

О. А. Денисенко,
аспірант кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Державний торговельно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8478-6474>

Р. Ю. Овчарик,
к. е. н., доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Державний торговельно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6536-9712>

DOI: 10.32702/2306-6814.2024.11.132

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ Е-АУДИТУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

O. Denysenko,
Postgraduate student of the Department of Financial Analysis and Audit, State University of Trade and Economics
R. Ovcharyk,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Financial Analysis and Audit, State University of Trade and Economics

CONCEPTUAL FOUNDATIONS OF E-AUDIT OF TAXPAYERS

Входження України в Європейське співтовариство запроваджує новий підхід до обробки документів — електронний документообірот що базується на масовому оцифруванні даних, діджиталізації аудиту, бухгалтерського і податкового обліку тощо. Е-аудит посідає вагоме значення у системі інформаційних технологій, створює можливості для аналізу великих масивів економічної інформації на основі електронних документів, а також підвищує ефективність роботи контролюючих органів за рахунок запровадження електронних перевірок. Поява нових електронних сервісів забезпечує можливість суттєво підвищити ефективність е-аудиту. У статті розглянуто концептуальні основи е-аудиту платників податків. Удосконалення теоретичної суті поняття "е-аудит", розширення його мети, виділення елементів об'єкту е-аудиту дало можливість сформулювати концептуальну модель е-аудиту платників податків. Впровадження концепції в практику електронного аудиту забезпечить: підвищити точність арифметичних розрахунків, збільшити швидкість та ефективність системи оцінки ризиків під час проведення електронного аудиту; забезпечити вірогідний аналіз великих обсягів інформації та документів; знизити вплив "людського фактору" при проведенні податкового контролю; зменшити навантаження на платників податків та контролюючий орган. Автори доказали, що передумовою запровадження концептуальної основи електронного аудиту платників податків виступає: вдосконалення теоретичної суті "е-аудиту" платників податків з врахуванням системи кіберзахисту; вдосконалення мети е-аудиту платників податків із забезпеченням захисту інформації; визначення предмету е-аудиту платників податків; виокремлення складових елементів об'єкту е-аудиту платників податків та формування авторської концептуальної моделі е-аудиту платників податку. Наукові дослідження підтверджені на основі методів порівняння теоретичних підходів, абстрактного мислення, виокремлення основного тощо. Таке надало можливість удосконалити теоретичнусуть е-аудиту, переглянути його предмет, узагальнити об'єкт е-аудиту. Враховуючи вищесказане, автори дійшли висновку, що формування концепції електронного аудиту повинна базуватись на теоретичних засадах незалежного аудиту.

Ukraine's entry into the European Community introduces a new approach to document processing — electronic document flow based on mass digitization of data, digitalization of audit, accounting and tax accounting, etc. E-audit is of great importance in the information technology system, creates opportunities for the analysis of large arrays of economic information based on electronic documents, and also increases the efficiency of the work of regulatory bodies due to the introduction of electronic checks. The appearance of new electronic services provides an opportunity to significantly increase the effectiveness of e-audit. The article examines the conceptual foundations of e-audit of taxpayers. Improving the theoretical essence of the concept of "e-audit", expanding its purpose, highlighting the elements of the e-audit object made it possible to form a conceptual model of e-audit of taxpayers. The implementation of the concept in the practice of electronic audit will ensure: increase the accuracy of arithmetic calculations, increase the speed and efficiency of the risk assessment system during electronic audit; provide a reliable analysis of large volumes of information and documents; reduce the impact of "on the human factor" during tax control; reduce the burden on taxpayers and the supervisory body. The authors proved that the prerequisite for the introduction of the conceptual basis of electronic audit of taxpayers is: improvement of the theoretical essence of "e-audit" of taxpayers taking into account the cyber protection system; improvement of the purpose of e-audit of taxpayers with provision of information protection; determination of the subject of e-audit of taxpayers; selection of constituent elements of the object of e-audit of taxpayers and formation of the author's conceptual model of e-audit of taxpayers. Scientific research is confirmed on the basis of methods of comparing theoretical approaches, abstract thinking, highlighting the main one, etc. This made it possible to improve the theoretical essence of e-audit, revise its subject, and generalize the object of e-audit. Taking into account the above, the authors came to the conclusion that the formation of the concept of electronic audit should be based on the theoretical foundations of independent audit.

Ключові слова: е-аудит платників податків, мета е-аудиту, кібербезпека е-аудиту, предмет е-аудиту, модель е-аудиту платників податків.

Key words: e-audit of taxpayers, purpose of e-audit, e-audit cyber security, e-audit subject, model of e-audit of taxpayers.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Вирішення проблеми підвищення якості та ефективності організації аудиту податків стало особливо актуальним в умовах розвитку корпоративного управління і збільшення кількості зацікавлених користувачів у такій інформації на основі використання комп'ютерних прикладних програм, хмарних технологій, систем електронного урядування. Запровадження на законодавчому рівні електронного аудиту (е аудиту) платників податків дозволило вирішити ряд завдань, які стосувалися: ризик-орієнтованого підходу на попередньому та перевірконому етапах; покращенню оперативності, точності та ефективності результатів електронних податкових перевірок суб'єктів господарювання; скороченню кількості запитів платників податків до контролюючих податкових органів з питань нарахування і сплати податків; зменшення правопорушень у сфері податкового законодавства, судових спорів та особистих контактів між платником податків та органами Державної податкової служби, що дозволило знизити вплив "людського фактору".

Розроблена і впроваджена в практику Міністерством фінансів України концепція електронного аудиту для платників податків [3] має на меті перехід до якісно но-

вого рівня контрольно-перевірочної роботи. Доцільно зауважити, сьогодні концепція функціонує, але не в повній мірі враховуючи концептуальні основи аудиту, як форми незалежного контролю.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ І НА ЯКІ СПИРАЄТЬСЯ АВТОР, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ ОЗНАЧЕНА СТАТТЯ

Наукові дослідження в частині аудиту податків та електронного аудиту займалися такі вчені: А. Асадов [36], О. Артюх [6], К. Безверхий [37], Т. Безуглова [8], Г. Білецька [9], В. Бондар, Л. Бойко [11], Г. Булкот, А. Вольних, М. Горбачик, А. Герасимович, С. Дерев'янко [18], О. Додонов, Н. Дорош [16], М. Живко, Н. Ковтунович, О. Кудирко, М. Кузнєцова, Б. Мельничук, К. Назарова, В. Негоденко, Р. Овчарик, О. Петрик [32], Н. Поддубна, І. Подік, М. Шигун та ін.

Основний напрям досліджень у їх працях: роль аудиту платників податків, необхідність запровадження е-аудиту, його мета і завдання. Проведені дослідження засвідчили, більшість науковців у своїх працях не зосереджують увагу на концептуальних основах е-аудиту платників податків, що сьогодні є вкрай необхідним. На

нашу думку, розробка і вдосконалення науково-обґрунтованої концепції податкового е-аудиту в Україні забезпечить можливість організувати податковий е-аудит за єдиними підходами, допоможе сформувати концептуальні підходи з проведення е-аудиту платників податків, а у майбутньому сформує його загальну модель.

Розвиток цифрових технологій, комплексне оцифрування даних, надав можливість впровадити в аудиторську діяльність новий вид аудиту е-аудит. Його використання, спрощує порядок обробки податкової інформації, зменшує витрати часу на проведення контрольних перевірок, знижує витрати грошових коштів на адміністрування податків, підвищує виявлення порушень податкового законодавства платниками податків. Це підкреслює перспективність використання е-аудиту платників податків в Україні. Проте, інститут е-аудиту сьогодні перебуває в стадії зародження. Чинним законодавством не в повній мірі узгоджено категоріальний апарат, наукова література не повністю конкретизує теоретичні тлумачення, мету, об'єкти дослідження тощо. Таке призводить до плутанини у формуванні загальної концепції електронного аудиту, визначення його завдань, цілей і строків виконання.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою даного дослідження є визначення концептуальних основ е-аудиту платників податків, що базується на передовому міжнародному досвіді з метою розвитку його теоретичних завдань і удосконалення їх на основі запропонованих власних елементів концепції е-аудиту.

Таблиця 1. Порівняння теоретичної суті поняття "е-аудиту"

Автор	Теоретична суть
Податковий кодекс України (п. 75.1 ст. 75)	Е-перевірка – перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку [1]
Коментар до ІПК ДПСУ від 21.07.2021 № 2855/ІПК/99-00-07-08-01-06	Е-аудит – складова частина документальної перевірки великих платників податків, яка зобов'язує подання великими платниками податків на запит контролюючого органу під час проведення перевірки стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) [4]
Внутрішньо-Європейська Організація Податкових Адміністрацій (ЮТА)	Е-аудит – це верифікація та перевірка бухгалтерських операцій, яка здійснюється в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів, використовуючи аналітичні, оціночні та тестові методи аудиту [38]
Білецька Г.М. Ковтунович Н.Л.	Е-аудит – аудит, який здійснюється через електронні форми податкової звітності, документообіг та відповідні комп'ютеризовані програми аналізу даних та файлів бухгалтерського обліку [10]
Додонов О.Г. Горбачик М.Г. Кузнєцова М.Г.	Е-аудит – застосування інформаційних технологій аудитором у процесі проведення перевірки інформації, сформованої в середовищі комп'ютерної інформаційної системи клієнта, на базі оцінки ризиків, притаманних такому середовищу [20]
Дмитренко Е.С.	Е-аудит – вид аудиту, що полягає у перевірці та аналізі органами контролю фактичного стану справ щодо достовірності податкової звітності і правильності ведення податкового обліку із застосуванням інформаційних технологій [19]
Подік І.І. Живко М.О. Вольних А.І.	Е-аудит – перевірка бухгалтерських операцій, що здійснюються в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів із використанням аналітичних, оціночних та тестових методів аудиту [33]

Джерело: узагальнено авторами.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБґРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Дослідження концептуальних основ е-аудиту платників податків доцільно розпочати із його теоретичної суті і виділення його складових. Аналіз останніх досліджень тлумачення суті "е-аудит" дав можливість узагальнити (табл. 1).

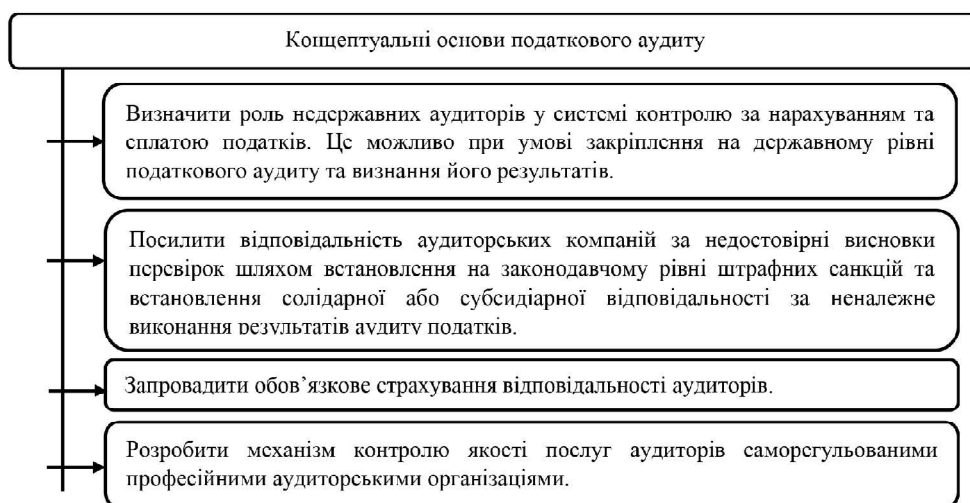


Рис. 1. Ефективність концептуальних основ організації податкового аудиту

Джерело: [34, с. 27].

Таблиця 2. Дослідження мети аудиту платників податків

Автор	Мета аудиту
МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»	Підвищення ступеня довіри користувачів до фінансової звітності, що досягається через висловлювання аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи фінансової звітності [2]
О. Артюх	Допомога у дотриманні податкової дисципліни; оцінка показників податкової звітності відповідно до норм чинного податкового законодавства; виявлення та аналіз порушень в частині нарахування і сплати податків і зборів до бюджету; висловлення незалежної аудиторської думки щодо достовірності обліку і звітності в системі оподаткування; профілактика порушень в податковій сфері [6]
Н. Анфіногентова	Упередження платниками податків порушення податкового законодавства шляхом проведення комплексу заходів з планування, організації, проведення та аналізу перевірок податкової звітності, консультативної та роз'яснювальної роботи та роз'яснювальної роботи [5]
Б. Костюк	Комплексна та незалежна перевірка податкового обліку підприємства, яка проводиться задля визначення правильності нарахування й сплати податків та оцінювання податкових ризиків у діяльності платника податків [26]
Т. Воїнова	Проведення перевірок фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування задля встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам господарської діяльності й надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [13]
Н. Гордієнко, О. Харламова, Ю. Мізік, О. Конопліна	Під час проведення аудиту фінансової звітності аудитором досягаються поставлені загальні цілі: отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність загалом не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилок; надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію відповідно до отриманих результатів аудиту. Для досягнення загальних цілей аудиту що аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість своєчасно провести ефективний аудит [7]
Н. Мардус	Висвітлення аудитором звіту (думки) про відповідність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах [23]

Проведене порівняння визначень дає можливість стверджувати, суть "е-аудиту" в різних джерелах підкреслює його форму проведення, але не робить наголос на кібербезпеці, на умовах збереження інформації в мережі, що є вкрай важливим в умовах воєнного стану. Автори прийшли висновку і пропонують наступне тлумачення "е-аудиту" платників податків.

Електронний аудит (е-аудит) перевірка форм фінансової і податкової звітності з метою підтвердження достовірності їх показників у системі електронних форм за допомогою спеціалізованих комп'ютерних програм з урахуванням ключових консолів кібербезпеки, ліквідації наслідків кібератак і відновлення інформації (джерело: власна розробка О. Денисенко).

Таке тлумачення, на нашу думку, конкретизує визначення е-аудиту платників податків в системі електронної обробки даних, підкреслює роль і значення інформації, яка передається у розпорядження контролюючого органу і може бути захищена від небажаного користувача, зокрема в умовах воєнного стану.

Аналізуючи загальнонаукові підходи до концептуальних основ організації податкового аудиту, заслуговує увагу думка І. Риженко, який виділяє чотири складові ефективності його організації (рис. 1) [34, с. 27].

Вважаємо за необхідне зосередити увагу на тому, що формування мети е-аудиту платників податків є основою його концепції в системі аудиторського контролю. Аналіз наукової літератури (табл. 2) підкреслює, мета е-аудиту платників податків повинна базуватись на основі мети аудиту, як незалежної форми контролю з врахуванням особливостей роботи контролера у мережі комп'ютерних програм.

На основі вище викладеного, формується загальна ідея успішного е-аудиту платників податків яка полягає в інтеграції його цілей в систему управління діяльності суб'єкта господарювання. Порівнюючи цілеспрямоване позиціонування видів фінансового регулювання у сфері оподаткування, можна визначити їх спільні та відмінні риси (рис. 2).



Рис. 2. Цілі податкового та електронного аудиту платників податків: порівняльний аспект

Джерело: власна розробка О. Денисенко.

Таблиця 3. Аналіз підходів науковців щодо трактування предмету аудиту

Трактування предмету аудиту	Автори							
	Концептуальна основа якості аудиту [24]	Огічук М. [31, с. 231]	Гордієнко Н. [7, с. 43]	Гудайлюк З. [16, с. 7]	Петрик О. [32, с. 19]	Никифорок І. [30, с. 89]	Дорош Н. [21, с. 16]	Жук В., Мельник К. [22, с. 151]
Вивчення природи аудиторського забезпечення оцінювання звітної інформації підприємства	+							
Господарська і виробнича діяльність		+						
Господарські процеси, які відображені в облікових документах та звітності			+	+		+	+	
Фінансова звітність					+			
Вивчення природи аудиторської функціональності, що спрямована на зменшення не визначеності в економічному просторі та забезпечення сталого розвитку.								+
Уявна конструкція у вигляді позитивного судження аудитора про стан та дії об'єкта, які перебувають у сфері аудиторської оцінки.								+

Джерело: згруповано авторами на основі [7, 16, 19, 24, 31, 43, 89, 151, 30].

Таким чином, електронний аудит платників податків забезпечує: підвищення точності, швидкості та ефективності системи оцінки ризиків; налагоджує аналіз великих обсягів інформації та документів (у дуже обмежених часових рамках); прибирає вплив "людського фактору" при здійсненні податкового контролю; знижує навантаження на платників податків і контролюючий орган; гарантує збереження інформації та її захист від сторонніх користувачів.

Схема цільової візуалізації видів е-аудиту платників податків показує їх відмінності за основними напрямками: суб'єктом аудиту платників податків у контексті податкового аудиту може бути незалежний сертифікований аудитор, натомість в е-аудиті суб'єктом виступає Державна податкова служба; висловлення незалежної думки аудитора щодо стану ведення обліку та звітності в оподаткування платника податку вимогам чинного законодавства притаманно податковому аудиту, натомість застосування елементів е-аудиту дозволить контролюючому органу виявити ризикові операції.

На основі методу порівняння, автори удосконалили мету е-аудиту платників податків, яка полягає у підтвердженні достовірності показників у системі електронних форм фінансової і податкової звітності за допомогою спеціалізованих комп'ютерних програм, що забезпечені консоллями кібербезпеки, можливістю ліквідації наслідків кібератак і відновлення інформації.

Слід зауважити, що сформована авторами мета е-аудиту платників податків окреслює систему взаємопов'язаних функцій, спрямованих на досягнення конкретних цілей аудиторського процесу в комп'ютерному середовищі.

Досягнення поставленої мети е-аудиту платників податків неможливо без визначення таких елементів, як предмет та об'єкт. Згідно методології наукових досліджень об'єкт і предмет дослідження виступають категоріями наукового процесу та мають між собою загальні і локальні зв'язки, в яких виділяють об'єкт і його частину, що є предметом дослідження. Тобто об'єкт є первинним по відношенню до предмету дослідження. В табл. 3 представлені результати огляду наукової та навчальної літератури з аудиту в частині визначення предмету аудиту та його інтерпретації на предмет електронного аудиту платників податків.

Дослідження засвідчують той факт, що таке різноманітне сучасного трактування предмету аудиту відображає різне ставлення науковців до його змісту в системі контролю. Підхід до традиційного аудиту в цілому, а не до окремих його компонентів призводить до загального визначення предмету аудиту без розкриття його конкретної природи. Предметом електронного податкового аудиту є облікова інформація про діяльність платника податку, на підставі якої формується податкова звітність щодо елементів конкретних податкових платежів в системі електронної обробки даних. Задля визначення предмету е-аудиту платників податків доцільно проаналізувати погляди вчених на поняття "предмет податкового аудиту". На сьогодні поняття "податковий аудит", "е-аудит платників податків" на законодавчому рівні не врегульовані в повному обсязі. На нашу думку, це призводить до неоднозначності трактування термінів та викривлення інформації.

На рис. 3 представлено підходи вітчизняних науковців до визначення предмету податкового аудиту.

Таким чином, відсутність єдиного ставлення науковців [6, 14, 15, 17, 27, 28] до визначення предмету податкового аудиту залишається відкритим питанням: що вважати предметом — діяльність платників податків, їх облік чи фінансову звітність? Дослідження свідчать, що наукові публікації у сфері е-аудиту платників податків не відображають питання щодо визначення предмету е-аудиту. Пропонуємо розглядати предмет е-аудиту з точки зору предмету електронної податкової перевірки. Відповідно до норм Податкового кодексу України [1], документальною невідомою позаплановою електронною перевіркою вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків із незначним ступенем ризику до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку.

Сьогодні в Україні діє ризик-орієнтований підхід до податкових перевірок. Основним принципом такого підходу є посилення податкових перевірок щодо платників податків, які можуть порушувати податкове законодавство та підвищувати соціальні ризики. Електронні податкові перевірки покликані мінімізувати перешкоди для діяльності суб'єктів господарювання. Основна мета — проводити перевірку документів в електронному вигляді без контакту з працівниками податкової служби та платниками податків. Предметом електронних податкових перевірок є перевірка реєстрів бухгалтерського обліку платника податку щодо своєчасності достовірності, повноти нарахування та сплати податків та зборів [33, с. 161]. Предметом е-аудиту платників податків є діяльність та податкові зобов'язання платника податку, які перевіряються за допомогою електронних технологій. Виходячи з цього, предмет е-аудиту платників податків має ґрунтуватися на перевірці законності та достовірності: показників фінансової і податкової звітності платника податків; відповідності заявлених платником податків доходів та витрат із фактичним фінансовим транзакціям; правильності розрахунку та сплати податків, дотримання чинного податкового законодавства. Таке формулювання предмету е-аудиту платників податків не буде суперечити філософському тлумаченню предмету пізнання, оскільки

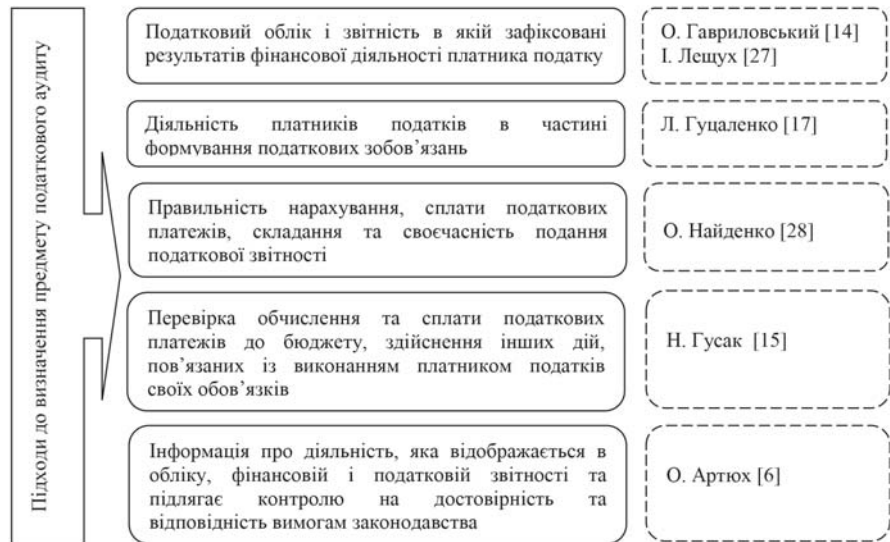


Рис. 3. Підходи науковців до визначення предмету податкового аудиту

Джерело: узагальнено авторами на основі [6, 14, 15, 17, 27, 28].

відображає сукупність досліджуваних ознак (законність, достовірність, доцільність) через вираз — інформацію про діяльність платника податку. Таким чином, предмет е-аудиту платників податків формується на основі взаємозв'язку його компонентів. Виходячи із вищевказаного пропонуємо розглядати взаємозв'язок між компонентами предмету електронного аудиту платників податків в узгодженій системі (рис. 4).

Важливим є те, що предмет е-аудиту формується в залежності від об'єктів аудиту в електронному середовищі, тому при визначенні предмету е-аудиту платників податків доцільно одночасно досліджувати варіацію його об'єктів (табл. 4).

Узагальнення і систематизація результатів дослідження у сфері е-аудиту дозволили визначити такі об'єкти: об'єкти закупівель і продажу платника податку; облікова інформація щодо руху основних засобів та запасів; податкові різниці, які виникають при обчислення об'єкта оподаткування з податку на прибуток; дані про податкові платежі та фінансова та податкова звітність.

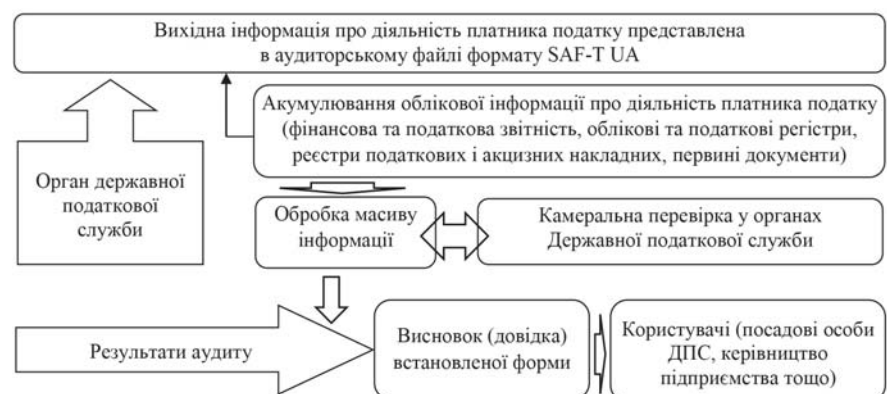


Рис. 4. Взаємозв'язок компонентів предмету е-аудиту платників податків

Джерело: власна розробка О. Денисенка.

Таблиця 4. Огляд підходів вчених щодо трактування об'єкту аудиту

Трактування об'єкту аудиту	Автори							
	Н. Дорош [21 с.16]	М. Огічук [31 с.231]	В. Немченко [29 с.36]	С. Деревинко [18, с.28]	Е. Дмитренко [19 с.50]	Т. Безуглова [8, с.28]	З. Гуцайлюк [16 с.16]	І. Никифорак [30, с.23]
Система обліку і внутрішнього контролю підприємства в поєднанні з інформаційними системами	+							
Активи і пасиви підприємства, які формуються у процесі здійснення господарської діяльності		+						
Господарські процеси			+					
Інформаційне забезпечення явищ та процесів здійснення суб'єктом господарювання діяльності, яка відображена в обліковій системі в кількісному та вартісному вираженні				+				
Інформація про окремі факти господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, що відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної структури і підлягає кількісній та вартісній оцінці					+			
Окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні або інші сторони функціонування системи, що вивчають, стан яких може бути оцінений кількістю і якістю						+		

Джерело: узагальнено авторами на основі [8, 16, 18, 19, 21, 29, 30, 31, 32].

На рис. 5 узагальнено складові елементи об'єкту е-аудиту платників податків.

Дослідження мети, завдань, предмета, об'єкта е-аудиту дало можливість сформулювати концептуальну модель е-аудиту платників податків (рис. 6).

Запропонована концептуальна модель е-аудиту платників податків сприятиме вирішенню основних цілей

та завдань, що стоять перед контролюючими органами; дозволить конкретизувати предмет та об'єкт е-аудиту платників податків, а також виокремити етапи організації е-аудиту, обґрунтувавши застосовувані аудиторські процедури, що надасть можливість оптимізувати процес перевірки та розробити рекомендації платнику податку щодо усунення виявлених порушень.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Розвиток цифрових технологій потребує вдосконалення системного підходу до проведення контрольних перевірок фіскальних органів шляхом запровадження електронного аудиту платників податків. Використання е-аудиту має вагомий потенціал, оскільки значно підвищує рівень контролю та дозволяє завчасно виявляти потенційне шахрайство або несанкціоновану поведінку платника податків.

Проведені дослідження дали можливість узагальнити, що сучасний стан е-аудиту має ряд недоліків, до яких слід віднести: низький рівень точності системи оцінки ризиків, яка застосовується під час проведення податкових перевірок; аналіз

надзвичайно великих обсягів паперових документів, передбачених чинним законодавством; неефективне виявлення помилок і перекручень під час проведення розрахунку податкових зобов'язань; наявність впливу людського фактору під час здійснення податкового контролю.

Передбачається, що впровадження Концепції е-аудиту платників податків забезпечить можливість ви-

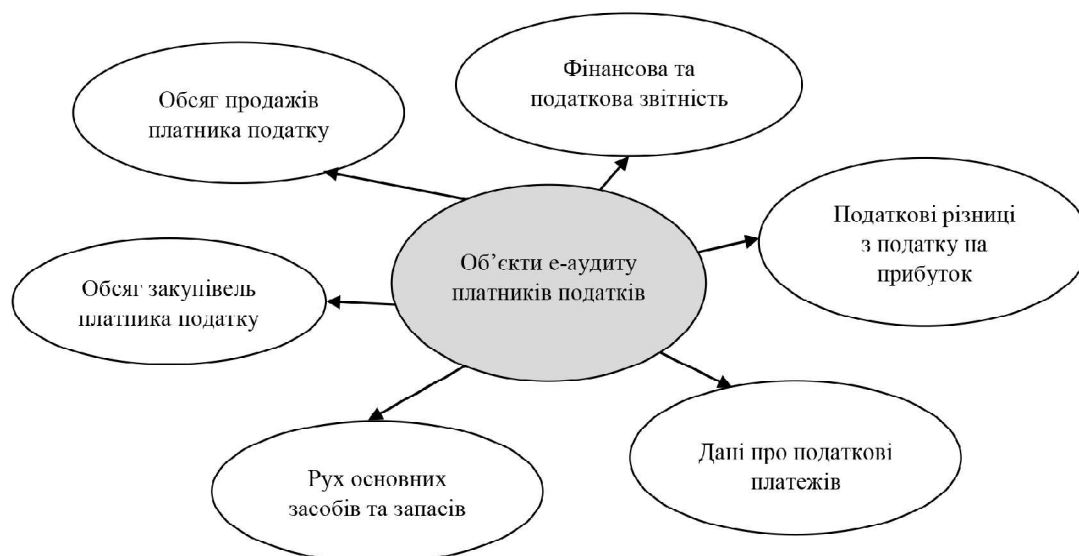


Рис. 5. Складові елементи об'єкту е-аудиту платників податку

Джерело: власна розробка О. Денисенка.

користання передових технологій під час здійснення податкового контролю і сприятиме вирішенню таких завдань, як: вдосконалення ризик-орієнтованих підходів на всіх етапах перевірки; підвищить швидкість, точність та ефективність результатів е-аудиту; створить можливості самоперевірки платників податків; зменшить чисельність податкових запитів до платників податків; знизить рівень правопорушень і судових спорів; зменшить особистий контакт між платником податків та контролюючим органом; створить додаткові можливості у напрямі виявлення податкових правопорушень з метою їх оперативного вирішення.

Удосконалення концептуальної основи е-аудиту платників податків ґрунтувалось на: вдосконаленні теоретичної суті "е-аудит" платників податків з врахуванням системи кібербезпеки; вдосконалення мети е-аудиту платників податків із забезпеченням його захисту; визначення предмету е-аудиту платників податків; виокремлення складових елементів об'єкту е-аудиту платників податків та формування авторської концептуальної моделі е-аудиту платників податку.

Запропоновані пропозиції нададуть можливість: вдосконалити організацію електронного аудиту платників податків, підвищити рівень точності результатів е-аудиту за рахунок більш точного тлумачення і виділення його основної мети; посилити рівень захисту об'єктів е-аудиту від несанкціонованого впливу сторонніх користувачів.

Література:

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту".
3. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. Сайт Міністерства фінансів України. 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
4. Е-аудит та SAF-T UA стукають у двері великих платників /. Коментар до ІПК ДПСУ від 21.07.2021 № 2855/ІПК/99-00-07-08-01-06 URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2021/08/e-audit-ta-saf-t-ua-stukayut-u-dveri-velykykh-platnykiv.html>
5. Анфіногентова Н. Й. Аналіз контрольно-перевірочної роботи державної податкової служби України. Вісник соціально економічних досліджень: збірник наукових праць. 2010. Вип. 38. С. 22—27.

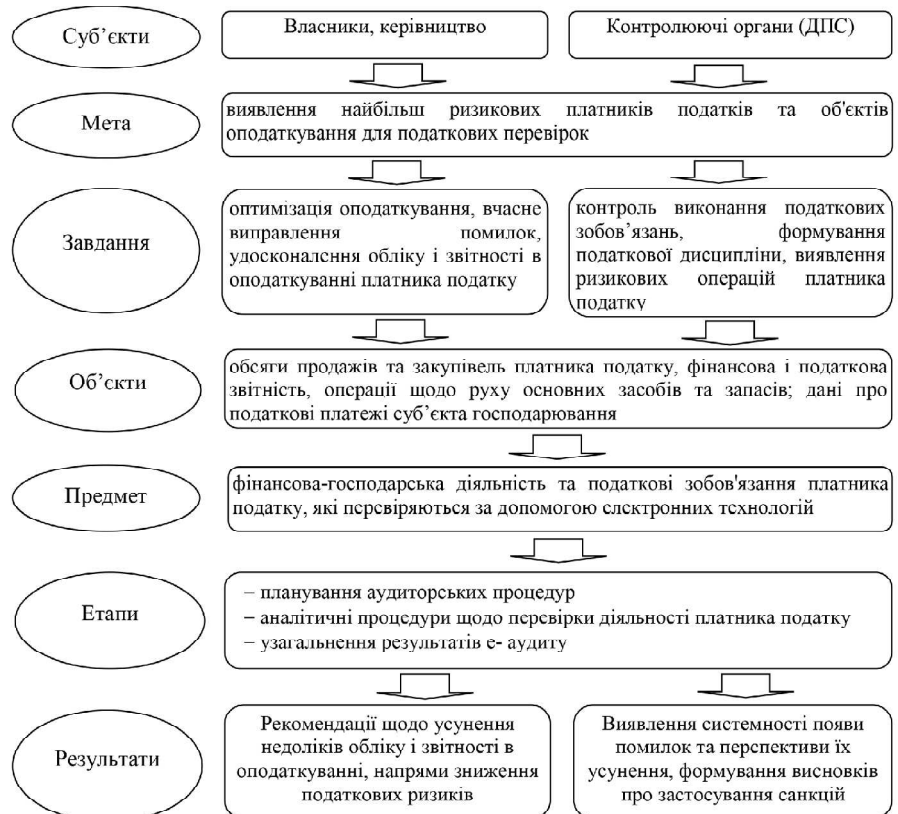


Рис. 6. Концептуальна модель е-аудиту платників податків

Джерело: власна розробка О. Денисенка.

6. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія. Одеса: Видавничий дім "Гельветика", 2018. 412 с.

7. Аудит: методика і організація: навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. — 2-ге вид. перероб. і доп. — Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. — 319 с.

8. Безуглова Т. Г., Усик Н. С. Організація і методика аудиту: навч. посіб. К.: Університет "Україна", 2007. 371 с.

9. Білецька Г. М. Окремі аспекти проведення е-аудиту: SAF-T та вибір спеціалізованого програмного забезпечення. Фінансове право. 2017. С. 10—16.

10. Білецька Г. М., Ковтунович Н. Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 3. С. 107—110.

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

12. Внутрішньо-Європейська Організація Податкових Адміністрацій (IOTA). Офіційний сайт.

13. Воїнова Т. С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні. Бізнес Інформ. 2009. № 12. С. 120—122.

14. Гавриловський О. С. Система податкового контролю в Україні. Всеукраїнський науково-виробничий журнал "Сталий розвиток економіки". 7'2012. С. 65—68.

15. Гусак Н. Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств. Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2007. 320 с.
16. Гуцайлюк З. В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань). Тернопіль: Економічна думка, 2002. 190 с.
17. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
18. Дерев'янка С. І. Основи аудиту: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2016. 380 с.
19. Дмитренко Е. С. Електронний аудит платників податків: проблеми запровадження в Україні. Київський часопис права. 2021. № 1. С. 46—51. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/48569dccc-6188-4750-9e4a-91148b8cda3f/content>
20. Додонов О.Г., Горбачик М.Г., Кузнєцова М.Г. Інформаційне суспільство: технології та безпека. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 4. С. 166—170.
21. Дорош Н. Визначення предмета та об'єктів видів аудиту. Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка: серія: Економіка. 2011. Вип. 130. С. 15—17.
22. Жук В., Мельник К. Предмет аудиту: вдосконалення методології пізнання. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2020. Вип. 4. С. 150—168.
23. Конспект лекцій Організація і методика аудиту для спеціальностей 071 "Облік і оподаткування", другого (магістерського) рівня денної і заочно-дистанційної форми навчання, / уклад. Н. Ю. Мардус. — Х.: НТУ "ХПІ", 2020 р. — 72 с.
24. Концептуальна основа якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016—2017 рр. Ч. 3. с. 73. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditufbclid=IwAR3PCFIqK2h2JWuybx2->
25. Коротун В. Електронний аудит за міжнародними стандартами. Фінансовий контроль. 2018. № 3. С. 37—38.
26. Костюк Б. В. Організація податкового аудиту на підприємстві. Економіка і регіон. 2015. № 1. С. 124—129.
27. Лещух І. В. Теоретико-методологічні основи дослідження податкового контролю в Україні. Сучасний стан та перспективи розвитку економіки України: Матеріали XXVIII міжнародної науково-практичної конференції, (Львів, 2—3 серпня 2013 року). Громадська організація "Львівська економічна фундація". Львів: ЛЕФ, 2013. С. 113—116.
28. Найдено О. Є. Податковий контроль: навч. посіб. Х.: Вид. ХНЕУ, 2012. 224 с.
29. Немченко В. В. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник. К.: Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
30. Никифорак І. Проблеми дефініції предмета аудиту. Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років: матеріали науково-практичної конференції, 26—27 квітня 2013 р. Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2013. 152 с.
31. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: навч. посібник. — К.: Алерта, 2012. 664 с.
32. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.06.04. Київ. нац. екон. ун-т. К., 2004. 34 с.
33. Подік І. І., Живко М. О., Вольних А. І. Електронний аудит на основі податкового аудиторського файлу: світовий досвід та українські перспективи. Соціально-правові студії. 2018. Вип. 1. С. 158—166.
34. Риженко І. Є. Податковий аудит як засіб забезпечення контрольних функцій держави у сфері оподаткування. Економіка розвитку. 2010. № 1 (53). С. 26—28.
35. Слюсаренко В. Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні. Монографія. Ужгород: "УжНУ", 2014. 200 с.
36. Asadov, A. (2015). E-audit and minimization of risks of the tax evasion. Azerbaijan Tax Journal, 1 (121, 117-126 [in English]
37. Bezverkhyy K., Poddubna N. Audit in the digital economy. Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo. 2022. № 4. pp. 81—90.
38. The Intra-European Organization of Tax Administrations. EU — E-Audit Road Map (Version3) — Standards for Auditors working in the area of Electronic Audit. 2014 [Електронний ресурс]. URL: <http://www.iota-tax.org/publications/iota-report-fortax-administrations---audit-procedures---edp-audit.html>

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 05 May 2024).
2. IFAC (2016), "General objectives of an independent auditor and conducting an audit in accordance with International Auditing Standards", available at: [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](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) (Accessed 05 May 2024).
3. Ministry of Finance of Ukraine (2020), "Concept of introduction of electronic audit (e-audit) for taxpayers", available at: 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 (Accessed 05 May 2024).
4. Shekera, V. (2021), "E-audit and SAF-T UA are knocking on the doors of large payers", available at: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2021/08/e-audit-ta-saf-t-ua-stukayut-u-dverivelykykh-platnykiv.html> (Accessed 05 May 2024).
5. Anfinohentova, N.Y. (2010), "Analysis of the audit work of the State Tax Service of Ukraine", Visnyk sotsialno ekonomichnykh doslidzhen: zbirnyk naukovykh prats, vol. 38, pp. 22—27.
6. Artiukh, O.V. (2018), Podatkovyi audyt u systemi finansovoho kontroliu [Tax audit in the financial control system], Vydavnychiy dim "Helvetyka", Odesa, Ukraine.
7. Hordiienko, N.I. Kharlamova, O.V. Mizik, Yu.I. and Konoplina, O.O. (2017), Audyt: metodyka i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization], KhNUMH im. O. M. Beketova, Kharkiv, Ukraine.

8. Bezuhlova, T.H. and Usyk, N.S. (2007), *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and audit methodology], Universytet "Ukraina", Kyiv, Ukraine.
9. Biletska, H.M. (2017), "Separate aspects of conducting an e-audit: SAF-T and the choice of specialized software", *Finansove pravo*, pp. 10—16.
10. Biletska, H.M. and Kovtunovych, N.L. (2017), "Regarding the features of global trends in the introduction and implementation of e-audit", *Porivnialno-analitychne pravo*, vol. 3, pp. 107—110.
11. Boiko, L.M. and Pustiak, O.V. (2013), "Theoretical foundations of computer audit. Communal management of cities", *Komunalne hospodarstvo mist. Poltavskiy natsionalnyi tekhnichnyi universytet im. Yurii Kondratiuka*, vol. 108, pp. 385—389.
12. Vnutrishno-Yevropeiska Orhanizatsiia Podatkovykh Administratsii (IOTA). Ofitsiyni sait.
13. Voinova, T.S. (2009), "Formation of theoretical foundations of tax audit in Ukraine", *Byznes Ynform*, vol. 12, pp. 120—122.
14. Havrylovskiy, O.S. (2012), "Tax control system in Ukraine", *Vseukrainskyi naukovo-vyrobnychiy zhurnal "Stalyi rozvytok ekonomiky"*, vol. 7, pp. 65—68.
15. Husak, N.B. (2007), *Kontrol podatkovykh orhaniv za diialnistiu pidpriemstv* [Control of tax authorities over the activities of enterprises], Tsentri uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
16. Hutsailiuk, Z.V. (2002), *Audyt (teoriia, metodyka, zbirnyk zavdan)* [Audit (theory, methodology, collection of tasks)], Ekonomichna dumka, Ternopil, Ukraine.
17. Hutsalenko, L.V. (2009), *Derzhavnyi finansovy kontrol* [State financial control], Tsentri uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
18. Derevianko, S.I. (2016), *Osnovy audytu* [Fundamentals of auditing], Tsentri uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
19. Dmytrenko, E.S. (2021), "Electronic audit of taxpayers: problems of implementation in Ukraine", *Kyivskiy chasopys prava*, vol. 1, pp. 46—51, available at: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/48569dcc-6188-4750-9e4a-91148b8cda3f/content> (Accessed 05 May 2024).
20. Dodonov, O.H., Horbachyk, M.H. and Kuznietsova, M.H. (2008), "Information society: technologies and security", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 4, pp. 166—170.
21. Dorosh, N. (2011), "Definition of the subject and objects of audit types", *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu im. T. Shevchenka: seriia: Ekonomika*, vol. 130, pp. 15—17.
22. Zhuk, V. and Melnyk, K. (2020), "Subject of the audit: improvement of the methodology of cognition", *Visnyk Ternopilskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, vol. 4, pp. 150—168.
23. Mardus, N.Yu. (2020), *Konspekt lektsii Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Synopsis of lectures Organization and audit methodology], NTU "KhPI", Kharkiv, Ukraine.
24. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "Conceptual framework of audit quality: key elements that create an environment for audit quality. International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services", available at: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audytu?fbclid=IwAR3PCFlq-K2h2JWyybx2> (Accessed 05 May 2024).
25. Korotun, V. (2018), "Electronic audit according to international standards", *Finansovy kontrol*, vol. 3, pp. 37—38.
26. Kostyuk, B.V. (2015), "Organization of a tax audit at the enterprise", *Ekonomika i rehion*, vol. 1, pp. 124—129.
27. Leshchukh, I.V. (2013), "Theoretical and methodological foundations of tax control research in Ukraine", *Suchasnyi stan ta perspektivy rozvytku ekonomiky Ukrainy: Materialy XXVIII mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii* [The current state and prospects for the development of the economy of Ukraine: Materials of the 25th international scientific and practical conference], Hromadska orhanizatsiia "Lvivska ekonomichna fundatsiia". LLeF, Lviv, Ukraine, pp. 113—116.
28. Naidenko, O.Ye. (2012), *Podatkovy kontrol* [Tax control], KhNEU, Kharkiv, Ukraine.
29. Nemchenko, V.V. (2012), *Audyt (Osnovy derzhavnoho, nezalezhnoho profesiinoho ta vnutrishnoho audytu)* [Audit (Fundamentals of state, independent professional and internal audit)], Tsentri uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
30. Nykyforak, I. (2013), "Problems of the definition of the audit subject", *Rozvytok nauky i audytorsko diialnosti v Ukraini za 20 rokiv: materialy naukovo-praktychnoi konferentsii* [Development of science and audit activities in Ukraine over 20 years: materials of the scientific and practical conference], Ternopilskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet. Ternopil, Ukraine.
31. Ohiichuk, M.F. (2012), *Audyt: orhanizatsiia i metodyka* [Audit: organization and methodology], Alerta, Kyiv, Ukraine.
32. Petryk, O.A. (2004), "Status and prospects of audit development in Ukraine: methodological and organizational aspects", *Abstract of Doctor dissertation, Economy*, Kyiv. nats. ekon. un-t., Kyiv, Ukraine.
33. Podik, I.I. Zhyvko, M.O. and Volnykh, A.I. (2018), "Electronic audit based on the tax audit file: world experience and Ukrainian perspectives", *Sotsialno-pravovi studii*, vol. 1, pp. 158—166.
34. Ryzhenko, I.Ye. (2010), "Tax audit as a means of ensuring control functions of the state in the field of taxation", *Ekonomika rozvytku*, vol. 1 (53), pp. 26—28.
35. Sliusarenko, V.Ye. (2014), *Audyt: suchasnyi stan ta perspektivy rozvytku na Ukraini* [Audit: current state and development prospects in Ukraine], UzhNU, Uzhhorod, Ukraine.
36. Asadov, A. (2015), "E-audit and minimization of risks of the tax evasion", *Azerbaijan Tax Journal*, vol. 1 (121), pp. 117—126.
37. Bezverkhyy, K. and Poddubna, N. (2022), "Audit in the digital economy", *Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo*, vol. 4, pp. 81—90.
38. The Intra-European Organization of Tax Administrations (2014), "EU — E-Audit Road Map (Version3) — Standards for Auditors working in the area of Electronic Audit", available at: <http://www.iota-tax.org/publications/iota-report-fortax-administrations---audit-procedures---edp-audit.html> (Accessed 05 May 2024).

Стаття надійшла до редакції 15.05.2024 р.