

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2021.1.7>**Дмитренко Е. С.,**

доктор юридичних наук, професор,

професор кафедри адміністративного та фінансового права

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

emiliadmitrenko@gmail.com

ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ: ПРОБЛЕМИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті з'ясовано проблеми запровадження електронного аудиту платників податків в Україні.

Визначено роль електронного аудиту у механізмі справляння податків в Україні. Вона полягає у спрощенні оброблення інформації, зменшенні часу на проведення податкових перевірок, зниженні витрат на адміністрування контрольної діяльності у цій сфері, у ефективному виявленні порушень податкового законодавства.

Акцентовано увагу на перспективність широкого застосування електронного аудиту платників податків в Україні. Однак зазначено, що на сьогодні цей інститут фактично перебуває на етапі становлення, оскільки у законодавстві України не визначено його поняття та сутність.

У статті на основі норм чинного законодавства та наукових джерел з'ясовано, що електронний аудит платників податків – це 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.

Зазначено, що особливістю електронного аудиту платників податків є використання під час процедури податкової перевірки електронної форми податкової звітності – стандартного податкового аудиторського файлу (Standard Audit File for Tax (SAF-T)). Проаналізовано досвід зарубіжних країн щодо проведення електронного аудиту на основі податкового аудиторського файлу та акцентовано увагу на використанні різних варіантів його підготовки і подання у різних країнах.

Окремо охарактеризовано процес становлення електронного документообігу у сфері оподаткування в Україні. Визначено підстави для прийняття електронного документа, якими є, зокрема, його відповідність затвердженому формату, підтвердження електронного цифрового підпису платника податків та його посадових осіб.

У статті з'ясовано особливості проведення документальної невізної позапланової електронної перевірки за заявою платника податків (електронної перевірки). Запропоновано доповнити Главу 8 «Перевірки» Податкового кодексу України положеннями про особливості проведення електронної перевірки, а також про умови та порядок надання і використання інформації, необхідної для її здійснення.

Акцентовано увагу на використанні у сфері оподаткування низки електронних сервісів та програмних продуктів, які можуть слугувати основою для формування SAF-T в Україні. Також зазначено можливість із урахуванням рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку в Європі (ОЕСР) та стандарту SAF-T розроблення вітчизняного податкового аудиторського файлу та його відповідного стандарту шляхом внесення змін до законодавства і створення спеціального програмного забезпечення.

Ключові слова: електронний документообіг у сфері оподаткування, електронний аудит платників податків, електронна перевірка, податковий аудиторський файл, електронні сервіси у сфері оподаткування.

Dmytrenko E. S. Electronic audit of taxpayers: problems of implementation in Ukraine

Abstract. The article clarifies the implementation problems of electronic audit of taxpayers in Ukraine.

The role of electronic audit in the mechanism of tax collection in Ukraine is determined. It is to simplify the processing of information, reduce the time for tax audits, reduce the cost of control activities administration in this area, effectively detect tax violations.

Emphasis is placed on the prospects of widespread use of electronic audit of taxpayers in Ukraine. However, it is noted that today this institution is actually at the stage of formation, as the legislation of Ukraine does not define its concept and essence.

The article, based on current legislation and scientific sources, clarifies that electronic audit of taxpayers is a type of audit, which consists in checking and analyzing the relevant state of affairs on the accuracy of tax reporting and correctness of tax accounting using information technology.

It is noted that the peculiarity of electronic audit of taxpayers is the use during the tax audit of the electronic form of tax reporting – standard tax audit file (Standard Audit File for Tax (SAF-T)). The experience of foreign countries in conducting electronic audits based on the tax audit file is analyzed and attention is focused on the use of different options for its preparation and submission in different countries.

The process of electronic document flow development in the field of taxation in Ukraine is separately described. The grounds for the adoption of an electronic document are determined, which are, in particular, its compliance with the approved format, confirmation of the electronic digital signature of the taxpayer and his officials.

The article clarifies the peculiarities of conducting a documentary on-site unscheduled electronic audit at the request of the taxpayer (electronic audit). It is proposed to supplement Chapter 8 "Audits" of the Tax Code of Ukraine with provisions on the features of electronic audits, as well as the conditions and procedure for providing and using the information necessary for its implementation.

Emphasis is placed on the use in the field of taxation of a number of electronic services and software products that can serve as a basis for the formation of SAF-T in Ukraine. It is also possible to develop a domestic tax audit file and its corresponding standard by amending the legislation and creating special software, taking into account the recommendations of the Organization for Economic Cooperation and Development in Europe (OECD) and the SAF-T standard.

Key words: *electronic document flow in the field of taxation, electronic audit of taxpayers, electronic audit, tax audit file, electronic services in the field of taxation.*

Постановка проблеми. В інформаційному суспільстві працювати з великим масивом інформації неможливо без цифрових технологій, які останнім часом активно використовуються у сфері оподаткування. Інтенсивний розвиток цифрових технологій сприяв зокрема впровадженню у цю сферу електронного аудиту. Його застосування, безумовно, спрощує оброблення податкової інформації, зменшує час на проведення податкових перевірок, знижує витрати на адміністрування податків, сприяє більш ефективному виявленню порушень податкового законодавства. Усе зазначене свідчить про перспективність широкого застосування електронного аудиту платників податків в Україні. Однак на сьогодні цей інститут е-аудиту фактично перебуває на етапі становлення, оскільки у законодавстві України не визначено його поняття, сутність та особливості, що свідчить про актуальність означеної проблематики.

Метою статті є з'ясування проблем запровадження електронного аудиту платників податків в Україні.

Стандослідження. Окреслену проблематику досліджували такі науковці, як: Білецька Г. М., Вольних А. І., Горбачик М. Г., Додонов О. Г., Живко М. О., Ковтунович Н. Л., Кудирко О. М., Кузнецова М. Г., Подік І. І. та ін. [1].

Виклад основного матеріалу. Питання аудиту в цілому як методу проведення фінансового контролю розкрито у нормах окремих законів України. Так, у Законі України «Про аудит

фінансової звітності та аудиторську діяльність» йдеться про аудит фінансової звітності, який здійснюють аудитори та аудиторські фірми. Його сутністю є перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та (або) консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. Зазначена перевірка стосується юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи [1, ст. 1]. Натомість у Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» визначено поняття державного фінансового аудиту – як перевірка та аналіз органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [2, ст. 3].

Як уже зазначалося, у законодавстві України на сьогодні не визначено поняття електронного аудиту платників податків. У наукових джерелах електронний аудит визначають як перевірку бухгалтерських операцій, що здійснюються в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів

із використанням аналітичних, оціночних та тестових методів аудиту [3]. О.Г. Додонов, М.Г. Горбачик, М.Г. Кузнєцова поняття «електронний аудит» трактують як застосування інформаційних технологій аудитором у процесі проведення перевірки інформації, сформованої в середовищі комп'ютерної інформаційної системи клієнта, на базі оцінки ризиків, притаманних такому середовищу тощо [4, с. 167].

На нашу думку, із урахуванням норм проаналізованого вище законодавства та наукових джерел електронний аудит платників податків можна визначити – як 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.

Варто зазначити, що позитивною стороною впровадження цього виду аудиту є автоматизація процесу податкових перевірок, яка не тільки сприяє виявленню ухилень від сплати податків, а й дозволяє зменшити витрати на їх адміністрування. Іншою (не менш важливою) перевагою електронного аудиту платників податків, безумовно, є значне скорочення часу на його проведення, оскільки здійснюється з використанням цифрових методів аналізу електронної податкової інформації. Також важливо, що під час електронного аудиту платників податків не лише своєчасно виявляються, а й виправляються й усуваються помилки у веденні податкового обліку та звітності. Саме тому цей вид електронного аудиту має великі перспективи для використання під час податкового контролю.

Аналізований вид аудиту платників податків характеризується певними особливостями. На них, зокрема, вказали Г.М. Білецька, Н.Л. Ковтунович, зазначивши, що такий аудит здійснюється через електронні форми податкової звітності, документообіг та відповідні комп'ютеризовані програми аналізу даних та файлів бухгалтерського обліку [5, с. 108].

Особливістю електронного аудиту платників податків є й та, що під час процедури податкової перевірки використовується стандартний податковий аудиторський файл – Standard Audit File for Tax (SAF-T). Він є уніфікованим стандартизованим форматом надання платниками податків податкової інформації в електронному

вигляді до органів контролю. Зазначимо, що такий файл призначений для здійснення заходів податкового контролю із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення.

Запровадження цього спеціального стандарту електронної звітності у 2005 р. Комітетом з фіскальних питань Організації економічного співробітництва та розвитку в Європі (ОЕСР) вважають початком впровадження електронного аудиту платників податків [5, с. 108]. Аналіз зарубіжного досвіду свідчить, що країни в основному дотримуються рекомендацій ОЕСР, однак формат стандартного аудиторського файлу та вибір спеціалізованого програмного забезпечення, за допомогою якої він здійснюється, можуть бути відмінними. На сьогодні його використовують Австрія, Болгарія, Литва, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Норвегія, Польща, Сінгапур (вперше почала використовувати з 2005 р.), Португалія, Швеція (Таблиця 1) [6].

Досвід зарубіжних країн засвідчує, що проведення електронного аудиту платників податків на основі податкового аудиторського файлу відбувається в декілька етапів. Так, під час першого етапу здійснюється формування платником податків у встановлений законодавством термін (на вимогу фіскального органу) даних у форматі SAF-T. Ці дані надаються до фіскального органу із використанням спеціальних алгоритмів шифрування даних із високим рівнем криптографічної стійкості. На цьому етапі також складається протокол здавання-приймання конфіденційної інформації.

Під час другого етапу аудитором завантажуються дані із захищеного сервера та здійснюються контрольні-перевірочні процедури шляхом їх аналізу за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення (ACI, IDEA, SESAM тощо). Змістом третього етапу є отримання платником податків після завершення контрольних-перевірочних процедур протоколу аудиту із висновками за результатами електронної податкової перевірки [7].

Цінним вбачається досвід Азербайджанської Республіки щодо запровадження системи електронного аудиту платників податків. Так, у 2006 році було створено Автоматизовану податкову інформаційну систему (AVIS), у 2007 р. – веб-сайт Міністерства податків Азербайджанської Республіки,

а згодом – систему «Онлайн-діловодство», які активно почали використовуватися з 2013 року з метою виявлення податкових ризиків під час податкових перевірок. Досвід Азербайджанської Республіки свідчить, що час проведення таких перевірок скоротився у півтора рази, а ймовірність виявлення фактів ухилення від податків збільшилася до 90-95 відсотків [8].

При внесенні змін до законодавства України важливо використати досвід регулювання цих питань у Податковому кодексі Азербайджанської Республіки. Зокрема цей кодифікований акт містить норми про: е-аудит бухгалтерської, фінансової звітності платників податків, який проводиться у стандартному аудиторському електронному форматі; порядок складання та зберігання електронних документів; запровадження електронних рахунків-фактур; е-аудит – як податкову перевірку, проведену шляхом забезпечення прямого чи дистанційного доступу до фінансових (бухгалтерських) даних платника податків, що зберігаються в електронному форматі. В інших нормах зазначено, що податкові органи мають право перевіряти, а також отримувати від платників податків дані бухгалтерського обліку в електронному форматі, вимагати для цілей е-аудиту надання інформації, що зберігається на електронних носіях платника та електронних носіях [9].

Варто також зазначити, що Міністерством податків Азербайджанської Республіки розроблено окремий нормативний акт, а саме Правила проведення електронного аудиту. Цим документом визначено, що такий аудит проводиться на основі відповідного рішення податкового органу протягом – 15 днів з метою вивчення достовірності звітності [10].

Щодо України, то одними із перших кроків у цьому напрямі було прийняття у 2003 р. Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг». Так, у статті 5 цього Закону України визначено поняття електронного документа – як документа, що містить інформацію, зафіксовану у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити, а у статті 13 міститься перелік вимог, додержання яких є обов'язковим при зберіганні електронних документів. Зміст норм цього Закону свідчить, що електронний документ, який підготовлено відповідно до вимог чинного законодавства та який містить усі необхідні реквізити, має таку саму юридичну силу, як і документ у паперовому вигляді [11, статті 5,13].

Із прийняттям Податкового кодексу України (ПК України) було урегульовано питання щодо організації електронного документообігу у сфері оподаткування. Так, у нормі статті 42 ПК України зазначено, що плат-

Таблиця 1

Міжнародний досвід впровадження податкових аудиторських файлів

| Країна (Country) | Назва податкового аудиторського файлу (Name) | Рік впровадження податкового аудиторського файлу (First version) | Програмне забезпечення, що використовується для аналізу (Software) |
|------------------|--|--|--|
| Сінгапур | IAF | 2005 | ACI |
| Португалія | SAF-T (PT) | 2008 | IDEA |
| Австрія | SAF-T (AT) | 2009 | ACI |
| Люксембург | FAIA full | 2008 | SAP ERP |
| Німеччина | E-Bilanz | 2011 | IDEA |
| Болгарія | SAF-T | 2014 | ACI (IC «Контроль») |
| Нідерланди | XML Audit File Financial (XAF) | 2014 | ACI |
| Норвегія | SAF-T Financial 1.2 | 2014 | ACI, SESAM Франція Fichier des Ecritures Comptables (FEC) |
| Швеція | Standard Import Export (SIE) XML | 2014 | ACI, SESAM |
| Литва | SAF-T | 2015 | SESAM (IC ESKORT) |
| Польща | JPK VAT | 2016 | ACI |

ники податків можуть реалізувати свої права та обов'язи шляхом заповнення, перевірки та подання документів і в електронній формі засобами електронного зв'язку [12, ст. 42].

Розвиток електронного документообігу спричинив потребу внести зміни у ПК України. Так, статтю 45 ПК України було доповнено пунктом 45.3, відповідно до якого платник податків може обрати спосіб взаємодії з контролюючим органом засобами електронного зв'язку в електронній формі. За таких умов він зобов'язаний повідомити контролюючому органу свою електронну адресу (адреси) шляхом внесення цієї інформації до своїх облікових даних через електронний кабінет [12, ст. 45].

Загальні вимоги щодо надання платниками податків документів в електронній формі, що пов'язані з предметом перевірки, визначено у ст. 85 ПК України. Йдеться про документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів [12, ст. 85]. Відповідно до внесених змін до перехідних положень ПК України електронні перевірки в Україні запроваджувалися поетапно: для платників податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, – з 01 січня 2014 р.; для суб'єктів господарювання мікро-, малого та середнього бізнесу – з 01 січня 2015 р.; для інших платників податків – з 01 січня 2016 р.

У подальшому відповідно до наказу Міністерства фінансів України було запроваджено інформаційно-телекомунікаційну систему «Електронний кабінет». Її метою є забезпечення електронної форми взаємодії платників податків та державних органів з контролюючими органами, надання (отримання) користувачам (користувачами) документів, інформації та послуг, передбачених ПК України [13].

Що стосується особливостей проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки за заявою платника податків (електронної перевірки), то вони визначені у статті 75 ПК України. Така перевірка проводиться за заявою, поданою платником податків з незначним ступенем ризику до контролюю-

чого органу, у якому він перебуває на податковому обліку на підставі поданих документів в електронному вигляді, що пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів [12, підпункт 75.1.2 пункту 75.1 статті 75]. Важливо, що формати документів для проведення електронної перевірки та інша інформація про порядок їх подання оприлюднюються на веб-порталі Державної податкової служби України у рубриці «Електронна перевірка».

Аналіз зазначених та інших норм ПК України свідчить, що на сьогодні не прийнято норм про запровадження електронного аудиту платників податків, в тому числі й про формування стандартного податкового аудиторського файлу. Водночас функціонує низка електронних сервісів, зокрема «Електронний кабінет», «Інформація з реєстрів», «Електронна звітність» та інші, поступово впроваджується електронна система управління ризиками при адмініструванні податків. У бухгалтерському обліку також використовуються окремі програмні продукти, які можуть слугувати основою для формування SAF-T. Йдеться, зокрема, про такі програми, як: IT-Enterprise, «Облік SaaS», Softpro, «Система ІС-ПРО», ПК «Універсал», SAP, АРМ «Базис», Microsoft Dynamics AX, «ІС:Підприємство». На базі зазначених сервісів цілком можливо створити програмне забезпечення для аналізу та перевірки податкових аудиторських файлів із урахуванням рекомендацій ОЕСР та відповідного стандарту SAF-T або ж розробити вітчизняний податковий аудиторський файл та його відповідний стандарт, внівши відповідні зміни до законодавства.

У визначенні перспектив впровадження електронного аудиту в Україні велике значення мало підписання 23 липня 2020 р. Меморандуму про взаєморозуміння між Україною як Позичальником та Європейським Союзом як Кредитором щодо отримання Україною макрофінансової допомоги. У пункті 2 Додатку І Меморандуму було окреслено шляхи реалізації податкової реформи, в тому числі розробку концепції та методології електронного податкового аудиту. З метою виконання зазначеного Міністерством фінансів України у 2020 році було розроблено Концепцію впровадження електронного аудиту для платників податків до 01 січня 2027 р. [14].

Впровадження Концепції, безумовно, сприятиме не лише вдосконаленню ризик-орієнтованих підходів під час здійснення податкового контролю, а й підвищенню швидкості та ефективності результатів податкових перевірок, зменшенню особистих контактів між платником податків та контролюючим органом, а, отже – зниженню впливу корупційних ризиків та «людського фактору». Окрім того, аналіз інформації, що передається від платника податків до контролюючого органу із використанням сучасних технологій, створить додаткові можливості для виявлення податкових правопорушень з метою їх оперативного припинення.

Безумовно, широке впровадження електронного аудиту платників податків в Україні можливо за умови прийняття відповідних змін до ПК України. Так, пропонуємо доповнити Главу 8 «Перевірки» ПК України положеннями про особливості проведення електронної перевірки, умови та порядок надання та використання

інформації, необхідної для її здійснення. Серед інших питань, які потребують вирішення під час впровадження цього виду аудиту в Україні, варто назвати потребу навчання фахівців контролюючого органу та роз'яснювальної роботи з платниками податків.

Висновки. Таким чином, запровадження електронного аудиту платників податків потребує: внесення змін до законодавства України; розроблення відповідного програмного забезпечення або адаптації існуючого, що використовується провідними країнами світу; розроблення вітчизняного податкового аудиторського файлу та його стандарту; навчання фахівців контролюючого органу; проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків. Зазначене, на наше переконання, дасть змогу виявляти ризики у сфері оподаткування, покращити якість та результативність податкового контролю, а, отже, – підвищити рівень дотримання норм податкового законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю: Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.
3. 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.
4. Додонов О.Г., Горбачик М.Г., Кузнєцова М.Г. Інформаційне суспільство: технології та безпека. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 4. С. 166–170.
5. Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 3. С. 107–110.
6. Електронний аудит на основі податкового аудиторського файлу: світовий досвід та українські перспективи. URL: http://www.sls.lvduvs.edu.ua/documents_pdf/arhiv/SPS_2018_1/24.pdf.
7. Organization for Economic Cooperation and Development. Guidance for the Standard Audit File-Tax, Version 2.0: Appendix B: SAF-T Schema version.
8. Asadov A. E-audit and minimization of risks of the tax evasion. *Azərbaycanın vergi jurnalı*. 2015. № 1 (121). URL: <http://vergi-jurnali.az/upload/File/2015-1.A.Asadov.pdf>.
9. Податковий кодекс Азербайджанської Республіки від 11 липня 2000 року № 905. URL: http://www.taxes.gov.az/uploads/qanun/2016/mecelle_rus.pdf.
10. Офіційний сайт Міністерства податків Азербайджанської Республіки. URL: <http://www.taxes.gov.az/?lang>.
11. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 року № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text>.
12. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
13. Про затвердження Порядку функціонування Електронного кабінету: Наказ Міністерства фінансів України від 14 липня 2017 року № 637. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0942-17#Text>.
14. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Концепція_e-аудит_30_11_2020.pdf.