, що об'єднують між собою людей, інститути і держави. І як результат, збільшення розриву між зростаючою глобальною діяльністю і соціальним розривом, що загострився[188, с. 14].

Необхідно врахувати, що перехід будь-якої країни до інформаційного суспільства вимагає переосмислення, а в окремих випадках і розробки нових механізмів регулювання відносин, що виникають між громадянами, їх об'єднаннями та державою. Оскільки еволюція людської цивілізації диктує міжнародній спільноті необхідність прямування до єдиного інформаційного суспільства, наша країна не може стояти осторонь цих процесів[3, с. 10].

При цьому, на думку А. І. Ракітова суспільство є інформаційним, якщо:

– будь-яка особа, група осіб, суб’єкт господарської діяльності, не залежно від свого фізичного (географічного) місця перебування та будь-який час, за відповідну плату чи безоплатно, на основі автоматичного доступу та засобів зв’язку, можуть отримати інформацію, що потрібна для їх життєдіяльності та вирішення приватних завдань;

– в суспільстві виробляється, функціонує і є вільною для кожної особи, групи осіб або суб’єкта господарської діяльності сучасна інформаційна технологія, яка забезпечує вільний доступ до засобів зв’язку, які використовуються для отримання інформації, що потрібна для їх життєдіяльності та вирішення приватних завдань;

– існують розвинені інфраструктури, що забезпечують створення та функціонування національних інформаційних ресурсів в обсязі, який потрібен для підтримання постійно пришвидшеного розвитку технічного прогресу;

– у суспільстві відбувається процес прискорення автоматизації всіх сфер та галузей виробництва та управління;

– у суспільстві відбуваються радикальні зміни, наслідком яких є розширення інформаційних послуг[170, с. 32].

Крім того, Ф. Уебстер виділяє п’ять підходів до визначення інформаційного суспільства, пов’язаних із параметрами ідентифікації новизни:

– технологічне;

– економічне;

– пов’язане зі сферою зайнятості;

– просторове;

– культурне[188, с. 14].

Аналізуючи зміни, які відбуваються в суспільстві через розвиток інформаційних технологій І. В. Гетьман визначає специфічні риси притаманні інформаційному суспільству:

– основою інформаційного суспільства, виходячи вже із самої назви, виступає інформація та вільний обмін нею;

– відбувається зростання інформаційного сектору в економіці;

– інформація знаходиться у числі основних ресурсів зростання продуктивності;

– докорінні зміни у житті людей пов’язані з присвяченням значної частини життя індивіда взаємодії з іншими за допомогою самовизначення у мовленнєвих актах на письмі, й спілкуванню з іншими, в ході якого індивіди досягають більш повного і багатого втілення своїх потреб, головна з яких − потреба один у одному;

– первинною для людини стає не вартість праці, а вартість знань, накопичених у ході науково-технічної й інформаційно-комунікаційної революції, оскільки сучасне суспільство нерозривно пов’язане з інноваційною діяльністю[17, с. 64].

За таких умов наукове забезпечення державної політики розвитку інформаційного суспільства в Україні є засадничою умовою українського державотворення та однією з найактуальніших проблем у галузі державного управління. Концепт «інформаційне суспільство» є своєрідною моделлю бажаного майбутнього, яка слугує державі й суспільству дороговказом щодо подальшого розвитку в сучасних умовах. При цьому відмова від руху в даному напрямку створює для українців ситуацію ризику втрачених можливостей, а реалізація інноваційного курсу на інформаційну революцію також несе у собі істотні небезпеки дизгармонізації суспільних відносин і процесів [61, с. 2]

Загальна інформаційна трансформація суспільних відносин, яка стала нормою для багатьох країн світу, досить активно проходить і в нашій країні. Це дає можливість говорити про розвиток інформаційних технологій в багатьох сферах нашого життя. Розвиток інформаційних технологій та впровадження їх в фінансовій сфері, в сфері економічних відносин, розвиток електронних довірчих послуг, формування довіри до інтернет операцій в

різних сферах життя, це ті орієнтири, яка визначають напрямок еволюційних, динамічних змін сьогодення. По цьому ж шляху йде і електронний аудит, як одна із сфер суспільних відносин. Через компіляцію різних науково-практичних теорій розвитку, формування та правового забезпечення аудиту, як специфічного виду діяльності, покладеного на умови розвитку інформатизації та трансформації інформаційних відносин, розвитку комунікаційних систем та відповідного забезпечення, формується нове поняття – електронний аудит. Розуміючи, що для належного розвитку нового інституту інформаційного суспільства – електронного аудиту – необхідно сформувати відповідну нормативно-правову базу, одним із завдань даного дослідження постало необхідність дослідження базису, суспільних відносин та відповідних інституцій, які створюють платформу для розвитку зазначеного суспільного інституту. Ми розглянемо доктринальні питання правового забезпечення інформатизації суспільних відносин, пов'язаних із можливістю проведення електронного аудиту в сучасному правовому полі, визначимо проблеми правозастосування та практики вирішення спорів, пов'язаних із проблемами впровадження електронного аудиту.

Теорія інформаційного суспільства пояснила зміни, та визначила пріоритети формування, розвитку та впровадження інформаційних відносин в життя.

Дослідження інституційних особливостей впровадження основ інформаційного суспільства в Україні показало значний вклад в формування новітніх та розробку нових умов для формування суспільних відносин, пов'язаних із широким розповсюдженням в усі сфери життя інформатизації, діджиталізації, розповсюдження комп'ютерних технологій, розвитку інтелектуальних систем та інших елементів притаманних інформаційному суспільству. Аналіз практики діяльності владних інституцій в нашій державі показує значну зацікавленість в розвитку ІТ-технологій, ІТ-відносин, впровадження їх в життя.

Одним із рішучих кроків, який створює державні гарантії щодо цифрової трансформації України стало створення нової інституції – Міністерства цифрової трансформації України, яке відповідно до Положення про Міністерство цифрової трансформації України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики: у сферах цифровізації, цифрового розвитку, цифрової економіки, цифрових інновацій, електронного урядування та електронної демократії, розвитку інформаційного суспільства, інформатизації; у сфері розвитку цифрових навичок та цифрових прав громадян; у сферах відкритих даних, розвитку національних електронних інформаційних ресурсів та інтероперабельності, розвитку інфраструктури широкосмугового доступу до Інтернету та телекомунікацій, електронної комерції та бізнесу; у сфері надання електронних та адміністративних послуг; у сферах електронних довірчих послуг та електронної ідентифікації; у сфері розвитку ІТ-індустрії [106].

Крім того, в усіх міністерствах запроваджено посаду заступника міністра із питань цифрової трансформації, що само по собі є значних елементом, який визначає рівень зацікавленості керівництва держави у змінах в бік цифрової трансформації всіх сторін суспільного життя, в бік визнання стратегічних напрямів розвитку держави.

Оцінюючи завдання профільного державного органу, та ті сфери, в яких даний орган визначено як основний, хочеться звернути увагу на ті, які досить тісно пов’язані із впровадженням та розвитком електронного аудиту.

На міністерство покладено завдання формування та реалізація державної політики у сферах:

- цифровізації, цифрового розвитку,
- цифрової економіки,
- розвитку інформаційного суспільства;
- у сферах відкритих даних,

– розвитку національних електронних інформаційних ресурсів та інтероперабельності,

– розвитку інфраструктури широкосмугового доступу до Інтернету та телекомунікацій,

– електронної комерції та бізнесу;

– у сфері надання електронних та адміністративних послуг [106].

Всі ці завдання повністю відповідають і завданням, щодо створення необхідних умов для запровадження електронного аудиту.

Крім того на Міністерство цифрової трансформації України покладено розроблення та впровадження вимог до форматів даних електронного документообігу в державних органах; щодо функціонування електронного документообігу; до оформлення документів, організації документообігу, зокрема електронного документообігу, які є основою для здійснення електронного аудиту[106].

Значна динамічність у відносинах пов’язаних із розвитком комунікативних суспільних відносин супроводжується і створенням нових термінів, які переносяться в чинне законодавство. Одним із таких термінів є «інформатизація», як правова категорія. Дане визначення закріплене в Законі України «Про Національну програму інформатизації», та визначено як сукупність взаємопов’язаних організаційних, правових, політичних, соціально-економічних, науково-технічних, виробничих процесів, що спрямовані на створення умов для задоволення інформаційних потреб громадян та суспільства на основі створення, розвитку і використання інформаційних систем, мереж, ресурсів та інформаційних технологій, які побудовані на основі застосування сучасної обчислювальної та комунікаційної техніки [159].

Щодо інформатизації, то В. І. Пожуєв, у власній статті «Інформатизація як ресурс розвитку сучасного українського суспільства», окреслив необхідність дослідження інформатизації, зосередився на вивченні цих

процесів в українському суспільстві, у результаті обґрунтувавши напрями оптимізації інформатизації [104].

Крім того, корисним для наукового пізнання є публікація О. М. Сазонець «Стратегії інформатизації соціально-економічного країни», де вчений, відмічає, що реалізація національних стратегій інформатизації шляхом комплексного вирішення питань інформатизації українського суспільства спочатку на законодавчому рівні, а потім на рівні технічних розробок та практичного втілення законодавчих положень дозволить Україні вийти на загальноприйнятий світовий рівень інформатизації [178].

Гнасюк С. Л. Здіорук С. І. відзначають, що процес інформатизації суспільства характеризується наступними рисами:

– обмін інформацією набуває глобального характеру, державні кордони та відстані вже не є суттєвою перешкодою для руху інформаційних потоків;

– значно зросли можливості збору, обробки, зберігання, передачі інформації, доступу до неї;

– суттєво зросло і продовжує зростати значення доступу до інформації для розвитку різних сфер людської діяльності;

– відбувається перехід до нових форм зайнятості населення, зокрема, формування нових трудових ресурсів за рахунок збільшення кількості зайнятих в інформаційно/інтелектуально орієнованих видах робіт;

– безпрецедентно зросла кількість персональних та корпоративних контактів на глобальному рівні, розгортаються процеси формування трансдержавних і транснаціональних спільнот;

– спроби урядів обмежити вільне поширення інформації всередині їхніх країн об’єктивно призводять до гальмування розвитку таких країн [18, с. 95].

Систематизація інформаційних потоків та перехід до комплексних методів обробки інформації відкривають ефективні шляхи впровадження і використання в управлінні інформаційних технологій [5,с. 86–87].

Здійснюючи пошук нових знань щодо правового забезпечення регулювання інформатизації в Україні виявляються й інші проблеми теоретичного характеру, вирішення яких призведе до оптимізації процесу наукового пізнання анонсованої проблематики нашого дослідження.

Іншим нормативним актом введено в поняття ще одне визначення, яке використовується для окреслення суспільних відносин в сфері інформаційних технологій. Так, Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації» було нормативно закріплено поняття «цифровізація», яке визначає насичення фізичного світу електронно-цифровими пристроями, засобами, системами та налагодження електронно-комунікаційного обміну між ними, що фактично уможливлює інтегральну взаємодію віртуального та фізичного, тобто створює кіберфізичний простір. Крім того в даному нормативному документі визначено, основна мета цифровізації полягає у досягненні цифрової трансформації існуючих та створенні нових галузей економіки, а також трансформації сфер життєдіяльності у нові більш ефективні та сучасні. Такий приріст є можливим лише тоді, коли ідеї, дії, ініціативи та програми, які стосуються цифровізації, будуть інтегровані, зокрема, в національні, регіональні, галузеві стратегії і програми розвитку. Цифровізація є визнаним механізмом економічного зростання завдяки здатності технологій позитивно впливати на ефективність, результативність, вартість та якість економічної, громадської та особистої діяльності [163].

Визначено, що Основними цілями цифрового розвитку є:

– прискорення економічного зростання та залучення інвестицій;

– трансформація секторів економіки в конкурентоспроможні та ефективні;

– технологічна та цифрова модернізація промисловості та створення високотехнологічних виробництв;

– доступність для громадян переваг та можливостей цифрового світу;

– реалізація людського ресурсу, розвиток цифрових індустрій та цифрового підприємництва. Сектори економіки, що використовують цифрові технології, зростають швидше, дешевше та якісніше. Сфери життєдіяльності, зокрема освіта, медицина, транспорт, що модернізуються завдяки цифровим технологіям, стають набагато ефективніші та створюють нову цінність та якість [163].

Останнім часом в українську мову ввійшов новий термін – «діджиталізація». У електронному словнику «Муслов» визначено, що в англійській розрізняють digitization, digitalization і digital transformation як три окремі терміни, серед яких, однак, digitalization є найменш чітко визначений. Ситуативно він може бути як синонімом одного з двох інших термінів, так і означати щось проміжне між ними. У найширшому сенсі, диджиталізація - це реорганізація будь-чого за допомогою цифрової комунікації і автоматизації. Ітися може як про зміни в суспільному житті, так і про бізнес-процеси в організаціях. Якщо зміни мають системний характер, тоді кажуть про цифрову трансформацію (digital transformation) [33]. У Вікіпедії, під поняттям диджитиза́ція (англ. digitization), розуміється переведення інформації в цифрову форму. Більш технологічне визначення: цифрова трансмісія даних, закодованих у дискретні сигнальні імпульси. Результатом є подання об’єкта, зображення, звуку, документа або сигналу (як правило, це аналоговий сигнал) шляхом генерації ряду чисел, що описують дискретний набір точок [34].

Ж.-П. де Клерк розглядає діджиталізацію як створення цифрової (заснованої на байтах та бітах – мінімально адресованих одиницях інформації в системах та їх складових) версії аналогових/фізичних речей на кшталт паперових документів, відео- та фотозображень, звуків тощо, яка полягає у використанні цифрових технологій та даних (оцифрованих (діджитизованих) та існуючих у цифровій формі спочатку) з метою одержання прибутку,

поліпшення бізнесу, зміни/трансформації бізнес-процесів (відмінних від суто діджитизації останніх) та створення належного середовища для їх реалізації, в основі якого – використання цифрової інформації [199].

Інші дослідники відзначають, що діджиталізація, це загальний термін для позначення цифрової трансформації суспільства та економіки. Він описує перехід від індустріальної епохи й аналогових технологій до епохи знань і творчості, що характеризується цифровими технологіями та інноваціями в цифровому бізнесі, основні перевагами якої є:

– економія часу і підвищення продуктивності - автоматизація виробництва та інших внутрішніх процесів компанії;

– оптимізація та покращення комунікацій - як внутрішніх, так і зовнішніх;

– можливості крос-продажів/upsell-продажів - вихід на новий рівень обслуговування клієнтів і заохочення їх до придбання більшої кількості продуктів;

– конкурентні можливості за рахунок поліпшення клієнтського досвіду і загальної оптимізації робочого процесу [194].

Досить цікавим є дослідження Ганни Жосан, я якому вона зазначає, що діджиталізація містить такі ключові аспекти:

1. Зовнішня комунікація. Необхідно переосмислення моделі вибудовування відносин з клієнтами і партнерами. Модель коли компанії створюють продукт який їм зручно, а потім намагаються переконати клієнта що саме це йому потрібно купити – стає неефективною. Потрібно готувати продукт під конкретного клієнта, його потреби і ситуацію споживання. А для цього потрібні відповідні процеси комунікації.

2. Бізнес-модель. Багато компаній-гіганти успішно працювали десятиліттями за стабільними бізнес-моделями на порозі цифрової ери зазнали краху. Сучасні бізнес-моделі мають на увазі гнучку налаштовуваність як під клієнта, так і під обставини і ситуації. Бізнес-модель стає шерінговою, а не товарної, і стає омніканальною, а не нав’язує ринку

свого каналу. «Шерінг» – від англійського «to share» – ділитися. Це економіка спільного споживання (Collaborative Consumption) або шерінгова економіка (sharing economy), так називається економічна бізнес-модель, де люди за допомогою технологій можуть обмінюватися цінностями, які вони не використовують. В рамках цифрової трансформації проводиться значне переосмислення дій керівництва підприємств.

3. Проектні процеси. Сьогодні в традиційних бізнесах застосовується проектне управління. Однак комерційно успішними в Україні стають менш 1% початих проектів, в IT сфері показники трохи вищі. Ці цифри багато в чому пояснюють, чому сьогодні бізнесам важко виживати. На контрасті до проектного управління в нових бізнесах переходять до Agile і Lean-технологій, або до технологій гнучких змін. Це допомагає уникнути більшості проблем.

4. Бережливе виробництво (від англ. Lean production) – управління прагне постійно мінімізувати втрати. Привертає до оптимізації бізнесу кожного співробітника і максимально орієнтується на споживача.

5. Робота з даними – переосмислення. Раніше робота з даними вибудовувалася так: накопичувався пласт даних за минулі періоди потім аналізувався, готувалися звіти і на їх підставі приймалися якісь рішення. Робилася екстраполяція: вираховували на підставі минулих періодів, майбутній розвиток. Тепер інша робота з даними, це вже не просто BigData, сьогодні deep machine learning, використання штучного інтелекту дозволяє приймати рішення в ситуації з неповною і несиметричною інформацією.

6. Внутрішні комунікації і взаємини. В умовах цифрової трансформації потрібно по іншому вибудовувати роботу з людьми. З’являється формат віддаленої роботи, аутсорсинг і фріланс [44].

Доктор юридичних наук О.М. Литвинов досить критично оцінюючи поняття діджиталізація зазначає, що перш за все, явище, що спричиняє послідовні трансформації соціокультурного коду, об’єднані загальним вектором розвитку. Сьогодні експоненціальне зростання цифрових

технологій тягне за собою і зростання по експоненті кількості й якості інтеграційних змін в системі комунікації в суспільстві, що склалась в індустріальну епоху. Поява таких технічних засобів, як Інтернет і мобільні пристрої, що дозволяють членам суспільства перебувати в постійній комунікації один з одним, є першою сходинкою діджиталізації і, відповідно, провісником глобальних модифікацій соціальних інститутів і вектору розвитку суспільства в цілому [69].

Широкий спектр підходів до визначення поняття «діджиталізація» говорить про те, що поряд із широким впровадженням його в життя, багато дослідників трактують його по різному. Цю тезу підтверджують і Марія Варламова та Юлія Дем'янова, які зазначають, що досі не існує єдиного визначення даного поняття. Досить часто діджитальна економіка ототожнюється з мережевою або інформаційною [14].

Визначаючи можливість застосування визначення діджиталізація до предмету нашого дослідження, можна зробити висновок, що компілюючи наукові досягнення у сфері інформатизації, аудиту та права можна говорити про формування нових теоретичних розробок щодо правового забезпечення діджиталізації аудиту. Очевидно, що ті процеси, які відбуваються останнім часом в суспільстві, зміна, уточнення понять та визначень в науковій та публіцистичній сфері, дають можливість говорити про діджиталізований аудит. Проте, у нашому дослідженні ми дотримуємося поняття електронний аудит, як такого, який вже закріпився в науковому обороті, внесений в ряд нормативних документів в іноземних правових системах та в національному законотворчому процесі.

Варто погодитись з думкою С. Л. Гнатюка та С. І. Здіорук, які стверджують, що Україна має значний науково-технологічний та людський потенціал для створення на своїй території високорозвиненої інформаційно-комунікаційної інфраструктури і повноцінної інтеграції у глобальне інформаційне суспільство. Більше того, в Україні є достатні передумови для того, щоб стати одним із лідерів інтелектуальних та інформаційних послуг на

світових ринках [18, с. 96]. Це фактично підтверджується тими поступовими кроками, які здійснюються державою в частині як нормативно-правового забезпечення розвитку ІТ-індустрії, так і адміністративним впливом на зазначені процеси, шляхом створення профільного міністерства - Міністерство цифрової трансформації України. Положенням про зазначене відомство визначено, що основними завданнями є:

– формування та реалізація державної політики у сфері цифровізації, цифрової економіки, цифрових інновацій, електронного урядування та електронної демократії, розвитку інформаційного суспільства;

– формування та реалізація державної політики у сфері розвитку цифрових навичок та цифрових прав громадян;

– формування та реалізація державної політики у сфері відкритих даних, розвитку національних електронних інформаційних ресурсів та інтероперабельності, розвитку інфраструктури широкосмугового доступу до Інтернету та телекомунікацій, електронної комерції та бізнесу;

– формування та реалізація державної політики у сфері надання електронних та адміністративних послуг;

– формування та реалізація державної політики у сфері електронних довірчих послуг;

– формування та реалізація державної політики у сфері розвитку ІТ-індустрії;

– виконання функцій центрального засвідчувального органу шляхом забезпечення створення умов для функціонування суб’єктів правових відносин у сфері електронних довірчих послуг [105].

Варто зазначити, що інформація, як результат роботи інтелекту має значний вплив на свідомість індивіда [6, с. 134].

Згідно з положеннями Закону України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року, «інформація» – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді [157].

Також інформацію розглядають, як задокументовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі [95, с. 9].

Поява та стрімкий розвитком глобальних, локальних комунікаційних мереж, Інтернет які використовують в усіх сферах життя суспільства та держави, сприяли можливості швидко накопичувати, передавати інформацію як на території України, так і за її межами[184, с. 8]. Тому погоджуємось з дослідниками, які підкреслюють необхідність уточнення поняття «інформація».

Так, В. М. Поперечнюк стверджує, що проблемою як науки, так і відповідної сфери суспільних відносин є відсутність єдиного понятійно-категоріального апарату, що призводить до неоднозначного тлумачення окремих норм у законодавчих актах. Вчений відмічає, що ця проблематика притаманна й вітчизняному законодавству, що регулює суспільні відносини в інформаційній та стосується визначення поняття «інформація» [107,с. 28].

Схожу позицію займають О. П. Дзьобань та В. Г. Пилипчук, які відмічають, що в у мовах сучасності не вироблено єдиного й загальновизнаного визначення поняття «інформація», дефініції, що вживаються, часто суперечливі й взаємно виключають один одного. Додатково, вчені підкреслюють, що деякі дослідники закликають відмовитися від спроб дійти будь-якого вирішення проблем, пов’язаних з розумінням феномена інформації [99, с. 5].

Відносини, пов’язані з накопиченням, обробкою, зберіганням і передачею інформації, сприяють тому, що у сучасних умовах інформація розглядається і використовується як стратегічний ресурс держави, зокрема у економічній сфері. Відбувається швидке формування інформаційного сектору економіки, який розвивається швидкими темпами, ніж решта галузей [79, с. 30].

Вище викладене підтверджує актуальність нашого наукового пошуку в сфері правового забезпечення регулювання інформатизації в Україні та її складової електронного аудиту.

Так особливої актуальності набувають питання, що пов'язані з податковою та митною інформацією, особливої актуальності вони на були після підписання та ратифікації Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Згідно з цим документом Україна взяла на себе ряд зобов'язань в інформаційній сфері, зокрема в частині електронної торгівлі, обміну податковою та митною інформацією та розбудови інформаційного суспільства. Наприклад, у статті 85 Угоди про асоціацію підтверджено права та обов'язки країн підписантів щодо співробітництва в галузі електронної торгівлі. Додатково в цьому документі визначено, що електронна торгівля розширює можливості ведення торгівлі в багатьох секторах. Значення відповідного інституту для вітчизняного суспільства має найвищий пріоритет, про що свідчить взаємне зобов'язання здійснювати сприяння його розвитку відповідно до найвищих міжнародних стандартів захисту інформації з метою забезпечення довіри користувачів електронної торгівлі [187].

Питання розвитку електронної торгівлі, що є наслідком масштабної інформатизації різних сфер суспільних відносин. Відповідний процес складний та потребує адекватної нормативно-правової бази. Позиція учасників Угоди про асоціацію закріплена в статті 140, відповідно до її положень передбачається забезпечення:

a) визнання сертифікатів електронних підписів, виданих населенню, та сприяння розвитку послуг транскордонної сертифікації;

b) відповідальності постачальників посередницьких послуг у зв'язку з переданням або зберіганням інформації;

c) поводження з небажаними електронними комерційними повідомленнями;

d) захист споживачів у сфері електронної торгівлі;

e) будь-які інші питання, які стосуються розвитку електронної торгівлі.

Щодо сфери податкової та митної діяльності, то головним напрямом наближення вітчизняного законодавства в межах реалізації положень Угоди про асоціацію, є стаття 350. У вказаній частині правового документу закріплено обов'язок застосувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принцип обміну інформацією яких дотримуються держави-члени на рівні ЄС. Тобто по суті підвищується значення інформації, що використовується в сфері податкової та митної діяльності.

В комплексному вимірі згадані частини Угоди про асоціацію необхідно розглядати в межах Глави 14 Розділу V де закріплено напрями розвитку інформаційного суспільства. Основним шляхом визначено – забезпечення загальнодоступності інформаційно-комунікаційних технологій, їх краща якість та ціна. Сутність співробітництва сторін в контексті реалізації ідей розбудови інформаційного суспільства полягає в імплементації стратегій інформаційного суспільства та розвиток всеохоплюючої нормативно-правової бази.

Крім того, в статті 391 Угоди про асоціацію визначено, що згадане вище співробітництво охоплює такі сфери:

a) сприяння широкосмуговому доступу, поліпшення безпеки мереж та широкому використанню ІКТ приватними особами, бізнесом та адміністративними органами шляхом розвитку локальних ресурсів Інтернет і впровадження онлайн-послуг, зокрема електронного бізнесу, електронного уряду, електронної охорони здоров'я і електронного навчання;

b) координацію політик у галузі електронних комунікацій з метою оптимального використання радіоспектру і забезпечення функціональної сумісності мереж України та ЄС;

c) посилення незалежності та адміністративної спроможності національного регулятора у галузі зв'язку з метою забезпечення його здатності вживати відповідні регуляторні заходи та впроваджувати свої

рішення і всі відповідні норми, а також гарантування добросовісної конкуренції на ринках. Національний регулятор у галузі зв’язку повинен співробітничати з органом з питань конкуренції щодо моніторингу цих ринків[187].

Саме характеризує важливість дослідження прогалин в сфері законодавчого регулювання відповідної сфери суспільних відносин.

На сьогодні історичний розвиток українського суспільства та людства сягнув такого рівня, коли перед національним державотворенням ставиться на порядок денний питання створення системи ефективного державного управління розвитком інформаційного суспільства та його інтеграції до світового [68].

Держава, як особливий інститут формує право, застосовує його та контролює законність.

В процесі інформатизації особливого статусу набуває роль держави, оскільки еволюція усього суспільства взагалі та держави зокрема підпорядковується інформаційним закономірностям, а управління інформацією стає управлінням майбутнім. З метою упорядкування та врегулювання інформаційних відносин на державному рівні виникає потреба юридичного визначення поведінки їхніх учасників в найбільш важливих правових нормах. Таким чином, право є результативним засобом регуляції відносин між владою та інформацією, що стримує свавілля як однієї, так і іншої сторони та передбачає наявність для них взаємних стимулів та обмежень [6, с. 101].

Викладене вище засвідчило необхідність посилення наукового пошуку нових інструментів впливу на процес формування інформаційного суспільства та інформатизації усіх сфер суспільних відносин. Особлива роль в цьому процесі належить правовому забезпеченню.

1.2. Методологія та огляд наукових досліджень у сфері правового забезпечення електронного аудиту

Динамічний розвиток сучасних технологій дає сильний поштовх щодо необхідності розробки правил поведінки, вироблення нових інструментів регулювання діяльності, визначення адміністративно правових систем управління тощо. Все це говорить про необхідність адекватного реагування на зміни в суспільстві в царині юриспруденції. Не може така динамічна наука та практика стояти осторонь змін. Це підтверджує також і Р.В. Кутузов, який говорить, що наука розвивається безперервно за законами всього живого, оскільки її об'єкт – суспільне життя в процесі історичного розвитку, безперервно змінюється, створюючи все нові форми суспільної організації та нові комбінації суспільних явищ [66]. Тому нагальними стають проблеми необхідності розробки нових механізмів правового регулювання суспільних відносин, постійного корегування уставлених, конституційних норм, ми стаємо свідками постійних внесень змін в кодекси та закони. Для логічного та правильного застосування тих чи інших норм права в сучасних умовах, ускладнених інформаційними технологіями, віддаленим доступом, он-лайн занятістю необхідно постійно не тільки моніторити зміни а й правильно, із застосуванням усіх методів та прийомів наукового пізнання логічно обґрунтовувати можливість чи необхідність внесення змін до того чи іншого нормативного акту. Без належного методологічного наукового підґрунтя це зробити неможливо. Тому, в даному підрозділі ми ставимо за завдання провести дослідження та здійснити узагальнення наукових підходів щодо методології наукового пізнання такого правового феномену як електронний аудит, проаналізувавши різні підходи науковців, практиків із різних галузей; осмислити та вибрати найоптимальніші методи дослідження зазначеного правового феномену та сформувати концептуальні підходи щодо методології дослідження електронного аудиту в сучасних умовах розвитку правової

науки України, досягнень практики застосування та потреб суспільства при застосуванні як загальних основ права так і спеціальних правил, що регламентують особливі суспільні відносини.

Аналіз завдання, яке було поставлене нами при підготовці цього підрозділу визначає дослідження декількох спеціально визначених об'єктів:

– це питання методології наукових досліджень, як категорії філософської. Питанню дослідження методології наукових досліджень приділяли багато вчених, серед яких необхідно відмітити Л. П. Жук, О. О. Носирєв, Є. М. Причепій, Ф. О. Чмиленко, Є. К. Шишкіна, І. В. Шкурат, С. П. Щерба, В. Є. Юринець та багато інших.

– це питання дослідження методології права, як особливої категорії людських відносин, та більше зосередимо увагу на питаннях методології інформаційного права, дослідженню яких приділяли значну увагу О. А. Баранов, К.І. Беляков, В. Д. Гавловський, Б. А. Кормич, А.М. Новицький, В. С. Цимбалюк, І.М. Сопілко, О. М. Селезньова та інші.

– це питання економічної суті методології дослідження поняття аудит, електронний аудит, комп'ютерний аудит. Представниками наукових шкіл, які проводили дослідження категорії аудит, як наукового поняття є Н.І. Дорош, І.В Данилюк, О.О. Іваніна, С.В. Івахненков, М.І. Козак, О.А. Петрик та інші.

Аналіз публікацій зазначених авторів дає можливість говорити про складність та необхідність подальшого наукового дослідження наукового феномену електронного аудиту як правової категорії із застосуванням загально та спеціально наукових методів, які дадуть можливість як найглибше розкрити потенційні проблеми щодо правозастосування норм, пов'язаних із електронним аудитом та визначити узагальнення щодо розробки нових інструментів або уніфікації існуючих правових норм, які закріплять в практиці застосування наукову категорію електронного аудиту.

Науковці, вивчаючи поняття методології та методів дослідження як правило розглядають дане питання через основи наукового пізнання, через

розуміння загально філософських пізнавальних процесів та застосування загальнонаукових методів. Є.М. Причепій та інші дослідники говорять про те, що вплив філософських принципів на процес наукового дослідження завжди здійснюється не прямо й безпосередньо, а через методи, форми та концепції інших методологічних рівнів [119]. В той же час, як зазначає Ю.Г. Кальниш, проблеми методу і методології наукового дослідження привертали увагу мислителів, учених і філософів давно, починаючи з античної епохи. Однак ґрунтовний аналіз методів і засобів наукового пізнання активно здійснюється лише за останні півстоліття [55]. Повністю погоджуємося із позицією М. Горлач, який стверджує, що методологія не може бути дескриптивною (описувальною) або нормативною (пропонованою), її завдання полягає в тому, щоб з позицій минулого досвіду наукового знання, його історії аналізувати сучасний стан наукового пізнання, і на цій підставі прогнозувати дальший розвиток, усвідомлюючи, що будь-яке таке прогнозування має сугубо ймовірний і евристичний характер [21].

Одним із головних завдань нашого пошуку є вивчення методології наукового дослідження як загально наукової категорії, яка застосовується при вивчені спеціального наукового об’єкту – електронного аудиту. Тому розуміння загально поняття методології є обов’язковим. Цілком погоджуємося із запропонованим понятійним обґрунтуванням запропонованим І.В. Шкурат, що методологія як вчення про способи та прийоми дослідження розглядає суттєві характеристики конкретних методів пізнання, що становлять загальний напрям дослідження. До таких методів слід віднести прийоми та способи емпіричного та теоретичного етапів дослідження [193]. А от О.В. Сердюк досліджуючи методологію сучасного правознавства розглядає способи наукового пізнання як організацію пізнавального процесу в конкретній науці, що фіксує не тільки інструментальну сторону пізнання, але й світоглядну, загальнотеоретичну [180]. Д.І. Дедов говорить, що сучасний стан методології показує, що і теорія,

і емпіричний досвід взаємодіють один з одним, сприяючи накопиченню знань, економічному та соціальному розвитку[24].

Застосування загальнонаукових методів дослідження правового феномену електронного аудиту зумовлює ті підходи в науці, які дають можливість найбільш ефективного проведення таких досліджень із обґрунтованими висновками. Методологічні аспекти що зумовлюють дослідження від загального до конкретного із подальшими узагальненнями кореспондуються із думкою С.В. Шахова, який досліджуючи ефективність норм адміністративного права зазначає що ефективністю цілісної системи стало те, що внаслідок взаємодії частин у системі виникає інтегративна властивість, якої не має жодна з її частин. Ціле, тобто система, своєю інтегративною властивістю діє на кожну свою частину, змінюючи їх відповідно до своїх особливостей, а також підпорядковуючи власній меті та функціям функції окремих компонентів і підсистем. Звідси отримуємо ідею примату цілого над складовим [191].

Відповідно, дослідження загального правового феномену електронного аудиту неможливо провести без дослідження його окремих структурних складових, якими безпосередньо визначено інформаційні відносини та економічної сутності аудиту та відповідного правового регулювання цих категорій.

Для всебічної характеристики цих понять нам необхідно визначитися із спеціальними методами наукового пізнання. Так метод інформаційного права розглядається як спосіб юридичного пізнання інформаційної сфери; засоби, за допомогою яких здійснюється державно-правовий вплив на інформаційні відносини; а також прийоми викладання та роз’яснення навчального матеріалу інформаційно-правової тематики [179].

О.М. Селезньова поділяє методи пізнання категорій та інститутів інформаційного права на наступні групи:

- загальнофілософські методи пізнання явищ світу (діалектичний, дедуктивний);

- загальнонаукові методи (метод класифікації та групування, історичний метод, системний метод, статистичний метод, метод опитування тощо);

- науково-правові методи (догматичний метод, спеціально-юридичний метод, порівняльно-правовий метод, структурний метод, метод вивчення ефективності правових норм тощо);

- спеціально-наукові методи (метод аналізу практики застосування норм інформаційного права, метод тлумачення норм інформаційного права, кібернетичний метод тощо) [179].

Різні методологічні прийоми та засоби створюють дієві механізми наукового дослідження в сфері права, зокрема інформаційного права. Застосування зазначених методів як загальнонаукових так і спеціально наукових у сфері інформаційного права дають можливість всебічного та глибоко дослідження феномену електронний аудит як категорії юриспруденції та визначають напрями подальшого правозастосування. В той же час, складна внутрішня система даного поняття, визначає необхідність проведення узагальнення досліджень в сфері інформатизації діяльності аудиторів, комп'ютеризації аудиторської діяльності та інших досліджень в сфері економічних наук, що дасть узагальнене розуміння предмету дослідження та сфери дослідження.

Методологічною основою економічних досліджень електронового аудиту є встановлення загальних та спеціальних способів наукового пізнання процесів аудиту ускладнених інформаційною складовою. Так, О.А. Петрик відзначає, що формування цілісної системи аудиту в Україні не завершено і потребує удосконалення методологічних і організаційних засад, адекватного нормативного регулювання та зазначає, що не достатньо досліджено питання його інформаційного забезпечення. Зокрема відзначається, що особливої актуальності набуває питання здійснення процедур аудиту з використанням інформаційних систем і комп'ютерних технологій, а також розробка практичних рекомендацій з їх застосування. А інформаційне забезпечення

аудиту розглядається як систематизована сукупність достатньої та доречної інформації, яка може бути використана в процесі аудиту для досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань[96]. Тому зазначений науковець відзначає, що аудит має тривалу історію у розвинених зарубіжних країнах і запозичений у вітчизняну практику. У той же час за десять років становлення аудиторської діяльності на законодавчій основі виокремилась низка проблем, які потребують першочергового розв'язання [96].

Дослідження проблем інформаційно-методичного забезпечення якості аудиторських перевірок підтвердило важливість і необхідність внутрішньо фірмової стандартизації їх проведення як основи для підвищення якісного рівня робіт з аудиту [49], відзначає у своєму дослідженні О.О. Іваніна. Крім того, досліджуючи механізми аудиту, вона говорить, що зміст нормативно-правових актів – це лише первинна інформація, якою треба вміти користуватися, а для цього необхідно обробляти її та систематизувати. При формуванні банку нормативно-правового забезпечення аудиту варто керуватися наступними загальними принципами систематизації цієї інформації: за сферами бізнесу клієнта; за термінами регулювання діяльності (у межах термінів – від вступу в дію нормативних актів до їх скасування); за ступенем нормативно-правового регулювання окремих параметрів об'єкта аудиту (з акцентом на використання для досягнення конкретних цілей аудиту).

У своєму дослідженні «Методологічні та організаційні аспекти аудиту» Н.І. Дорош відзначає, що поглиблення досліджень мети і завдань аудиту потребує розмежування видів викривлень фінансової та іншої інформації: помилок та відхилень від норм. Досліджуючи інформаційну складову в аудиторській діяльності ним значну увагу приділено дотриманню аудиторами принципу конфіденційності інформації, сформовано поняття аудиторської таємниці, яке має забезпечити поєднання приватних інтересів і потреб аудиторської організації та клієнта з суспільною необхідністю забезпечення відкритості аудиторської (підприємницької) діяльності.

Проведені Н.І. Дорош дослідження показали неправомірність ототожнення понять комерційної та аудиторської таємниці. Зміст аудиторської таємниці він пропонує визначити як однозначне і чітке визначення кола відомостей, які підлягають охороні, і до них віднести як і комерційно чутливу інформацію, так і інформацію про виявлені порушення та взаємовідносини між аудиторською організацією та клієнтом тощо. У своїй роботі він обґрунтовує порядок надання аудиторської інформації суб'єктам, які мають на це право без згоди клієнта. Підкреслено, що така інформація при адекватному врегулюванні законом буде передаватись лише при порушенні кримінальної справи, винесенні судового рішення, яке вказує на знаходження справи в провадженні цього органу [38].

Окремі науковці, зазначаючи позитивний ефект від комп'ютеризації, автоматизації процесів аудиту, в той же час мають сумнів щодо можливості застосування електронного аудиту як персоніфікованої програми, яка може проводити контрольні функції без фізичної участі аудитора. Зокрема, М.М. Шигун відзначає, що автоматизувати виключно усі прийоми вивчення документів чи операцій не дозволяє індивідуальний підхід контролера до проведення кожної конкретної перевірки. Тому можна комп'ютеризувати лише окремі часто повторювані прийоми контролю. Але в той же час, він говорить, що підвищення ефективності контрольної діяльності залежить від застосування новітніх засобів контролю, одним з яких є комп'ютерні технології. Комп'ютер стає інструментом, який дозволяє контролеру не лише скоротити час і засоби при проведенні перевірок, але й здійснити більш детальне вивчення об'єктів, сформувати якісні робочі та звітні документи, а також здійснювати ефективне управління діяльністю суб'єкта контролю. Напрямами застосування комп'ютерних технологій, які враховують об'єктивні вимоги сучасності і дозволяють найповніше використовувати їх можливості в цілях підвищення ефективності контролю, є: застосування комп'ютерних технологій загального призначення в цілях управління суб'єктом контролю; застосування комп'ютерних технологій в ході перевірки

підприємства, облік на якому ведеться вручну; здійснення контролю в комп'ютерному середовищі (в ході перевірки підприємства, облік на якому комп'ютеризовано) [192].

Р.Ю. Овчарик проводячи дослідження аудиторських ризиків визначив основні вимоги до програмного забезпечення аудиторської діяльності. Зокрема він відзначає, що програми для аудиторів повинні відповідати декільком вимогам, які в недостатній мірі реалізовані в більшості бухгалтерських програм. Основними вимогами, на нашу думку, є:

1. Програма повинна бути забезпечена розвинутими засобами контролю операцій. Причому контроль операцій повинен здійснюватися не в момент оформлення документу чи проводки, як це прийнято в чисто бухгалтерських програмах, а окремо, коли в цьому виникає необхідність.

2. Розробка повинна легко перенастроюватися. Аудиторам доводиться працювати з різними замовниками, в яких різні облікові політики, прийняті форми звітності і документів, навіть плани рахунків. Із цього виникає принцип підвищеної гнучкості системи.

3. Ергономічність системи. Під даним поняттям розуміють наявність засобів для зручного введення великих об'ємів інформації для оперативного і простого формування звітів. Іншими словами, програма повинна бути розрахована не на програміста, ні на оператора, а на аудитора, сфера знань якого не в комп'ютерній сфері. До того ж цей користувач, працюючи з великим об'ємом документів, цінує кожну хвилину.

4. Зв'язок на рівні вихідної інформації з іншими бухгалтерськими системами. Додаткові засоби імпорту і експорту даних, представлених в різних форматах.

5. Простота засвоєння програми, її швидкодія, професійна оперативна підтримка зі сторони розробника. Дотримання і вдосконалення вище перерахованих вимог дасть змогу знизити рівень аудиторського ризику при аудиті в умовах електронної обробки даних [88].

Говорячи про розвиток комп'ютерної техніки та автоматизації господарського обліку М.І. Козак відзначає, що облік як інформаційна система безперервно розвивається з розвитком економічної системи господарювання, ускладненням виробничої, маркетингової, інвестиційної та фінансової діяльності, організаційної структури управління, появою нових інформаційних технологій та засобів інформатизації, потребою в поглибленні змісту економічної інформації для потреб управління. Крім того він визначає наступні тенденції в розвитку комп'ютерних технологій ведення обліку:

- інтеграція його видів і систем автоматизованої обробки економічної інформації через використання баз даних;

- централізація/децентралізація обліку залежно від структури та потреб управління за допомогою розвитку системи АРМів і використання локальних комп'ютерних мереж і Intranet(Internet)-технологій;

- збільшення аналітичних можливостей обліку через розвиток системи рахунків і мультимедійне представлення звітних форм;

- зменшення трудомісткості обліку шляхом застосування ефективних прийомів ведення облікових записів і застосування технічних засобів для збору, реєстрації, передачі, систематизації, зберігання, пошуку, обробки інформації [60].

Таким чином, дослідивши наукові роботи в сфері права, економіки, філософії, інформатизації, в сфері фінансів, аудиту ми побачили різноплановий підхід до підбору методів дослідження поняття електронного аудиту як наукової компоненти. Визначились, що вибір методів дослідження зазначеного поняття багато в чому залежить від методів, методології та завдань, які ставляться до дослідження. Вибір сфери впливу та чинників, які досліджуються також вливають і на розуміння наукового феномену електронного аудиту і на висновки, як зроблені в даних дослідженнях. Вибір оптимальних методів наукового пізнання правової складової поняття інформаційного забезпечення електронного аудиту став можливим тільки

після всебічного аналізу зазначеного поняття із різних сторін та підходів, про які ми відзначили у нашому дослідженні.

1.3. Електронний аудит як категорія інформаційного права

Істотні зміни, які відбуваються в останні роки у зв'язку з інформатизацією усіх сфер життя, призводять до поступового перетворення суспільства на інформаційне, забезпечення сталого розвитку якого зумовлено зростанням кількості глобалізаційних викликів соціального, економічного, правового характеру.

За останні роки в Україні було прийнято ряд нормативно-правових актів щодо подальших напрямків використання та управління інформаційними ресурсами, які були б спроможні забезпечити сталий розвиток інформаційного забезпечення органів фіскальної служби. Та незважаючи на суттєві теоретичні і практичні напрацювання, на сьогодні в Україні не існує єдиного концептуального підходу до інформаційного забезпечення відповідних органів. Відсутність чітко розробленої парадигми щодо розв'язання наявних проблем організаційного та правового забезпечення інформатизації призводить до неможливості реалізації України як впливової держави в європейському просторі.

Перехід вітчизняної правової системи на засади які притаманні праву Європейського Союзу та поступова імплементація в межах суспільної та економічної асоціації, став причиною, стимулюючим фактором для удосконалення правового регулювання суспільних відносин в Україні, у тому числі й у сфері інформаційного права.

На нашу думку, важливим елементом процесу удосконалення правового регулювання суспільних відносин є концепція, що заснована на провідних досягненнях правової доктрини.

Варто зазначити, що процес правового регулювання складне та довготривале явище, що починається з вибору метода правового регулювання та закінчується вибором засобів, за допомогою яких право регулює суспільні відносини [186].

Проте важливою складовою правового регулювання є механізм правового регулювання. Саме його елементи є предметом наукового пошуку при вирішенні практичних проблем в сфері права.

І. О. Трубін відмічає, що фактично до механізму правового регулювання належать: норми права, принципи права, нормативно-правові акти, юридичні факти, правовідносини, акти реалізації права та акти застосування права [186]. У цьому контексті ми погоджуємся з вченим стосовно провідної ролі норм права в цьому механізмі.

В умовах становлення та розвитку української держави важливого значення має стан відносин у суспільстві, які пов’язані з накопиченням, обробкою, зберіганням та передачею інформації, адже вплив інформації, в світовому масштабі, став практично не оцінений. При цьому, додатковим стимулом для цього слугували сучасні технології – поява та розвиток персональних комп’ютерів, що поступово об’єднувались в мережі, появу нових засобів передачі інформації. Інформація з паперової форми перейшла в цифрову, що пришвидшило її передачу та отримання[80].

Вказані процеси стали фундаментом перетворень в державному управлінні та в системі органів державної влади. Особливої актуальності вони набули після початку реалізації концептуальних підходів до адміністративної реформи[80].

На сьогоднішній день в сфері державного управління, в управлінні приватних підприємницьких структур йде позитивний процес відмови від класичних паперових форматів документів, а все частіше знаходить своє відображення електронна форма відносин[68].

Аналіз нормативного забезпечення процесів інформаційного забезпечення зазначених процесів, а також процесів інформатизації процесів

фіскальних відносин показує відставання законодавців від потреб сьогодення. Все частіше виникають думки про не тільки інформатизацію бухгалтерського обліку а і можливості перевірки контролюючими органами таких системних елементів, питань доступу до інформаційних баз даних платників податків. Інформатизація аудиторських перевірок значною мірою зменшить навантаження як на платників податків: зникне необхідність паперового дублювання систем податкового обліку, так і покращить контролюючу функцію податкової служби: зникнуть ризики корупційних відносин (перевіряючий не матиме змоги впливати на програмні елементи перевірки), скоротиться час перевірки, в автоматичному режимі інформація буде перевірятися із іншими базами даних, що значно покращить якість перевірок. Наукове дослідження правового статусу електронного аудиту визначається як досить актуальною, так як в жодному нормативному чи підзаконному акті не визначено правові підстави проведення аудиту інформаційних систем платника податку. В основі перевірок податкового та бухгалтерського обліку залишається перевірка первинних паперових документів, що зумовлює ведення подвійного обліку: в електронній формі та в паперовому аналозі. Таке дублювання функцій створює додаткові затрати платників податків як в матеріальному сенсі так і в затратах часу на просту роботу із копіювання та легалізації відповідних первинних документів[80].

Сучасні відносини в сфері державного управління постійно модернізуються та направлені в напрямок автоматизації (цифрофікації) документообігу, інформаційного обігу, доступу до інформації. Всі ці процеси супроводжені саме розвитком технічної, технологічної сфери (комп’ютерна техніка; програмне забезпечення) та можливостей мереж як внутрішніх так і всесвітньої мережі Інтернет.

Логічним є наукове припущення, що із розвитком науки і техніки стає можливим все більше процесів та елементів державного управління переносити в сферу інформатизації. Так, ми говоримо про такий елемент

державного контролю як податковий контроль а особливо про його частину – податковий аудит.

Розглянемо доктринальні підходи щодо формування наукової думки в сфері визначеної тематикою дослідження – електронний податковий аудит та правове забезпечення передумов його запровадження.

Поняття електронний податковий аудит є комплексним поняттям яке визначає аудит в податковій сфері, ускладнене поняттям «електронний». Тому така складна конструкція зазначеного поняття потребує додаткового осмислення окремих складових та дослідження їх композиційного поєднання.

Розглянемо поняття «аудит», як науково-правову категорія та розуміння даного поняття науковцями.

Так, Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає аудит фінансової звітності як аудиторську послугу з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам[120]

Г.М. Давидов розглядає аудит як процес аудиторського впливу за допомогою методу аудиту на об'єкти аудиту, який має на меті надання можливості аудиторові висловити думку, що передає отриману ним позитивну впевненість, яка висловлюється в аудиторському висновку як обґрунтована впевненість[23]. В той же час, С.В. Івахненков зазначає, що аудит це система збору й обробки інформації, метою якої є оцінка ефективності інформаційної системи бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, що перевіряється; загалом, найважливішими цілями аудиту

фінансової звітності є встановлення достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності економічних суб'єктів і відповідності здійснених ними фінансових і господарських операцій нормативним актам [52].

Окремі науковці визначають аудит як перевірку публічної бухгалтерської звітності в обліку первинних документів щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку його повноти та відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам[25], як незалежна перевірка фінансових звітів підприємства і висловлення думки про них аудитором у відповідності з діючим законодавством. Аудит не затверджує фінансові звіти і не дає гарантії їх правильності, він тільки висловлює думку [4].

Іноземні науковці говорять про аудит як про діяльність, направлена на зменшення підприємницького ризику. Аудит сприяє зменшенню інформаційного ризику для користувачів фінансової звітності до прийнятного рівня [177] або це процес оцінки, який здійснюється людьми (human evaluation process), для того щоб встановити відповідність до певних норм, результатом якого є думка (або судження) [201].

Аналіз різних підходів щодо визначення поняття аудиту досить сильно різняться за підходом, за напрямом, за ціллю, за суб'єктами і тд. Це визначено саме метою здійснення такої діяльності. В залежності від видів аудит розрізняють на фінансовий, екологічний, енергоаудит, аудит проектів, аудит інформаційної безпеки, інвестиційний аудит, зовнішній та внутрішній аудит та інші.

Окремі науковці визначають аудит як виключно приватнопідприємницьку діяльність, зазначаючи що він не може бути застосований державними органами, в той же час, цілий ряд науковців говорять про окремий вид аудиту – податковий аудит. Так, Н.Й. Анфіногентова аналізує податковий аудит як комплекс заходів з планування, організації, проведення та аналізу перевірок податкової звітності суб'єктів господарювання, консультативної роботи та роз'яснювальної роботи

з метою упередження платниками податків порушення податкового законодавства [2]. Т.С. Воінова досліджує податковий аудит як сукупність прийомів, способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності й надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [16]. В.А. Онищенко та А.О. Чугуєв визначають податковий аудит як процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків [89]. В той же час Є. Мних розглядає податковий аудит як напрям практичної аудиторської діяльності, або як синонім до аудиту податкових розрахунків і податкової звітності [77].

Знову бачимо різні підходи – в одному випадку це професійна діяльність щодо надання консультаційних послуг в сфері податкових правовідносин, в іншому випадку під податковим аудитом розуміють діяльність спеціально уповноважених органів із забезпечення державного контролю щодо дотримання податкового законодавства, вчасності та повноти сплати податків.

Останні наукові дослідження відзначаються введенням нового розуміння поняття аудит та фактичного його здійснення. Все частіше в науковому обороті зустрічаються поняття електронний аудит, комп’ютерний аудит, інформатизація аудиту тощо. Так ряд науковців говорить про 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 законодавству [11]. Інші науковці під комп’ютерним аудитом розуміють високий рівень автоматизації діяльності аудиторів, який характеризується:

застосуванням новітніх інформаційних технологій, як основного інструменту в процесі підготовки і проведення перевірки у комп'ютерній інформаційній системі; підходу до проведення перевірки, що передбачає оцінку надійності середовища комп'ютерної інформаційної системи, як основи для формування висновку щодо достовірності фінансової звітності [169]. В.І. Подольский говорить про комп'ютерний аудит як про використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи перевірки фінансової звітності й підготовку аудиторського висновку [104].

У.О. Гуцаленко аналізує 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 аудиту [22].

Аналізуючи недоліки комп'ютерного аудиту С.В. Івахненков робить висновок про те, 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 аудит [50].

Таким чином, комп'ютерний аудит більшість науковців розглядають як автоматизацію процесів проведення аудиту за допомогою комп'ютерів, комп'ютерних систем, автоматизації процесів аналізу фінансової діяльності об'єкта економічної діяльності. Проте подальші дослідження дають підставу говорити вже про інші можливості та застосування інформаційних систем. В науковий обіг вводиться поняття електронний аудит[80]. Так, Г.М. Білецька формуючи понятійний апарат свого дослідження поєднує поняття комп'ютерного та електронного аудиту, зокрема розглядаючи комп'ютерний (електронний) аудит як перевірку 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 [41]. Т.С. Гайдучок та Т.М. Дмитренко відзначають, що основною відмінністю е-аудиту від традиційного, який реалізується у вітчизняному просторі, є використання цифрових методів аналізу електронної інформації, що міститься в бухгалтерських та первинних документах[42].

Окремі науковці трактують дефініцію «електронний аудит» через застосування інформаційних технологій аудитором у процесі проведення перевірки інформації, сформованої в середовищі комп'ютерної інформаційної системи клієнта, на базі оцінки ризиків, притаманних такому середовищу [37].

Аналіз іноземних публікацій дає можливість говорити про аналогічний підхід до розуміння сутності зазначеного поняття. Так, е-аудит визначається як верифікація та перевірка бухгалтерських операцій, яка здійснюються в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів, використовуючи аналітичні, оціночні та тестові методи аудиту [202]. В той же час А.Л. Вільямсон говорить про автоматизації аудиту з метою полегшення аудитору процесів планування, контролю та документування бізнесу» [204]. В інших дослідженнях говориться про використання комп'ютерів та комп'ютерного програмного забезпечення для отримання корисної інформації з комп'ютерних систем організації [198].

Останні наукові публікації визначають електронний аудит як вид аудиту насамперед спрямований на перевірку правильності і повноти відображення у відповідних програмах (в електронному середовищі) господарських операцій бухгалтерського і податкового обліку, регістрів синтетичного та аналітичного обліку, перевірку бухгалтерських операцій (та їх джерел походження), виявлення ймовірних причин розбіжностей аналітичних і облікових даних [8].

Таким чином ми спостерігаємо процес генезису поняття електронного аудиту від простого застосування комп'ютерної техніки під час здійснення

аудиту, як окремого процесу автоматизації самого процесу здійснення аудиту, до більш складного автоматизованого процесу застосування спеціальних програмних систем, в яких зменшується ризик здійснення помилки контролюючим органом чи професійно уповноваженою особою[80].

На сьогоднішній день для формування дефініції поняття електронного аудиту слід передбачати не односторонню ініціативну діяльність аудитора, а саме двосторонню діяльність. З однієї сторони це професійна діяльність спеціально уповноваженого органу, який на законодавчому рівні наділений правами здійснення відповідного аудиту чи професійна діяльність аудитора та з іншої сторони активну участь суб'єкта підприємницької (економічної) діяльності, який належним чином зможе забезпечити такий процес аудиторської діяльності. Крім того, слід зауважити, що активними учасниками електронного аудиту як системного процесу виступають і інші суб'єкти:

- по перше, розробники програмного забезпечення, яке використовується при здійсненні бухгалтерського (податкового) обліку;
- по-друге, розробники програмного забезпечення, яке використовується при аналізі бухгалтерського (податкового) обліку аудиторами;
- по-третє, адміністратори інформаційних систем (баз даних), які забезпечують повноту та достовірність інформації, яка використовується при здійсненні аудиту, (відкриті бази даних та бази даних зі спеціальним статусом);
- по-четверте, провайдери, які надають можливість доступу та належної передачі масиву інформації із баз даних до відповідного користувача[80].

Крім того, підходи до визначення електронного аудиту не дають відповіді щодо процесуального закріплення особливостей застосування та провадження електронного аудиту.

Так, ні нормативно ні доктринально не визначено порядок доступу до інформації. Існує декілька варіантів вирішення такого завдання:

- по-перше, для аудиту надається спеціально сформований електронний файл, який прийнятний для проведення аудиту;
- по-друге, для аудиту надається безпосередній доступ до комп'ютеризованої мережі суб'єкта аудиту (доступ до комп'ютерів суб'єкта за його місцем знаходження);
- по-третє, для аудиту надається віддалений доступ до інформаційних баз даних суб'єкта аудиту через мережу Інтернет.

Очевидно, що всі питання щодо можливостей здійснення аудиту в електронній формі повинно передбачати різні можливості як доступу до спеціально визначеного програмного забезпечення бухгалтерського обліку суб'єкта аудиту, так і фактичного процесу здійснення такого обліку в електронній формі із застосуванням спеціальних програмних систем, сумісних із програмами аудиту. Такі вимоги можуть стати основою щодо процедурних питань проведення електронного аудиту.

В той же час, аналіз сучасного податкового законодавства дає можливість стверджувати, що в національному законодавстві є цілий ряд положень, які частково забезпечують окремі елементи можливого електронного аудиту.

Так, статтею 75 Податкового кодексу України передбачено проведення документальних невиїзних позапланових електронних перевірок за заявою платника податків (далі - електронна перевірка) які вважаються перевірки, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему

оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику[105].

Таким чином, можемо констатувати, що в національному законодавстві введено поняття електронних перевірок в податковій сфері. Проте необхідно зробити висновок, що мова йде про обмежене коло платників податків, які можуть стати суб'єктами таких електронних перевірок : виключно щодо тих, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Таким чином до переліку проведення електронних перевірок можуть бути включені виключно платники податків, які здійснюють свою діяльність за спрощеною системою оподаткування.

Спрощена система оподаткування фактично не передбачає ведення бухгалтерського (податкового) обліку в повному обсязі. Тому не зрозуміло стає сама ефективність електронних податкових перевірок зазначеної категорії суб'єктів підприємництва. Виникає питання, що ж можна перевірити в електронному вигляді, якщо суб'єкт підприємницької діяльності – платник податків не веде бухгалтерського обліку. Очевидно, мова йде виключно про аналіз інформаційних баз даних податкового органу та податкової інформації щодо конкретного суб'єкта, аналізу своєчасності та повноти сплати визначених законодавством податків за спрощеною системою оподаткування, відсутність податкового боргу.

Тому ми вважаємо, що електронні перевірки в тому вигляді, які вони визначені у статті 75 Податкового кодексу України є неефективним застосуванням такого дієвого інструменту податкового контролю[105].

Наступним елементом, який закріплено у чинному податковому законодавстві є можливість платникам податків подавати звітність в електронній формі і вести листування засобами електронного зв'язку в

електронній формі. Крім того, статтею 49.4 Податкового кодексу України передбачена імперативна норма, яка зобов'язує платників податків, що належать до великих та середніх підприємств, подавати податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису[105]. А податкова звітність з податку на додану вартість подається виключно в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Таким чином можемо зробити висновок, що в чинному податковому законодавстві передбачено як імперативні норми щодо формування та подачі податкової звітності в електронній формі так і альтернативні способи формування та подачі податкової звітності як в електронній так і в традиційній паперовій формі.

Саме імперативна норма, яка забезпечує необхідність формування податкової звітності в електронній формі забезпечує максимальну можливість ефективного аналізу діяльності відповідного платника податків, аналізу відповідності його податкової звітності наявній податковій інформації, яка є в базах даних податкових органів, можливість застосування інших баз даних для аналізу діяльності тощо. Такий аналіз можливий вже при сучасному технологічно-програмному забезпеченні процесів формування податкової звітності та процедурі її подачі. В той же час не визначено процедурно порядок проведення таких перевірок, тому в разі застосування та здійснення таких перевірок, вони вийдуть за межі встановленого порядку визначених перевірок та самих податкових перевірок. Таким чином, податкові перевірки, які будуть проведені виключно в електронній формі щодо платників податків, які не відносяться до категорії, що здійснюють свою діяльність за спрощеною системою оподаткування, будуть визнані незаконними, та відповідно, рішення за такими перевірками будуть визнані недійсними.

Концепція Національної програми інформатизації включає характеристику сучасного стану інформатизації, стратегічні цілі та основні принципи інформатизації, очікувані наслідки її реалізації.

Головна ідея Концепції полягає в тому, що здійснення процесу інформатизації в період становлення України як незалежної держави в умовах кризового стану економіки і обмеженості ресурсів можливе лише шляхом визначення пріоритетних сфер та напрямів з концентрацією на них фінансових, матеріальних і трудових ресурсів. Першочергові пріоритети надаються створенню нормативно-правової бази інформатизації, включаючи систему захисту авторських прав і особистої інформації, розробленню національних стандартів у галузі інформатизації; формуванню телекомунікаційної інфраструктури, перш за все оптимізації діючої мережі магістралей передачі даних, будівництву нових сучасних каналів, включаючи волоконно-оптичні та супутникові системи зв’язку; формуванню комп'ютерної мережі освіти, науки та культури як частини загальносвітової мережі Internet; здійсненню заходів інформаційної безпеки [158].

До основних напрямів інформатизації відносять:

– розробку політики та організаційно-правове забезпечення інформатизації;

– формування національної інфраструктури інформатизації;

– інформатизація стратегічних напрямів розвитку державності, безпеки та оборони;

– інформатизація процесів соціально-економічного розвитку;

– інформатизація пріоритетних галузей економіки;

– інформатизація фінансової та грошової системи, державного фінансово-економічного контролю;

– інформатизація соціальної сфери;

– інформатизація в галузі екології та використання природних ресурсів;

– інформатизація науки, освіти і культури [158].

Проте більше аспектів щодо інформатизації було урегульовано Законом України «Про Національну програму інформатизації» від 4 лютого 1998 року.

Положення згаданого нормативно-правового акту присвячені загальним засадам формування, виконання та коригування Національної програми інформатизації. Крім того його положення направлені на реалізацію головного завдання – створення правових, організаційних, науково-технічних, економічних, фінансових, методичних та гуманітарних засад регулювання процесу формування та виконання цієї Програми та окремих її завдань (проектів) [158].

В статті 4 Закону про програму інформатизації визначено перелік суб'єктів, які беруть участь у відносинах, що регулюються цим Законом, відносяться:

- замовники робіт з інформатизації;
- виконавці окремих завдань (проектів) інформатизації;
- організації, що здійснюють експертизу окремих завдань та проектів інформатизації;
- користувачі автоматизованих та інших інформаційних систем і засобів інформатизації [158].

Щодо функцій державних органів у реалізації Національної програми інформатизації, то вони визначені в статті 6 Закону про програму інформатизації. Відповідно до абзацу 2 зазначеної статті Державні органи, в межах їх компетенції, здійснюють такі функції у процесі інформатизації:

- захист авторського права на бази даних і програми, створені для потреб інформатизації та особистої інформації;
- встановлення стандартів, норм і правил використання засобів інформатизації;
- забезпечення доступу громадян та їх об'єднань до інформації державних органів та органів місцевого самоврядування, а також до інших джерел інформації;

− визначення пріоритетних напрямів інформатизації з метою подальшої її підтримки шляхом державного фінансування та пільгового оподаткування;

− інформатизацію науки, освіти, культури, охорони довкілля та здоров’я людини, державного управління, національної безпеки та оборони держави, пріоритетних галузей економіки;

− підтримку вітчизняного виробництва програмних і технічних засобів інформатизації;

− підтримку фундаментальних наукових досліджень для розроблення швидкісних математичних і технічних засобів обробки інформації;

− забезпечення підготовки спеціалістів з питань інформатизації та інформаційних технологій;

− організацію сертифікації програмних і технічних засобів інформатизації;

− державне регулювання цін і тарифів на використання телекомунікаційних та комп'ютерних мереж для потреб інформатизації у бюджетній сфері;

− забезпечення інформаційної безпеки держави [158].

Додатково слід зазначити, що Закон про програму інформатизації регулює питання формування Національної програми інформатизації. Так, стаття 13 передбачає, що формування комплексу взаємопов’язаних завдань Національної програми інформатизації на наступні три роки та програми завдань (робіт) з інформатизації на наступний бюджетний рік проводиться згідно із законодавством України та організовується Генеральним державним замовником за пропозиціями відповідних державних органів та органів місцевого самоврядування.

Відповідно до статті 15 згаданого закону порядок формування та виконання окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації визначається Положенням про формування та виконання Національної програми інформатизації, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

При цьому, Виконавцями окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації можуть бути підприємства, установи, організації усіх форм власності. Відбір цих виконавців проводиться державними замовниками у порядку, визначеному Законом України «Про здійснення державних закупівель».

Важливим для відносин інформатизації податкової та митної сфер є положення статті 17, що присвячені галузевим програмам та проектам інформатизації. Так, міністерство чи інший центральний орган виконавчої влади може виконувати галузеву програму та проекти інформатизації лише як складову частину Національної програми інформатизації. Галузева програма інформатизації погоджується з Генеральним державним замовником Національної програми інформатизації. За поданням Генерального державного замовника Національної програми інформатизації Кабінет Міністрів України може зупинити виконання галузевої програми (проекту) інформатизації у разі, якщо:

- вона повністю або частково повторює інші програми;
- не відповідає державним стандартам, нормам та правилам;
- за результатами експертизи має завищену вартість [158].

Варто зазначити, що порядок формування та виконання Національної програми інформатизації, її окремих завдань (проектів) регламентується нормами Положення про формування та виконання Національної програми інформатизації, що затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 31 серпня 1998 р. № 1352 [135]. Зокрема, вказаний документ визначає умови за яких виконання Національної програми інформатизації передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на розроблення нормативно-правових, методичних, нормативно-технічних документів.

Щодо інформатизації в податковій та митній сфері то її необхідно розглядати в контексті галузевої діяльності спеціально-уповноважених органів державної влади, зокрема Міністерства Фінансів, Державної податкової та митної служб України.

Окремі аспекти інформатизації податкової та митної сфери закріплені в Податковому кодексі України. Так, в пункті 49.17 статті 49 визначено, що центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері інформатизації, формування і використання національних електронних інформаційних ресурсів, впроваджує та утримує автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронної звітності» для надання послуг з подання за допомогою мережі Інтернет в електронному вигляді звітності, обов'язковість подання якої встановлено законодавством, до міністерств, інших органів державної влади та фондів загальнообов'язкового державного страхування [105].

Виокремлення аспектів правового регулювання інформатизації в податковій та митній сфері пов'язано з статтею 200-1 Податкового кодексу України, що присвячена електронному адмініструванню податку на додану вартість. Відповідно до якої, система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку:

− суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;

− суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;

− суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість;

− суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних тощо [105].

Кабінетом Міністрів України було схвалено Концепцію створення та функціонування автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» в якій зазначено, що існує нагальна потреба в узагальненні та упорядкуванні процесів, пов'язаних з формуванням, поданням, обробленням,

зберіганням та використанням звітності, обов'язковість якої встановлена законодавством, забезпеченні подальшого удосконалення зазначених процесів на базі сучасних інформаційних технологій з використанням автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» як одного з інструментів розвитку інформаційного суспільства, важливої складової електронного урядування, впровадження якої сприятиме створенню умов для відкритого і прозорого державного управління, покращення бізнес-середовища та інвестиційного клімату в країні. Основними завданнями автоматизованої системи є забезпечення:

– уніфікації електронної звітності, яка подається до центральних органів виконавчої влади, що передбачає впровадження єдиних стандартів та механізмів електронної взаємодії центральних органів виконавчої влади із суб'єктами подання звітності, у тому числі єдиних правил подання електронної звітності до центральних органів виконавчої влади, використання єдиної методології, форматів складення і подання електронної звітності, єдиних програмних засобів, що забезпечують електронне звітування;

– спрощення процедури подання електронної звітності, що передбачає можливість її дистанційного подання до центральних органів виконавчої влади через одну точку доступу, налагодження оперативного зворотного зв'язку із центральними органами виконавчої влади та запровадження уніфікованої форми звітності, що сприятиме зменшенню часу та обсягу витрат на її підготовку і подання;

– максимального залучення суб'єктів подання звітності до використання автоматизованої системи з дотриманням принципу добровільності її використання, зменшення часу, спрощення і підвищення рівня прозорості відповідних процедур, а також зменшення кількості помилок;

– загальнодоступності інформації про процедури формування, приймання, оброблення і використання електронної звітності;

– збалансованого розподілу повноважень між центральними органами виконавчої влади, а також їх відповідальності у процесі приймання та оброблення електронної звітності;

– відкритості діяльності центральних органів виконавчої влади у процесі приймання та оброблення електронної звітності;

– оптимізації обсягу адміністративних витрат, пов'язаних з формуванням, прийманням, обробленням, зберіганням і використанням електронної звітності;

– комплексного захисту інформації, пов'язаної з формуванням, поданням, прийманням, обробленням, зберіганням і використанням електронної звітності [164].

В Податковому кодексі України закріплено, що порядок електронного адміністрування податку на додану вартість встановлюється Кабінетом Міністрів України. Відповідна норма реалізована в Постанові Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569, що присвячена деяким питанням електронного адміністрування податку на додану вартість, основні його положення якого пов'язані з визначенням механізму відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, особливостям складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних у такій системі, а також механізмам проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків [109].

Характеризуючи правове регулювання інформатизації в податковій та митній сфері необхідно зважати, що в сучасних умовах ці відносини відбуваються в межах розподілу раніше створеної єдиної інформаційної системи Міністерства доходів та зборів, потім в межах діяльності ДФС України а на даний час – двох самостійних адміністративних структур: Державної податкової служби та Державної митної служби. Проте частина нормативно-правових актів щодо інформатизації митної справи (діяльності) була прийнята ще при функціонуванні Міністерства доходів і зборів. Тому

може скластись хибне враження про характер неоднакового правового впливу, що є результатом функціонування різних сфер суспільних відносин, не заважаючи на те, що сучасна концепція реформування державної влади передбачає розвиток діючої моделі – Державної податкової та митної служб.

Вище викладене не суперечить тенденції формулювання правових норм в Митному кодексі України. Так, питання щодо правового регулювання інформатизації в податковій та митній сфері закріплені в Главі 5 Інформаційні технології та інформаційні ресурси у державній митній справі. Зокрема в статті 31 «Застосування інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і засобів їх забезпечення» Митного кодексу України визначено, що митна справа здійснюється з використанням інформаційних технологій, у тому числі заснованих на інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах, і засобів їх забезпечення, що функціонують на національному та/або міжнародному рівні. Крім того в пункті 2 статті 31 глави 5 Митного кодексу України закріплена норма, що впровадження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем здійснюється відповідно до міжнародних стандартів та стандартів України. Під час їх впровадження митні органи проводять консультації з усіма безпосередньо заінтересованими сторонами [75].

Інформаційні, телекомунікаційні та інформаційно-телекомунікаційні системи і засоби їх забезпечення, розроблені, виготовлені або придбані податковими та митними органами, є державною власністю і закріплюються за відповідними державними органами.

Митним кодексом передбачено, що створення та функціонування єдиної автоматизованої інформаційної системи митних органів, автоматизованої системи митного оформлення та єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» забезпечуються центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну митну політику. Нововведенням в Митний кодекс України стала

стаття 31-1, яка визначає порядок роботи із електронними документами. Зокрема, зазначена стаття має назву: «Застосування електронних документів та електронного документообігу в митній справі» та передбачає, що заяви, звернення, запити, скарги, інші документи, подання яких митним органам передбачено законодавством, можуть подаватися митним органам в електронному вигляді. Також передбачено процедура, відповідно до якої рішення та інші документи, які створюються митними органами під час реалізації повноважень, можуть видаватися у вигляді електронних документів відповідно до Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг». У випадках, встановлених законодавством з питань митної справи, електронні документи перетворюються у візуальну форму, придатну для сприйняття її змісту людиною, у форматі, що унеможливлює у подальшому внесення змін до них, з накладенням кваліфікованого електронного підпису [75].

Таким чином створено підґрунтя для можливості застосування окремих інструментів впровадження електронного аудиту в митних правовідносинах.

Відповідно до статті 33 Інформаційні ресурси митних органів складаються із відомостей, що містяться у документах, які надаються під час проведення митного контролю та митного оформлення товарів, транспортних засобів, та інших документах. В цій статті також визначено, що інформаційні ресурси митних органів - це сукупність електронної інформації, що включає електронні дані, створені, оброблені та накопичені в інформаційних системах митних органів [75].

Окремої уваги заслуговує функціонування «Єдиного вікна», яке визначено в Митному кодексі та регулюються статтею 33-1. Так зокрема відзначається, що для здійснення взаємодії, використовується єдиний державний інформаційний веб-портал «Єдине вікно для міжнародної торгівлі», що входить до складу інформаційно-телекомунікаційної системи митних органів. Адміністратором та держателем єдиного державного

інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику.

Для функціонування єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» інформаційно-телекомунікаційна система митних органів забезпечує можливість обміну інформацією з відповідними інформаційно-телекомунікаційними системами інших державних органів, установ та організацій, уповноважених на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України [75].

Крім того передбачено, що інформація, надана декларантами, їх представниками, іншими заінтересованими особами через єдиний державний інформаційний веб-портал «Єдине вікно для міжнародної торгівлі», може використовуватися державними органами, установами та організаціями, уповноваженими на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, виключно відповідно до компетенції та не може розголошуватися без дозволу особи, якою надано таку інформацію, зокрема, передаватися третім особам, у тому числі іншим державним органам, установам та організаціям [75].

Варто зазначити, що в сучасних умовах і Державна податкова служба України наділена повноваженнями щодо встановлення вимог до інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і засобів їх забезпечення, що використовуються:

– суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності при застосуванні спеціальних спрощених процедур;

– утримувачами складів тимчасового зберігання, митних складів, митними брокерами, іншими суб’єктами господарювання за їх бажанням для подання документів і відомостей, передбачених податковим кодексом.

Відповідно до чинного законодавства використання зазначених систем у відносинах, що пов’язані з державною митною справою, допускається тільки після перевірки їх відповідності встановленим стандартам (вимогам) та проведення консультацій за участю всіх безпосередньо заінтересованих сторін. При цьому перевірка може бути організована податковою службою.

Відповідно до Митного кодексу України Єдиний державний інформаційний веб-портал «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» забезпечує:

1) обмін документами та відомостями стосовно переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України між особами;

2) передавання державними органами, установами і організаціями, уповноваженими на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, відповідних дозвільних документів та/або відомостей про включення (виключення) товару до (з) відповідного реєстру митним органам, декларантам, їх представникам та іншим заінтересованим особам у формі електронних документів, засвідчених електронним цифровим підписом;

3) передавання уповноваженими державними органами митним органам, декларантам, їх представникам та іншим заінтересованим особам інформації про встановлені ними відповідно до законів чи міжнародних договорів України, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, заборон на переміщення у відповідному напрямку товарів через митний кордон України;

4) використання митними органами відомостей з відповідних реєстрів та/або документів для контролю за дотриманням встановлених заборон та/або обмежень на переміщення товарів через митний кордон України;

5) надання уповноваженими органами, які проводять заходи офіційного контролю щодо товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що

ввозяться на митну територію України (у тому числі з метою транзиту), відомостей про результати проведення таких заходів митним органам, декларантам, їх представникам та іншим заінтересованим особам;

6) використання митними органами інформації, наданої декларантами, їх представниками, іншими заінтересованими особами та державними органами, установами та організаціями, уповноваженими на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, для прийняття відповідних рішень щодо пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, їх випуску у відповідний митний режим;

7) регулярне інформування відповідних державних органів, установ та організацій, уповноважених на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, про здійснення митних формальностей на підставі відповідних дозвільних документів або відомостей про наявність (відсутність) товару у відповідному реєстрі, внесеному до єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі», шляхом надання інформації про товари, переміщені через митний кордон України за відповідний період (відомості про дозвільний документ або реєстр, митний режим, декларанта, відправника, одержувача, найменування країни походження товарів (за наявності), відправлення та призначення, найменування товару, код товару згідно з УКТ ЗЕД, відомості про кількість товару в кілограмах (вага брутто та вага нетто) та в інших одиницях виміру);

8) багаторазове використання одноразово внесеної інформації;

9) можливість координації митними органами проведення заходів офіційного контролю уповноваженими органами;

10) можливість здійснення декларантами, їх представниками, іншими заінтересованими особами сплати відповідних митних платежів, єдиного

збору, плати за здійснення митних формальностей митними органами, плати за проведення заходів офіційного контролю уповноваженими органами;

11) передавання декларантами, їх представниками та іншими заінтересованими особами до митних органів передбачених законодавством України з питань митної справи документів, відомостей, заяв, запитів тощо та отримання зворотної інформації та відповідей від митних органів;

12) розмежування доступу до інформації згідно з компетенцією державних органів, інших установ та організацій, уповноважених на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України;

13) безстрокове збереження інформації, її архівацію та відновлення[75].

Єдиний державний інформаційний веб-портал «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» працює постійно (24 години щоденно), крім часу, необхідного для його технічного обслуговування [75].

Таким чином, на законодавчому рівні затверджено основні вимоги сучасності щодо належного функціонування системи інформатизації митних правовідносин, забезпечено належне зберігання інформації, доступу до баз даних та інформаційних систем тощо.

Потужність та можливості зазначеної системи дозволяють належним чином її експлуатувати не тільки за прямим призначенням – удосконалення надання митних послуг, а і для аналізу інформації, здійснення контрольних чи дозвільних функцій – якими є також і електронний аудит. Тобто, дана система є тією інформаційною базою, яка може і повинна використовуватись при проведенні електронного аудиту.

Додатково в пункті 3 статті 34 Митного кодексу України визначено, що митна служба та суб’єкти зовнішньоекономічної діяльності відповідно до закону можуть обмінюватися будь-якою інформацією, обмін якою прямо не передбачений законодавством України з питань державної митної справи, зокрема, з метою налагодження співробітництва з питань ідентифікації та

протидії ризикам. Такий обмін може відбуватися на основі письмової угоди та передбачати доступ органів доходів і зборів до електронних інформаційних систем суб'єкта господарювання. Будь-яка інформація, що надається сторонами у ході співробітництва, є конфіденційною, якщо сторони не домовилися про інше[75].

Крім того, положення Митного кодексу України містять норми, що пов'язані регламентацією питань захисту електронної інформації в інформаційних системах органів доходів і зборів та суб'єктів, що беруть участь в інформаційних відносинах. Зокрема визначено, що захист електронної інформації в інформаційних системах органів доходів і зборів та суб'єктів, що беруть участь в інформаційних відносинах, здійснюється в порядку, визначеному законодавством. При цьому контроль за здійсненням захисту електронної інформації в інформаційних системах органів доходів і зборів, а також за дотриманням правил користування засобами захисту інформації здійснюють центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та інші уповноважені державні органи [75].

Окремі аспекти щодо відносин пов'язаних з накопиченням, обробкою, зберіганням та розповсюдженням інформації закріплені в Порядку інформаційного обміну між органами доходів і зборів, іншими державними органами та підприємствами за принципом «єдиного вікна» з використанням електронних засобів передачі інформації, що Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 25 травня 2016 р. № 364 [30]. Цей Порядок визначає механізм взаємодії органів доходів і зборів, державних органів, уповноважених на здійснення санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного, радіологічного та інших видів державного контролю (далі - контролюючі органи), та підприємств за принципом «єдиного вікна» із застосуванням інформаційно-телекомунікаційної системи органів доходів і зборів.

Рішення про здійснення одного з окреслених вище видів державного контролю із застосуванням положень згаданого нормативно-правового акту приймається підприємством у разі електронного декларування товарів шляхом надсилання органу доходів і зборів електронного повідомлення.

Взаємодія контролюючих органів та підприємств здійснюється за принципом «єдиного вікна» відповідно до міжнародної практики та рекомендацій міжнародних організацій із застосуванням інформаційно-телекомунікаційної системи органів доходів і зборів та після доопрацювання та інтеграції інформаційних систем – з використанням системи електронної взаємодії органів виконавчої влади та системи електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів.

Варто зазначити, що посадові особи контролюючих органів взаємодіють з інформаційною системою з використанням спеціального програмно-інформаційного комплексу, який розробляється податковими органами та безоплатно надається у користування контролюючим органам, або з використанням системи електронної взаємодії органів виконавчої влади та системи електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів після доопрацювання та інтеграції таких інформаційних систем.

При цьому засоби електронного цифрового підпису та права користування програмним забезпеченням, необхідним для користування такими засобами, надаються посадовим особам контролюючих органів, уповноважених на використання інформаційної системи, безоплатно за зверненнями таких контролюючих органів.

Кожний контролюючий орган визначає власного адміністратора системи, який взаємодіє з адміністратором інформаційної системи.

На нашу думку, окрема слід зупинитись на питаннях функціонування інформації в митних деклараціях.

Відповідно до статті 257 Митного кодексу України декларування здійснюється шляхом заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх

переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення. При застосуванні письмової форми декларування можуть використовуватися як електронні документи, так і документи на паперовому носії[75].

В пункті 2 згаданої статті визначено, що електронне декларування здійснюється з використанням електронної митної декларації, засвідченої електронним цифровим підписом, та інших електронних документів або їх реквізитів у встановлених законом випадках [75].

Важливим є те, що митна декларація та інші документи оформлені на паперовому носії та у вигляді електронних документів, мають однакову юридичну силу.

Щодо сертифікації ключів, то в межах чинного законодавства в структурі Державної податкової служби України створено та функціонує акредитований центр сертифікації ключів, що безоплатно надає територіальним органам на регіональному та місцевому рівнях та підприємствам усі необхідні послуги електронного цифрового підпису.

Таким чином можемо говорити про формування нових підходів щодо можливостей автоматизації здійснення податкових перевірок, здійснення електронного податкового аудиту із відповідним правовим регламентуванням зазначеної діяльності. Саме внесення змін до чинного податкового законодавства дає можливість сформувати не тільки доктринальне розуміння можливостей застосування електронного аудиту, а і формує належні процесуальні підстави застосування електронного аудиту як інструменту податкового контролю[173].

Висновок до розділу 1

1. Загальна інформаційна трансформація суспільних відносин, яка стала нормою для багатьох країн світу, досить активно проходить і в нашій країні. Це дає можливість говорити про розвиток інформаційних технологій в

багатьох сферах нашого життя. Розвиток інформаційних технологій та впровадження їх в фінансовій сфері, в сфері економічних відносин, розвиток електронних довірчих послуг, формування довіри до інтернет операцій в різних сферах життя, це ті орієнтири, яка визначають напрямок еволюційних, динамічних змін сьогодення. По цьому ж шляху йде і електронний аудит, як одна із сфер суспільних відносин. Через компіляцію різних науково-практичних теорій розвитку, формування та правового забезпечення аудиту, як специфічного виду діяльності, покладеного на умови розвитку інформатизації та трансформації інформаційних відносин, розвитку комунікаційних систем та відповідного забезпечення, формується нове поняття – електронний аудит. Тому для належного розвитку нового інституту інформаційного суспільства – електронного аудиту – необхідно сформувати відповідну нормативно-правову базу.

Дослідження інституційних особливостей впровадження основ інформаційного суспільства в Україні показало значний вклад в формування новітніх та розробку нових умов для формування суспільних відносин, пов’язаних із широким розповсюдженням в усі сфери життя інформатизації, діджиталізації, розповсюдження комп’ютерних технологій, розвитку інтелектуальних систем та інших елементів притаманних інформаційному суспільству. Аналіз практики діяльності владних інституцій в нашій державі показує значну зацікавленість в розвитку ІТ-технологій, ІТ-відносин, впровадження їх в життя.. Одним із рішучих кроків, який створює державні гарантії щодо цифрової трансформації України стало створення нової інституції – Міністерства цифрової трансформації України.

2. Динамічний розвиток сучасних технологій дає сильний поштовх щодо необхідності розробки правил поведінки, вироблення нових інструментів регулювання діяльності, визначення адміністративно правових систем управління тощо. Все це говорить про необхідність адекватного реагування на зміни в суспільстві в царині юриспруденції. Для логічного та правильного застосування тих чи інших норм права в сучасних умовах,

ускладнених інформаційними технологіями, віддаленим доступом, он-лайн занятістю необхідно постійно не тільки моніторити зміни а й правильно, із застосуванням усіх методів та прийомів наукового пізнання логічно обґрунтовувати можливість чи необхідність внесення змін до того чи іншого нормативного акту.

3. Інформатизація аудиторських перевірок значною мірою зменшить навантаження як на платників податків: зникне необхідність паперового дублювання систем податкового обліку, так і покращить контролюючу функцію податкової служби: зникнуть ризики корупційних відносин (перевіряючий не матиме змоги впливати на програмні елементи перевірки), скоротиться час перевірки, в автоматичному режимі інформація буде перевірятися із іншими базами даних, що значно покращить якість перевірок.

Так, ми говоримо про такий елемент державного контролю як податковий контроль а особливо про його частину – податковий аудит.

Розглянувши доктринальні підходи до формування визначення дефініції електронний аудит ми дійшли висновку що поняття електронний аудит є комплексним поняттям яке визначає аудит в відповідній сфері, ускладнене поняттям «електронний». Електронний аудит це двостороння діяльність. З однієї сторони - спеціально уповноваженого органу, який на законодавчому рівні наділений правами здійснення відповідного аудиту чи професійна діяльність аудитора та з іншої сторони активну участь суб’єкта підприємницької (економічної) діяльності, який належним чином зможе забезпечити такий процес аудиторської діяльності.

4. До суб’єктів електронного аудиту як системного процесу відносяться:

- - спеціально уповноважений орган, який на законодавчому рівні наділений правами здійснення відповідного аудиту чи професійний аудитор;
- суб’єкт підприємницької діяльності;
- розробники програмного забезпечення, яке використовується при здійсненні бухгалтерського (податкового) обліку;

- розробники програмного забезпечення, яке використовується при аналізі бухгалтерського (податкового) обліку аудиторами;
- адміністратори інформаційних систем (баз даних), які забезпечують повноту та достовірність інформації, яка використовується при здійсненні аудиту, (відкриті бази даних та бази даних зі спеціальним статусом);
- провайдери, які надають можливість доступу та належної передачі масиву інформації із баз даних до відповідного користувача.

Проаналізувавши різні підходи до визначення електронного аудиту можемо констатувати, що сьогодні не існує процесуального закріплення особливостей застосування та провадження електронного аудиту тобто ні нормативно ні доктринально не визначено порядок доступу до інформації під час проведення електронного аудиту. Існує декілька варіантів вирішення такого завдання:

- по-перше, для аудиту надається спеціально сформований електронний файл, який прийнятний для проведення аудиту;
- по-друге, для аудиту надається безпосередній доступ до комп'ютеризованої мережі суб'єкта аудиту (доступ до комп'ютерів суб'єкта за його місцем знаходження);
- по-третє, для аудиту надається віддалений доступ до інформаційних баз даних суб'єкта аудиту через мережу Інтернет.

РОЗДІЛ 2.
ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ В ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ВІДНОСИНАХ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ЕЛЕКТРОННОГО АУДИТУ

2.1. Правовий статус інформаційних баз даних контролюючих органів

В сучасних умовах інформатизація сприймається як процес накопичення, обробки, зберігання та розповсюдження інформації, який пов’язаний із застосуванням інформаційних технологій, залежить від стану розвитку суспільства та організований на підставі норм права.

На нашу думку, розуміння інформатизації як процесу породжує необхідність осмислення його складових елементів.

Процеси інформатизації не оминули і таку сферу суспільних відносин як аудит. В даний час формується теоретичні та практичні напрацювання щодо впровадження поняття електронний аудит, як більш розвинутий та наступний в розвитку етап аудиторської діяльності.

Для більш глибокого розуміння можливості застосування норм та принципів електронного аудиту необхідно визначити і особливості підґрунтя, яке може забезпечити нормальне функціонування системи електронного аудиту. Для належного здійснення повноважень контролюючих органів, під час проведення електронного аудиту, неможливо собі уявити цю діяльність без застосування електронних інформаційних баз даних, які формуються державними органами. Тому виникає необхідність дослідження процесу інформатизації діяльності контролюючих органів, аналізу відповідних інформаційних баз даних та встановлення їх правового статусу.

Специфіка кожного окремого виду суспільних відносин пов'язана з різним розумінням складових процесу інформатизації. Так, досліджуючи сферу податкової і митної діяльності ми виокремлюємо лише притаманні цій, вузько-специфічній системі відносин, притаманні елементи інформатизації. Наприклад, усвідомлення суб'єктивного складу, тобто виокремлення учасників цих відносин, дає можливість визначити й особливості інформації, що є об'єктом відносин та зосередитись на вивченні інших елементів інформатизації.

В межах покладених завдань та в контексті роботи з інформацією контролюючі органи здійснюють: облік платників податків та єдиного внеску, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; облік податків і зборів, платежів; диференціацію платників податків; формування та ведення реєстрів, банків та баз даних, а також забезпечує ведення реєстру страхувальників єдиного внеску.

За своїм змістом інформація, що є предметом роботи уповноважених органів державної влади органів в сфері податкової та митної діяльності, віднесена чинним законодавством до податкової.

Відповідно до статті 16 Закону України «Про інформацію» податкова інформація - сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України [157].

Законодавчі межі діяльності ДФС України в сфері накопичення, обробки, зберігання та розповсюдження регламентовані в Главі 7 Податкового кодексу України. Так, відповідно до статті 71, комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи вважається інформаційно-аналітичним забезпеченням діяльності контролюючих органів. В пункті 72.1

статті 72 визначено, що для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності використовується інформація, що надійшла:

– від платників податків та податкових агентів, зокрема інформація:

– від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація:

– від банків, інших фінансових установ - інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків;

– від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

– за результатами податкового контролю;

– для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку[105].

Варто зазначити, що в податковому законодавстві чітко визначено, що податкова інформація, може зберігатися та опрацьовуватися в інформаційних базах контролюючих органів або безпосередньо посадовими (службовими) особами контролюючих органів.

Відповідно до абзацу 2 статті 1 Закону України «Про Національну програму інформатизації» база даних – іменована сукупність даних, що відображає стан об’єктів та їх відношень у визначеній предметній області. База даних функціонує в комплексному вимірі й є складовою частиною, різновидом інформаційного ресурсу[159].

Варто погодитись з поглядами О. Д. Довгань, про те, що чинне законодавство України, внаслідок нерозвиненості теорії інформаційних ресурсів, не встановлює повного юридичного трактування складових інформаційних ресурсів, є узагальнюючим і не може виокремлювати окремі елементи, зокрема такі як документ. Тому до складових національних інформаційних ресурсів з урахуванням права власності можна віднести як

окреслені інформаційні ресурси держави, так і визначені чинним законодавством інформаційні ресурси суб'єктів інформаційної діяльності, які діють на теренах України за умов їх визначення через одиниці комунікацій (документ, база даних, повідомлення, інформаційні масиви) [36, с. 87].

Бази даних є складним акумулюючим об'єктом з інтелектуально-інформаційною природою, який виникає в результаті специфічної діяльності суб'єктів, що володіють спеціальними знаннями, вміннями, навичками. Залежно від того, яка саме праця була покладена в основу при створенні бази даних – творча чи інформаційно-накопичувальна, визнається спосіб правової охорони цих баз даних [197, с. 17].

Використання інформації, що міститься в базах даних, дозволяє швидко вирішити ту чи іншу проблему в сфері управлінської, наукової, підприємницької чи іншої діяльності, що обумовлює потребу в їх надійному правовому захисті. Чинне законодавство України використовує по відношенню до баз даних такі інструментарії права, як suigeneris (право особливого роду), право на інформацію, режим доступу до інформації, правовий режим інформації, правовий статус інформації, право власності на інформацію [197, с. 20].

Документ (від лат. documentum – «свідоцтво»), тобто інформація, зафіксована на матеріальному носії – тексти, зображення, звуки, подається користувачу в різних формах документованої інформації: архіви, фонди, бази даних, окремих документів тощо. Тобто документ як елементарна одиниця інформаційного ресурсу стає інформаційним квантом інформаційного потоку та інформаційних ресурсів взагалі [36, с. 88].

Державні інформаційні ресурси – це результати інтелектуальної та практичної діяльності, що сформовані в усіх сферах життєдіяльності людини, суспільства і держави, зафіксовані і систематизовані на відповідних матеріальних носіях інформації, як окремі документи і масиви документів, банки і бази даних та знань, усі види архівів і бібліотек, музейні фонди, інформаційні ресурси, які обробляються й передаються у інформаційних

системах державного і/або загального призначення, інші ресурси, що містять дані, відомості і знання, які є об'єктом права власності держави незалежно від форми власності на час їх створення і мають споживчу цінність, а також такі, що призначені для розвитку і задоволення потреб громадян, суспільства, держави та підлягають захисту згідно визначеної політики безпеки й чинного законодавства [196].

Державні інформаційні ресурси можуть бути розділені на дві групи:

–інформаційні ресурси, призначені для вирішення завдань конкретного органу управління певної ланки;

–інформаційні ресурси, орієнтовані на зовнішнього користувача [36, с.89].

Завдання та напрями діяльності податкових та митних органів на пряму пов'язані з чинним податковим законодавством. Так, осмислюючи правовий статус інформаційних баз даних, варто звернути увагу на окремі норми Податкового кодексу України, що визначають функції та права контролюючих органів.

В статті 19 Податкового кодексу України визначено, що до функцій контролюючих органів віднесено:

– реєстрація та ведення обліку платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків;

– формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;

– забезпечення ведення обліку податків, зборів, платежів тощо [105].

Варто зазначити, що в підпункті 20.1.3 пункту 20.1 статті 20 ПКУ закріплено, що контролюючі органи мають право отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ

та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали. Крім того, відповідною статтею (підпункт 20.1.20) додатково надано право:

– одержувати безоплатно необхідні відомості для ведення Єдиного реєстру акцизних накладних, формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб-платників податків від платників податків, а також Національного банку України та його установ - про суми доходів, виплачених фізичним особам, та утриманих з них податків, зборів, платежів;

– від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, - про державну реєстрацію та видачу ліцензій суб'єктам господарської діяльності;

– від органів, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб, - про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього;

– від органів державної реєстрації актів цивільного стану - про фізичних осіб, які померли; інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням [157].

Серед основних інформаційних баз даних, що знаходяться у віданні контролюючих органів та відповідним чином закріплені у Податковому та Митному кодексах:

– Єдиний реєстр податкових накладних (пп. 14.1.60 п. 14.1 ст. 60 ПКУ);

– Єдиний реєстр акцизних накладних (пп. 14.1.601 п. 14.1 ст. 14 ПКУ);

– Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб (пп. 191.1.9 п. 19.1 ст. 19 ПКУ).

– Державний реєстр страхувальників (пп. 20.1.23 п. 20.1 ст. 20 ПКУ);

– Державний реєстр фізичних осіб-платників податків (ст. 70 ПКУ);

– Реєстр платників ПДВ (п. 183.12 ст. 183 ПКУ);

– Реєстр платників акцизного податку з реалізації пального (пп. 212.3.4 п. 212.3 ст. 212 ПКУ);

– Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами (п. 1 ст. 455 МКУ);

– Митний реєстр об'єктів права інтелектуальної власності (ст. 398 МКУ).

Проте норми Податкового та Митного кодексу України закріплюють правовий статус, включаючи й норми щодо їх функціонування, лише для окремих інформаційних баз даних, серед яких: Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Митний реєстр об'єктів права інтелектуальної власності, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами. Інші бази в податковому та митному законодавстві визначені лише як констатація або як частина понятійно-категоріального апарату. Хоча порядок їх функціонування в обох випадках регулюється підзаконними нормативно-правовими актами.

У контексті сказаного вище, необхідно відзначити, що не зважаючи на кількарічну практику функціонування об'єднаного органу доходів і зборів, державної фіскальної служби, формально розподіл обов'язків ДФС Україні між структурними підрозділами митного й податкового спрямування залишався. Відповідно, правовий статус інформаційних баз даних, що використовуються в податковій та митній сфері відносин зберігав таке ж формальне розмежування. Що фактично стало причиною чергової реструктуризації зазначених фіскальних органів та створення двох самостійних служб, які знову функціонують самостійно.

Розглянемо відповідні бази даних більш детально. Єдиний реєстр податкових накладних. Відповідно до статті 14 Податкового кодексу України, єдиний реєстр податкових накладних – це реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику в електронному вигляді згідно

з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами [105].

Правові засади Відповідно до п. 2 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 1246 від 29.12.2010 р. Зокрема в зазначеному правовому актів визначено, що внесення відомостей, що містяться у податковій накладній та/або розрахунку коригування, до відповідного реєстру здійснюється шляхом подання протягом операційного дня зазначених документів в електронній формі з використанням електронного цифрового підпису та внесення відповідних відомостей до цього реєстру. Варто зазначити, що до Реєстру приймаються податкова накладна та/або розрахунок коригування, складені в електронній формі з накладенням: кваліфікованого електронного підпису головного бухгалтера (бухгалтера) або кваліфікованого електронного підпису керівника (у разі відсутності у постачальника (продавця) посади бухгалтера) та кваліфікованої електронної печатки (у разі наявності) постачальника (продавця), що є юридичною особою, кваліфікованого електронного підпису постачальника (продавця), що є фізичною особою – підприємцем [140].

Крім того, в зазначеному документі визначено нове визначення податкової накладної, як електронного документу, який складається платником податку на додану вартість відповідно до вимог Податкового кодексу України в електронній формі у затвердженому в установленому порядку форматі (стандарті) та надсилається для реєстрації. Після накладення кваліфікованого електронного підпису платник податку здійснює шифрування податкової накладної та/або розрахунку коригування в електронній формі та надсилає їх ДПС за допомогою засобів інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-телекомунікаційних систем з урахуванням вимог Законів України «Про електронні довірчі послуги», «Про електронні документи та електронний документообіг» та Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами, затвердженого в

установленому порядку. Примірник податкової накладної та/або розрахунку коригування в електронній формі зберігається у платника податку [140].

Після надходження податкової накладної та/або розрахунку коригування до ДПС в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводяться перевірки: відповідності податкової накладної та/або розрахунку коригування затвердженому формату (стандарту); чинності кваліфікованого електронного підпису, порядку його накладення та наявності права підписання посадовою особою платника податку таких податкової накладної та/або розрахунку коригування; реєстрації особи, що надіслала на реєстрацію податкову накладну та/або розрахунок коригування, платником податку на момент складення та реєстрації таких податкової накладної та/або розрахунку коригування та відповідності іншим вимогам чинного законодавства. Фактично, проводиться автоматизована камеральна перевірка поданих податкових документів.

За результатами перевірок формується квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування. Квитанція в електронній формі надсилається платнику податку протягом операційного дня та є підтвердженням прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування.

Платник податку через електронний кабінет шляхом перегляду в режимі реального часу має доступ до даних Реєстру щодо складених ним чи його контрагентами податкових накладних та/або розрахунків коригування [140].

Єдиний реєстр акцизних накладних. Відповідно до статті 14 Податкового кодексу України, єдиний реєстр акцизних накладних – це реєстр відомостей щодо акцизних накладних, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками акцизного податку електронними документами. Особливості функціонування зазначеного

реєстру закріплені в Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 114 від 24.02.2016 р. [138].

Для реєстрації в Реєстрі акцизні накладні/розрахунки коригування надсилаються до податкової служби в електронній формі відповідно до порядку подання податкових документів в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного цифрового підпису уповноваженої особи у порядку, визначеному законодавством. До Реєстру вносяться відомості щодо усіх акцизних накладних та розрахунків коригування, у тому числі акцизних накладних, які не надаються отримувачу пального, та акцизних накладних/розрахунків коригування, складених за операціями з реалізації пального суб'єктам господарювання та фізичним особам, які не є платниками акцизного податку. З метою отримання інформації, що міститься в Реєстрі, платник акцизного податку складає запит за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення в електронному вигляді у встановленому форматі (стандарті). На запит накладаються електронні цифрові підписи посадових осіб платника акцизного податку. Запит платника акцизного податку в електронній формі підлягає шифруванню та надсилається до ДФС за допомогою засобів телекомунікаційних систем з урахуванням вимог Законів України «Про електронний цифровий підпис» та «Про електронні документи та електронний документообіг». Електронний примірник запиту зберігається у платника акцизного податку [138].

Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб. Серед функцій контролюючих органів в особі ДФС України відповідно до пп. 191.1.9 п. 191.1 статті 191 Податкового кодексу України варто виділити формування та ведення «Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб».

Особливості накопичення, обробки, обліку та використання інформації в цій інформаційній базі даних визначені в Порядку обліку платників

податків і зборів, що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588. Щодо змісту вказаного правового акту, то інформація про платників податків, отримана для їх обліку вноситься до Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб [148].

Варто зазначити, що правові засади накопичення інформації для відповідної бази даних пов'язана з взяттям на облік та здійснюється за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів у контролюючих органах після:

– проведення державної реєстрації створення юридичної особи згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань»;

– проведення державної реєстрації створення відокремленого підрозділу юридичної особи згідно із Законом;

– присвоєння кодів за ЄДРПОУ - для юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, для яких законом встановлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань.

До правових підстав взяття на облік віднесено:

– відомостей з Єдиного державного реєстру про державну реєстрацію створення юридичної особи;

– відомостей з Єдиного державного реєстру про скасування державної реєстрації припинення юридичної особи;

– відомостей з Єдиного державного реєстру про державну реєстрацію створення відокремленого підрозділу юридичної особи;

Необхідно виділити, що в цій інформаційній базі даних міститься не лише інформація про платників податків, але й така, що стосується:

– угоди про розподіл продукції, на які поширюються особливості податкового обліку та оподаткування діяльності за такими угодами, визначені розділами V та XVIII Податкового кодексу України;

– договорів управління майном та договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб, за якими здійснюються операції з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V Податкового кодексу України[148].

Важливим аспектом є особливості поширення інформації з цієї бази даних. Так, відповідно до підпункту 3.6 пункту 3 Порядку обліку платників податків, про отримання відомостей від державного реєстратора або документів від платника податків для взяття на облік у контролюючому органі згідно із цим пунктом щодо кожного платника податків робиться запис у журналі реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (реорганізацію, унесення змін, перереєстрацію) платників податків за формою № 2-ОПП. Отримані відомості або документи обробляються засобами відповідного програмного забезпечення згідно з регламентом такої обробки та вносяться до Єдиного банку даних юридичних осіб[148].

Державний реєстр страхувальників. Особливості функціонування реєстру страхувальників визначені в Положенні про реєстр страхувальників, що затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.11.2014 р., № 1162 [161] та в Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» 08.07.2010 р., № 2464-VI [156].

Так, у Положенні № 1162 закріплено правові засади які направлені на забезпечення ведення обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у контролюючих органах, їх ідентифікацію, накопичення, зберігання та автоматизовану обробку інформації про платників єдиного внеску, порядок надання інформації з реєстру страхувальників суб'єктам інформаційних відносин тощо.

Варто зазначити, що до суб'єктів інформаційних відносин належать ДФС України, Пенсійний фонд України, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування [161].

Відповідно до статті 5 Закону Про ЄСВ облік платників єдиного внеску ведеться в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, за погодженням з Пенсійним фондом та фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, а щодо застрахованих осіб, які є учасниками накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, – з національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сферах трудових відносин, соціального захисту населення, та Пенсійним фондом [156].

Джерела формування реєстру страхувальників визначені в статті 18 Закону Про ЄСВ. Зокрема до них віднесено відомості, що надходять до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та Пенсійного фонду від:

– державних реєстраторів юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців;

– платників єдиного внеску;

– застрахованих осіб;

– фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

– центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державної реєстрації актів цивільного стану, виконавчих органів сільських, селищних, міських (крім міст обласного значення) рад;

– органів доходів і зборів та уповноважених суб'єктів для обліку даних Єдиного державного демографічного реєстру;

– центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики;

– державної служби зайнятості;

– інших підприємств, установ, організацій та військових частин;

– центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

– територіальних органів Пенсійного фонду за результатами перевірок платників єдиного внеску;

– інших джерел, передбачених законодавством [156].

Відповідно до п. 4 Р. ІІ до реєстру страхувальників вносяться відомості, необхідні для обліку платників єдиного внеску, їх зобов'язань та сплати єдиного внеску:

– найменування (для юридичної особи) або прізвище, ім'я та по батькові (для фізичної особи);

– податковий номер або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснення платежів за серією та номером паспорта);

– місцезнаходження (для юридичної особи) та місце реєстрації місця проживання або місце фактичного проживання (для фізичної особи);

– основний вид економічної діяльності;

– клас професійного ризику виробництва (за період до 01 січня 2016 року);

– код та назва категорії страхувальника;

– реєстраційний номер платника єдиного внеску;

– дата взяття на облік платника єдиного внеску;

– дані про наявність трудових відносин;

– дані договору про добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування;

– дата зняття з обліку;

– підстава зняття з обліку;

– інша інформація, необхідна для обліку платників єдиного внеску, їх зобов'язань та сплати єдиного внеску [161].

Державний реєстр фізичних осіб – платників податків.

Правові засади функціонування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків визначені в статті 70 Податкового кодексу України. Так, відповідно до пункту 70.1 статті 70 центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, формує та веде Державний реєстр фізичних осіб - платників податків. В цій же статті визначено, що до державного реєстру вноситься інформація про осіб, які є:

– громадянами України;

– іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні;

– іноземцями та особами без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України [105].

Окремі аспекти пов'язані з веденням вказаного реєстру закріплені в Положенні про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків [133] в якому сформульовано вимоги до оформлення документів, які подають та видаються при реєстрації фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків. Зокрема до Облікової картки та Повідомлення вноситься така інформація:

– прізвище, ім'я, по батькові;

– дата народження;

– місце народження (країна, область, район, населений пункт);

– місце проживання, а для іноземця - також громадянство;

– реквізити документа, що посвідчує особу (назва документа, серія, номер, дата видачі та уповноважений суб'єкт, що видав документ).

Крім того в Р. IV Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків уточнено ціль вказаної інформаційної бази даних, а саме: державний реєстр створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані

сплачувати податки, збори у порядку та на умовах, що визначаються Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами України з метою створення умов для здійснення контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи.

Крім того в цьому ж розділі визначено, що складовою частиною Державного реєстру є окремий реєстр Державного реєстру, до якого вноситься інформація про фізичних осіб - громадян України, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Інформація, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв’язку з обліком фізичних осіб – платників податків, вноситься до інформаційних баз даних і використовується з урахуванням обмежень, передбачених для податкової інформації з обмеженим доступом.

Реєстр платників податку на додану вартість. Організаційні та правові основи функціонування реєстру платників податку на додану вартість закріплені в Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість, яке затверджено Наказом Міністерства фінансів України 14.11.2014 № 1130 [131].

Положенням визначається порядок:

– реєстрації платників податку на додану вартість;

– анулювання реєстрації платників податку на додану вартість;

– ведення реєстру платників податку на додану вартість;

– присвоєння індивідуального податкового номера платника податку на додану вартість;

– оприлюднення даних з Реєстру;

– перереєстрації платників податку на додану вартість;

– ведення документації при реєстрації / анулюванні реєстрації платників податку на додану вартість;

– формування і надання витягів та довідок з Реєстру.

Згідно зазначеного нормативного акту Реєстр це автоматизований банк даних, створений відповідно до Податкового кодексу України для забезпечення:

– реєстрації та єдиного обліку платників ПДВ;

– єдиних принципів ідентифікації платників ПДВ;

– контролю за справлянням податку на додану вартість;

– організації суцільного й вибіркового аналізу [131].

У Реєстр включаються такі види даних:

– ідентифікаційні - індивідуальний податковий номер, код за ЄДРПОУ, податковий номер, який надають контролюючі органи, реєстраційний номер облікової картки платника податків, а також найменування - для юридичних осіб та прізвище, ім’я, по батькові - для фізичних осіб - підприємців;

– реєстраційні - дані про реєстрацію, перереєстрацію, анулювання реєстрації платника ПДВ;

– кількісні - дані щодо загальних сум оподатковуваних операцій та вартості поставлених товарів (послуг), які зазначаються у реєстраційних заявах;

– інші дані, передбачені формами документів.

До Реєстру не включаються довідкові дані, які зазначаються у реєстраційній заяві, - дані про місцезнаходження (місце проживання) платника ПДВ, прізвища, імена, по батькові та реєстраційні номери облікових карток платника податків керівника і особи, відповідальної за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку, юридичної особи - платника ПДВ. Такі дані вносяться до електронної копії реєстраційної заяви та під час розгляду реєстраційної заяви звіряються з відомостями Єдиного

банку даних про платників податків - юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб.

Формування та ведення Реєстру здійснює Державна податкова служба України. Контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків у Реєстрі, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

З кола обов'язків щодо ведення Реєстру Державна податкова служба України здійснює:

– розробку організаційних та методологічних принципів ведення Реєстру;

– організацію реєстрації платників ПДВ;

– присвоєння платникам ПДВ індивідуальних податкових номерів;

– розробку технології та програмно-технічних засобів ведення Реєстру;

– виконання функцій адміністратора бази даних Реєстру (накопичення, аналіз даних, контроль за достовірністю та актуалізацією даних, їх зберіганням, захистом, контроль за правом доступу тощо);

– автоматизоване ведення бази Реєстру;

– розробку нормативних документів на створення, ведення та користування даними Реєстру;

– оприлюднення даних з Реєстру;

– формування і надання довідок з Реєстру

Крім того, в чинному законодавстві закріплено, що з метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, щоденно оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та власному офіційному веб-сайті:

– дані з реєстру платників податку із зазначенням найменування або прізвища, імені та по батькові платника податку, дати податкової реєстрації, індивідуального податкового номера та терміну дії реєстрації платника податку;

– інформацію про осіб, реєстрацію яких як платників податку анульовано, із зазначенням індивідуальних податкових номерів, дати анулювання, причин та підстав для анулювання реєстрації [105].

Реєстр платників акцизного податку з реалізації пального. На законодавчому рівні, у статті 212 Податкового кодексу України визначено, що особи, які здійснюватимуть реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб-підприємців до початку здійснення реалізації пального [105].

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками акцизного податку.

Особливості функціонування інформаційної бази даних – Реєстру платників акцизного податку з реалізації пального, визначені в Порядку електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового [27].

Зазначений порядок визначає механізм відкриття та закриття рахунків платників акцизного податку з реалізації пального та спирту, зареєстрованих у системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, механізм роботи зазначеної системи, а також проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків[27].

Реєстр платників веде ДПС. Включення осіб до реєстру платників, внесення змін до нього, виключення з реєстру платників здійснюється контролюючими органами з використанням засобів системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового[27].

У системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового в розрізі платників акцизного податку - розпорядників акцизних складів/акцизних складів пересувних та акцизних складів/акцизних складів пересувних ведеться окремо облік обсягів пального, що:

– оподатковуються акцизним податком, у тому числі окремо за кожною іншою ставкою податку;

– не підлягають оподаткуванню;

– звільняються від оподаткування.

Система електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового забезпечує автоматичний облік у розрізі платників акцизного податку обсягів пального в розрізі акцизних складів/акцизних складів пересувних, що зазначені у виданих та отриманих акцизних накладних і розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних; обсягів пального, виробленого на митній території України або ввезеного на митну територію України, з яких сплачено акцизний податок, які оподатковуються на умовах, встановлених статтею 229 Кодексу, не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, в розрізі акцизних складів/акцизних складів пересувних; обсягів пального, на які платники акцизного податку зареєстрували заявки на поповнення обсягів залишку пального за рахунок сплачених до бюджету коштів у системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, в розрізі акцизних складів/акцизних складів пересувних; сум сплаченого акцизного податку, за рахунок яких платники акцизного податку можуть зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишку пального; обсягів залишків пального в розрізі акцизних складів/акцизних складів пересувних, на які платники акцизного податку мають право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних [27].

Щодо інформації, що заносить до відповідної інформаційної бази даних, можна віднести таку:

– ідентифікаційну – для юридичних осіб: найменування та код згідно з ЄДРПОУ, для фізичних осіб-підприємців: прізвище, ім’я, по батькові (за наявності) та реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта);

– реєстраційну – дата реєстрації особи платником податку, дати запису у реєстрі платників про реєстрацію, внесення змін, анулювання реєстрації, дата та причина анулювання реєстрації платника податку;

– довідкову – дані про пункти (склади, комплекси, станції, інші об’єкти), в яких реалізується пальне (код, найменування, місцезнаходження та інші дані).

Зміни в реєстрі платників щодо даних платника акцизного податку вносяться на основі даних з Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб, а щодо самозайнятих осіб - з Державного реєстру фізичних осіб - платників податку, отриманих у результаті взаємодії зазначених інформаційних систем, а також з використанням відомостей із Єдиного державного реєстру, отриманих відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань».

Крім того, відпрацьована система «електронних рахунків» для сплати акцизного збору. Електронний рахунок відкривається платнику акцизного податку для перерахування акцизного податку в сумі, необхідній для реєстрації платником акцизного податку заявок на поповнення обсягу залишків пального або спирту етилового.

Кошти, зараховані платником акцизного податку на електронний рахунок, автоматично перераховуються Казначейством на бюджетний рахунок, призначений для сплати акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового, протягом операційного дня, в який такі кошти зараховані на електронний рахунок.

Казначейство подає ДПС інформацію про перераховані до бюджету кошти з електронних рахунків платників акцизного податку в розрізі зазначених платників не пізніше операційного дня, що настає за днем такого перерахування.

Відповідно, платник акцизного податку має право отримувати від ДПС інформацію про стан свого електронного рахунка, а також про суму податку, на яку він має право зареєструвати заявку на поповнення обсягу залишку пального або спирту етилового, на підставі запитів, які він надсилає до ДПС.

Варто зазначити, що інформацію з вказаної бази даних, ДПСУ щодня оприлюднює на власному офіційному веб-порталі, із зазначенням ідентифікаційних та реєстраційних даних платників податку.

Реєстр осіб, що здійснюють операції з товарами. Відповідно до п.1 ст. 455 Митного кодексу України Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, веде централізований облік осіб (резидентів та нерезидентів): декларантів, перевізників, гарантів, АЕО, інших підприємств, контроль за діяльністю яких здійснюється митними органами. [75].

Взяття на облік осіб, які під час провадження своєї діяльності є учасниками відносин, що регулюються законодавством України з питань митної справи, здійснюється одноразово:

1) за зверненнями таких осіб, у тому числі засобами електронного зв’язку, до відповідних митних органів;

2) при першому здійсненні такими особами операцій з товарами, контроль за якими покладено на митні органи.

Облік осіб ведеться автоматизовано у централізованому реєстрі у складі Єдиної автоматизованої інформаційної системи митних органів, а також за результатами взаємодії з Єдиним банком даних про платників податків - юридичних осіб та Реєстром самозайнятих осіб, відповідно до Порядку взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією,

необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 червня 2020 року № 286, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 червня 2020 року за № 593/34876.

Процедури обліку осіб здійснюються у підрозділах митниць, на які відповідно до затвердженої структури та функціональних повноважень покладено ведення такого обліку, у пунктах пропуску через державний кордон України посадовими особами митниць, на яких покладено здійснення окремих процедур обліку осіб та автоматично засобами інформаційно-телекомунікаційної системи митних органів.

Для взяття на облік подається заява. Заява у паперовій формі подається до відповідного підрозділу митниці, який здійснює її реєстрацію та окремий облік. Заява у формі електронного документа направляється засобами електронного зв'язку на визначену Держмитслужбою адресу із накладенням кваліфікованого електронного підпису керівника юридичної особи або фізичної особи - підприємця.

Заява у формі внесення відомостей на вебпорталі вноситься шляхом авторизації керівника юридичної особи або фізичної особи - підприємця в «Особистому кабінеті» веб-порталу «Єдине вікно», з підтвердженням внесених відомостей за допомогою кваліфікованого електронного підпису.

З метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією Держмитслужба через офіційний веб-портал та веб-портал «Єдине вікно» надає відкритий безоплатний доступ до таких даних Реєстру:

– найменування особи (прізвище, ім'я, по батькові (за наявності) - для фізичної особи);

– обліковий номер;

– дата взяття на облік;

– дата зняття з обліку [146].

Митний реєстр прав інтелектуальної власності. Митний реєстр ведеться з метою сприяння захисту майнових прав на об’єкти права інтелектуальної власності під час митного контролю та митного оформлення товарів, що містять такі об’єкти, на підставі заяв правовласників і містить інформацію, яка використовується з метою запобігання переміщенню через митний кордон України товарів з порушенням прав інтелектуальної власності[114].

Ведення митного реєстру здійснює структурний підрозділ Держмитслужби України, до функцій якого належить сприяння захисту прав інтелектуальної власності.

Варто зазначити, що ведення митного реєстру передбачає:

– розгляд заяв про сприяння захисту майнових прав інтелектуальної власності, внесення відомостей з таких заяв та доданих до них матеріалів до митного реєстру;

– перевірку відповідності заяв та доданих до них матеріалів їх електронним версіям;

– перевірку поданих відомостей з використанням міжнародних та національних відкритих баз даних об’єктів прав інтелектуальної власності щодо обсягу правової охорони окремих об’єктів прав інтелектуальної власності;

– надання відмов до поданих заяв;

– розгляд звернень правовласників щодо внесення змін до інформації митного реєстру;

– здійснення реєстрації об’єктів прав інтелектуальної власності у митному реєстрі та виключення об’єктів права інтелектуальної власності з митного реєстру;

– внесення змін до митного реєстру;

– оприлюднення переліку об’єктів прав інтелектуальної власності, включених до митного реєстру[114].

Держмитслужба забезпечує оприлюднення інформації щодо об’єктів права інтелектуальної власності, зареєстрованих у митному реєстрі, та щотижневе оновлення такої інформації на своєму офіційному сайті.

Зокрема, оприлюдненню підлягає така інформація:

1) найменування об’єкта права інтелектуальної власності за охоронним документом;

2) порядковий номер у митному реєстрі;

3) дата реєстрації об’єкта права інтелектуальної власності у митному реєстрі;

4) дата закінчення строку реєстрації об’єкта права інтелектуальної власності у митному реєстрі;

5) назва та реквізити охоронного документа;

6) найменування або прізвище, власне ім’я правовласника;

7) вид (види) товарів, які містять об’єкт права інтелектуальної власності;

8) прізвище, власне ім’я особи, уповноваженої правовласником щодо взаємодії з митними органами з питань, пов’язаних зі сприянням захисту майнових прав на об’єкт права інтелектуальної власності, її контактний номер телефону та адреса електронної пошти [114].

Критично аналізуючи систему державних інформаційних реєстрів у сфері митних та податкових правовідносин ми чітко можемо говорити про насичену, складну побудову, яка належним чином спроможна забезпечити інформацією для здійснення відповідного аналітичного конструювання та забезпечити проведення електронного аудиту відповідним чином. Можна констатувати, що тільки інформатизація та дає змогу проаналізувати та виокремити необхідні для здійснення перевірки відповідні показники, дані, акції, події тощо. Це дає можливість більш коректного, але в той же час більш чіткого забезпечення дотримання чинного законодавства в сфері податкового та митного законодавства, створення належних умов для аналітичної та контрольно перевірочної роботи контролюючих органів, а для

платників податків – мінімізація безпосереднього контакту із представниками контролюючих органів, економія часу та ресурсів, що в кінцевому рахунку призводить до поліпшення життя в країні в цілому.

Відповідно, розглянувши багатопрофільну складну систему інформаційних ресурсів, якими керуються в своїй діяльності контролюючі органи можемо констатувати, що для аналітичної, контрольної діяльності, під час аудиторських перевірок частіше всього використовуються відомчі інформаційні ресурси, інформаційні ресурси інших державних органів. Але, в той же час, як інформативна база, можуть застосовуватись і інші інформаційні джерела, які дають загальні відомості про контрагента. Можуть бути застосовані загальні відомості із відкритих джерел Інтернет, спеціальні журналістські дослідження, відомості із засобів масової інформації. Проте, тільки офіційна інформації із відомчих баз даних, інформаційних систем, реєстрів, може слугувати тими джерелами, як можуть мати статус – офіційна інформація, та слугувати доказовою базою при застосуванні санкцій при прийнятті відповідних рішень.

Таким чином, ми під інформаційним забезпеченням аудиторської діяльності розуміємо можливість доступу до перевіреної офіційної інформації, розпорядниками якої є державний орган, уповноважений на адміністрування певної інформаційної бази даних, реєстру чи інших офіційних інформаційних джерел, які можуть слугувати базою доказування при здійсненні аудиторської діяльності із забезпеченням дотримання чинного законодавства про захист персональних даних в контексті доступу до публічної інформації, що гарантовані чинним законодавством.

Відповідно, правове регулювання інформаційного забезпечення аудиторської діяльності передбачає дотримання ряду необхідних нормативних положень, які забезпечують аудиторську діяльність ускладнену інформатизаційними відносинами в межах чинного законодавства, щодо вільного використання наявного інформаційного матеріалу в інформаційних базах даних відповідних відомств під час аудиторської діяльності із

дотриманням всіх правил доступу до публічної інформації, спеціальнх режимів щодо інформації з обмеженим доступом при цьому із гарантуванням захисту персональних даних громадян.

Розглянемо питання співвідношення доступу до інформації та захист персональних даних в податкових правовідносинах в наступних розділах.

2.2. Правові гарантії доступу до публічної інформації в податкових та митних правовідносинах

Конституція України визначає, що людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. При цьому права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави[63].

Відповідно до статті 22 Основного Закону України Конституційні права і свободи гарантуються і не можуть бути скасовані [63].

Варто зазначити, що умови в яких здійснюється розбудова української держави – формування інформаційного суспільства, вплинули на виокремлення прав громадян, що пов'язані з збиранням, обробкою, зберіганням та розповсюдженням інформації.

Так, відповідно до абз. 2 ст. 32 Конституції України не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди, крім випадків, визначених законом, і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини. Крім того, Кожний громадянин має право знайомитися в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, установах і організаціях з відомостями про себе, які не є державною або іншою захищеною законом таємницею. При цьому, кожному гарантується судовий захист права спростовувати

недостовірну інформацію про себе і членів своєї сім'ї та права вимагати вилучення будь-якої інформації, а також право на відшкодування матеріальної і моральної шкоди, завданої збиранням, зберіганням, використанням та поширенням такої недостовірної інформації[63].

Відповідно до ст. 34 кожен має право вільно збирати, зберігати, використовувати і поширювати інформацію усно, письмово або в інший спосіб – на свій вибір[63].

Зокрема, в абз. 2 ст. 50 закріплена норма, що гарантує право вільного доступу до інформації про стан довкілля, про якість харчових продуктів і предметів побуту, а також право на її поширення. Така інформація ніким не може бути засекречена. В свою чергу відповідно до ст. 57 Кожному гарантується право знати свої права і обов'язки. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними[63].

В цілому, зазначені норми Конституції України відповідають міжнародним правовим актам, що стосуються гарантування прав людини та громадянина. Основні з них це: Загальна декларація прав людини (1948 р.)[45], Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (1950 р.)[62].

Так в статті 19 Загальної декларації прав людини, яка прийнята та проголошена в резолюції Генеральної Асамблеї ООН від 10 грудня 1948 року, визначено, що кожна людина має право на свободу світогляду й на вільне їх вираження. Це право включає: без обмежень притримуватись свого світогляду, вільно збирати, отримувати й розповсюджувати інформацію та ідеї будь-якими засобами й незалежно від державних кордонів [45].

Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод підписана представниками урядів держав – членів Ради Європи в 1950 році містить ст.

10 в якій реалізовано приписи Загальної декларації прав людини. Зокрема в п.1 ст. 10 визначено, що кожен має право на свободу вираження поглядів. Це право включає свободу дотримуватися своїх поглядів, одержувати і передавати інформацію та ідеї без втручання органів державної влади і незалежно від кордонів [62].

В сучасних умовах свобода доступу до інформації, поряд із демократичними принципами функціонування органів державної влади, є одним з елементів громадянського суспільства. Загалом під поняттям «свобода доступу до інформації» слід розуміти можливість громадян, іноземців та осіб без громадянства, а також неурядових громадських організацій вільно отримувати інформацію від органів державної влади як центрального рівня, так і регіонального [39, с. 109].

Досліджуючи загальні засади доступу до публічної інформації вчені стверджують, що цей інститут суспільних відносин є відносно новим для вітчизняного законодавства та юридичної науки, адже сам термін «публічна інформація» було запроваджено у вітчизняних нормативно-правових актах лише у 2011 р. [1, с. 388].

Враховуючи те, що в соціально-політичному та економічному плані вітчизняна державна політика переорієнтовано на співпрацю з Європейським Союзом, де на думку С. Горбатюк та В. Горбатюк, найважливішим принципом функціонування адміністративного простору є відкритість та прозорість публічної адміністрації, державотворчі процеси в Україні мають ґрунтуватися на засадах європейських цінностей, що вимагає створення ефективних політико-правових механізмів, спрямованих у тому числі й на забезпечення максимальної прозорості діяльності органів державної влади. Найкращий шлях до забезпечення відкритості та прозорості влади – налагодження ефективного діалогу з громадськістю через поєднання її участі на всіх етапах прийняття управлінських суспільно значущих рішень, управлінні державними справами та забезпечення доступу до повної, об’єктивної інформації органами державної влади [20].

Основою законодавчого забезпечення доступу до публічної інформації є Закон України «Про інформацію» від № від 13.01.2011 № 2939-VI [157] та Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 р. №2939-VI [122].

В Законі про інформацію регламентовано, що відкритість, доступність інформації, свобода обміну інформацією є одним із принципів інформаційних відносин. При цьому, забезпечення доступу кожного до інформації є пріоритетним напрямом державної інформаційної політики.

Кожен має право на інформацію, що передбачає можливість вільного одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації, необхідної для реалізації своїх прав, свобод і законних інтересів. Реалізація права на інформацію не повинна порушувати громадські, політичні, економічні, соціальні, духовні, екологічні та інші права, свободи і законні інтереси інших громадян, права та інтереси юридичних осіб[157].

В статті 6 Закону про інформацію визначено, що право на інформацію забезпечується шляхом:

– створенням механізму реалізації права на інформацію;

– створенням можливостей для вільного доступу до статистичних даних, архівних, бібліотечних і музейних фондів, інших інформаційних банків, баз даних, інформаційних ресурсів;

– обов’язком суб’єктів владних повноважень інформувати громадськість та засоби масової інформації про свою діяльність і прийняті рішення;

– обов’язком суб’єктів владних повноважень визначити спеціальні підрозділи або відповідальних осіб для забезпечення доступу запитувачів до інформації;

– здійсненням державного і громадського контролю за додержанням законодавства про інформацію;

– встановленням відповідальності за порушення законодавства про інформацію [157].

В сучасному законодавстві при встановленні правових засад доступу до інформації визначено, що за порядком доступу вона може бути розділена на відкриту інформацію та інформацію з обмеженим доступом.

Загальна тенденція сформульована й визначена так: «будь-яка інформація є відкритою, крім тієї, що віднесена законом до інформації з обмеженим доступом» [157].

Варто зазначити, що Закон про інформацію не містить визначення поняття «публічна інформація». Класифікація видів інформації закріплена за змістом. На законодавчому рівні це здійснено в статті 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації».

Відповідно до згаданого законодавчого акту, публічна інформація – це відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації[122].

Правові засади доступу до публічної інформації реалізовані в принципах та гарантіях, які є складовою частотною Закону України «Про доступ до публічної інформації». Так, відповідно до статті 3 цього законодавчого акту, право на доступ до публічної інформації гарантується:

– обов'язком розпорядників інформації надавати та оприлюднювати інформацію, крім випадків, передбачених законом;

– визначенням розпорядником інформації спеціальних структурних підрозділів або посадових осіб, які організовують у встановленому порядку доступ до публічної інформації, якою він володіє;

– максимальним спрощенням процедури подання запиту та отримання інформації;

– доступом до засідань колегіальних суб'єктів владних повноважень, крім випадків, передбачених законодавством;

– здійсненням парламентського, громадського та державного контролю за дотриманням прав на доступ до публічної інформації;

– юридичною відповідальністю за порушення законодавства про доступ до публічної інформації[122].

На нашу думку, зазначені засади теоретично можна розширити за рахунок положень п. 1 ст. 6 Закону України «Про інформацію». А саме:

а) створенням механізму реалізації права на інформацію;

б) створенням можливостей для вільного доступу до статистичних даних, архівних, бібліотечних і музейних фондів, інших інформаційних банків, баз даних, інформаційних ресурсів[157].

Варто зазначити, що доступ до публічної інформації відповідно до цього Закону здійснюється на принципах:

– прозорості та відкритості діяльності суб'єктів владних повноважень;

– вільного отримання, поширення та будь-якого іншого використання інформації, що була надана або оприлюднена відповідно до цього Закону, крім обмежень, встановлених законом;

– рівноправності, незалежно від ознак раси, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, мовних або інших ознак.

Процес доступу до інформації забезпечується шляхом:

а) систематичного та оперативного оприлюднення інформації:

– в офіційних друкованих виданнях;

– на офіційних веб-сайтах в мережі Інтернет;

– на єдиному державному веб-порталі відкритих даних;

– на інформаційних стендах;

– будь-яким іншим способом;

б) надання інформації за запитами на інформацію[157].

Варто зазначити, що чинне українське законодавство обмежує доступ до публічної інформації. Зокрема правові засади, що стосуються інформації з

обмеженим доступом задекларовані в Законі про інформацію та перенесені до Закону України «Про доступ до публічної інформації». Зокрема, в ст. 21 Закону України «Про інформацію» виокремлено інформацію з обмеженим доступом й класифіковано її на такі види:

а) конфіденційна інформація;

б) таємна інформація;

в) службова інформація[157].

Вказані положення в відповідному розумінні є основою ст. 6 Закону про доступ, що регламентує правові засади публічної інформації з обмеженим доступом. Крім того, що в статті відображено поділ інформації на конфіденційну, таємну та службову інформацію, її норми визначають, що обмеження доступу до інформації здійснюється відповідно до закону при дотриманні сукупності таких вимог:

– виключно в інтересах національної безпеки, територіальної цілісності або громадського порядку з метою запобігання заворушенням чи злочинам, для охорони здоров’я населення, для захисту репутації або прав інших людей, для запобігання розголошенню інформації, одержаної конфіденційно, або для підтримання авторитету і неупередженості правосуддя;

– розголошення інформації може завдати істотної шкоди цим інтересам;

– шкода від оприлюднення такої інформації переважає суспільний інтерес в її отриманні[157].

Інформація з обмеженим доступом має надаватися розпорядником інформації, якщо немає законних підстав для обмеження у доступі до такої інформації, які існували раніше. Не може бути обмежено доступ до інформації про розпорядження бюджетними коштами, володіння, користування чи розпорядження державним, комунальним майном, у тому числі до копій відповідних документів, умови отримання цих коштів чи майна, прізвища, імена, по батькові фізичних осіб та найменування

юридичних осіб, які отримали ці кошти або майно. При дотриманні вимог, передбачених частиною другою цієї статті, зазначене положення не поширюється на випадки, коли оприлюднення або надання такої інформації може завдати шкоди інтересам національної безпеки, оборони, розслідуванню чи запобіганню злочину[157].

Важливим є положення п.6 ст. 6 Закону про доступ де визначено, що не належать до інформації з обмеженим доступом відомості, зазначені у декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, поданій відповідно до Закону України «Про запобігання корупції», крім відомостей визначених законом.

Варто зазначити, що відповідне обмеження не порушує прав громадян, оскільки не суперечить згаданим вище, основоположним нормативно-правовим актам. Так, відповідно до п. 2 ст. 10 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод здійснення права на свободу дотримання своїх поглядів, одержування і передавання інформації пов’язане з обов’язками і відповідальністю. Тому підлягає таким формальностям, умовам, обмеженням або санкціям, що встановлені законом і є необхідними в демократичному суспільстві в інтересах національної безпеки, територіальної цілісності або громадської безпеки, для запобігання заворушенням чи злочинам, для охорони здоров’я чи моралі, для захисту репутації чи прав інших осіб, для запобігання розголошенню конфіденційної інформації або для підтримання авторитету і безсторонності суду [62].

Крім згаданих вище законодавчих актів до системи правового регулювання доступу до публічної інформації відносяться Указ Президента України «Питання забезпечення органами виконавчої влади доступу до публічної інформації» від 5 травня 2011 р. № 547/2011 [102] та Положення Про систему обліку публічної інформації, що затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 21 листопада 2011 р. № 1277 [162].

Згадані підзаконні акти направлені на реалізацію положень Закону про доступ. Зокрема постановою Кабінету Міністрів України визначено

створення, функціонування та ведення системи обліку публічної інформації в міністерствах та інших центральних органах власті та регламентовано вказівку щодо забезпечення доступ до системи обліку публічної інформації.

Відповідно до п.2 Положення Про систему обліку публічної інформації, система обліку публічної інформації це електронна база даних, що містить інформацію про документи, які перебувають у суб'єкта владних повноважень. Адміністратором системи обліку є суб'єкт владних повноважень, що забезпечує її створення, функціонування та ведення в межах своїх повноважень.

Адміністратор системи обліку забезпечує:

– реєстрацію документів;

– стабільну роботу системи обліку;

– оприлюднення системи обліку на офіційному веб-сайті, а в разі його відсутності – в інший прийнятний спосіб;

– надання доступу до системи обліку за запитами;

– здійснення оновлення програмного забезпечення системи обліку;

– можливість пошуку, перегляду, отримання електронних копій шляхом копіювання інформації з системи обліку в цілому або її частин користувачами системи обліку;

– здійснення інших функцій відповідно до законодавства[162].

Щодо стосується особливостей доступу до публічної інформації в податкових та митних органах, то відповідні служби є розпорядниками публічної інформації. Так, Порядком організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів Державної податкової служби при складанні, поданні та опрацюванні запитів на отримання публічної інформації визначено механізм взаємодії між структурними підрозділами Державної податкової служби України та її територіальних органів під час процедури приймання, опрацювання, реєстрації, розгляду та контролю за виконанням запитів на отримання публічної інформації фізичних, юридичних осіб, об'єднань громадян без статусу юридичної особи, а також надання

інформації, яку отримують чи створюють ДПС та територіальні органи ДПС у процесі здійснення своїх повноважень або якою володіють [111].

Публічною інформацією є відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, отримана або створена в процесі виконання органами ДПС своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або якою вони володіють [111].

Доступ до публічної інформації податкових органів України забезпечується, зокрема, шляхом надання інформації на Запити. Крім того, функціонує спеціальний розділ «Публічна інформація» на веб-порталі Державної фіскальної служби України [166]. Тобто, дві форми доступу до інформації: а) систематичного та оперативне оприлюднення інформації: в офіційних друкованих виданнях; на офіційному веб-порталі в мережі Інтернет; на інформаційних стендах, що розміщені в приміщеннях органів ДФС України тощо; б) надання інформації за запитами на інформацію.

Щодо систематичного та оперативного оприлюднення публічної інформації ДФС України то на нашу думку, веб-портал є актуальною та дієвою його формою. Зокрема функціонує розділ «Публічна інформація». Вказаний розділ складається з таких підрозділів:

– «Відправити запит»
– «Форми подання запиту»
– «Порядок складання та подання запитів»
– «Інформація, що оприлюднюється»
– «Система обліку публічної інформації»
– «Перелік відомостей, які містять службову інформацію в органах ДПС»
– «Порядок оскарження рішень»
– «Звіти щодо задоволення запитів на інформацію»
– «Нормативно-правові акти»
– «Найбільш запитувана інформація»
– «Права запитувачів»

– «Відкриті дані»

– «Інформаційні повідомлення про відкриті дані»

– «Перелік наборів даних, що оприлюднюються у формі відкритих даних»

– «Відповідальні особи за завантаження наборів даних та оприлюднення інформації»

– «Інформація про уповноваження на підписання листів» [166].

В цілому, на виконання вимог статті 15 Закону про доступ до публічної інформації, на веб-порталі Державної податкової служби України оприлюднено наступну інформацію:

– інформацію про організаційну структуру, місію, функції, повноваження, основні завдання, напрями діяльності;

– фінансові ресурси (структуру та обсяг бюджетних коштів, порядок та механізм їх витрачання тощо);

– нормативно-правові акти, акти індивідуальної дії (крім внутрішньо-організаційних), прийняті розпорядником;

– проекти рішень, що підлягають обговоренню;

– інформацію про нормативно-правові засади діяльності;

– перелік та умови отримання послуг, що надаються цими органами, форми і зразки документів, правила їх заповнення;

– порядок складання, подання запиту на інформацію;

– оскарження рішень розпорядників інформації, дій чи бездіяльності;

– інформацію про механізми чи процедури, за допомогою яких громадськість може представляти свої інтереси або в інший спосіб впливати на реалізацію повноважень розпорядника інформації;

– плани проведення та порядок денний своїх відкритих засідань;

– загальні правила роботи установи, правила внутрішнього трудового розпорядку;

– звіти;

– інформацію про діяльність суб'єктів владних повноважень, а саме про: а) їхні місцезнаходження, поштову адресу, номери засобів зв'язку, адреси офіційного веб-сайту та електронної пошти; б) прізвище, ім'я та по батькові, службові номери засобів зв'язку, адреси електронної пошти керівника органу та його заступників, а також керівників структурних регіональних підрозділів, основні функції структурних та регіональних підрозділів, крім випадків, коли ці відомості належать до інформації з обмеженим доступом;

– розклад роботи та графік прийому громадян;

– вакансії, порядок та умови проходження конкурсу на заміщення вакантних посад;

– перелік і службові номери засобів зв'язку підприємств, установ та організацій, що належать до сфери їх управління, та їх керівників, крім підприємств, установ та організацій, створених з метою конспірації, оперативно-розшукової або контррозвідувальної діяльності.

Відповідно до ст. 19 Закону України «Про доступ до публічної інформації», запит на інформацію – це прохання особи до розпорядника інформації надати публічну інформацію, що знаходиться у його володінні. В п.2 ст.19 Закону України «Про доступ до публічної інформації» визначено, що запитувач має право звернутися до розпорядника інформації із запитом на інформацію незалежно від того, стосується ця інформація його особисто чи ні, без пояснення причини подання запиту[122].

Законодавством визначено декілька видів класифікації запитів. В залежності від кількості суб'єктів: а) це подання запиту одноосібно, тобто індивідуальний запит; б) подання запиту групою осіб – колективний запит. В залежності від форми викладу змісту запиту: а) запит оформлений в усній формі; б) запит оформлений у письмовій формі; в) запит оформлений в іншій формі (поштою, факсом, телефоном, електронною поштою) на вибір запитувача.

Запит на інформацію повинен містити:

– ім’я (найменування) запитувача, поштову адресу або адресу електронної пошти, а також номер засобу зв'язку, якщо такий є;

– загальний опис інформації або вид, назву, реквізити чи зміст документа, щодо якого зроблено запит, якщо запитувачу це відомо;

– підпис і дату за умови подання запиту в письмовій формі.

У запиту запитувачеві надається можливість вибрати форму надання відповіді – поштою, факсом, електронною поштою. Відповідь на запит надається у спосіб, обраний запитувачем.

Варто зазначити, що у разі коли з поважних причин (інвалідність, обмежені фізичні можливості тощо) особа не може подати письмовий Запит, його оформлює Суб’єкт координації із зазначенням прізвища, ім’я, по батькові, контактного телефону в запиті та надає копію запиту особі, яка його подала. На вимогу запитувача на першому аркуші копії запиту проставляється відмітка про отримання запиту. Така копія повертається запитувачу. Відповідь на запит надається не пізніше п’яти робочих днів з дня його отримання відповідно до вимог статті 20 Закону. У разі коли запит стосується надання великого обсягу інформації або потребує пошуку інформації серед значної кількості даних, строк розгляду запиту може бути продовжено до 20 робочих днів з обґрунтуванням такого продовження. Про продовження строку запитувач повідомляється в письмовій формі не пізніше п’яти робочих днів з дня отримання запиту [122].

На офіційному сайті Державної митної служби в підрозділі «Публічна інформація» внесена форма подання запиту на публічну інформацію та звіти про надання такої інформації за певний період. Крім того, на офіційному сайті митної служби надані дані про службу, про діяльність, про порядок проходження митних процедур, та інша інформація, яка є відкритою та характеризує діяльність даного державного органу.

Наказ Міністерства фінансів України від 13 липня 2020 року № 409 затверджено Порядок забезпечення доступу до публічної інформації у Державній митній службі України та її територіальних органах, яким

визначено процедуру доступу до публічної інформації у Державній митній службі України та її територіальних органах. Зокрема даним Порядок визначено, що доступ до публічної інформації в органах Держмитслужби забезпечується шляхом:

1) систематичного та оперативного оприлюднення інформації:

- в офіційних друкованих виданнях;
- на офіційному вебсайті Держмитслужби в мережі Інтернет;
- на єдиному державному вебпорталі відкритих даних;
- на інформаційних стендах;
- будь-яким іншим способом;

2) надання інформації за запитом на інформацію.

Крім того визначено, що запитувачі інформації мають право звернутися до органів Держмитслужби із запитом на інформацію незалежно від того, стосується інформація їх особисто чи ні, без пояснення причини його подання. Запит на інформацію подають до органів Держмитслужби фізична або юридична особа, об'єднання громадян без статусу юридичної особи в усній, письмовій чи іншій формі: поштою, факсом, телефоном, електронною поштою, на вибір запитувача, який також може звернутися до органів Держмитслужби із запитом на інформацію під час особистого прийому посадовими особами органів Держмитслужби [143].

Доступ до інформації про діяльність органів Держмитслужби може бути обмежено. Це стосується інформації з обмеженим доступом, персональної інформації, інформації що містить банківську таємницю чи є комерційною таємницею тощо. Чіткий перелік інформації з обмеженим доступом повинен бути затверджений відповідними нормативними актами.

Крім того, останнім часом досить популярними стали сторінки контролюючих органів у соціальних мережах, таких як «фейсбук», «телеграм» та інші.

Таким чином можемо говорити про достатньо збалансовану систему доступу до публічної інформації в системі податкових та митних

правовідносин, яка забезпечена відповідними нормативними актами, забезпечена відповідним технічним оснащенням, забезпечена діяльністю органів щодо постійно обновлюваної інформації, забезпечена діяльністю відповідних органів через дотримання норм законодавства в частині надання відповідей на запити. Відповідно, не тільки платник податків може скористатись інформацією щодо своїх платежів та відносин із контролюючим органом, а і інші суб'єкти можуть стати запитувачами публічної інформації чи користувачами відкритої, що розміщена на офіційних сайтах, інформації. Це забезпечує належний доступ громадян до податкової та митної інформації в межах чинного законодавства. Порядок роботи із інформацією обмеженого доступу регулюються спеціальним законодавством та встановлює окрему процедуру доступу та використання такої інформації.

2.3. Захист персональних даних платників податків

Проведення електронного аудиту неможливе без використання та доступу до персональних даних осіб, які задіяні в аудиторській перевірці. Доступ до персональних даних та питання нерозголошення відомостей про персональні дані досить складний правовий механізм, який повинен бути чітко дотриманий та застосований на всіх етап аудиту.

В ст. 32 Конституції України закріплено заборону щодо збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди, крім випадків, визначених законом, і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини. При цьому, кожний громадянин має право знайомитися в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, установах і організаціях з відомостями про себе, які не є державною або іншою захищеною законом таємницею[63].

Як відмічає О. Оніщенко в сучасних умовах життєдіяльність людини практично неможлива без надання інформації про власну особу іншим членам суспільства, державним органам, громадським організаціям [90, с. 60]. На нашу думку, відповідне явище створює умови для руху цієї інформації між різними суб'єктами, а від так є детермінантною виникнення протиправних вчинків – незаконного заволодіння та користування персональними даними. В цьому контексті зобов'язання держави забезпечити подальше запровадження електронних технологій з належним захистом прав громадян, задекларованe Кабінетом Міністрів України в 2016 році, є важливими та потребуючим обов'язкової реалізації.

До прийняття законодавства про захист персональних даних в Україні тривалий час спостерігались негативні наслідки невпорядкованості суспільних відносин у сфері захисту персональних даних згідно з принципами міжнародних стандартів, передусім щодо положень Конвенції № 108 Ради Європи «Про захист осіб у зв'язку з автоматизованою обробкою персональних даних», полягали у наступному:

– у зв'язку з розвитком та поширенням процесів автоматизованої обробки даних, відсутністю чіткого та зрозумілого базового (рамкового) закону, захист персональних даних не відповідав принципам, викладеним у статтях 3, 23, 31, 32, 34, 47, 48 Конституції України, все більше набував формального змісту та не сприяв боротьбі з комп'ютерною злочинністю;

– обмін інформацією з іноземними державами не відповідає положенням міжнародного права, що створювало передумови постійного його порушення та ускладнення вільного обігу персональних даних;

– експорт послуг, у першу чергу телекомунікаційних, котрі забезпечують здійснення трансграничної передачі персональних даних, не відповідає європейським стандартам [12, с. 225].

Значні зрушення відбулись в країні після Закону про захист персональних даних у 2010 році.

На думку незалежних експертів з захисту даних М. Жорж та Г. Саттона вітчизняне законодавство, що регулює суспільні відносини в сфері захисту персональних даних, в цілому відповідає європейському. Згадані фахівці відмічають, що існуючі нормативно-правові акти охоплюють як державний, так і приватний сектор в одному спеціальному нормативно-правовому акті, як у майже всіх європейських державах. Норми вітчизняного законодавства забезпечують правопорядок в сфері механічної та автоматичної обробки даних. Крім того, закріплено ряд основних положень, які створюють передумови для: а) обов'язку забезпечувати захист персональних даних, суб'єктами, що здійснюються їх збір та обробку; б) права громадян, дані яких збираються чи обробляються, на захист; в) існування випадків щодо звільнення від зобов'язань учасників відповідних правовідносин; г) особливих випадків в межах забезпечення державної безпеки [43, с. 5].

Проте, не зважаючи на зазначені позитиви вітчизняні науковці відмічають й існування негативних наслідків. Вказана теза підтверджується статистичними даними.

Так, К. С. Мельник на підставі аналізу слідчої та судової практики, стверджує, що типовими способами вчинення порушень недоторканості приватного життя в нашій державі є наступні: незаконне збирання інформації про фізичну особу, склад сім'ї конкретної особи (35 %), незаконне поширення конфіденційної інформації про фізичних осіб без їх згоди третім особам (30 %), незаконна обробка персональних даних, зокрема збирання та зберігання даних без належних правових підстав (20 %), незаконне зберігання персональних даних органами державної влади (10 %), інші порушення (5 %) [73, с.3].

На думку Т. Обуховської, висловлену в науковій статті, що захисту персональних даних в умовах розвитку інформаційного суспільства. Чинне законодавство України щодо захисту персональних даних потребує вдосконалення відповідно до положень міжнародних стандартів, за якими персональні дані мають:

– бути отримані законним способом;

– оброблятися за згодою на це суб’єкта даних і в кількості мінімально необхідної для визначеної діяльності;

– бути точними й поновлюватися;

– використовуватися тільки в чітко визначених цілях;

– бути доступними для суб’єкта даних;

– бути захищеними від несанкціонованого доступу [87, с. 102].

Персональні дані як найбільш чуттєва, делікатна і важлива для людини інформація посідає особливе місце в суспільних інформаційних відносинах. Проблема захисту людини від зловживання інформаційною владою – це проблема захисту персональних даних, яка пронизує будь-які сфери діяльності людини, суспільства і держави. Виконання завдання щодо захисту персональних даних у відповідних процесах управління є найважливішим чинником вдосконалення всієї системи управління. Від розуміння важливості й необхідності ефективного захисту персональних даних залежить спокій та благополуччя як окремої людини, так і держави [13, с. 15].

Досліджуючи поняття персональних даних, які можуть бути використані при проведенні електронного аудиту, проаналізуємо думки вчених щодо сутності даного поняття та категорій, які відносяться до поняття персональних даних. Так, В. Брижко зазначає, що персональні дані, це окремі відомості про фізичну особу чи сукупність таких відомостей про особу, яка ідентифікована, або таку, яка може бути ідентифікованою [13, с.168].

У той же час В. Речицький пропонує використовувати поняття персональні дані замість поняття конфіденційна інформація про особу. На думку вченого, персональні дані – це юридичний термін спеціального призначення. Він означає не просто конфіденційну інформацію, а її конкретний тип, різновид [176, с.25]. Г. Виноградова зазначає про те, що персональні дані – це сукупність документованих або публічно оголошених відомостей про фізичну особу [15, с.176].

Р.Б.Шишка досліджуючи персональні дані визначив індивідуальні ознаки, які можна вважати персональними даними, до таких індивідуальних ознак він відніс ознаки:

а) природного походження: вік, стать, іноді національність;

б) побутові (зменшена назва, прізвисько);

в) територіальні (місце постійного чи переважного проживання);

г) формальні, що відображені у виданих на ім'я фізичної особи офіційних документах, зокрема в паспорті;

д) соціальні (честь, репутація);

е) особисті (гідність, самооцінка, досвід певної юридично значимої діяльності, визначність у колі фахівців, імідж);

є) професійні (вигадане ім'я, сценічне, циркове, псевдонімічне, фанове, діджейне, культове, шоуменське тощо;

ж) медичні (психічне захворювання, інше захворювання);

з) юридичні (прізвище, ім'я, по батькові, громадянство, сімейний стан, статус державного посадовця, підприємець, інвалід);

и) публічні (ідентифікаційний код платника податку, судимість тощо);

і) комунікаційні (доменне ім'я, електронний підпис, електронна адреса, поштова скринька);

ї) майнові (номер рахунка в банку, володілець акцій чи цінних паперів, місцезнаходження нерухомого майна тощо);

к) корпоративні (певне прізвисько у компанії, професійному середовищі батя, головний);

л) релігійні (батюшка, раввін);

м) родові (приналежність до знатних родів) тощо [190].

Т. Обуховська проводячи класифікацію персональних даних розділила їх на три групи: перша група персональних даних створюється та збирається органами державної влади і місцевого самоврядування відповідно до вимог закону. До таких даних належать: оперативно-розшукові дані, відомості про сплату податків та інших обов'язкових платежів, дані про доходи фізичних

осіб, про проходження митного контролю, ідентифікаційні дані документів на ім'я особи (серія, номер, дата видачі документа і найменування органу, який здійснив цю видачу) та ін; друга група персональних даних створюється та збирається суб'єктами права власності і господарювання відповідно до вимог закону. До таких даних належать: витяги з наказів про працівників, характеристики на працівників, ідентифікаційні дані документів на ім'я особи та інше; третя група персональних даних самостійно надається фізичними особами органам державної влади і місцевого самоврядування та суб'єктам права власності і господарювання у визначені законом терміни та ситуації. До таких персональних даних належать: податкова декларація, податковий звіт, митна декларація, анкета, суб'єктивні симптоми захворювання пацієнтів. Четверта група персональних даних створюється суб'єктами права власності і господарювання згідно з угодами між ними та фізичними особами, що описуються цими даними [85, 86].

О. Дяковський, досліджуючи питання захисту персональних даних відзначав, що наявність персональних даних в частині конфіденційної інформації, таємної та службової інформації свідчить про різноманітність персональних даних та їх використання на тільки в медичній, трудовій чи освітній галузі, а й в інших галузях пов'язаних із застосуванням інформації з обмеженим доступом. Дані обставини вказують на складність класифікації персональних даних поряд із наявністю іншої інформації, що перебуває в обігу в державі та в суспільстві в цілому [40]. Даний вчений, в залежності від нормативного закріплення персональні дані здійснив класифікацію персональних даних за наступними ознаками:

- конституційні персональні дані, що ідентифікують особу (персональні дані гарантовані Конституцією України, право вибирати та бути обраним народним депутатом, президентом України та інші).
- цивільні персональні дані, що ідентифікують особу (персональні дані, що закріплюються Цивільним кодексом України (особисті немайнові права особи: право на ім'я, прізвище та їх зміни, право на індивідуальність

особи, право на повагу честі та ділової репутації, право на вільний місця проживання та інші).

- інформаційні персональні дані (персональні дані, що містяться в соціальній, економічній, статистичній, правовій, банківській сфері, у відповідних списках та графіках та інші).

В залежності від національної ознаки персональні дані можна поділити за наступними критеріями:

- персональні дані, що притаманні національним громадянам (особливості прізвища, імені, ідентифікаційного коду, паспортних даних, місця прописки, наявність списків голосування, відкритих рахунків).

- персональні дані, що притаманні іноземцю (наявність віросповідання, паспортних даних, звичок, фізіологічної статури, культури).

- персональні дані, що належать особам без громадянства, біженцям, мігрантам (персональні дані пов’язані із застосуванням статусу біженця, культурою, наявністю спеціальних ідентифікуючих ознак)[40].

Досліджуючи правовий статус інформаційних баз даних податкових та митних органів ми звернули особливу увагу на ролі персональних даних в системі останніх. Досить великий масив персональних даних кожного громадянина накопичується в інформаційних базах даних контролюючих органів. Вміле користування такими масивами з корисливими мотивами може принести багато шкоди будь-кому із громадян. Крім того, під час електронного аудиту виникає необхідність доступу до таких персональних даних, їх аналіз, узагальнення та проведення певних дій із зазначеною інформацією. Тому питання захисту персональних даних, неможливість вільного доступу і в той же час можливість ідентифікації будь-кого, як платника податків для службової діяльності, це одне із основних завдань щодо охорони та захисту персональних даних платників податків.

Важливість інформації, що обертається в податкових та митних відносинах була підтверджена в Законі «Про інформацію». Так, в ст. 16 цього закону визначено, що податкова інформація – сукупність відомостей і даних,

що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України [157].

Податкова інформація, що збирається, зберігається в базах даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику має в собі ознаки і персональних даних[157].

Система захисту податкової інформації, що зберігається в базах даних інформаційних систем, встановлюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику. Внесення інформації до баз даних інформаційних систем та її опрацювання є однією із функцій контролюючих органів.

Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової та митної політики.

В будь-якому суспільстві податкова інформація є важливим елементом системи важелів впливу, що з одного боку дозволяє здійснювати взаємний контроль останнього та держави. Науковий прорив та технічний прогрес, результатом чого став розвиток інноваційних технологій, в сукупності стали причиною актуалізації сфер пов'язаних зі збором, обробкою та використанням податкової інформації, що в свою чергу актуалізує питання щодо захисту даних. В першу чергу – персональних даних платників податків.

Персональні дані платників податків є особливим видом податкової інформації. Основи правового забезпечення їх статусу пов'язані з Законом України «Про захист персональних даних» від 01.06.2010 р. [154]та Типовий порядок захисту персональних даних, що затверджено наказом

Уповноваженого Верховної Ради України прав людини від 08.01.2014 № 1/02-14[110].

Закон України «Про захист персональних даних» визначає, що персональні дані – це відомості чи сукупність відомостей про фізичну особу, яка ідентифікована або може бути конкретно ідентифікована. При цьому, будь-яка дія або сукупність дій, таких як збирання, реєстрація, накопичення, зберігання, адаптування, зміна, поновлення, використання і поширення (розповсюдження, реалізація, передача), знеособлення, знищення персональних даних, у тому числі з використанням інформаційних (автоматизованих) систем є обробкою персональних даних. Крім того, важливим є розуміння бази персональних даних, що є іменованою сукупністю упорядкованих персональних даних в електронній формі та/або у формі картотек персональних даних тощо [154].

Типовий порядок обробки персональних даних [185] визначає загальні вимоги до обробки та захисту персональних даних суб'єктів персональних даних, що обробляються повністю чи частково із застосуванням автоматизованих засобів, а також персональних даних, що містяться у картотеці чи призначені до внесення до картотеки, із застосуванням неавтоматизованих засобів. Важливою тезою, що випливає з норм згаданого підзаконного нормативно- правового акту є те, що володільці, розпорядники персональних даних самостійно визначають порядок обробки персональних даних, враховуючи специфіку обробки персональних даних у різних сферах, відповідно до вимог, визначених Законом України «Про захист персональних даних».

В п.2 Типового порядку закріплено вимоги до обробки персональних даних. Зокрема відповідно до пп.2.1 п.2 володілець визначає:

- мету та підстави обробки персональних даних;
- категорії суб'єктів персональних даних;
- склад персональних даних;

– порядок обробки персональних даних, а саме: спосіб збору, накопичення персональних даних; строк та умови зберігання персональних даних; умови та процедуру зміни, видалення або знищення персональних даних; умови та процедуру передачі персональних даних та перелік третіх осіб, яким можуть передаватися персональні дані; порядок доступу до персональних даних осіб, які здійснюють обробку, а також суб'єктів персональних даних; заходи забезпечення захисту персональних даних; процедуру збереження інформації про операції, пов'язані з обробкою персональних даних та доступом до них.

Відповідно до пп. 2.9 п.2 Типового порядку володілець персональних даних, крім випадків, передбачених законодавством України, повідомляє суб'єкта персональних даних про склад і зміст зібраних персональних даних, його права, мету збору персональних даних та третіх осіб, яким передаються його персональні дані:

– в момент збору персональних даних, якщо персональні дані збираються у суб'єкта персональних даних;

– в інших випадках протягом тридцяти робочих днів з дня збору персональних даних [185].

Володілець зберігає інформацію (документи), які підтверджують надання заявнику вищезазначеної інформації протягом усього періоду обробки персональних даних. При цьому, якщо персональні дані обробляються у формі, що допускає ідентифікацію фізичної особи, якої вони стосуються, у строк не більше, ніж це необхідно відповідно до мети їх обробки. В будь-якому разі вони обробляються у формі, що допускає ідентифікацію фізичної особи, якої вони стосуються, не довше, ніж це передбачено законодавством у сфері архівної справи та діловодства [185].

Адаптуючи ці положення на відносини в сфері податкової та митної діяльності, в контексті розуміння податкової інформації, ми отримуємо можливість встановити, що основними суб'єктами відносин, що пов'язані з захистом персональних даних є фізичні особи – власники персональних

даних, що надають дані, у тому числі й ті, що є податковою інформацією та Державною фіскальною службою України, яка формує та веде базу персональних даних.

Відповідно до п. 63.5 ст. 63 Податкового кодексу України [105], всі фізичні особи – платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків у порядку. При цьому, фізичні особи – підприємці та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як самозайняті особи у контролюючих органах. В п. 63.11 ст. згаданого нормативно-правового акту визначено, що контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків - юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

На законодавчому рівні правовий статус бази персональних даних фізичних осіб –платників податків закріплені в ст. 70 Податкового кодексу України, де визначено, що Державний реєстр фізичних осіб - платників податків формується на основі Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та інших обов’язкових платежів. Обліковим карткам фізичних осіб присвоюються номери, що відповідають ідентифікаційним номерам платників податків - фізичних осіб. Документи про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків та інших обов’язкових платежів, видані контролюючими органами у порядку, визначеному законодавством, вважаються дійсними для всіх випадків, передбачених для використання реєстраційних номерів облікових карток фізичних осіб, не підлягають обов’язковій заміні та є такими, що засвідчують

реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків [105].

Особливості процесу обробки персональних даних у базі персональних даних регламентовано в Порядку обробки персональних даних у базі персональних даних – Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, що затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.02.2015 № 210 [110].

Вказаним нормативно-правовим актом визначено, що володільцем бази персональних даних ДРФО є державна податкова служба України. Персональні дані у базі персональних даних – ДРФО обробляються за допомогою інформаційно-телекомунікаційної системи ДРФО.

В п.8 Порядку обробки визначено, що під обробкою персональних даних фізичної особи – платника податків розуміється будь-яка дія або сукупність дій, здійснюваних в ІТС ДРФО, які пов’язані із збиранням, реєстрацією, накопиченням, зберіганням, адаптуванням, зміною, відновленням, використанням та поширенням, знеособленням, знищенням відомостей про фізичну особу[110].

Важливим є те, що обробка даних у базі персональних даних – ДРФО проводиться з метою забезпечення реалізації податкових відносин відповідно до щодо:

– реєстрації та обліку фізичних осіб, які зобов’язані сплачувати податки;

– обліку джерел отриманих доходів, об’єктів оподаткування, сум нарахованих та/або отриманих доходів, сум нарахованих та/або сплачених податків, даних про податкову знижку та податкові пільги фізичної особи - платника податків;

– створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та

іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

– забезпечення інших питань адміністрування податків і зборів та інших платежів відповідно до законодавства [110].

У розділі ІІІ Порядку обробки визначено склад персональних даних. Так, відповідно до п. 1 до складу персональних даних ДРФО включаються такі дані про фізичних осіб:

– реєстраційний номер облікової картки платника податків;

– прізвище, ім’я, по батькові;

– дата народження;

– місце народження (країна, область, район, населений пункт);

– місце проживання;

– для іноземців: громадянство та номер, що використовується під час оподаткування в країні громадянства;

– джерела отримання доходів;

– об’єкти оподаткування;

– суми нарахованих та/або отриманих доходів;

– суми нарахованих та/або сплачених податків;

– інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків;

– серія, номер свідоцтва про народження, паспорта (аналогічні дані іншого документа, що посвідчує особу), ким і коли виданий;

– інформація про фізичних осіб, які померли [110].

У п. 2 р ІІІ Порядку обробки закріплено, що до ДРФО вносяться відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб – підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Такі відомості включають:

– дати, номери записів, свідоцтв та інших документів, а також підстави державної реєстрації, реєстрації та взяття на облік, припинення

підприємницької чи незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані;

– інформацію про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік змін у даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік;

– місце провадження діяльності, телефони та іншу додаткову інформацію для зв'язку з фізичною особою - підприємцем чи особою, яка провадить незалежну професійну діяльність;

– види діяльності;

– систему оподаткування із зазначенням періодів дії[110].

Специфіка суспільних відносин в податковій та митній сфері є передумовою виокремлення окремого виду персональних даних – «персональні дані платників податків». Особливістю цих даних є те, що це відомості про фізичну особу, яка ідентифікована або може бути ідентифікована як учасник податкових чи митних правовідносин, через те, що:

– платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків у порядку, визначеному Податковим кодексом України;

– обробка даних у базі персональних даних – ДРФО проводиться в межах забезпечення реалізації податкових відносин з метою:

а) обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки;

б) обліку джерел отриманих доходів, об'єктів оподаткування, сум нарахованих та/або отриманих доходів, сум нарахованих та/або сплачених податків, даних про податкову знижку та податкові пільги фізичної особи - платника податків;

в) створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

г) забезпечення інших питань адміністрування податків і зборів та інших платежів відповідно до законодавства;

– основними суб'єктами відносин, що пов'язані з захистом персональних даних є фізичні особи – власники персональних даних, що надають дані, у тому числі й ті, що є податковою інформацією та Державна податкова служба України, яка формує та веде базу персональних даних.

На нашу думку, характер відносин в сфері податкової та митної діяльності та особливості персональних даних створюють передумови для виокремлення різновиду цих даних. Зокрема пропонується під «персональними даними платників податків» розуміти відомості чи сукупність відомостей про фізичну особу, яка ідентифікована або може бути конкретно ідентифікована як платник податків зареєстрований у контролюючих органах, з метою забезпечення реалізації податкових відносин.

Особливості захисту персональних даних пов'язані з реалізацією положень чинного законодавства органами Державної податкової служби України.

Так, відповідно до чинного законодавства володільці, розпорядники персональних даних та треті особи зобов'язані забезпечити захист цих даних від випадкових втрати або знищення, від незаконної обробки, у тому числі незаконного знищення чи доступу до персональних даних[110; 154].

Уповноважений структурний підрозділ органу ДПС України відповідного рівня або відповідальна особа, що організовує роботу, пов'язану із захистом персональних даних при їх обробці:

– інформує та консультує володільця або розпорядника персональних даних з питань додержання законодавства про захист персональних даних;

– взаємодіє з Уповноваженим Верховної Ради України з прав людини та визначеними ним посадовими особами його секретаріату з питань

запобігання та усунення порушень законодавства про захист персональних даних.

Важливо визначити, що фізичні особи-підприємці, у тому числі лікарі, які мають відповідну ліцензію, адвокати, нотаріуси особисто забезпечують захист персональних даних, якими вони володіють, згідно з вимогами закону.

В межах положень Типового порядку, що регулюють відносини в цій сфері визначено, що володілець, розпорядник персональних даних вживають заходів щодо забезпечення захисту персональних даних на всіх етапах їх обробки, у тому числі за допомогою організаційних та технічних заходів. При цьому, володілець, розпорядник персональних даних самостійно визначають перелік і склад заходів, спрямованих на безпеку обробки персональних даних, з урахуванням вимог законодавства у сферах захисту персональних даних, інформаційної безпеки.

Відповідно до Типового порядку захист персональних даних передбачає заходи, спрямовані на запобігання їх випадкових втрати або знищення, незаконної обробки, у тому числі незаконного знищення чи доступу до персональних даних.

Організаційні заходи охоплюють:

– визначення порядку доступу до персональних даних працівників володільця/розпорядника;

– визначення порядку ведення обліку операцій, пов’язаних з обробкою персональних даних суб’єкта та доступом до них;

– розробку плану дій на випадок несанкціонованого доступу до персональних даних, пошкодження технічного обладнання, виникнення надзвичайних ситуацій;

– регулярне навчання співробітників, які працюють з персональними даними [185].

Засобом забезпечення безпеки персональних даних є обов’язок працівників, які мають доступ до персональних даних, дати письмове зобов’язання про нерозголошення персональних даних, які їм було довірено

або які стали їм відомі у зв'язку з виконанням професійних чи службових або трудових обов'язків. При цьому, датою надання права доступу до персональних даних вважається дата надання зобов'язання відповідним працівником. А датою позбавлення права доступу до персональних даних вважається дата звільнення працівника, дата переведення на посаду, виконання обов'язків на якій не пов'язане з обробкою персональних даних. У разі звільнення працівника, який мав доступ до персональних даних, або переведення його на іншу посаду, що не передбачає роботу з персональними даними суб'єктів, вживаються заходи щодо унеможливлення доступу такої особи до персональних даних, а документи та інші носії, що містять персональні дані суб'єктів, передаються іншому працівнику.

Важливими є положення п.3 Типового порядку, які визначають, що володілець/розпорядник веде облік операцій, пов'язаних з обробкою персональних даних суб'єкта та доступом до них. З цією метою володільцем/розпорядником зберігається інформація про:

– дату, час та джерело збирання персональних даних суб'єкта;
– зміну персональних даних;
– перегляд персональних даних;
– будь-яку передачу (копіювання) персональних даних суб'єкта;
– дату та час видалення або знищення персональних даних;
– працівника, який здійснив одну із указаних операцій;
– мету та підстави зміни, перегляду, передачі та видалення або знищення персональних даних.

При цьому володілець/розпорядник персональних даних самостійно визначає процедуру збереження інформації про операції, пов'язані з обробкою персональних даних суб'єкта та доступом до них. У випадку обробки персональних даних суб'єктів за допомогою автоматизованої системи така система автоматично фіксує вказану інформацію. Ця інформація зберігається володільцем/розпорядником упродовж одного року з

моменту закінчення року, в якому було здійснено зазначені операції, якщо інше не передбачено законодавством України.

З метою забезпечення безпеки обробки персональних даних вживаються спеціальні технічні заходи захисту, у тому числі щодо виключення несанкціонованого доступу до персональних даних, що обробляються та роботі технічного та програмного комплексу, за допомогою якого здійснюється обробка персональних даних.

Захистом персональних даних при їх обробці здійснює структурний підрозділ або відповідальна особа. Відповідальна особа/структурний підрозділ:

– забезпечує реалізацію прав суб'єктів персональних даних;

– користується доступом до будь-яких даних, які обробляються володільцем/розпорядником та до всіх приміщень володільця/розпорядника, де здійснюється така обробка;

– у разі виявлення порушень законодавства про захист персональних даних та/або цього Порядку повідомляє про це керівника володільця/розпорядника з метою вжиття необхідних заходів;

– аналізує загрози безпеці персональних даних.

Особливості забезпечення захисту персональних даних платників податків визначені в Порядку захисту.

Державна податкова служба України як володілець бази персональних даних ДРФО вживає заходів, у тому числі організаційних та технічних, щодо забезпечення захисту персональних даних у ІТС ДРФО.

Важливим для процесу забезпечення безпеки персональних даних є розмежування доступу користувачів. А саме:

– в ІТС ДРФО здійснюється розмежування доступу користувачів до інформації відповідно до їх повноважень шляхом створення облікового запису для кожного користувача (логін, пароль). Кожному користувачу надаються певні права на доступ до окремих полів бази даних ДРФО. Крім

адміністраторів бази даних, жоден з користувачів не має доступу до всієї бази даних;

– користувачі ІТС ДРФО допускаються до роботи з персональними даними лише після авторизації. Доступ осіб, які не пройшли процедури ідентифікації та/або автентифікації, блокується;

– під час обробки персональних даних в ІТС ДРФО забезпечується їх захист від несанкціонованого та неконтрольованого ознайомлення, модифікації, знищення, копіювання, поширення шляхом надання користувачеві права на виконання однієї або кількох операцій з обробки інформації або позбавлення його такого права.

Порядок доступу передбачає розподіл користувачів на категорії:

– за рівнем повноважень щодо доступу до інформації та характером робіт, що виконуються у процесі функціонування ІТС ДРФО, особи, які мають доступ до її ресурсів, поділяються на такі категорії:

– адміністратор ДРФО – здійснює управління реєстраційними записами користувачів, забезпечує налаштування програмного забезпечення автоматизованої системи, адміністрування серверів та бази персональних даних ДРФО;

– користувачі системи, які мають певні повноваження щодо доступу до персональних даних (повноваження користувача встановлюються відповідно до його службових обов’язків);

– технічний персонал, що забезпечує належні умови функціонування ІТС ДРФО, повсякденне підтримання життєдіяльності її фізичного середовища тощо.

Відповідно до Порядку доступу в ІТС ДРФО виконується аудит дій користувачів та адміністраторів системи, який забезпечує облік операцій, пов’язаних з обробкою персональних даних та доступом до них. Аудит в ІТС ДРФО забезпечує фіксування таких даних, як дата, час, джерело, підстави, найменування програмного забезпечення, відомості про працівника, який здійснив дії щодо збирання персональних даних суб’єкта, внесення змін до

персональних даних, запит до бази персональних даних ДРФО (перегляд, копіювання).

Висновки до розділу 2

1. Специфіка кожного окремого виду суспільних відносин пов'язана з різним розумінням складових процесу інформатизації. Дослідивши сферу податкової і митної діяльності було виокремлено лише притаманні цій, вузько-специфічній системі відносин, притаманні елементи інформатизації. Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Митний реєстр об'єктів права інтелектуальної власності, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами Серед основних інформаційних баз даних, що знаходяться у віданні контролюючих органів та відповідним чином закріплені у Податковому та Митному кодексах: Єдиний реєстр податкових накладних, Єдиний реєстр акцизних накладних, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, Державний реєстр страхувальників, Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Реєстр платників ПДВ, Реєстр платників акцизного податку з реалізації пального, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами, Митний реєстр об'єктів права інтелектуальної власності. Проте норми Податкового та Митного кодексу України закріплюють правовий статус, включаючи й норми щодо їх функціонування, лише для окремих інформаційних баз даних, серед яких: Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Митний реєстр об'єктів права інтелектуальної власності, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами. Інші бази в податковому та митному законодавстві визначені лише як констатація або як частина понятійно-категоріального апарату. Хоча порядок їх функціонування в обох випадках регулюється підзаконними нормативно-правовими актами.

У контексті сказаного вище, необхідно відзначити, що не зважаючи на кількарічну практику функціонування об'єднаного органу доходів і зборів, формально розподіл обов'язків ДПС Україні між структурними підрозділами

митного й податкового спрямування залишався. Від так і правовий статус інформаційних баз даних, що використовувалися в податковій та митній сфері відносин зберігали таке ж формальне розмежування. Що стало однією із причин реформування фіскальних органів та розмежування їх функцій як окремих державних служб.

2. Правові засади доступу до публічної інформації реалізовані в принципах та гарантіях, які є складовою частиною Законів України «Про інформацію» та «Про доступ до публічної інформації», які є основою законодавчого забезпечення доступу до публічної інформації. Розпорядниками публічної інформації відповідно до Закону про доступ є Державна фіскальна служба України, головні управління ДФС в областях, місті Києві, Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників, митниці ДФС, спеціалізовані державні податкові інспекції, державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах (крім м. Києва), об’єднані державні податкові інспекції.

Публічною інформацією розпорядником якої є органи ДФС України, може бути відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання органами ДФС України своїх обов’язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у їх володінні. При цьому, публічна інформація є відкритою, крім випадків, встановлених Законом. Існує дві форми доступу до інформації: а) систематичного та оперативне оприлюднення інформації: в офіційних друкованих виданнях; на офіційному веб-порталі в мережі Інтернет; на інформаційних стендах, що розміщені в приміщеннях органів ДФС України тощо; б) надання інформації за запитами на інформацію.

3. Персональні дані як найбільш чуттєва, делікатна і важлива для людини інформація посідає особливе місце в суспільних інформаційних відносинах. Проведення електронного аудиту неможливе без використання та доступу до персональних даних осіб, які задіяні в аудиторській перевірці.

Персональні дані платників податків є особливим видом податкової інформації.

Основними суб'єктами відносин, що пов'язані з захистом персональних даних є фізичні особи – власники персональних даних, що надають дані, у тому числі й ті, що є податковою інформацією та Державною фіскальною службою України, яка формує та веде базу персональних даних.

Контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків - юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами згідно з цим Кодексом, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

Володільцем бази персональних даних ДРФО є ДФС України. Персональні дані у базі персональних даних – ДРФО обробляються за допомогою інформаційно-телекомунікаційної системи ДРФО.

Специфіка суспільних відносин в податковій та митній сфері є передумовою виокремлення окремого виду персональних даних – «персональні дані платників податків». Особливістю цих даних є те, що це відомості про фізичну особу, яка ідентифікована або може бути ідентифікована як учасник податкових чи митних правовідносин, через те, що:

– платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків у порядку, визначеному Податковим кодексом України;

– обробка даних у базі персональних даних – ДРФО проводиться в межах забезпечення реалізації податкових відносин з метою: а) обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки; б) обліку джерел отриманих доходів, об'єктів оподаткування, сум нарахованих та/або отриманих доходів, сум нарахованих та/або сплачених податків, даних про

податкову знижку та податкові пільги фізичної особи - платника податків; в) створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; г) забезпечення інших питань адміністрування податків і зборів та інших платежів відповідно до законодавства;

– основними суб’єктами відносин, що пов’язані з захистом персональних даних є фізичні особи – власники персональних даних, що надають дані, у тому числі й ті, що є податковою інформацією та Державна фіскальна служба України, яка формує та веде базу персональних даних.

РОЗДІЛ 3.
МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ЩОДО ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АУДИТУ

3.1. Зарубіжний досвід правового забезпечення електронного аудиту

Сучасний світ досить швидкими кроками йде по шляху формування інформаційних відносин у всіх сферах людського життя. Широке впровадження інформатизації, діджиталізації призводить до виникнення нових суспільних відносин, встановлення нових правил поведінки, встановлення нових прав та обов'язків користувачів інформаційними послугами. Всі ці елементи спонукають до необхідності їх нормативно-правового врегулювання та відповідного нормотворення.

Вивчення міжнародного передового міжнародного досвіду в частині формування нормативно-правової бази, щодо регулювання суспільних відносин в інформаційній сфері, пов'язаній із розповсюдженням можливостей інформаційно-комунікаційних систем, дасть можливість виявити слабкі, недоопрацьовані моменти в національній юрисдикції та опрацювати можливі напрями визначення розвитку юридичної науки та практики застосування окремих норм, в зазначеній сфері.

Епоха інформаційних технологій диктує поширення діджиталізації, врахування пріоритетів якої є обов'язковою умовою побудови конкурентоспроможної економіки. Міжнародне співтовариство висуває жорсткі вимоги до учасників інноваційного процесу в частині результативності розроблення інформаційно-комунікаційних технологій

(ІКТ) та впровадження їх у всі без винятку сфери суспільного виробництва [32].

Електронний аудит не є новим поняттям в іноземному праві. В різних правових системах по різному реалізується поняття електронного аудиту через створення певних умов для його застосування, введення в обіг та легалізацію інформації, яка є в електронному вигляді. Як зазначає Білецька, здійснення е-аудиту є досить складним та багатоаспектним процесом, оскільки передбачає використання сучасних інформаційних технологій, відповідного програмного і технічного оснащення та є предметом дискусій і всебічного аналізу науковців і практиків [7]. Розглянемо окремі приклади регулювання електронного аудиту в інших правових системах світу.

По перше звернемо увагу на організаційну побудову відносин пов’язаних із державним аудитом публічних фінансів. Так, В.І. Дмитренко, досліджуючи міжнародний досвід державного аудиту аналізує специфіку трьох основних моделей: вестмінстерської (монократичної), колегіальної та судової (французької). Зокрема визначає спільні та відмінні риси зазначених трьох найбільших моделей організації державного аудиту зазначаючи, що вестмінстерська модель надає пріоритет гласності, наголос у результатах роботи робиться на фінансовий стан і фінансові операції посадових осіб, а основна увага у звітах приділяється ефективності, доцільності та раціональності. Країни, що використовують цю модель — Великобританія, Канада, Ірландія, Ісландія, Шотландія, Данія, Швеція, Фінляндія, Естонія, Литва, Латвія. Колегіальна модель є наближеною до вестмінстерської та поширена в таких країнах Азії, як Індонезія, Японія, Південна Корея, Китай, Індія, Пакистан. У колегіальній моделі вищий орган фінансового контролю є частиною системи парламенту. Члени органу приймають рішення на основі консенсусу. Орган працює незалежно і доповідає парламентському комітету, що уповноважений розглядати його справи. Судова, або юрисдикційна модель характеризується судовою системою побудови державного аудиту та притаманна для Франції, Бельгії, Іспанії, Португалії, Греція та Кіпр [35].

Концепцію електронного аудиту вперше було запропоновано в концептуальному вигляді Організацією економічного співробітництва та розвитку в Європі. Саме в даному документі було запропоновано впровадження спеціалізованого стандарту звітності в електронному вигляді – Standard Audit File for Tax (SAF-T). Дана концепція була реалізована в цілому ряді податкових систем. Як зазначає Т. Микитенко, стандарт Standard Audit File for Tax використовується Австрією, Францією (на добровільній основі), Люксембургом, Португалією та Сінгапуром. Дискусії про прийняття SAF-T відбулися в Бельгії, Великобританії, Іспанії, Литві, Мальті, Німеччині, Хорватії, Фінляндії, Словаччині та Словенії. Швеція і Нідерланди мають власні стандарти для електронного аудиту, а в Німеччині існує обов'язковий електронний податковий баланс. Сінгапур заохочує підприємства до прийняття стандартів SAF-T для проведення електронних аудитів фінансових звітів і систем бізнесу. Португалія вимагає, щоб великі компанії використовували SAF-T, і Бразилія перебуває на етапі впровадження стандарту – очікує від бізнесу подання всіх електронних фінансових звітів для перевірки[74].

У своєму дослідженні щодо досвіду Азербайджану щодо проведення електронного аудиту М. Кармаліта відзначає, що відповідно до Податкового кодексу Азербайджанської Республіки під електронним аудитом розуміється податкова перевірка, проведена шляхом забезпечення прямого чи дистанційного доступу до фінансових (бухгалтерських) даних платника податків, що зберігаються в електронному форматі[56]. Крім того, Міністерством податків Азербайджанської Республіки було розроблено Правила проведення електронного аудиту, відповідно до яких:

1) з 1 січня 2017 р. електронний аудит проводиться на основі відповідного рішення податкового органу;

2) запровадження е-аудиту у три етапи, зокрема, вибір платника податків, проведення аудиту, оформлення результатів аудиту;

3) термін проведення – 15 днів;

4) мета – вивчення достовірності звітності[56].

Окремої уваги заслуговує досвід Республіки Казахстан в питаннях унормування електронного аудиту.

Основою для введення в правову систему поняття, пов'язаного із електронним аудитом стало розширення функцій контролюючих органів в частині здійснення контрольно перевірочної роботи та надання додаткових прав платникам податків. Так, відповідно до статті 13 Податкового кодексу Республіки Казахстан [59] платник податків має право укладати договір на проведення податкового аудиту, отримувати результати податкового контролю, одержувати безоплатно в податковому органі затверджені 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 таємниці.

Відповідно до статі 19 Податкового кодексу Республіки Казахстан контролюючим органам надано право витребувати від платника податків (податкового агента, оператора) надання права доступу до перегляду даних програмного забезпечення, призначеного для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, і (або) інформаційної системи, що містять дані первинних облікових документів, регістрів 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 відомості про банківські рахунки їх клієнтів, що становлять банківську таємницю відповідно до чинного законодавства Республіки Казахстан; 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[59].

У Податковий кодекс Республіки Казахстан була введена стаття 150, яка визначає правовий статус електронного стандартного файлу перевірки. Зокрема в зазначеному нормативному акті визначено, що стандартний файл перевірки являє собою дані бухгалтерського обліку платника податків (податкового агента) в електронному форматі, що дозволяє здійснювати аналіз за допомогою інформаційних систем податкових органів. Платник податків (податковий агент) надає стандартний файл перевірки добровільно за допомогою завантаження такого файлу, посвідченого електронним цифровим підписом платника податків, в інформаційну систему податкових органів.

Податковим кодексом Республіки Казахстан [59] передбачено, що податкова перевірка із застосуванням стандартного файлу перевірки із надання стандартного файлу перевірки платником податків (податковим агентом) здійснюється в разі :

– проведення податкової перевірки за особливим порядком на основі оцінки ступеня ризику - протягом п’яти календарних днів з дня вручення припису;

– при проведенні позапланової податкової перевірки - протягом десяти календарних днів з дня вручення припису.

Форма стандартного файлу і порядок його складання затверджені уповноваженим органом - Міністерством фінансів Республіки Казахстан, наказом «Про затвердження форми стандартного файлу перевірки та правила його складання» [84].

Наказом Міністерства фінансів Республіки Казахстан «Про затвердження форми стандартного файлу перевірки та правила його складання» підтверджується поняття стандартний файл перевірки під яким розуміється дані бухгалтерського обліку платника податків (податкового

агента) в електронному форматі, що дозволяє здійснювати аналіз за допомогою інформаційних систем податкових органів. Для здійснення електронного аудиту форматом, що дозволяє здійснювати аналіз за допомогою інформаційних систем податкових органів, признається формат «xml».

Стандартний файл перевірки має деревоподібну структуру і складається з розділів, що позначаються одним знаком. Розділ включає в себе дані, розділені на сім рівнів. Позначення кожного рівня здійснюється послідовно цифрами, розділеними крапкою, в кількості знаків, відповідному позначається рівню. Розділ включає в себе дані, розділені на сім рівнів. Позначення кожного рівня здійснюється послідовно цифрами, розділеними крапкою, в кількості знаків, відповідному позначається рівню. Складання стандартного файлу перевірки здійснюється в автоматичному режимі шляхом вивантаження з інформаційної системи бухгалтерського обліку платника податків (податкового агента).

Як зазначають дослідники, 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 OECP. Також елементи SAF-T згруповано як обов’язкові (mandatory) та факультативні (optional), що відповідає міжнародній специфікації OECP. Формат файлу для використання у межах SAF-T – стандартний XML [41].

Таким чином можемо констатувати, що в Республіці Казахстан із 2019 року легалізовано поняття електронного аудиту в податкових правовідносинах шляхом внесення змін в Податковий Кодекс та прийняття відповідних підзаконних актів. В той же час в нормативних документах немає ніде посилання на конкретні інформаційні програмні продукти.

Головне, щоб стандартний файл перевірки відповідав вимогам податкового органу, а його програмне супроводження було адаптоване під програмне забезпечення відповідного контролюючого органу, який здійснюватиме перевірку.

Стаття 15 Закону «Про податки і мита» Латвійської Республіки закріпив обов'язки платників податків, серед яких подавати податковій адміністрації у вигляді електронного документа передбачені податковими законами податкові декларації і інформативні декларації у встановлені нормативними актами терміни. Фізичні особи, які не здійснюють господарську діяльність, мають право вибору подавати податкові декларації і інформативні декларації у вигляді електронного документа або у вигляді паперового документа. Платники податків при поданні Службі державних доходів податкових декларацій та інформативних декларацій у вигляді електронного документа використовують систему електронного декларування Служби державних доходів. Кабінет міністрів встановлює порядок, в якому в системі електронного декларування Служби державних доходів ідентифікуються особи, що представляють електронні документи [83].

Крім того, зазначеним нормативним документом передбачено, що для здійснення заходів податкового контролю забезпечити повноважному представнику податкової адміністрації доступ до будь-якої інформації, що зберігається в електронному вигляді або в паперовій формі пов'язаної з господарською діяльністю інформації і носіїв даних, що знаходяться в місці здійснення господарської діяльності, якщо ці носії даних містять інформацію про господарську діяльність платника податків, а також забезпечити податкової адміністрації можливість з відповідного носія даних зчитувати необхідні для здійснення контрольних заходів пов'язані з господарською діяльністю дані.

3.2. Проблема застосування відповідальності при здійснені електронного аудиту

Сучасний стан розвитку суспільних відносин все більше стає залежним від інформатизації, від мереж, від інформаційно-аналітичних систем, рівня діджиталізації тощо. Всі ці елементи стають новими елементами не тільки суспільних відносин а й входить в систему права держави. Окремими елементами податкового права вже стали елементи інформатизації, елементи обов'язковості використання Інтернет, імперативні норми щодо податкового звітування тощо. Фактично, саме податкове законодавство свого часу стало локомотивом інформатизації відносин між приватними особами та державними органами.

Питання наукового дослідження правового забезпечення інформатизації податкових правовідносин досліджувати науковці. Так, А.М.Новицький зазначав, що необхідність у правовому регулюванні застосування новітніх технологій для забезпечення конституційних прав громадян – є досить важливим та актуальним питанням [78]. С.М. Попова зазначає, що особливістю інформаційного забезпечення органів Державної фіскальної служби України є величезний обсяг як вхідної інформації (платники податків здають, як правило, об'ємні декларації з необхідними додатками), так вихідних даних (органи фіскальної служби регулярно обмінюються інформацією близько з 20 іншими централь ними органами виконавчої влади), а також значна кількість джерел інформації [108]

Т.Т. Ковальчук зазначає, що неправильна обрана стратегія інформатизації та запровадження телекомунікаційних й інтернет-технологій прирікає таку державу на хронічне відставання та стрімке падіння у напрямку рівня глобальної периферії [57].

Розвиток автоматизованих інформаційних систем та технологій також передбачає застосування комп'ютерної техніки і як інструменту при

проведенні контролю та аудиту. При цьому комп'ютерні технології сьогодні використовуються на всіх стадіях аудиту: під час планування, здійснення, документування аудиторської роботи, оформлення аудиторського висновку. Застосування комп'ютерної техніки не змінює мети проведення аудиторських процедур на кожній з цих стадій, проте суттєво впливає на способи і порядок проведення цих процедур, а отже, на методологію аудиту [52].

Сучасні елементи реформування податкової системи тісно пов'язані із суб'єктами податкових правовідносин – контролюючими органами, формуванням їх прав та обов'язків, зміною процедурних питань адміністрування податків тощо. Одним із ключових питань реформування податкових правовідносин стало інформатизація взаємовідносин між контролюючим органом та платниками податків. А саме, подання податкової звітності в електронній формі. Відповідно, виникла можливість та необхідність здійснення окремих контролюючих функцій податковим органом також в електронній формі. Фактично. Камеральні перевірки податкової звітності поданої в електронному вигляді можуть і повинні здійснюватися в електронному, автоматизованому вигляді. Проте, стан нормативно-правового забезпечення не завжди встигає за потребами сучасності та рівня розвитку суспільних відносин та інформаційно-телекомунікаційних можливостей. Одним із таких проблемних питань стало автоматичне нарахування фінансових санкцій за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань. Проаналізуємо окремі аспекти податкових відносин, пов'язаних із швидким розвитком інформатизації зазначених суспільних відносин.

Правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку, визначає Закон України «Про збір та облік

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08 липня 2010 року.

Згідно з частиною другою статті 2 Закону № 2464-VI виключно цим Законом визначаються принципи збору та ведення обліку єдиного внеску, платники єдиного внеску, порядок нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску, розмір єдиного внеску, орган, що здійснює збір та веде облік єдиного внеску, його повноваження та відповідальність, склад, порядок ведення та використання даних Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування, порядок здійснення державного нагляду за збором та веденням обліку єдиного внеску [156].

Відповідно до положень пункту 1 частини другої статті 6 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» платник єдиного внеску зобов'язаний своєчасно та в повному обсязі нараховувати, обчислювати і сплачувати єдиний внесок.

Порядок обчислення та строки сплати єдиного внеску передбачені статтею 9 Закону № 2464-VI. Частиною восьмою цієї статті передбачено, що платники єдиного внеску, зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 20 числа наступного місяця, крім гірничих підприємств, які зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 28 числа наступного місяця.

Частиною першої статті 25 «Заходи впливу та стягнення» Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» передбачено, що рішення, прийняті органами доходів і зборів та органами Пенсійного фонду з питань, що належать до їх компетенції відповідно до цього Закону, є обов'язковими до виконання платниками єдиного внеску, посадовими особами і застрахованими особами [156].

Відповідно до Порядку розгляду контролюючими органами скарг на вимоги про сплату недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на рішення про нарахування пені та накладення штрафу [115], скаржник має право оспорити в суді вимогу,

рішення про нарахування пені та накладення штрафу в будь-який момент після отримання відповідної вимоги або рішення. Вимога або рішення контролюючого органу про нарахування пені та накладення штрафу, щодо яких подано позов до суду, не підлягають оскарженню. Одночасно скаржник письмово повідомляє контролюючий орган, який розглядає його скаргу, про кожний випадок судового оскарження його вимог або рішень про нарахування пені та накладення штрафу.

Відповідно до Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [127] сплата єдиного внеску здійснюється за місцем обліку такого платника в національній валюті шляхом внесення відповідних сум єдиного внеску на відповідні рахунки органів доходів і зборів, відкриті в органах Державної казначейської служби України, для його зарахування, крім єдиного внеску, що сплачується в іноземній валюті громадянами України, які працюють або постійно проживають за межами України, відповідно до договорів про добровільну участь.

Єдиний внесок сплачується шляхом перерахування платником безготівкових коштів з його банківського рахунку. Єдиний внесок підлягає сплаті незалежно від фінансового стану платника.

Платники під час кожної виплати заробітної плати (доходу, грошового забезпечення), на суми якої (якого) нараховується єдиний внесок, одночасно з видачею зазначених сум зобов'язані сплачувати нарахований на ці виплати єдиний внесок у розмірі, встановленому для відповідних платників (авансові платежі). Винятком є випадки, якщо внесок, нарахований на ці виплати, вже сплачений у строки, або за результатами звірки стану розрахунків платника з органом доходів і зборів за платником визнана переплата єдиного внеску, сума якої перевищує суму внеску, що підлягає сплаті, або дорівнює їй.

Кошти перераховуються одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплату доходу, грошового забезпечення), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі.

Фактичним отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплату доходу, грошового забезпечення) вважається отримання відповідних сум готівкою, зарахування на рахунок одержувача, перерахування за дорученням одержувача на будь-які цілі, отримання товарів (послуг) або будь-яких інших матеріальних цінностей у рахунок зазначених виплат, фактичне здійснення з таких виплат відрахувань згідно із законодавством або виконавчими документами чи будь-яких інших відрахувань;

Відповідно до п.10 розділу IV Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування «Обчислення єдиного внеску органами доходів і зборів здійснюється на підставі актів документальної перевірки правильності нарахування та сплати єдиного внеску, звітності, що подається платниками до органу доходів і зборів, бухгалтерських та інших документів, що підтверджують суму виплат (доходу), на які нараховується єдиний внесок»[127].

Ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини»[121] передбачено, що суди застосовують при розгляді справ Конвенцію і практику Європейського суду з прав людини та Європейської комісії з прав людини як джерело права. Згідно зі ст. 8 Кодексу адміністративного судочинства України, суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського Суду з прав людини [58].

Аналіз практики у податкових спорах дає підстави вважати, що своїми правами зловживають не тільки платники податків, а й дуже часто податкові органи. Зловживання правами полягає у недобросовісному використані контролюючими органами своїх прав та заподіянні при цьому шкоди правам суб'єктів податкових відносин або суспільству в цілому. Саме виходячи із даної тези можна стверджувати про те, що порушують закони не тільки платники податків а й фіскальні органи. Так, як правило, платники податків

зловживають своїми правами або порушують податкові норми із метою мінімізувати свою податкові зобов'язання. Фіскальні органи допускають правопорушення у зв'язку із намаганням їх працівників забезпечити виконання показників, що доводиться вище стоячими органами, небажанням належним чином проводити перевірку, непрофесіоналізмом представників фіскального органу або наявністю корупційної складової у діяльності представників фіскального органу. Тому, встановлення причин виникнення податкового спору повинно бути всебічним та визначати роль та участь всіх сторін у податкових правовідносинах.

Серед основних засад податкового законодавства необхідно виділити принцип презумпції правомірності рішень платника податку у випадку, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

П.п. 4.1.10. ст. 4. Податкового кодексу України одним із принципів податкового законодавства визначає рівномірність та зручність сплати, що являє собою установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками. А п.п. 4.3. ст.4. ПК України визначає, що податкові періоди та строки сплати податків та зборів установлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів [105].

Податковий кодекс України одним із головних принципів податкового законодавства визначає саме презумпцію правомірності рішень платника податку: якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого

на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, пріоритет правомірності рішення залишається за платником податків.

Чітка реалізація зазначено принципу міститься у п.п. 56.21 Податкового кодексу України, відповідно до якого «коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акту суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [105]. Це так звана презумпція правомірності рішень платника податків.

Відповідно до ст. 55.1. Податкового кодексу України податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов’язання платника податків або будь-яке інше рішення контролюючого органу може бути скасоване контролюючим органом вищого рівня під час проведення процедури його адміністративного оскарження та в інших випадках у разі встановлення невідповідності таких рішень актам законодавства [105].

Рішення Європейського суду з прав людини є важливими джерелом права, що враховується судами під час вирішення податкових спорів та дає можливість належним чином захисти права й законні інтереси платників.

Рішення по справі Справа «Джяносевік проти Швеції» та «Вастберга Таксі Актіболаг» і Вулік проти Швеції» (заява №36985/97); у п. 110 якого визначено, що «…адміністративні суди, які розглядають скарги заявників стосовно рішень податкового управління, мають повну юрисдикцію у цих справах та повноваження скасувати оскаржені рішення. Справи мають бути

розглянуті на підставі поданих доказів, а довести наявність підстав для призначення податкових штрафів має саме податкове управління» [182].

У п.п. 42-44 Рішення ЄСПЛ від 07.07.2011 р. у справі «Серков проти України» зазначено, що національне законодавство має відповідати вимозі «якості» закону, щоб воно було доступним для заінтересованих осіб, чітким і передбачуваним у застосуванні. Якщо норма закону або іншого нормативного акта, виданого на основі закону, дозволяють неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [183].

Вищий адміністративний суд України також акцентує увагу на тому, що відповідно до частини 2 статті 71 Кодексу адміністративного судочинства України в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову. В інформаційному листі Вищого адміністративного суду України «Щодо підтвердження даних податкового обліку» зазначено, що саме на податкові органи покладається обов'язок надати достатні докази на обґрунтування висновків про порушення платником податків норм податкового законодавства, на підставі яких такому платникові визначено відповідні грошові зобов'язання [195].

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 20.04.2015 №449 Зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 07 травня 2015 р. за № 508/26953 «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» обчислення єдиного внеску органами доходів і зборів здійснюється на підставі актів документальної перевірки правильності нарахування та сплати єдиного внеску, звітності, що подається платниками до органу доходів і

зборів, бухгалтерських та інших документів, що підтверджують суму виплат (доходу), на які нараховується єдиний внесок[127].

У постанові Верховного Суду від 30 січня 2018 року у справі № 821/1957/16 Верховний Суд робить такі висновки: «здійснення перевірки є необхідною передумовою для винесення податкових повідомлень-рішень у разі встановлення контролюючим органом порушень податкового та іншого законодавства, дотримання якого контролюється контролюючими органами. Тому за відсутності проведеної перевірки як юридичного факту у контролюючого органу відсутня компетенція на прийняття зазначеного вище рішення про застосування штрафних санкцій... прийняте на підставі незаконної перевірки податкове повідомлення-рішення не може вважатись правомірним та підлягає скасуванню» [117].

У постанові ВС України від 27 січня 2015 року у справі № 21-425а14 [116] суд звертає увагу на дотримання балансу публічних і приватних інтересів, встановлених умов та порядку прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок як на належні підстави для проведення перевірки.

У постанові ВС України від 26 червня 2018 року № П/811/1786/17 суд звертає увагу на те, що акт перевірки є службовим документом, який підтверджує факт проведення перевірки …і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи Державної фіскальної служби.

Тому можна прийти до висновку, що відсутність такого документу як акт перевірки не дає можливості дослідити на предмет наявності в діях платника податків складу правопорушення або встановити факт неналежного здійснення контрольних функцій фіскальним органом.

В колективній монографії «Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика» зазначається, що не зважаючи на задекларовану спрямованість Податкового кодексу на стимулювання економічного зростання, однозначна оцінка цього законодавчого акта з

позиції податкового регулювання не уявляється можливою: поряд з рядом безумовно важливих позитивних моментів він залишає невирішеними ряд серйозних проблем у сфері податкового регулювання, які й визначають напрями подальшого реформування податкової системи України [175]. Цілком погоджуємося із авторами даного дослідження та вважаємо за необхідне також відзначити про окремі питання, які потребують врегулювання. Пушкар М.С. зазначає, що інтелектуалізація обліку означає можливість створювати такий обсяг інформації, який може задовольнити запити менеджерів різних ієрархічних рівнів [168]. Цілком погоджуємося із цією думкою та зазначаємо, що автоматизація нарахування фінансових санкцій чи пені в значній мірі покращує ефективність роботи співробітників контролюючого органу. Проте, цей вид діяльності повинен бути належним чином врегульований в належному нормативному акті.

Так, зокрема необхідно зазначити, що в статті 111 Податкового кодексу [105] визначено, що фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. У той же час, Глава 12 даного нормативного документу присвячена окремо поняттю пеня, при аналізі якого можна зробити висновок про застосування пені як юридично забезпечувального засобу.

Таким чином одне поняття «пеня» застосовується як фінансова відповідальність і як забезпечувальний засіб, що є, на нашу думку неприпустимим.

Тому, вважаємо за необхідне виключити із тексту статті 111 Податкового кодексу поняття пеня, та викласти статтю в наступній редакції : *«111.2. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)».*

Внесення зазначених змін до нормативного акту дасть можливість врегулювати питання автоматичного нарахування несумлінним платникам податків пені, як забезпечувального засобу вчасності та повноти сплати податків в повній мірі без проведення додаткових перевірок та складання відповідно акту перевірки, постанови про притягнення до відповідальності. Саме внесення зазначених змін дасть можливості врегулювання дій щодо автоматизації контролю за дотриманням сплати податкових зобов'язань платниками податків. Фактично, внесення зазначених змін врегулюють понятійний апарат нормативно акту - Податкового кодексу України, що значно знизить оскарження дій контролюючих органів.

Врегулювання даного питання також залежить і від відпрацювання системи визнання рішень щодо застосування фінансових санкцій у вигляді пені чи штрафів у автоматичному режимі. Застосування в окремих випадках нарахування пені в автоматичному режимі, без узгодження акту перевірки та можливості оскарження рішення про такі фінансові санкції є неприпустимі. Проте, ми бачимо динаміку прогресу в зазначених відносинах, і те що розвиток сучасного програмного забезпечення дає можливість стверджувати про можливість такого застосування на законних підставах. Це повинна бути сформована перш за все доктрина такого підходу, судова практика визнання законності застосування таких фінансових санкцій та відповідним чином внесені зміни до чинного податкового законодавства. Все це дасть змогу більш ефективно застосовувати всі аспекти електронного аудиту податкових та митних правовідносин від здійснення аудиту до застосування фінансових санкцій в електронному режимі.

3.3. Концептуальні підходи щодо перспективних напрямів правового забезпечення електронного аудиту

Сучасні особливості ведення бізнесу та державного регулювання неможливі без відкритості та прозорості. Україна, як держава, на сьогоднішньому етапі свого розвитку проходить надскладний етап – етап повного реформування не тільки державного управління а й реформування свідомості громадян, що є більш складним та необхідним процесом суспільних змін. Такі особливості реформ у суспільстві зумовлюються не тільки вимогами часу а й особливостями розвитку техніки та технологій. Сучасні особливості інформаційних технологій створюють умови не тільки удосконалювати процеси взаємодії між учасниками суспільних відносин, вони створюють нові можливості щодо здійснення контролю за такими відносинами на рівні як державному так і на рівня громадянського суспільства. Створюються умови для покращення та підвищення корисної дії функціонування контролюючих органів, крім того, створюються умови для належного та незалежного громадського контролю, який здійснюється різними громадськими організаціями, дослідниками чи представниками засобів масової інформації.

Рішення державних органів та їх представників стають більш прозорими та підконтрольними. В той же час, міжнародними експертами постійно звертається увага на розширення відкритості та прозорості рішень, особливо пов’язаних із державними фінансами. Так в Меморандумі про взаєморозуміння між Україною як Позичальником та Європейським Союзом як Кредитором, однією із умов надання кредиту стане оцінка реформ в державі, при якій особливу увагу буде приділено реформам у сфері управління державними фінансами, верховенства права та боротьби з корупцією, бізнес-клімату, а також секторальним реформам, зокрема щодо державних підприємств [160]. Крім того, у додатку 1 «Критерії структурних реформ» даного Меморандуму пункт 2 перед Україною ставиться завдання щодо реалізації планів податкової та митної реформи, особливо стосовно вдосконаленої системи моніторингу ПДВ, заснованої на управлінні ризиками, розробки концепції та методології електронного податкового

аудиту та початку їх публічного обговорення, впровадження електронних касових реєстраторів (програмних реєстраторів розрахункових операцій) та використання нових ІТ-рішень для прискорення митного оформлення).

Як випливає із тексту Меморандуму, ратифікованого Законом України, перед нашою державою стоїть завдання щодо розробки концепції та методології електронного податкового аудиту.

Аналізуючи поняття електронного аудиту як правової категорії в національній правовій системі, можемо говорити про різні етапи розвитку зазначеного поняття в фінансовому праві України. Адже окремі аспекти цього поняття запроваджувалися поступово та мали місце в податкових та митних правовідносинах. Зокрема, першим етапом розвитку електронного аудиту можна назвати підготовчий, коли були розроблені перші електронні програмні комплекси автоматичного ведення бухгалтерського та податкового обліку. Широке застосування даних програмних систем дали можливість оптимізувати не тільки роботу обліковців на підприємствах та організаціях, а й оптимізувати формальні особливості податкових правовідносин, а саме подачу податкової звітності в електронному вигляді, що значно полегшило обробку великих масивів інформації, удосконалило співпрацю контролюючих органів та платників податків. Всі програмі апарати бухгалтерського обліку налаштовані на самоперевірці та математичному контролю за інформаційними показниками, що вносяться до системи. В цьому і є початкова система автоматичної перевірки даних.

Наступний етап формування електронного аудиту пов’язаний із запровадженням електронного податкового та митного декларування. Подача податкових та митних декларацій проводиться в супроводженні камеральної перевірки таких документів. Відповідно до Податкового кодексу України [105], камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу

виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального. Предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах. Особливістю даного виду податкових перевірок є те, що відповідно ст.76 ПК України камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення, згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова [105]. Якщо на перших етапах камеральні перевірки полягали в простих арифметичних перевірках правильності заповнення податкової звітності, то з часом це змінилось і декларації з математичними помилками або розбіжностями просто не приймаються контролюючим органом. В даний час, камеральні перевірки вже проводяться із залученням додаткових інформаційних баз даних, співставлення цих інформацій та визначення відповідності поданої інформації.

Наступним етапом формування електронного аудиту можна назвати введення в правову норму імперативного зобов'язання платників податків на подачу окремих елементів податкової звітності виключно в електронній

формі. Тобто, сформувалась норма, яка забезпечувала подачу певного виду податкової декларацій виключно в електронній формі. Відповідно, цей масив інформації став більш доступний для аналітики, перевірки та електронного аналізу при проведенні відповідних перевірок.

Сучасний стан розвитку інформаційних технологій, відповідного програмного забезпечення дає можливість не тільки проведення камеральних перевірок а й податкового аудиту. Проте існують цілий ряд вимог щодо можливості проведення таких перевірок.

Для реалізації проектів пов’язаних із запровадженням електронного аудиту в Україні Міністерством фінансів України в 2020 році була розроблена та виставлена на офіційному сайті для обговорення Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків [64].

Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків визначає, що сучасний стан контрольно перевірочної роботи має низку недоліків, до яких віднесено:

– недостатня точність існуючої системи оцінки ризиків, яка використовується під час планування та проведення податкових перевірок;

– аналіз великих обсягів інформації/документів (у тому числі у паперовому вигляді) в обмежених часових рамках, визначених законодавством;

– недостатньо ефективне превентивне виявлення помилок під час розрахунку податкових зобов’язань, що може зумовлювати накопичення суттєвих податкових ризиків, які призводять до значних нарахувань за результатами податкових перевірок;

– вплив «людського фактору» під час здійснення податкового контролю.

Передбачається, що впровадження Концепції наддасть змогу застосовувати сучасні технології під час здійснення податкового контролю та сприятиме вирішенню таких завдань:

– вдосконалення ризик-орієнтованих підходів на доперевірочному та перевірочному етапах;

– підвищення швидкості, точності та ефективності результатів перевірок;

– створення можливостей для платників податків щодо самоперевірки поданої податкової звітності;

– зменшення кількості податкових запитів до платників податків;

– зменшення податкових правопорушень та судових спорів;

– зменшення особистих контактів між платником податків та контролюючим органом, зниження впливу «людського фактору»;

– створення додаткових можливостей для виявлення тенденцій у здійсненні податкових правопорушень з метою їх оперативного вирішення [64].

Шляхами та способами розв'язання проблеми запровадження е-аудиту визначено запровадження стандартного аудиторського файлу (SAF-T), який був розроблений ОЕСР. SAF-T – це стандартизований формат надання платниками податків бухгалтерської та фінансової інформації в електронному вигляді до податкових 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 стані платника податків за певний період.

Для досягнення мети Концепції слід забезпечити виконання комплексних заходів за такими напрямами:

– підготовка та прийняття змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів, необхідних для запровадження е-аудиту (в частині обов'язку ведення бухгалтерського обліку в електронній формі, дотримання стандартних технічних вимог та специфікацій до складання та подання стандартного аудиторського файлу, строків, процедур його обробки, використання результатів такої обробки, застосування штрафних санкцій, тощо);

– розробка технічної специфікації та опису технічних вимог до стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

– розробка алгоритму контролю XSD для перевірки стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

– розробка методики здійснення е-аудиту як частини доперевірочної та перевірочної роботи;

– придбання та впровадження програмного забезпечення з метою автоматизації процесу проведення е-аудиту на основі стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

– проведення відповідного навчання фахівців контролюючого органу;

– комунікаційна та роз'яснювальна робота з платниками податків [64].

Очевидно, що реалізація Концепції впровадження електронного аудиту в Україні має ряд завдань нормативно-правового та техніко-технологічного характеру. Для розробки змін нормативного характеру позитивним є досвід Азербайджанської республіки, щодо внесення змін до Податкового кодексу в частині нормативного визначення поняття електронний аудит. Крім того, необхідно розробити порядок доступу до інформаційних баз даних інших державних структур: міністерств, відомств, органів місцевого самоврядування. При цьому є необхідність встановлення державної монополії на інформаційні бази даних, що створені та функціонують за державний кошт та використовуються державними органами та органами місцевого самоврядування. Для належного функціонування електронного аудиту необхідно розробити порядок доступу аудитора до відкритих інформаційних баз даних та інформаційних баз даних із спеціальним режимом доступу. Це зумовлено необхідністю порівняння поданої звітності із даними, що внесені до державних інформаційних ресурсів.

Реалізація Концепції впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків має чіткі строки. Передбачено, що з 2027 року повинно бути запроваджено обов'язкове подання стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) усіма платниками ПДВ, з 2025 року – великими платниками податків, а з 2023 року – великими платниками податків на запит контролюючого органу.

Враховуючи чіткі строки впровадження електронного аудиту та норми спеціального фінансового та податкового законодавства можна констатувати, що зміни до чинного законодавства повинні бути розроблені, внесенні в Верховну Раду України та прийняті до 1 липня 2022 року.

Одним із специфічних напрямів діяльності сучасних державних та приватних структур є аудит. Даний вид діяльності чітко регламентовано декількома нормативними актами, має свою інституційну ієрархію та значну соціальну потребу. Ці чинники говорять про завершену інституцію в загальній системі державної побудови відносин. Аудит, як вид діяльності має декілька напрямів та характеризується поставленими завданнями до його проведення. Аудит, як вид діяльності визначений та має свою правову базу. Зокрема в законі України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [120] визначено, що аудиторська діяльність, це незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг. В той же час необхідно відзначити, що зазначений нормативний акт не поширюється на діяльність органів державної влади, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю, а також на діяльність з внутрішнього аудиту юридичних осіб, органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Таким чином, маємо чітко виражену відокремлену сферу відносин, яка має назву внутрішній аудит.

Розглянемо перспективи розвитку аудиторських відносин в Україні з врахуванням можливостей інформатизації та запровадження електронного аудиту в систему внутрішнього аудиту.

Якщо звернутись до національного законодавства, що регулюють даний вид діяльності, то розуміємо, що прямого нормативного акту немає. Є окремі правові норми, які визначають ті чи інші правила та встановлюють спеціальні умови здійснення внутрішнього аудиту. Так у законі України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» [165] визначено основні напрями здійснення внутрішнього аудиту в фінансових установах, зокрема: внутрішній аудит (контроль) передбачає:

– нагляд за поточною діяльністю фінансової установи;

– контроль за дотриманням законів, нормативно-правових актів органів, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг, та рішень органів управління фінансової установи;

– перевірку результатів поточної фінансової діяльності фінансової установи; аналіз інформації про діяльність фінансової установи, професійну діяльність її працівників, випадки перевищення повноважень посадовими особами фінансової установи;

– виконання інших передбачених законами функцій, пов’язаних з наглядом та контролем за діяльністю фінансової установи.

Відповідно постанови КМ України «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» [29] визначено, що об’єктом внутрішнього аудиту є діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, в повному обсязі або з окремих питань, та заходи, що здійснюються керівниками таких органів для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю.

Таким чином визначено, що внутрішній аудит та аудит – це різні форми, здійснення специфічної діяльності, які мають різні інституційні завдання та форми вираження, закріплені різними нормативними актами та

визначають різні підходи щодо кадрового, адміністративного функціоналу та різняться в сфері поставлених завдань. В той же час ці різні форми специфічної аудиторської діяльності мають спільний базис та сферу суспільних відносин.

Аналізуючи перспективи розвитку аудиторських відносин необхідно робити акцент на комп'ютеризації та автоматизації зазначених процесів.

Сучасні контролюючі інструменти тісно пов'язані із спеціальними інформаційними системами та програмами бухгалтерського, податкового обліку. Саме віртуалізація, мінімізація безпосереднього контакту контролюючого елементу із об'єктом аудиту є необхідністю та забезпечує належне дотримання всіх Стандартів внутрішнього аудиту, затверджених наказом Мінфіном України № 1247 від 04.10.2011 року[134].

Розуміння цього призводить до необхідності формування нових відносин, які все частіше називають електронний аудит. Аналізуючи проекти нормативних актів, концепцій формування електронного аудиту затвердженого Мінфіном України бачимо досить односторонній підхід до вирішення даного питання.

Розроблена Мінфіном Концепція [64] впровадження електронного аудиту для платників податків, на виконання пункту 2 умов Меморандуму про взаєморозуміння між Україною як Позичальником та ЄС як Кредитором щодо отримання Україною макрофінансової допомоги з метою, фактично, переходу до якісно нового рівня здійснення контрольно перевірочної роботи через запровадження нового інструменту електронного аудиту платників податків. На що звертає увагу дана концепція – електронний аудит зводиться виключно до податкових правовідносин між контрольним органом та платником податків.

На нашу думку, це є не зовсім правильне рішення. Якщо в систему фінансових правовідносин вводиться новий інструмент – електронний аудит, то він повинен стати універсальним, та відповідати загальним вимогам всіх

видів діяльності в визначеній сфері. Не можна звужувати кожен інструмент до одного конкретизованого виду діяльності (податкові правовідносини).

Електронний аудит повинен бути універсальним інструментом, який зможе застосовуватись в аудиті, внутрішньому аудиті в податкових, митних та інших фінансових відносинах. Тому ми виступаємо із пропозицією доопрацювання Мінфіном України Концепції електронного аудиту із широким його запровадженням в усі сфері аудиторської діяльності.

Таким чином можемо зробити наступні висновки:

– у практиці податкового законодавства та державного аудиту іноземних держав існує нормативна база та практика застосування електронного аудиту, перспективні особливості яких можливо впровадити в практику та національну нормативно-правову базу;

– в Україні зроблено перші кроки щодо реалізації проекту електронного аудиту шляхом розробки Концепції впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків;

– проект електронного аудиту розробляється на підготовленій платформі, існує достатнє матеріально-технічне та технологічне обладнання, попередня нормативно-правова база для подальшого широкого впровадження зазначеного елементу;

– враховуючи процедурні питання щодо внесення змін до Податкового кодексу України, підготовки ревізії інших нормативних актів щодо необхідності внесення змін в зв’язку із запровадження електронного аудиту, розробка та підготовка пропозицій повинна бути закінчена до кінця 2021 року;

– починаючи із 2022 року необхідно запровадити широке інформаційне пропагування в спеціалізованих засобах масової інформації щодо необхідності переходу на електронні програмні бухгалтерські засоби та навчання їх щодо формування стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

– необхідно провести комплекс заходів щодо підвищення кваліфікації аудиторів та спеціалістів контролюючих органів щодо особливостей проведення контрольних аудиторських заходів в електронній формі;

– доцільно розширити поняття електронного аудиту на всі сфери аудиторської діяльності, для досягнення даної мети необхідно розробити нормативний акт який би мав загальний понятійний апарат, який би був прийнятний для всіх сфер аудиторської діяльності, визначав би основні завдання, принципи та умови здійснення електронного аудиту, як окремого інструменту при здійсненні аудиторської діяльності;

– необхідно здійснити напрацювання судової практики щодо визнання результатів електронного аудиту.

Висновки до розділу 3.

1. Вивчення міжнародного передового міжнародного досвіду в частині формування нормативно-правової бази, щодо регулювання суспільних відносин в інформаційній сфері, пов’язаній із розповсюдженням можливостей інформаційно-комунікаційних систем, дасть можливість виявити слабкі, недоопрацьовані моменти в національній юрисдикції та опрацювати можливі напрями визначення розвитку юридичної науки та практики застосування окремих норм, в зазначеній сфері.

2. З метою врегулювання питання автоматичного нарахування несумлінним платникам податків пені, як забезпечувального засобу вчасності та повноти сплати податків в повній мірі без проведення додаткових перевірок та складання відповідно акту перевірки, постанови про притягнення до відповідальності вважаємо за необхідне виключити із тексту статті 111 Податкового кодексу поняття пеня, та викласти статтю в наступній редакції : *«111.2. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та*

застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)». Саме внесення зазначених змін дасть можливості врегулювання дій щодо автоматизації контролю за дотриманням сплати податкових зобов'язань платниками податків. Фактично, внесення зазначених змін врегулюють понятійний апарат нормативно акту - Податкового кодексу України, що значно знизить оскарження дій контролюючих органів.

3. Перспективні напрями правового забезпечення електронного аудиту це:

– у практиці податкового законодавства та державного аудиту іноземних держав існує нормативна база та практика застосування електронного аудиту, перспективні особливості яких можливо впровадити в практику та національну нормативно-правову базу;

– в Україні зроблено перші кроки щодо реалізації проекту електронного аудиту шляхом розробки Концепції впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків;

– проект електронного аудиту розробляється на підготовленій платформі, існує достатнє матеріально-технічне та технологічне обладнання, попередня нормативно-правова база для подальшого широкого впровадження зазначеного елементу;

– враховуючи процедурні питання щодо внесення змін до Податкового кодексу України, підготовки ревізії інших нормативних актів щодо необхідності внесення змін в зв'язку із запровадження електронного аудиту, розробка та підготовка пропозицій повинна бути закінчена до кінця 2021 року;

– починаючи із 2022 року необхідно запровадити широке інформаційне пропагування в спеціалізованих засобах масової інформації щодо необхідності переходу на електронні програмні бухгалтерські засоби та навчання їх щодо формування стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

– необхідно провести комплекс заходів щодо підвищення кваліфікації аудиторів та спеціалістів контролюючих органів щодо особливостей проведення контрольних аудиторських заходів в електронній формі;

– необхідно здійснити напрацювання судової практики щодо визнання результатів електронного аудиту.

ВИСНОВКИ

1. Загальна інформаційна трансформація суспільних відносин, яка стала нормою для багатьох країн світу, досить активно проходить і в нашій країні. Це дає можливість говорити про розвиток інформаційних технологій в багатьох сферах нашого життя. Розвиток інформаційних технологій та впровадження їх в фінансовій сфері, в сфері економічних відносин, розвиток електронних довірчих послуг, формування довіри до інтернет операцій в різних сферах життя, це ті орієнтири, яка визначають напрямок еволюційних, динамічних змін сьогодення. По цьому ж шляху йде і електронний аудит, як одна із сфер суспільних відносин. Через компіляцію різних науково-практичних теорій розвитку, формування та правового забезпечення аудиту, як специфічного виду діяльності, покладеного на умови розвитку інформатизації та трансформації інформаційних відносин, розвитку комунікаційних систем та відповідного забезпечення, формується нове поняття – електронний аудит. Тому для належного розвитку нового інституту інформаційного суспільства – електронного аудиту – необхідно сформувати відповідну нормативно-правову базу.

Дослідження інституційних особливостей впровадження основ інформаційного суспільства в Україні показало значний вклад в формування новітніх та розробку нових умов для формування суспільних відносин, пов’язаних із широким розповсюдженням в усі сфери життя інформатизації, діджиталізації, розповсюдження комп’ютерних технологій, розвитку інтелектуальних систем та інших елементів притаманних інформаційному суспільству. Аналіз практики діяльності владних інституцій в нашій державі показує значну зацікавленість в розвитку ІТ-технологій, ІТ-відносин, впровадження їх в життя.. Одним із рішучих кроків, який створює державні

гарантії щодо цифрової трансформації України стало створення нової інституції – Міністерства цифрової трансформації України.

2. Динамічний розвиток сучасних технологій дає сильний поштовх щодо необхідності розробки правил поведінки, вироблення нових інструментів регулювання діяльності, визначення адміністративно правових систем управління тощо. Все це говорить про необхідність адекватного реагування на зміни в суспільстві в царині юриспруденції. Для логічного та правильного застосування тих чи інших норм права в сучасних умовах, ускладнених інформаційними технологіями, віддаленим доступом, он-лайн занятістю необхідно постійно не тільки моніторити зміни а й правильно, із застосуванням усіх методів та прийомів наукового пізнання логічно обґрунтовувати можливість чи необхідність внесення змін до того чи іншого нормативного акту.

3. Інформатизація аудиторських перевірок значною мірою зменшить навантаження як на платників податків: зникне необхідність паперового дублювання систем податкового обліку, так і покращить контролюючу функцію податкової служби: зникнуть ризики корупційних відносин (перевіряючий не матиме змоги впливати на програмні елементи перевірки), скоротиться час перевірки, в автоматичному режимі інформація буде перевірятися із іншими базами даних, що значно покращить якість перевірок.

Так, ми говоримо про такий елемент державного контролю як податковий контроль а особливо про його частину – податковий аудит.

Розглянувши доктринальні підходи до формування визначення дефініції електронний аудит ми дійшли висновку що поняття електронний аудит є комплексним поняттям яке визначає аудит в відповідній сфері, ускладнене поняттям «електронний». Електронний аудит це двостороння діяльність. З однієї сторони - спеціально уповноваженого органу, який на законодавчому рівні наділений правами здійснення відповідного аудиту чи професійна діяльність аудитора та з іншої сторони активну участь суб’єкта

підприємницької (економічної) діяльності, який належним чином зможе забезпечити такий процес аудиторської діяльності.

4. До суб'єктів електронного аудиту як системного процесу відносяться:

- спеціально уповноважений орган, який на законодавчому рівні наділений правами здійснення відповідного аудиту чи професійний аудитор;
- суб'єкт підприємницької діяльності;
- розробники програмного забезпечення, яке використовується при здійсненні бухгалтерського (податкового) обліку;
- розробники програмного забезпечення, яке використовується при аналізі бухгалтерського (податкового) обліку аудиторами;
- адміністратори інформаційних систем (баз даних), які забезпечують повноту та достовірність інформації, яка використовується при здійсненні аудиту, (відкриті бази даних та бази даних зі спеціальним статусом);
- провайдери, які надають можливість доступу та належної передачі масиву інформації із баз даних до відповідного користувача.

Проаналізувавши різні підходи до визначення електронного аудиту можемо констатувати, що сьогодні не існує процесуального закріплення особливостей застосування та провадження електронного аудиту тобто ні нормативно ні доктринально не визначено порядок доступу до інформації під час проведення електронного аудиту. Існує декілька варіантів вирішення такого завдання:

- по-перше, для аудиту надається спеціально сформований електронний файл, який прийнятний для проведення аудиту;
- по-друге, для аудиту надається безпосередній доступ до комп'ютеризованої мережі суб'єкта аудиту (доступ до комп'ютерів суб'єкта за його місцем знаходження);

по-третє, для аудиту надається віддалений доступ до інформаційних баз даних суб'єкта аудиту через мережу Інтернет.

5. Специфіка кожного окремого виду суспільних відносин пов’язана з різним розумінням складових процесу інформатизації. Дослідивши сферу податкової і митної діяльності було виокремлено лише притаманні цій, вузько-специфічній системі відносин, притаманні елементи інформатизації. Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Митний реєстр об’єктів права інтелектуальної власності, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами Серед основних інформаційних баз даних, що знаходяться у віданні контролюючих органів та відповідним чином закріплені у Податковому та Митному кодексах: Єдиний реєстр податкових накладних, Єдиний реєстр акцизних накладних, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, Державний реєстр страхувальників, Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Реєстр платників ПДВ, Реєстр платників акцизного податку з реалізації пального, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами, Митний реєстр об’єктів права інтелектуальної власності. Проте норми Податкового та Митного кодексу України закріплюють правовий статус, включаючи й норми щодо їх функціонування, лише для окремих інформаційних баз даних, серед яких: Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Митний реєстр об’єктів права інтелектуальної власності, Реєстр осіб які здійснюють операції з товарами. Інші бази в податковому та митному законодавстві визначені лише як констатація або як частина понятійно-категоріального апарату. Хоча порядок їх функціонування в обох випадках регулюється підзаконними нормативно-правовими актами.

У контексті сказаного вище, необхідно відзначити, що не зважаючи на кількарічну практику функціонування об’єднаного органу доходів і зборів, формально розподіл обов’язків ДФС Україні між структурними підрозділами митного й податкового спрямування залишився. Від так і правовий статус інформаційних баз даних, що використовуються в податковій та митній сфері відносин зберігає таке ж формальне розмежування.

6. Правові засади доступу до публічної інформації реалізовані в принципах та гарантіях, які є складовою частиною Законів України «Про

інформацію» та «Про доступ до публічної інформації», які є основою законодавчого забезпечення доступу до публічної інформації. Розпорядниками публічної інформації відповідно до Закону про доступ є Державна фіскальна служба України, головні управління ДФС в областях, місті Києві, Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників, митниці ДФС, спеціалізовані державні податкові інспекції, державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах (крім м. Києва), об'єднані державні податкові інспекції.

Публічною інформацією розпорядником якої є органи ДФС України, може бути відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання органами ДФС України своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у їх володінні. При цьому, публічна інформація є відкритою, крім випадків, встановлених Законом. Існує дві форми доступу до інформації: а) систематичного та оперативне оприлюднення інформації: в офіційних друкованих виданнях; на офіційному веб-порталі в мережі Інтернет; на інформаційних стендах, що розміщені в приміщеннях органів ДФС України тощо; б) надання інформації за запитами на інформацію.

7. Персональні дані як найбільш чуттєва, делікатна і важлива для людини інформація посідає особливе місце в суспільних інформаційних відносинах. Проведення електронного аудиту неможливе без використання та доступу до персональних даних осіб, які задіяні в аудиторській перевірці.

Персональні дані платників податків є особливим видом податкової інформації.

Основними суб'єктами відносин, що пов'язані з захистом персональних даних є фізичні особи – власники персональних даних, що надають дані, у тому числі й ті, що є податковою інформацією та Державною фіскальною службою України, яка формує та веде базу персональних даних.

Контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків - юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами згідно з цим Кодексом, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

володільцем бази персональних даних ДРФО є ДФС України. Персональні дані у базі персональних даних – ДРФО обробляються за допомогою інформаційно-телекомунікаційної системи ДРФО.

Специфіка суспільних відносин в податковій та митній сфері є передумовою виокремлення окремого виду персональних даних – «персональні дані платників податків». Особливістю цих даних є те, що це відомості про фізичну особу, яка ідентифікована або може бути ідентифікована як учасник податкових чи митних правовідносин, через те, що:

– платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків у порядку, визначеному Податковим кодексом України;

– обробка даних у базі персональних даних – ДРФО проводиться в межах забезпечення реалізації податкових відносин з метою: а) обліку фізичних осіб, які зобов’язані сплачувати податки; б) обліку джерел отриманих доходів, об’єктів оподаткування, сум нарахованих та/або отриманих доходів, сум нарахованих та/або сплачених податків, даних про податкову знижку та податкові пільги фізичної особи - платника податків; в) створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі

органи; г) забезпечення інших питань адміністрування податків і зборів та інших платежів відповідно до законодавства;

– основними суб'єктами відносин, що пов'язані з захистом персональних даних є фізичні особи – власники персональних даних, що надають дані, у тому числі й ті, що є податковою інформацією та Державна фіскальна служба України, яка формує та веде базу персональних даних.

8. Вивчення міжнародного передового міжнародного досвіду в частині формування нормативно-правової бази, щодо регулювання суспільних відносин в інформаційній сфері, пов'язаній із розповсюдженням можливостей інформаційно-комунікаційних систем, дасть можливість виявити слабкі, недоопрацьовані моменти в національній юрисдикції та опрацювати можливі напрями визначення розвитку юридичної науки та практики застосування окремих норм, в зазначеній сфері.

9. З метою врегулювання питання автоматичного нарахування несумлінним платникам податків пені, як забезпечувального засобу вчасності та повноти сплати податків в повній мірі без проведення додаткових перевірок та складання відповідно акту перевірки, постанови про притягнення до відповідальності вважаємо за необхідне виключити із тексту статті 111 Податкового кодексу поняття пеня, та викласти статтю в наступній редакції : *«111.2. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)».* Саме внесення зазначених змін дасть можливості врегулювання дій щодо автоматизації контролю за дотриманням сплати податкових зобов'язань платниками податків. Фактично, внесення зазначених змін врегулюють понятійний апарат нормативно акту - Податкового кодексу України, що значно знизить оскарження дій контролюючих органів.

10. Перспективні напрями правового забезпечення електронного аудиту це:

– у практиці податкового законодавства та державного аудиту іноземних держав існує нормативна база та практика застосування електронного аудиту, перспективні особливості яких можливо впровадити в практику та національну нормативно-правову базу;

– в Україні зроблено перші кроки щодо реалізації проекту електронного аудиту шляхом розробки Концепції впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків;

– проект електронного аудиту розробляється на підготовленій платформі, існує достатнє матеріально-технічне та технологічне обладнання, попередня нормативно-правова база для подальшого широкого впровадження зазначеного елементу;

– враховуючи процедурні питання щодо внесення змін до Податкового кодексу України, підготовки ревізії інших нормативних актів щодо необхідності внесення змін в зв’язку із запровадження електронного аудиту, розробка та підготовка пропозицій повинна бути закінчена до кінця 2021 року;

– починаючи із 2022 року необхідно запровадити широке інформаційне пропагування в спеціалізованих засобах масової інформації щодо необхідності переходу на електронні програмні бухгалтерські засоби та навчання їх щодо формування стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

– необхідно провести комплекс заходів щодо підвищення кваліфікації аудиторів та спеціалістів контролюючих органів щодо особливостей проведення контрольних аудиторських заходів в електронній формі;

– необхідно здійснити напрацювання судової практики щодо визнання результатів електронного аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аблякімова Е. Е. Специфіка правових досліджень питань доступу до публічної інформації. *Актуальні проблеми політики.* 2014. Вип. 51. С. 388–397.

2. Анфіногентова Н. Й. Аналіз контрольноперевірочної роботи державної податкової служби України. *Вісник соціальноекономічних досліджень*. 2010. № 38. С. 22-27.

3. Арістова І. В. Методологічні засади розбудови суспільство знань. *Правова інформатика.* 2008. № 3. С. 10–17.

4. Аудит. Конспект лекцій. / Укл.: О.А. Петрик. - К.: МНТУ, 1995. С. 5.

5. Беляков К. И. Управление и право в период информатизации: монография. Киев: «КВШ», 2001. 308 с.

6. Бєляков К. І. Інформатизація в Україні: проблеми організаційного, правового та наукового забезпечення: монографія. Київ: КВІЦ, 2008. 576 с.

7. Білецька Г. М., Ковтунович Н. Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. *Порівняльно-аналітичне право.* 2017. № 3. С. 107–110.

8. 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-konferenciy/arhiv-konferenciy02-03-2017 (дата звернення: 29.11.2020).

9. Бодунова О. А., Аністратенко Ю. І., Грицюк І. В. Адміністративно-правові засади регулювання електронного урядування: світовий досвід. *Юридичний науковий електронний журнал. 2021. №8.* С. 400-404. URL: http://lsej.org.ua/8_2021/96.pdf (дата звернення: 19.11.2021)

10. Бодунова О. А., Аністратенко Ю. І., Грицюк І. В. Нормативні засади надання електронних адміністративних послуг в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. №12. С. 487-489. URL: http://lsej.org.ua/12_2021/125.pdf (дата звернення: 11.11.2020)

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

12. Брижко В. М. Захист персональних даних як чинник боротьби з комп'ютерною злочинністю. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика).* 2010. Вип. 22. С. 223–235.

13. Брижко В. М. Організаційно-правові питання захисту персональних даних: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 20 с.

14. Варламова М.; Дем'янова Ю. Основні тенденції діджиталізації у глобальному вимірі *Галицький економічний вісник.* 2020. № 2 (63). С. 251-260.

15. Виноградова Г. В. Правове регулювання інформаційних відносин в Україні. К., 2006. 176 с.

16. Воінова Т. С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні. *Бизнес Информ.* 2009. № 12. - С. 120 - 122.

17. Гетьман І. В. Інформаційне суспільство в Україні: сутність, специфічні ознаки, законодавче підґрунтя, перспективи розвитку. *Інформаційне суспільство і держава: проблеми взаємодії на сучасному етапі:* матеріали міжнар. наук.-практ. конф (Харків, 26 жовтня 2012). Харків : НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2012. С.63–67.

18. Гнасюк С. Л. Здіорук С. І. Проблеми становлення інформаційного суспільства в Україні. *Стратегічні пріоритети.* 2007. №1. URL:http://www.niss.gov.ua/public/File/Str_prioritetu/2007_1-2.pdf#page=95

19. Голос України, 2010. № 229. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17(дата звернення: 29.12.2020)

20. Горбатюк В. В., Горбатюк С. Є. Доступ громадян до інформації: конституційно-правовий аспект. *Державне управління: теорія та практика.*

2012. № 2. URL: http://academy.gov.ua/ej/ej16/txts/12GVVKPA.pdf (дата звернення: 29.12.2021)

21. Горлач М. Філософія / ред. Горлач М., Кремень В. – Харків: Фоліо, 203.11.2021)

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

23. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика : Монографія. Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД». 2006. С. 265

24. Дедов Д. И. Юридический метод :научное эссе. К.: Волтерс Клувер, 2008. С.54.

25. Дерій В. А., Кізима А. Я. Аудит: курс лекцій. Тернопіль: Джура. 2002. С. 4.

26. Деякі питання документування управлінської діяльності. Постанова Каб. Міністрів України від 17.01.2018 р. № 55 станом на 29 січ. 2020 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-2018-%D0%BF#Text (дата звернення: 29.11.2020)

27. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового. Постанова Каб. Міністрів від 24.04.2019 р. № 408. Станом на 21 грудня 2020р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-2019-%D0%BF#n15 (дата звернення: 21.11.2020)

28. Деякі питання електронної взаємодії електронних інформаційних ресурсів. Постанова Каб. Міністрів України від 10.05.2018 р. № 357 станом на 20 січ. 2021 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/357-2018-%D0%BF#Text(дата звернення: 20.01.2021)

29. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту. Постанова Каб. Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. Станом на 21 квітня 2020р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/KP111001?an=1&ed=2022_01_12 (дата звернення 24.05.2022)

30. Деякі питання реалізації принципу «єдиного вікна» під час здійснення митного, санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного, радіологічного та інших видів державного контролю. Постанова Каб. Міністрів України від 25.05.2016 р. № 364. Станом на 20 квітня 2021р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/364-2016-%D0%BF (дата звернення: 20.04.2021).

31. Деякі питання цифрової трансформації. Розпорядження Каб. Міністрів України від17.02.2021 р. № 365-р. Станом на 12 червня 2022р. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-cifrovoyi-transformac-a365r (дата звернення: 12.06.2022)

32. Диба М. І., Гернего Ю. О. Діджиталізації економіки: світовий досвід та можливості розвитку. *Фінанси України*. 2018. № 7. С. 50 – 63.

33. Диджиталізація Муслов. Словник. URL: http://myslovo.com/?dictionary=%D0%B4%D0%B8%D0%B4%D0%B6%D0%B8%D1%82%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F (дата звернення: 29.11.2020)

34. Диджитиза́ція ВікіпедіЯ. Вільна енциклопедія URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9E%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F(дата звернення: 29.11.2020)

35. Дмитренко В. І. Імплементація міжнародного досвіду державного аудиту для забезпечення економічної безпеки України. *Агросвіт.* 2020. № 10. С. 65-70.

36. Довгань О. Д. Інформаційні ресурси: національні та державні, зміст, поняття. *Інформація і право.* 2015. № 3(15). С.85–91

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

38. Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : спец. 08.06.04. Київ, 2004. – 38 с

39. Дроник В. С. Особливості доступу до публічної інформації на прикладі діяльності Державного агентства рибного господарства України в контексті адміністративних перетворень в Україні. *Держава та регіони. Сер. Держ. упр*. 2012. Вип. 4. С. 109–112.

40. Дяковський О. С. Правове забезпечення захисту персональних даних : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07.. Дніпро, 2019. 205с.

41. Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження) : навч. посіб. / за заг. ред. Г. М. Білецької. К: Алерта, 2018. 206 с.

42. Електронний аудит: світові надбання та вітчизняні реалії: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу, 26 жовтня 2018 р.. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. 64 с.

43. Жорж. М. Саттон Г. Аналіз Закону України про захист персональних даних. Страсбург. 2012. 70 с. URL:http://zacon.at.ua/_ld/0/52_6_7.pdf. (дата звернення: 29.11.2021)

44. Жосан Г. Стан розвитку діджиталізації в Україні. *Економічний аналіз.* 2020. Том 30. № 1. Частина 2. С. 44-52.

45. Загальна декларація прав людини: Декларація Організації Об’єднаних Націй від 10.12.1948 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_015(дата звернення: 29.11.2020)

46. Захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах Закон України від 05.07.1994 р. № 80/94-ВР : станом на 01серпня 2020 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 01.08.2020). (дата звернення: 01.08.2020)

47. 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.

48. Иванина Е. А. Экономико-правовые проблемы развития аудита в Украине./ Материалы V Международной научно-практической конференции студентов и молодых ученых "*Будущее туризма – дело молодых*". – Донецк: Донецкий институт туристического бизнеса, 2002. – С. 49-52.

49. Іваніна О. О. Удосконалення механізму контролю якості процесу аудиту : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Луганськ, 2004. – 18 с

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

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

52. Івахненков С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : наукове видання. Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.

53. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. Київ : Знання-Прес, 2003. 349 с.

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

55. Кальниш Ю. Г. Методологія наукових досліджень : навч.-метод. посіб. для підг. К. : Інтерсервіс, 2013. 126 с.

56. Кармаліта М. В. Особливості проведення електронного аудиту у зарубіжних країнах: досвід азербайджанської республіки. *Електронний аудит: світові надбання та вітчизняні реалії:* збірник матеріалів науково-практичного круглого столу, 26 жовтня 2018 р.. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. С. 13-16.

57. Ковальчук Т. Т. Сучасний інформаційний ринок (концептуально-пізнавальний контекст) : монографія / Т.Т. Ковальчук та ін. К. : Знання, 2011. 255 с.

58. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV : станом на 02 квіт. 2020 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text(дата звернення: 02.04.2020)

59. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)». URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#pos=4447;-40 (дата звернення: 29.11.2020)

60. Козак М. І. Автоматизація господарського обліку з використанням баз даних : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2005. 20 с

61. Колесніков Б. П. Державна політика розвитку інформаційного суспільства в Україні: ноосферна парадигма. *Теорія та практика державного управління.* 2013. №2. URL: http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2013-2/doc/1/03.pdf (дата звернення: 29.11.2020)

62. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_004(дата звернення: 29.11.2020)

63. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. станом на 16 квіт. 2021 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 16.04.2021)

64. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%86%D1%96%D1%8F_%D0%B5-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82_30_11_2020.pdf (дата звернення: 29.11.2020)

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

66. Кутузов Р. В. Розвиток управлінської думки в Україні (XIX ст. – 20-ті роки XX ст.): дис. канд. економ. наук : 08.00.01. Луцьк, 2016. 226с.

67. Литвин Н. А., Крупнова Л. В. Діджиталізація як засіб підвищення відкритості, прозорості та ефективності діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування щодо надання електронних послуг. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал.* 2020. № 3. С. 69-78. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=irpurpr_2020_3_10 (дата звернення: 29.11.2021)

68. Литвин Н. А. Наукові підходи щодо визначення державної інформаційної політики в Україні. *Наука і правоохорона*. 2019. № 1(43). С. 253–261.URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nip_2019_1_33 (дата звернення: 29.11.2021)

69. Литвинов О. М. Діджиталізація: на порозі цифрового дахау. *Держава і злочинність. нові виклики в епоху постмодерну.* Харків, 2020 URL:http://dspace.univd.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/9635/Didzhytalizatsiia_Lytvynov_2020.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення: 29.11.2021)

70. Мацелик Т. О., Сіряк Ю. Зарубіжний досвід правового регулювання фінансового моніторингу, основні передумови та пріоритети його значення для України. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал.* 2020. № 3. С. 84-92. URL: https://www.nusta.edu.ua/home-2/fahovi-vidannya/irpinskyj-yurydychnyj-chasopys/#1538682296102-250a8ad4-dfa7 (дата звернення: 29.05.2021)

71. Мацелик Т. О., Стріяшко Г. М. Класифікація суб'єктів податкового права. *Ірпінський юридичний часопис*. 2019. Вип. 2.- С. 102-108. URL: https://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Ірпінський-юридичний-часопис.-Випуск-2-.indd-1_compressed.pdf (дата звернення: 29.05.2021)

72. Мацелик Т. О.,Стріяшко Г. М. Функції національних служб у сфері надання адміністративних послуг. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2019. Вип. 14.-С. 44-51 URLhttps://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Міжнародний-юридичний-вісник.-№14.pdf (дата звернення: 29.05.2021)

73. Мельник К. С. Правові та організаційні засади захисту персональних даних в умовах євроінтеграції України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2016. 20 с.

74. Микитенко Т. В. Міжнародний досвід проведення електронного аудиту та його запровадження в Україні. *Електронний аудит: світові надбання та вітчизняні реалії:* зб. матеріалів наук.-практ. круглого столу, 26 жовт. 2018 р. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. С. 37–39. URL: http://ndifp.nusta.edu.ua/files/doc/2018_Zbirnuk_tez_26_10_2018.pdf (дата звернення: 09.11.2020)

75. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI : станом на 02 квіт. 2020 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17 (дата звернення: 09.06.2020).

76. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/% D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0 %B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf (дата звернення: 10.08.2020).

77. Мних Є. В. Державний фінансовий аудит: методологія та організація : монографія / Є. В. Мних та ін. Київ. нац. торг,- екон. ун-т, 2009. С. 5.

78. Новицький А. М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні: монографія. Ірпінь: НУ ДПС України, 2011. 444 с.

79. Новицький А. М., Гаркуша В. С., Новицька Н. Б., Трубін І. О. Електронна торгівля (правовий аспект регулювання): монографія / ред. В. В. Костицького. Київ: МП «Леся», 2007. 212 с.

80. Новицький А. М., Репеха Н. І. Електронний податковий аудит як науково-правова категорія. *Ірпінський юридичний часопис*. №2. 2019. С. 109-118.

81. Новицький А. М., Репеха Н. І. Перспективи розвитку та правове забезпечення внутрішнього аудиту. *Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення.* Матеріали науково-практичного семінару (м. Київ, 26 травня 2022 р.). – Київ : НУОУ ім. Івана Черняховського, 2022. 201 с.

82. Новицький А.М. Правове регулювання інституціалізації інформаційного суспільства в Україні: монографія. Ірпінь : НУ ДПС України, 2011. 444с.

83. О налогах и пошлинах. Закон Латвийской Республики от 18.02.1995 (ред. от 05.03.2020). URL: https://www.baltikon.lv/taxes/ (дата звернення: 29.11.2020)

84. Об утверждении формы стандартного файла проверки и правила его составления. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 19.12.2018г. № 1092. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637&doc_id2=38011521#pos=4458;-110&pos2=4;-98(дата звернення: 12.05.2021)

85. Обуховська Т. І. Державні механізми забезпечення захисту персональних даних в Україні : дис. … канд. держ. упр. : 25.00.02. Національна академія державного управління при Президентові України. 2016. 229 с

86. Обуховська Т. І. Класифікація персональних даних та режиму доступу до них. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України.* 2013. № 1. С. 97-104

87. Обуховська Т. Нормативно-правове забезпечення обробки та циркуляції персональних даних. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2009, № 2. URL: http://visnyk.academy.gov.ua/wp-content/uploads/2013/11/2011-4-17.pdf.

88. Овчарик Р. Ю. Аудиторський ризик в АПК : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2002. 18 с.

89. Онищенко В.А., Чугаєв А.О. Податковий аудит: Навчальний посібник / За заг. ред. В.А. Онищенка, А.О. Чугаєва. Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. 398 с.

90. Оніщенко О. В. Захист персональних даних. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право.* 2012. № 1. С. 60–64.

91. Офіційний сайт компанії “BWise”. URL: https://www.bwise.com/solutions (дата звернення: 01.08.2020).

92. Офіційний сайт компанії “Idea”. URL: http://idea.caseware.com.ua/2020/03/05/audit-techniques (дата звернення: 20.07.2020).

93. Офіційний сайт компанії “Norea”. URL: https://www.norea.nl/english (дата звернення: 10.08.2020).

94. Офіційний сайт компанії “Qlik”. URL: https://www.qlik.com (дата звернення: 10.08.2020).

95. Петрик В. М., Кузьменко А. М., Остроухов В. В. Соціально-правові основи інформаційної безпеки : навч. посіб. / за ред. В. В. Остроухова. Київ: Росава, 2007. 496 с.

96. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. … докт. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2004. 34 с

97. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260с.

98. Петрик О. А. Коментарі до національних нормативів № 1 “Мета та задачі проведення аудиту” та № 2 “Договір на проведення аудиту”. *Бухгалтерський облік і аудит.* 1996. № 4. С.15-18.

99. Пилипчук В. Г. Дзьобань О. П. Феномен інформації: історико-правові та філософські аспекти. *Інформація і право*. 2015. № 1. С. 5–14.

100. Пилипчук В. Г., Брижко В. М. Проблеми становлення і розвитку інформаційного законодавства в контексті євроінтеграції України. *Інформація і право.* 2011. № 1. С. 11–19.

101. Питання Єдиного державного вебпорталу електронних послуг та Реєстру адміністративних послуг : Постанова Каб. Міністрів України від 04.12.2019 р. № 1137 : станом на 19 лип. 2020 р. URL: https://xn--80aagahqwyibe8an.com/kabineta-ministriv-postanovi/postanova-vid-grudnya-2019-1137-pitannya388039.html(дата звернення: 19.07.2020)

102. Питання забезпечення органами виконавчої влади доступу до публічної інформації : Указ Президента України від 05.05.2011р. № 547/2011 : станом на 12.04.2021р. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/547/2011. (дата звернення: 12.04.2021)

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

104. Пожуєв В. І. Проблеми інформатизації суспільства в трансформаційних умовах. *Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії.* 2008. № 34. С. 4–14.

105. Податковий кодекс: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Голос України, 2010. № 229. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 29.11.2021)

106. Положення про Міністерство цифрової трансформації України : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.09.2019 р. № 856 : станом на 18 вересня 2021р. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/pitannya-ministerstva-cifrovoyi-t180919 (дата звернення: 29.05.2021)

107. Поперечнюк В. М. Визначення інформації та знань як категорії інтелектуалізації суспільства: теоретико-правовий аналіз. *Інформація і право.* 2015. № 1. С. 27–35

108. Попова С. М. Адміністративно-правовий статус податкових органів України: монографія / за заг. ред. д-ра юрид. наук, професора, заслуженого юриста України, академіка НАПрН України О.М. Бандурки. Х.: Золота миля, 2012. 386 с.

109. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість.Постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 р. № 1177 : станом на 14.12.2020р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text(дата звернення: 14.12.2020)

110. Порядок обробки персональних даних у базі персональних даних – Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : Наказ М-ва фінансів України від 24.02.2015 № 210 : станом на 22.12.2020р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0278-15(дата звернення: 22.12.2020)

111. Порядок організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів Державної податкової служби при складанні, поданні та опрацюванні запитів на отримання публічної інформації та Форми для подання запиту на отримання публічної інформації, що знаходиться у володінні органів Державної податкової служби : Наказ М-ва фінансів України від 09.07.2020р. № 405 : станом на 10.09. 2019р. URL: https://tax.gov.ua/dlya-gromadskosti/dostup-do-publichnoi-inform/normativn/74695.html (дата звернення: 10.09.2019)

112. Порядок організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів Державної фіскальної служби при складанні, поданні та опрацюванні запитів на отримання публічної інформації :Наказ М-ва фінансів України від 04.05.2018 р. № 46 : станом на 25.08.2020р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0643-18#n12 (дата звернення: 25.08.2020)

113. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового

аудиту використання інформаційних технологій Постанова Каб. Міністрів України від 22.05.2020 р. № 517 : станом на 10.08. 2020 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019- %D0%BF#Text (дата звернення: 10.08.2020).

114. Порядок реєстрації у митному реєстрі об'єктів права інтелектуальної власності, які охороняються відповідно до закону : Наказ М-ва фінансів України від 30.05.2012 р. № 648 : станом на 29.06.2020. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1034-12 (дата звернення: 29.06.2020)

115. Порядок розгляду податковим органом скарг на вимоги про сплату недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на рішення про нарахування пені та накладення штрафу : Наказ М-ва фінансів України від 09.12. 2015 року № 1124 : станом на 30 сер. 2021р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0178-16#Text (дата звернення: 30.08.2021)

116. Постанова Верховного Суду України від 27.01.2015 у справі № 21-425а14. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/43075087 (дата звернення: 29.11.2020)

117. Постанова Верховного Суду від 30 січня 2018 року у справі № 821/1957/16. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/71911513 (дата звернення: 29.11.2020)

118. Приймаченко Д. В. Реалізація концепції м'якого права у процесі адаптації митного законодавства України до законодавства ЄС. *Митна безпека: науковий журнал.* Випуск 2 2018. С.158-168

119. Причепій Є. М. Філософія : підручник / Є. М. Причепій та ін. URL: http://ebk.net.ua/Book/philosophy/prichepiy_filosofia/zmist.htm(дата звернення: 15.09.2020)

120. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII : станом на 24.05.2022р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text (дата звернення 24.05.2022).

121. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 р. № 3477-IV : станом на 17.09.2021р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text(дата звернення: 17.09.2021)

122. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI : станом на 17.09.2021р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-17(дата звернення: 17.09.2021)

123. Про електронні довірчі послуги Закон України від05.10.2017 р. № № 2155-VIII : станом на 15.06.2021р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text (дата звернення: 15.06.2021)

124. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV : станом на 12.04.2021р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text; (дата звернення: 12.04.2021)

125. Про затвердження Загальних вимог до кіберзахисту об’єктів критичної інфраструктури : Постанова Каб. Міністрів України від 19.06.2019 р. № 518 : станом на 12.03.2020р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/518-2019-%D0%BF#Text (дата звернення: 12.03.2020)

126. Про затвердження Загальних вимог до програмних продуктів, які закуповуються або створюються на замовлення державних органів : Постанова Каб. Міністрів України від 12.08.2009 № 869 : станом на 12.04.2021р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/869-2009-%D0%BF#Text (дата звернення: 12.04.2021)

127. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування : Наказ М-ва фінансів України від 20.04.2015 №449 : станом на 14.05.2021р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15#Text(дата звернення: 14.05.2021)

128. Про затвердження переліку обов'язкових етапів робіт під час проектування, впровадження та експлуатації засобів інформатизації :

Постанова Каб. Міністрів України від 04.02.1998 № 121 : станом на 18.01.2020р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/121-98-%D0%BF#Text(дата звернення: 18.01.2020)

129. Про затвердження Положення про Національний реєстр електронних інформаційних ресурсів : Постанова Каб. Міністрів України від 17.03.2004 року № 326 : станом на 14.09.2020р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2004-%D0%BF#Text(дата звернення: 14.09.2020)

130. Про затвердження Положення про порядок передачі резидентам окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації у сфері національної безпеки та оборони держави : Постанова Каб. Міністрів України від 26.07.1999 № 1354 : станом на 18.01.2020р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1354-99-%D0%BF#Text(дата звернення: 18.01.2020)

131. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість :Наказ М-ва фінансів України від 14.11.2014 р. № 1130 : станом на 18.01.2020р. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14(дата звернення: 18.01.2020)

132. Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 631 і від 11 жовтня 2016 р. № 710 : Постанова Каб. Міністрів України від 16.12.2020р. №1266 : станом на 16.01.2021р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1266-2020-%D0%BF#Text (дата звернення: 16.01.2021)

133. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків: Наказ М-ва доходів і зборів України від 10.12.2013 р. № 779. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z2211-13 (дата звернення: 29.11.2020)

134. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : Наказ М-ва фінансів України від 04.10.2011р. № 1247. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text(дата звернення: 29.11.2020)

135. Про затвердження Положення про формування та виконання Національної програми інформатизації : Постанова Каб. Міністрів України від 31.08.1998 р. № 1352. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1352-98-%D0%BF (дата звернення: 14.11.2021)

136. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Каб. Міністрів України від 27.03.2019 р. № 252. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text (дата звернення: 12.09.2020)

137. Про затвердження Положення про формування та виконання НПІ : Постанова Каб. Міністрів України від 31.08.1998 № 1352. URL: ttps://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1352-98-%D0%BF#Text(дата звернення: 12.09.2020)

138. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 24.12.2016 р. № 114 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-2016-%D0%BF#Text(дата звернення: 29.01.2020)

139. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних : Постанова Каб. Міністрів України від 24.02.2016 р. № 114. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-2016-%D0%BF#Text(дата звернення: 29.11.2020)

140. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова Каб. Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text(дата звернення: 17.07.2020)

141. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова Каб. Міністрів України від 29 грудня 2014 р. № 1416 / URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text(дата звернення: 17.07.2020)

142. Про затвердження Порядку використання комп'ютерних програм в органах виконавчої влади : Постанова Каб. Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1433. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1433-2003-%D0%BF#Text(дата звернення: 17.07.2020)

143. Про затвердження Порядку забезпечення доступу до публічної інформації у Державній митній службі України та її територіальних органах : Наказ Міністерства фінансів України 13.07.2020р. № 409 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1072-20#Text(дата звернення: 29.11.2020)

144. Про затвердження Порядку забезпечення доступу до публічної інформації у Державній податковій службі України та її територіальних органах Наказ Міністерства фінансів України 13 липня 2020 року № 410 // https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1072-20#Text(дата звернення: 29.11.2021)

145. Про затвердження Порядку локалізації програмних продуктів (програмних засобів) для виконання Національної програми інформатизації : Постанова Каб. Міністрів України від 16 листопада 1998 р. № 1815 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1815-98-%D0%BF#Text(дата звернення: 29.11.2021)

146. Про затвердження Порядку обліку осіб, які під час провадження своєї діяльності є учасниками відносин, що регулюються законодавством України з питань митної справи Наказ Міністерства фінансів України 15.06.2015 № 552 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 29 квітня 2021 року № 242) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0807-15#Text(дата звернення: 19.10.2020)

147. Про затвердження Порядку обліку осіб, які під час провадження своєї діяльності є учасниками відносин, що регулюються законодавством України з питань митної справи : Наказ М-ва фінансів України від 29.04.2021 року № 242. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0807-15#Text(дата звернення: 29.11.2021)

148. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказом М-ва фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11(дата звернення: 22.11.2021)

149. Про затвердження Порядку відбору завдань (проектів) Національної програми інформатизації на конкурсних засадах : Постанова Каб. Міністрів України від 19.05.2006р. № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073651-06#Text(дата звернення: 22.11.2021)

150. Про затвердження Порядку проведення експертизи НПІ та окремих її завдань (проектів) : Постанова Каб. Міністрів України від 25.07.2002 № 1048. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1048-2002-%D0%BF#Text(дата звернення: 29.11.2020)

151. Про затвердження Порядку формування та виконання галузевої програми та проекту інформатизації : Постанова Каб. Міністрів України від 18.12.2001 № 1702 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-2001-%D0%BF#Text(дата звернення: 29.04.2021)

152. Про затвердження Порядку формування та виконання регіональної програми та проекту інформатизації : Постанова Каб. Міністрів України від 12.04.2000р. № 644 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/644-2000-%D0%BF#Text (дата звернення: 29.11.2020)

153. Про затвердження Правил забезпечення захисту інформації в інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах : Постанова Каб. Міністрів України від 29.03. 2006 р. № 373 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/373-2006-%D0%BF#Text(дата звернення: 29.11.2020)

154. Про захист персональних даних : Закон України від 01.06.2010 № 2297-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2297-17(дата звернення: 29.04.2022)

155. Про заходи щодо посилення контролю за обґрунтованістю проектів інформатизації діяльності ЦОВВ : Постанова Каб. Міністрів

України від 16.02.1998 № 160 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1758-2001-%D0%BF#Text (дата звернення: 29.01.2022)

156. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17(дата звернення: 29.01.2022)

157. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 48. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text(дата звернення: 29.11.2021)

158. Про Концепцію Національної програми інформатизації : Закон України від 04.02.1998 р. № 75/98-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1998. № 27.

159. Про Національну програму інформатизації: Закон України від 04.02.1998 р. № 74/98-ВР. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/74/98-%D0%B2%D1%80 (дата звернення: 13.07.2017)

160. Про ратифікацію Меморандуму про взаєморозуміння між Україною як Позичальником та Європейським Союзом як Кредитором і Кредитної угоди між Україною як Позичальником та Національним банком України як Агентом Позичальника та Європейським Союзом як Кредитором (щодо отримання Україною макрофінансової допомоги Європейського Союзу у сумі до 1 мільярда 200 мільйонів євро) : Закон України від 25.08.2020 року № 825-IX. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2020, № 50, ст.459.

161. Про реєстр страхувальників : Положення М-ва фінансів України від 24.11.2014 р. № 1162. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1554-14

162. Про систему обліку публічної інформації : Постанова Каб. Міністрів України від 21.11.2011 р. № 1277. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1277-2011-%D0%BF (дата звернення: 29.11.2020)

163. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо

її реалізації : Розпорядження Каб. Міністрів України від 17.01.2018 р. № 67-р URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80#Text(дата звернення: 29.11.2021)

164. Про схвалення Концепції створення та функціонування автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності»: Розпорядження Каб. Міністрів України від 07.08.2013 р. № 587-р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/587-2013-%D1%80 (дата звернення: 13.11.2020)

165. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12. 07.2001 року № 2664-III URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14#Text (дата звернення: 20.10.2020)

166. Публічна інформація. Офіційний портал Державної податкової служби України. URL: https://tax.gov.ua/dlya-gromadskosti/dostup-do-publichnoi-inform/(дата звернення: 29.08.2022)

167. Пугаченко О. Б. Особливості аудиту інформаційних систем і технологій. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2009. Вип. 16 (2). С. 223–228. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ Npkntu_e_2009_16(2)__38 (дата звернення: 10.07.2020).

168. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 152 с.

169. Пчелянська Г. Б., Маркова Т. Д., Дойчева К. С. Особливості аудиту в комп'ютерному середовищі. *Економіка харчової промисловості*. 2016.Том 8, Випуск 3. С. 46-50.

170. Ракитов А. И. Философия компьютерной революции. Москва: Политиздат, 1991. 287 с.

171. Репеха Н. І. Особливості притягнення до відповідальності під час здійснення електронного податкового аудиту Ірпінський юридичний часопис №2 (4). 2020. С. 283-290.

172. Репеха Н. Методологія наукових досліджень у сфері правового забезпечення електронного аудиту. Knowledge, Education, Law, Management 2021 № 3 (39), vol. 2. С. 183-188

173. Репеха Н.І. Захист інформаційних прав платників податків при електронному податковому аудиті. Збірник матеріалів тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції «Національний та міжнародний механізми захисту прав людини» (Київ 26 лютого 2021р.). Київ – Тернопіль: КНУБА, ВГО «АУП», «Бескиди». 2021. 309с.

174. Репеха Н.І. Особливості захисту персональних даних при електронному аудиті / Modern trends in development science and practice. Abstracts of VII International Scientific and Practical Conference. Varna, Bulgaria. 2021. p. 41-43.

175. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика : монографія / Ярошенко Ф.О. та ін.; за заг. Ред М.Я.Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2011. 656с.

176. Речицький В. В. Проект Конституції України – 2009. Перспектива прав людини. Харків : Права людини, 2009. 144 с.

177. Робертсон Дж. Аудит: Пер. с. англ. — М.: KPMG: аудиторская фирма - Контакт, 1993. С. 12

178. Сазонець О. М. Стратегії інформатизації соціально-економічного розвитку країни. *Актуальні проблеми економіки.* 2012. № 8(134). С. 294–301.

179. Селезньова О. М. Теоретико-методологічні основи інформаційного права України : монографія. Чернівці : «Місто», 2014. 408с.

180. Сердюк О. В. Типологія підходів у методології сучасного правознавства. *Форум права*. 2008. № 3. С. 458-463.

181. Система обліку публічної інформації Державної фіскальної служби України. URL: https://cabinet.sfs.gov.ua/cabinet/faces/public/reestr.jspx?redirect=pub_doc(дата звернення: 29.08.2022)

182. Справа «Джяносевік проти Швеції» та «Вастберга Таксі Актіболаг» і Вулік проти Швеції» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_091#Text(дата звернення: 29.08.2022)

183. Справа «Серков проти України» Заява № 39766/05 від 7 липня 2011 року URL: http://parusconsultant.com/?doc=087859C3D7(дата звернення: 29.08.2022)

184. Субіна Т. В. Адміністративно-правове забезпечення інформаційної безпеки в органах державної податкової служби України: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2010. 19 с.

185. Типовий порядок обробки персональних даних : Наказ Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини від 08.01.2014 № 1/02-14. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1_02715-14(дата звернення: 29.11.2020)

186. Трубін І. О. Правове регулювання електронної комерції в Україні. *Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка. право).* 2007. № 2. С. 192–198.

187. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Закон України від 16.09.2014 № 1678-VII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011/paran2820#n2820 (дата звернення: 17.03.2017). (дата звернення: 29.11.2020)

188. Уэбстер Ф. Теории информационного общества / ред. Е. Л. Вартановой; пер.: М. В. Арапова, Н. В Малыхиной. Киев.: Аспект Пресс, 2004. 400 с.

189. Хлєбнікова А. А. Становлення і розвиток інформаційного суспільства в умовах глобалізації: теоретико-методологічний контекст. *Науковий вісник.* 2015. №. 92. С. 170–174.

190. Цивільне право в Україні : курс лекцій : у 6-ти т. / за ред. Р. Б. Шишки та В. А. Кройтора. Харків : Національний університет внутрішніх справ. 2004. 417с.

191. Шахов С. В. Ефективність норм адміністративного права: питання теорії та практики: монографія. Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2020. 348с.

192. Шигун М. М. Розвиток адаптивної системи аудиту і ревізії в умовах ринку : автореф. дис. …ступеня канд. ек. наук 08.06.04. Київ, 2003. – 21 с

193. Шкурат І. В. Методологічні підходи до аналізу особливостей державного управління в умовах глобалізації URL: http://www.academy.gov.ua/ej3/txts/FILOSOFIYA/02-SHCKURAT.pdf (дата звернення: 29.12.2021)

194. Що таке діджиталізація? URL: https://evergreens.com.ua/ua/articles/business-digitalization.html (дата звернення: 16.05.2022)

195. Щодо підтвердження даних податкового обліку; Лист Вищого адміністративного суду від 01.11.2011 № 1936/11/13-11 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1936760-11#Text(дата звернення: 16.05.2022)

196. Юдін О. К., Бучик С. С., Зюбіна Р. В. Правові аспекти формування термінології загроз державним інформаційним ресурсам URL: http://www.rusnauka.com/21_SEN_2014/Informatica/4_174618.doc.htm (дата звернення: 16.05.2022)

197. Яременко О. І. Правова охорона баз даних в Україні. *Правова інформатика.* 2011. № 1(29). С. 17–24.

198. A guide to e-auditing / by Nigel Lewis. 2009. URL: https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/what-we-do/127-a-guide-to-e-auditing.ashx

199. De Clerck J.-P. Digitization, digitalization and digital transformation: the differences URL: https://www.i-scoop.eu/digitization-digitalization-digitaltransformation-disruption/ (дата звернення: 05.05. 2020)

200. Leheza, Y., Novytskyi, A., Kravziuk, A., Repekha , N., & Yefremov, A. (2021). Guarantees within tax legal relations: challenges of the present day. Cuestiones Políticas, 39(71), 405-416. (WoS)

201. Schandl, Charles W. Theory of auditing: evaluation, investigation, and judgment / Charles W. Schandl. Houston: Scholars Book Co., 1978. – C.4

202. 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-reportfor-tax-administrations-audit-procedures-edp-audit.html

203. Wilkinson J.W., Cerullo M.J. Accounting information systems: essential concepts and applications. 3rd ed. New York : Wiley&Sons, 1997. 984 p. References:

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

Додаток А

Список публікацій за темою дисертації:

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Новицький А. М., Репеха Н. І. Електронний податковий аудит як науково-правова категорія. *Ірпінський юридичний часопис* №2. 2019. С. 109-118.

2. Репеха Н. І. Особливості притягнення до відповідальності під час здійснення електронного податкового аудиту. *Ірпінський юридичний часопис* №2 (4). 2020. С. 283-290.

3. Репеха Н. Методологія наукових досліджень у сфері правового забезпечення електронного аудиту. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2021. № 3 (39), vol. 2. С. 183-188.

4. Leheza, Y., Novytskyi, A., Kravziuk, A., Repekha , N., & Yefremov, A. (2021). Guarantees within tax legal relations: challenges of the present day. *Cuestiones Políticas.* 39(71). 405-416.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Репеха Н.І. Особливості захисту персональних даних при електронному аудиті. *Modern trends in development science and practice. Abstracts of VII International Scientific and Practical Conference*. Varna, Bulgaria. 2021. p. 41-43.

2. Новицький А. М., Репеха Н. І. Перспективи розвитку та правове забезпечення внутрішнього аудиту. *Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення*. Матеріали науково-практичного семінару (м. Київ, 26 травня 2022 р.). – Київ : НУОУ ім. Івана Черняховського, 2022. 201 с.

3. Репеха Н.І. Захист інформаційних прав платників податків при електронному податковому аудиті. *Національний та міжнародний механізми захисту прав людини*. Збірник матеріалів тез доповідей Всеукраїнської

науково-практичної конференції (Київ 26 лютого 2021р.). Київ – Тернопіль: КНУБА, ВГО «АУП», «Бескиди». 2021. 309с.