

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2023. № 2.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.2.17>

УДК 657

*О. Л. Денисенко,
аспірант першого року навчання кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Державний торговельно-економічний університет, м. Київ
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8478-6474>*

*К. В. Безверхий,
к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Державний торговельно-економічний університет, м. Київ
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8785-1147>*

*К. О. Назарова,
д. е. н., професор, завідувач кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Державний торговельно-економічний університет, м. Київ
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5019-9244>*

ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: НОВІ ВИКЛИКИ ДЛЯ БІЗНЕСУ

*О. Denisenko,
Postgraduate student of the first year of study of the Department of Financial
Analysis and Audit, State University of Trade and Economics, of Kyiv
K. Bezverkhyi,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of
Financial Analysis and Audit, State University of Trade and Economics, of Kyiv
K. Nazarova,
Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Finance and
Business Consulting, State University of Trade and Economics, of Kyiv*

ELECTRONIC AUDIT OF TAXPAYERS IN THE CONDITIONS OF MARITAL STATE: NEW CHALLENGES FOR BUSINESS

Повномасштабна війна росії проти України вимагатиме складного пакету рішень у короткі терміни, спрямованих на посилення армії країни, підтримку економіки, відновлення довіри на фінансових ринках і стримування ризиків для фінансової стабільності. Ключове значення в цьому процесі має вітчизняна податкова система, яка повинна забезпечити баланс національних інтересів (щодо надходжень до бюджету), соціальних (щодо збереження соціальної стабільності) та комерційних (щодо захисту та подальшого розвитку господарської діяльності) в умовах війни та післявоєнного відновлення.

Швидкий розвиток інформаційних технологій у сфері адміністрування податків створив нові можливості для аналізу великих обсягів інформації та їх використання для підвищення ефективності контролюючих органів. Поява нових електронних сервісів дала змогу підвищити ефективність податкових перевірок на підготовчому та основному етапах. У зв'язку із цим були виявлені недоліки в роботі електронних ресурсів, наприклад: відсутність системи оцінки ризиків під час планування та проведення податкових перевірок; наявність часових обмежень, які унеможливають ефективність проведення аналізу великих обсягів інформації; виявлення помилок під час розрахунку податкових і грошових зобов'язань, що зумовило накопичення суттєвих податкових ризиків, які призводять до значних нарахунків за результатами податкових перевірок; вплив «людського фактору» під час здійснення податкового контролю.

Метою дослідження є вивчення принципів організації та етапів проведення електронного аудиту платників податків в умовах воєнного стану.

Матеріалами дослідження є: нормативно правове забезпечення щодо регулювання питання електронного аудиту у період дії воєнного стану; праці вітчизняних та зарубіжних вчених, що провадять свої науково-практичні дослідження у царині обліку, оподаткування та аудиту. За результатами проведеного дослідження були використані наступні наукові методи: теоретичного узагальнення та групування (для розкриття сутності електронного аудиту та принципів його організації); формалізації, аналізу та синтезу (задля формування етапів проведення електронного аудиту платників податків); логічного узагальнення результатів (формулювання висновків).

У науковій статті розкриті підходи до організації електронного аудиту платників податків, визначені ознаки е-аудиту, окреслені принципи організації та етапи проведення е-аудиту платників податків в умовах воєнного стану.

В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на удосконаленні дефініції поняття «електронний аудит платника податку» та розробленні класифікації е-аудиту.

A full-scale russian war against Ukraine would require a complex package of short-term decisions aimed at strengthening the country's military, supporting the economy, restoring confidence in financial markets, and containing risks to financial stability. The domestic tax system is of key importance in this process, which should ensure a balance of national interests (regarding budget revenues), social interests (regarding the preservation of social stability) and commercial interests (regarding the protection and further development of economic activity) in conditions of war.

The rapid development of information technologies in the field of tax administration has created new opportunities for the analysis of large volumes of information and their use to improve the efficiency of control bodies. The emergence of new electronic services made it possible to increase the efficiency of tax audits at the preparatory and main stages. In this regard, deficiencies in the operation of electronic resources were identified, for example: lack of a risk assessment system during planning and conducting tax audits; the presence of time constraints that make it impossible to effectively analyze large volumes of information; detection of errors during the calculation of tax and monetary liabilities, which led to the accumulation of significant tax risks, which lead to significant charges based on the results of tax audits; the influence of the "human factor" during tax control.

The purpose of the study is to study the principles of organization and stages of electronic audit of taxpayers under martial law.

The materials of the study are: regulatory legal support for the regulation of the issue of electronic audit during the period of martial law; works of domestic and foreign scientists conducting their scientific and practical research in the field of accounting, taxation and auditing. According to the results of the research, the following scientific methods were used: theoretical generalization and grouping

(to reveal the essence of electronic audit and the principles of its organization); formalization, analysis and synthesis (to form the stages of electronic audit of taxpayers); logical generalization of results (formulation of conclusions).

The scientific article discloses approaches to the organization of electronic audit of taxpayers, identifies the features of e-audit, outlines the principles of organization and stages of conducting e-audit of taxpayers under martial law.

In further scientific research, it is proposed to focus attention on improving the definition of the concept of "electronic audit of the taxpayer" and developing the classification of e-audit.

Ключові слова: *аудит, електронний аудит платників податків, принципи.*

Keywords: *audit, electronic audit of taxpayers, principles.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Повномасштабна війна росії проти України вимагатиме складного пакету рішень у короткі терміни, спрямованих на посилення армії країни, підтримку економіки, відновлення довіри на фінансових ринках і стримування ризиків для фінансової стабільності. Ключове значення в цьому процесі має вітчизняна податкова система, яка повинна забезпечити баланс національних інтересів (щодо надходжень до бюджету), соціальних (щодо збереження соціальної стабільності) та комерційних (щодо захисту та подальшого розвитку господарської діяльності) в умовах війни та післявоєнного відновлення.

Швидкий розвиток інформаційних технологій у сфері адміністрування податків створив нові можливості для аналізу великих обсягів інформації та їх використання для підвищення ефективності контролюючих органів. Поява нових електронних сервісів дала змогу підвищити ефективність податкових перевірок на підготовчому та основному етапах. У зв'язку з цим були виявлені недоліки в роботі електронних ресурсів, наприклад: відсутність системи оцінки ризиків під час планування та проведення податкових перевірок; наявність часових обмежень, які унеможливають ефективність

проведення аналізу великих обсягів інформації; виявлення помилок під час розрахунку податкових і грошових зобов'язань, що зумовило накопичення суттєвих податкових ризиків, які призводять до значних нарахунків за результатами податкових перевірок; вплив «людського фактору» під час здійснення податкового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Становлення вітчизняної школи аудиту пов'язане із працями таких вчених як: К. Безверхий [1], О. Антонюк [3], Т. Каменська [5], О. Малишкін [7], Н. Манько [8], Н. Поддубна [1], Н. Проскуріна [11], Н. Шалімова [12], С. Шульга [14] та інші.

Більшість науковці досліджують питання зовнішнього та внутрішнього аудиту не акцентуючи значну увагу на електронному аудиті платників податку.

У своїй науковій праці К. Безверхий та Н. Поддубна досліджують інформаційне забезпечення для проведення електронного аудиту платників податків [1]. Т. Supriadi, S.Mulyani вивчають питання впровадження електронного аудиту в Індонезії та розкривають роль аудитора під час електронних перевірок платників податків. На думку авторів, система е-аудиту призначена для перевірки бухгалтерських операцій, які обробляються в електронному середовищі, використання аналізу, оцінювання та тестування методів аудиту за допомогою комп'ютеризованих інструментів [2].

Дмитренко Е. акцентує увагу на принципах організації електронного аудиту платників податків [4]. Водночас Г. Білецька у своїх наукових працях досліджує проблемні питання нормативно-правового регулювання електронного аудиту в Україні [10]. Авторка І. Подік розкриває методику формування спеціального формату електронної податкової звітності, яка буде забезпечувати фіскальним органам безперешкодне отримання відомостей від платників податків для проведення ефективної податкової перевірки [9]. Науковиці І. Штулер й І. Подік пропонують алгоритм

проведення електронного аудиту на основі розробленого аудиторського файлу [13].

Вважаємо, що більшість вітчизняних учених не розкривають потребу в електронному аудиті платників податків під час війни.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є вивчення принципів організації та етапів проведення електронного аудиту платників податків в умовах воєнного стану.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є: 1) нормативно-правове забезпечення щодо регулювання питання електронного аудиту у період дії воєнного стану; 2) праці вітчизняних та зарубіжних вчених, що проводять свої науково-практичні дослідження у царині обліку, оподаткування та аудиту. За результатами проведеного дослідження були використані наступні наукові методи: теоретичного узагальнення та групування (для розкриття сутності електронного аудиту та принципів його організації); формалізації, аналізу та синтезу (зادля формування етапів проведення електронного аудиту платників податків); логічного узагальнення результатів (формулювання висновків).

Виклад основного матеріалу. Відмінністю електронного аудиту (далі – е-аудит) від вітчизняного є використання цифрових методів аналізу електронної облікової інформації задля перевірки правильності розрахунку суб'єктами господарювання податків і зборів.

Запровадження е-аудиту в країнах Європейського союзу відбулося ще в середині 2000-х років. Першою країною, де було введено електронний аудит є Португалія. З 2008 року всі великі платники податків Португалії на добровільній основі звітувалися перед контролюючими органами, подаючи електронний аудиторський файл. На сьогодні е-аудит використовуються контролюючими органами таких країн, як Австрія, Литва, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Норвегія, Польща, Португалія, Швеції.

Якщо проаналізувати пострадянські країни то запровадження е-аудиту відбулося в Азербайджані ще в 2012 році. Позитивними рисами е-аудиту є:

скорочення часу працівників фіскальних органів на участь у податкових перевітках; виявлення контролюючим органом фактів ухилення платників від сплати податків.

На думку І. Подік, е-аудит – це перевірка бухгалтерських операцій, яка проводиться в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів із використанням методів аудиту [9]. Дослідниця Г. Білецька звертає увагу, що е-аудит проводиться через використання електронних форм податкової звітності, документообігу з використанням бухгалтерського програмного забезпечення [10, с. 38]. Водночас Е. Дмитренко розглядає е-аудит, як різновид аудиторської перевірки, яка полягає у проведенні фіскальними органами аналізу фактичного стану справ щодо достовірності податкової звітності і правильності ведення податкового обліку платником податків із застосуванням інформаційних технологій [4, с. 81].

Отже, можемо зробити висновок, що е-аудит – це електронна перевірка податкової звітності платника податків, яка проводиться органами державної податкової служби із використанням програмного забезпечення.

З урахуванням, викладеного вище пропонуємо виокремити суттєві ознаки е-аудиту в порівнянні з іншими видами перевірок (рис. 1).

Вважаємо, що запровадження е-аудиту в Україні в умовах воєнного стану дасть можливість: удосконалити ризик-орієнтовані підходи під час проведення податкових перевірок суб'єктів господарювання; підвищити швидкість та точності результатів податкових перевірок платників податків; платникам самостійно перевіряти податкову звітність та виявляти допущені помилки і неточності; зменшити кількість запитів платників податків до контролюючих органів; зменшити правопорушення та судові спори у частині податкового законодавства; мінімізувати особисті контакти між платником податків та посадовими особами контролюючих органів.

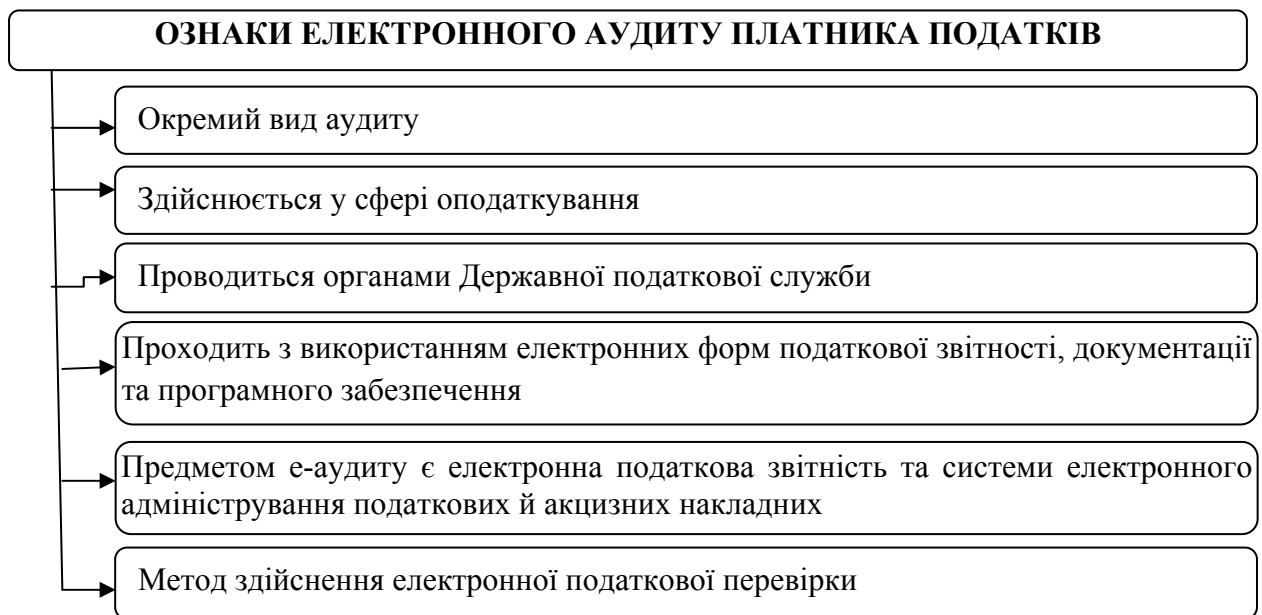


Рис. 1. Ознаки електронного аудиту платників податків*

**Джерело: розроблено на основі [4, с. 82]*

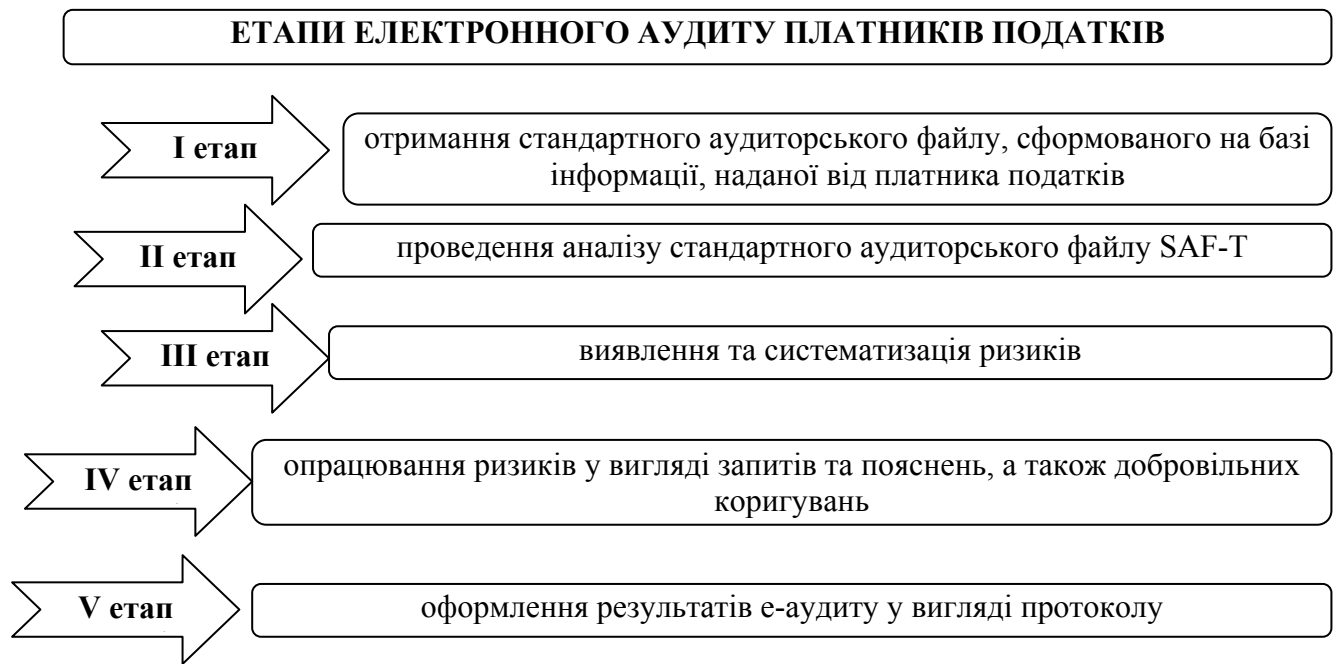
Е-аудит як і будь-яка податкова перевірка повинен ґрунтуватися на принципах, характеристика яких представлена в табл. 1.

Таблиця 1. Принципи організації електронного аудиту*

№ з\п	Назва принципу	Коротка характеристика
1.	Превентивність	Своєчасне та оперативне виявлення помилок під час розрахунку податкових зобов'язань платниками податків
2.	Результативність	Підвищення ефективності та точності відбору платників й операцій для проведення податкових перевірок
3.	Автоматизація	Використання спеціалізованого програмного забезпечення для здійснення аналізу
4.	Ризик-орієнтованість	Акцент на перевірці ризикованих операцій в рамках контрольно-перевірочної роботи
5.	Прозорість	Мінімізації «людського фактору»

**Джерело: узагальнено автором на основі [6]*

Проведення е-аудиту платників податків в Україні в умовах воєнного стану пропонуємо здійснювати у розрізі наступних етапів (рис. 2).



**Рис.2. Етапи проведення електронного аудиту платників податків
в умовах воєнного стану***

**Джерело: розроблено автором на основі [6]*

Здійснення електронного аудиту платників податків на основі податкового аудиторського файлу відбувається у кілька етапів. По-перше, суб'єкт господарювання здійснює формування даних у стандартному форматі електронної податкової звітності. Далі аудитор завантажує дані із захищеного сервера та розпочинає їхній аналіз за допомогою спеціального програмного забезпечення. А вже після завершення контрольних процедур платник податків отримує протокол аудиту, в якому містяться висновки, зроблені під час електронної податкової перевірки.

Впровадження у практичну діяльність електронного аудиту вітчизняних платників податків відбулася з 1 січня 2023 року в тестовому режимі, а вже з 1 січня 2025 року в обов'язковому порядку.

Головним документом, який формується під час електронного аудиту є аудиторський файл SAF-T – стандартизований файл, який буде містити достовірні дані про наявність та стан активів, власного капіталу і зобов'язань, а також зміни у фінансово-господарському стані платника податків за певний

період. Аудиторський файл SAF-T є легким у використанні та призначені для здійснення заходів податкового контролю із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення. Використання механізму SAF-T надасть можливість органам Державної податкової служби безперешкодно отримувати дані для проведення ефективної податкової перевірки і мінімізувати будь-які додаткові запити інформації.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Таким чином, проведені дослідження дали змогу окреслити організаційні питання проведення електронного аудиту платників податків. Так, зокрема, було визначено ознаки е-аудиту, принципи його організації та етапи проведення вітчизняними платниками податків в умовах воєнного стану. Перспективами подальших наукових досліджень в даній тематиці є розкриття економічної сутності поняття «електронний аудит платника податку» та розроблення класифікації електронного аудиту.

Література

1. Bezverkhyi, K., Poddubna, N. Audit in the digital economy. *Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo*. 2022. № 4. pp. 81-90. DOI: [https://doi.org/10.31617/3.2022\(123\)07](https://doi.org/10.31617/3.2022(123)07).
2. Supriadi, T., Mulyani, S., Mulyadi Soepardi, E., Farida, I. Influence of Auditor Competency in Using Information Technology on the Success of E-audit System Implementation. *EURASIA Journal of Mathematics, Science and Technology Education*, 2019, 15(10) pp. 1-13.
3. Антонюк О.Р. Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Житомир. 2019. 38 с.
4. Дмитренко Є.С. Становлення та розвиток інституту електронної податкової перевірки суб'єктів господарювання в Україні. *Економіка та право*. 2022, № 1, С. 79-88.
5. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія. К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2010. 499 с.
6. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-prezentuye-koncepciuyu-e-audit-dlya-platnikov-podatkov> (Дата звернення: 12.02.2023).

7. Малишкін О.І. Облік і аудит податків: теорія, методологія, розвиток. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Київ. 2014. 38 с.

8. Манько Н.Ф. Доказовість професійного судження аудитора: теорія та практика. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Київ. 2020. 20 с.

9. Подік І.І. Електронний аудит як один із податкових інструментів подолання негативних наслідків та загроз для економіки України, спричинений пандемією Covid-19. *Економіка та держава*. № 6. 2020. С. 118-121.

10. Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Нормативно-правове забезпечення електронного аудиту в Україні: сучасний стан та перспективи. *Економіка та держава*. 2018. № 10. С. 37–41.

11. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія. К.:ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. 739 с.

12. Шалімова Н.С., Магопєць О.А., Письменна М.С., Бондар Ю.А., Іванков В.М. Концепція незалежності: зовнішній і внутрішній аудит : монографія. К.: Сова, 2012. 238 с.

13. Штулер І., Подік І. Алгоритм електронного аудиту на основі податкового аудиторського файлу. *Актуальні проблеми економіки*. 2018. № 10 (208). С. 94—104.

14. Шульга С.В. Аудиторська діяльність в Україні в умовах євроінтеграції: теорія, методологія, організація. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Київ. 2020. 39 с.

References

1. Bezverkhyi, K. and Poddubna, N. (2022), “Audit in the digital economy”, *Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo*, vol. 4, pp. 81-90. DOI: [https://doi.org/10.31617/3.2022\(123\)07](https://doi.org/10.31617/3.2022(123)07).

2. Supriadi, T., Mulyani, S., Mulyadi Soepardi, E., and Farida, I. (2019), “Influence of Auditor Competency in Using Information Technology on the Success of E-audit System Implementation”, *EURASIA Journal of Mathematics, Science and Technology Education*, vol. 15(10), pp. 1-13. DOI: <https://doi.org/10.29333/ejmste/109529>.

3. Antoniuk, O. (2019), “Methodology and organization of the process of performing audit services”, *Abstract of the dissertation for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences*, Zhytomyr, Ukraine.

4. Dmytrenko, E. (2022), "Formation and development of the institute of electronic tax audit of economic entities in Ukraine", *Economics and law*, vol. 1, pp. 79-88. DOI: <https://doi.org/10.15407/econlaw.2022.01.079>.
5. Kamenska, T. (2010), *Vnutrishnij audyt. Suchasnyj pohliad* [Internal audit. Modern view], SE "Inform.-analyt. Agency", Kyiv, Ukraine.
6. Ministry of Finance of Ukraine (2020), "Concept of implementation of electronic audit (e-audit) for taxpayers", available at: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-prezentuye-koncepciyu-e-audit-dlya-platnikiv-podatniv> (Accessed 12 Feb 2023).
7. Malyskin, O. (2014), "Accounting and auditing of taxes: theory, methodology, development", *Author's abstract of the dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences*, Kyiv, Ukraine.
8. Manko, N. (2020), "Probability of auditor's professional judgment: theory and practice". *Abstract of the dissertation for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences*, Kyiv, Ukraine.
9. Podik, I (2020), "Electronic audit as one of the tax tools for overcoming the negative consequences and threats to the economy of Ukraine caused by the Covid-19 pandemic", *Economy and the State*, vol. 6, pp. 118-121.
10. Biletska, G. and Kovtunovych, N. (2018), "Normative and legal provision of electronic audit in Ukraine: current state and prospects", *Economy and the state*, vol. 10, pp. 37–41.
11. Proskurina, N. (2011), *Protsedurne zabezpechennia audytu. Teoriia ta praktyka* [Procedural audit support. Theory and practice], SE "Inform.-analyt. agency", Kyiv, Ukraine.
12. Shalimova, N. (2012), *Kontseptsii nezalezhnosti: zovnishnij i vnutrishnij audyt* [The concept of independence: external and internal audit], Sova, Kyiv, Ukraine.
13. Stuler, I., and Podik I. (2018), "Electronic audit algorithm based on tax audit file", *Actual problems of the economy*, vol. 10 (2018), pp. 94 – 104.
14. Shulga, S. (2020), "Audit activity in Ukraine in the conditions of European integration: theory, methodology, organization", *Dissertation abstract for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences*, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 13.02.2023 р.