

УДК 347.78(477)

DOI 10.33244/2521-1196.16.2021.67-74

Н. І. Репеха,

здобувач третього рівня вищої освіти,

Університет ДФС України

e-mail: n.repeha@ukr.net

ORCID ID 0000-0002-5901-7259

ЕЛЕКТРОННИЙ ПОДАТКОВИЙ АУДИТ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У статті розкриваються концептуальні особливості правового регулювання електронного аудиту.

Проаналізувавши поняття електронного аудиту як правової категорії в національній правовій системі, виділено три етапи розвитку зазначеного поняття в фінансовому праві України: підготовчий; запровадження електронного податкового та митного декларування і третій – введення в правову норму імперативного зобов'язання платників податків на подачу окремих елементів податкової звітності виключно в електронній формі.

В Україні вже зроблено перші кроки щодо реалізації проєкту електронного аудиту шляхом розробки Концепції впровадження електронного аудиту (e-аудиту) для платників податків. Враховуючи чіткі строки впровадження електронного аудиту та норми спеціального фінансового і податкового законодавства, констатується, що процедурні питання щодо внесення змін до Податкового кодексу України, підготовки ревізії інших нормативних актів щодо необхідності внесення змін у зв'язку із запровадженням електронного аудиту, розробка та підготовка пропозицій повинні бути закінчені до кінця 2021 року, а зміни до чинного законодавства розроблені, внесені в Верховну Раду України та прийняті до 1 липня 2022 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). Крім того, звертається увага на необхідність проведення комплексу заходів щодо підвищення кваліфікації аудиторів та спеціалістів контролюючих органів щодо особливостей проведення контрольних аудиторських заходів в електронній формі. Ще одним напрямом успішного запровадження електронного аудиту повинно стати напрацювання судової практики щодо визнання його результатів.

Ключові слова: *аудит, електронний аудит, правова категорія, інформатизація контрольної діяльності, податковий аудит, міжнародний досвід електронного аудиту, стандартний аудиторський файл.*

Мета статті. *Як впливає із тексту Меморандуму, ратифікованого Законом України, перед нашою державою стоїть завдання щодо розробки концепції та методології*

електронного податкового аудиту. Тому метою нашого дослідження є встановлення концептуальних особливостей правового регулювання електронного аудиту.

Постановка проблеми. 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 формують умови не тільки удосконалювати процеси взаємодії між учасниками суспільних відносин, вони створюють нові можливості щодо здійснення контролю за такими відносинами як на державному рівні, так і на рівні громадянського суспільства. Створюються умови для покращення та підвищення корисної дії функціонування контролюючих органів, крім того, 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. Водночас міжнародними експертами постійно звертається увага на розширення відкритості та прозорості рішень, особливо пов'язаних із державними фінансами. Так, у Меморандумі про взаєморозуміння між Україною як позичальником та Європейським Союзом як кредитором однією із умов надання кредиту стане оцінка реформ у 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 [1]. Крім того, у додатку 1 «Критерії структурних реформ» цього 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).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. 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 Г. 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 [2]. 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 (монархічної), колегіальної та судової (французької). Зокрема, визначає спільні та відмінні риси трьох найбільших моделей організації державного аудиту, зазначаючи, що вестмінстерська модель надає пріоритет гласності, наголошуючи у результатах роботи

на фінансовому стані і фінансовій 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, Греції та Кіпру [3].

Концепцію електронного аудиту вперше було запропоновано в концептуальному вигляді Організацією економічного співробітництва та розвитку в Європі. Саме в цьому документі було запропоновано впровадження спеціалізованого стандарту звітності в електронному вигляді – Standard Audit File for Tax (SAF-T). Ця 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 у 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 [4].

У своєму дослідженні щодо досвіду Азербайджану стосовно проведення електронного аудиту М. Кармаліта зазначає, 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. 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 [5].

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 і 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 таких програмних систем дало 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. Усі програмні апарати бухгалтерського обліку налаштовані на самоперевірку та математичний контроль за інформаційними показниками, що вносяться до системи. У 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 у супроводженні камеральної перевірки таких документів. Відповідно до Податкового кодексу України 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 цього виду податкових перевірок є те, що, відповідно до 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 [6]. 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. Сьогодні камеральні перевірки вже проводяться із залученням додаткових інформаційних баз даних, зіставленням цих інформацій та визначенням 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 сформувалася норма, яка забезпечувала подачу певного виду податкової декларації виключно в електронній формі. Відповідно, значна кількість інформації стала більш доступною для аналітики, перевірки та електронного аналізу під час проведення відповідних перевірок.

Сучасний стан розвитку інформаційних технологій, відповідного програмного забезпечення дає можливість не тільки проведення камеральних перевірок, а й податкового аудиту. Проте існує цілий ряд вимог щодо можливості проведення таких перевірок.

Для реалізації проєктів, 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 [7].

Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків визначає, що сучасний стан контрольно-перевірочної роботи має ряд недоліків, до яких віднесено:

- недостатню точність існуючої системи оцінки ризиків, яка використовується під час планування та проведення податкових перевірок;
- аналіз великих обсягів інформації/документів (зокрема 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 фактора під час здійснення податкового контролю.

Передбачається, що впровадження Концепції надасть 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 фактора;
- створення додаткових можливостей для виявлення тенденцій у здійсненні податкових правопорушень з метою їх оперативного вирішення.

Шляхами та способами вирішення 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 потрібно забезпечити виконання комплексних заходів за такими напрямками:

- 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 перевіркової 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.

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 і 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 і податкового законодавства, можна констатувати, що зміни до чинного законодавства повинні бути розроблені, внесені до Верховної Ради України та прийняті до 1 липня 2022 року.

Висновки. Отже, можемо зробити такі 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 підготовлений 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 у 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

програми 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. 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 № 825-IX. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2020. № 50. ст. 459.

2. Білецька Г. М. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. №3. С. 107–110.

3. Дмитренко В. І. Імплементация міжнародного досвіду державного аудиту для забезпечення економічної безпеки України. *АГРОСВІТ*. 2020. № 10. С. 65–70.

4. 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 жовтня 2018 року. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. С. 37–39. URL: http://ndifp.nusta.edu.ua/files/doc/2018_Zbirnik_tez_26_10_2018.pdf

5. 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 року. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. С. 13–16.

6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17, ст. 112.

7. 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

REFERENCES

1. Pro ratyfikatsiiu Memorandumu pro vzaiemorozuminnia mizh Ukrainoiu yak Pozychalnykom ta Yevropeiskym Soiuzom yak Kredytorom i Kredytnoi uhody mizh Ukrainoiu yak Pozychalnykom ta Natsionalnym bankom Ukrainy yak Ahentom Pozychalnyka ta Yevropeiskym Soiuzom yak Kredytorom (shchodo otrymannia Ukrainoiu makrofinansovoi dopomohy Yevropeiskoho Soiuzu u sumi do 1 miliarda 200 milioniv yevro): Zakon Ukrainy vid 25.08.2020 № 825-IX. *Vidomosti Verkhovnoi Rady (VVR)*. 2020. № 50. st. 459.

2. Biletska H.M. Shchodo osoblyvostei svitovykh tendentsii zaprovadzhennia ta zdiisnennia e-audytu. *Porivnialno-analitychne pravo*. 2017. № 3. S. 107–110.

3. Dmytrenko V. I. Implementatsiia mizhnarodnoho dosvidu derzhavnoho audytu dlia zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky Ukrainy. AHROSVIT. 2020. № 10. S. 65–70.
4. Mykytenko T. V. Mizhnarodnyi dosvid provedennia elektronnoho audytu ta yoho zaprovadzhennia v Ukraini. Elektronnyi audyt: svitovi nadbannia ta vitchyzniani realii: zb. materialiv nauk.-prakt. kruhloho stolu, 26 zhovt. 2018 r. Irpin: NDI fiskalnoi polityky, 2018. S. 37–39. URL: http://ndifp.nusta.edu.ua/files/doc/2018_Zbirnik_tez_26_10_2018.pdf
5. Karmalita M. V. Osoblyvosti provedennia elektronnoho audytu u zarubizhnykh krainakh: dosvid azerbaidzhanskoï respubliky // Elektronnyi audyt: svitovi nadbannia ta vitchyzniani realii: zbirnyk materialiv naukoivo-praktychnoho kruhloho stolu, 26 zhovtnia 2018 r. Irpin: NDI fiskalnoi polityky, 2018. S. 13–16.
6. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 2.12.2010 № 2755-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR). 2011. № 13–14, № 15–16, № 17, st. 112
7. Kontsepsiia vprovadzhennia elektronnoho audytu (e-audytu) dlia platnykiv podatkov. 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

N. I. Repeha. Electronic Tax Audit: Conceptual Features of Legal Regulation

Having analyzed the concept of electronic audit as a legal category in the national legal system, there are three stages of development of this concept in the financial law of Ukraine: preparatory; introduction of electronic tax and customs declaration and the third - introduction into the legal norm of the imperative obligation of taxpayers to file certain elements of tax reporting exclusively in electronic form. Ukraine has already taken the first steps to implement an electronic audit project by developing a Concept for the implementation of electronic audit (e-audit) for taxpayers. Given the clear deadlines for the introduction of electronic audit and the rules of special financial and tax legislation, it is stated that procedural issues regarding amendments to the Tax Code of Ukraine, preparation of revisions of other regulations on the need for changes in connection with electronic audit, development and preparation of proposals should be completed by the end of 2021, and amendments to current legislation must be developed, submitted to the Verkhovna Rada of Ukraine and adopted by July 1, 2022. Starting in 2022, it is necessary to introduce extensive information promotion in specialized media on the need to switch to electronic software accounting and training them on the formation of a standard audit file (SAF-T UA). In addition, attention is drawn to the need for a set of measures to improve the skills of auditors and specialists of regulatory authorities on the specifics of conducting control audit activities in electronic form. Another area of successful implementation of electronic audit should be the development of case law on the recognition of its results.

Keywords: *audit, electronic audit, legal category, informatization of control activity, tax audit, international experience of electronic audit, standard audit file.*

Стаття надійшла до редколегії 26 серпня 2021 року