



**Ганна Вікторівна БУЛКОТ**

к.е.н., доцент, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2657-2862>

e-mail: [Pyrcanna@ukr.net](mailto:Pyrcanna@ukr.net)

## Е-АУДИТ: ПРАКТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

У статті досліджено питання електронного аудиту (е-аудиту), а саме застосування комп'ютерів і комп'ютерного програмного забезпечення для отримання вигідних інформаційних даних з комп'ютерних систем установи. Розглянуто стадії реалізації електронного аудиту на базі податкового аудиторського файлу. Вказано основні можливості е-аудиту, а також результативне запровадження е-аудиту, яке вимагає для здійснення належних заходів як на державному рівні, так і на рівні підприємств, установ і організацій. Досліджено специфічні риси комп'ютерного аудиту, які нині здійснюються у рамках цифровізації. Запропоновано, що саме потрібно для початку інституту роботи е-аудиту для нашої країни.

**Ключові слова:** е-аудит, електронний аудит, запровадження електронного аудиту, податковий аудиторський файл, аудиторський файл

### ВСТУП

Пандемія, зумовлена COVID-19, спровокувала появу потреби у підготовці у найкоротші строки комплексів сукупних рішень, що ставлять собі за мету ліквідацію потрясінь у галузі охорони здоров'я, допомогу економічній сфері, поновлення довіри до ринків та гальмування ризиків фінансово-економічної стабільності. У даному процесі головна роль належить податковій системі держави, яка в середовищі порушення стійкого стану роботи більшості елементів національної економіки має гарантувати реалізацію балансу інтересів країни (стосовно надходжень до бюджету), народу (у частині охорони соціальної рівноваги) та підприємництва (охорона і перспективний розвиток господарської практики). Антиковідна політика у сфері податків повинна підтримувати зміцнення реальних сегментів економіки та національного господарства в цілому, надавати допомогу постраждалим домогосподарствам та підприємству, зменшити до мінімального рівня ефект карантинних обмежень, що визначає важливість та серйозність розшукування напрямів її покращення.

Водночас варто зважати, що нині цифрові технології грають важливу роль в багатьох областях людської життєдіяльності та здійснили вплив на діяльність майже усіх суспільних інститутів, не виключенням є і податкові органи. Необхідно зазначити, що закордонний досвід означив і зафіксував у нормативно-правових актах зміст електронного аудиту (е-аудиту), впроваджено електронний документообіг, підготовлено та прийнято формат файлу для задач е-аудиту у податковій сфері, а ще методи стосовно його проведення. Такі обставини дають підстави зазначити важливість дослідження проблеми актуального становища та законодавчої регламентації електронного аудиту у нашій державі, що має науково-прикладну значущість і вимагає неодмінного рішення.

Дослідженню проблем питань впровадження в Україні електронного аудиту розглядалося багатьма вче-

ними, серед них такі: Г.М. Білецька, О.М. Данилова, Т.С. Гайдучок, І.І. Подік, М.О. Живко та ін. [8, 11, 12]. Проте проблеми практики впровадження в Україні електронного аудиту досі залишаються дискусійними та потребують подальших досліджень.

**МЕТА** статті – аналіз процесу практики впровадження в Україні е-аудиту. Об'єктом дослідження є процес практики впровадження в Україні електронного аудиту. Предметом дослідження є теоретико-методологічні, методичні і прикладні аспекти процесу впровадження в Україні е-аудиту.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та теоретичною основою роботи є наукові праці вітчизняних та іноземних фахівців з процесу практики впровадження в Україні е-аудиту. У написанні статті використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: аналізу, синтезу, причинно-наслідкового зв'язку та системного підходу – у вдосконаленні е-аудиту; абстрактно-логічного та комплексного підходів – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу і аудиту, теорії і практики особливостей формування е-аудиту на підприємстві.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі акти України, національні нормативні документи, що регламентують процес бухгалтерського обліку та аудиту, теоретичні розробки науковців, монографії, автореферати кандидатських дисертацій, посібники, збірники наукових праць, матеріали наукових конференцій, наукові фахові та періодичні видання, Інтернет-ресурси.

### РЕЗУЛЬТАТИ

У нашій державі одним з ключових напрямів у процесі впровадження е-аудиту було ухвалення Урядом «Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки», яка передбачала здійснення комплексного реформування в галузі фінансів країни. Наприклад, пп. 4 п. 2 розд. І Плану за-

ходів з реалізації Стратегії, говорить «... з метою підвищення якості і результативності податкового адміністрування передбачено впровадження Міністерством фінансів спільно з Державною податковою службою електронного аудиту із використанням належного програмного забезпечення» [5, с. 38].

Е-аудит є спільним терміном, що містить в собі коло понять, зокрема аудит електронних даних; методологія комп'ютерного аудиту чи механізми комп'ютерного аудиту; перманентний аудит і пошук даних. Тобто це застосування комп'ютерів і комп'ютерного програмного забезпечення для отримання вигідних інформаційних даних з комп'ютерних систем установи. Головною розбіжністю між е-аудитом та традиційним, є те, що останній застосовується у національному просторі, а у процесі е-аудиту можливим є застосування комп'ютеризованих способів аналізу е-інформації, що знаходяться у первинних документах і документах, пов'язаних з бухгалтерією.

Електронний аудит може відбуватися, безпосередньо, як суцільна незалежна перевірка чи як сегмент процесу звичайного аудиту. Реалізація е-аудиту має чимало перспектив, оскільки суттєво збільшує ступінь нагляду і дає можливість заздалегідь розкрити можливе шахрайство чи недозволені дії [3, с. 8].

Використання е-аудиту є достатньо важким процесом, тому що дозволяє застосовувати актуальні інформаційні та цифрові технології з метою здійснення аудиторської роботи і професійних програм, що виконують аудиторську перевірку згідно з інформаційним комплексом і формуванням аудиторської оцінки, а отже є предметом спорів та різностороннього розгляду дослідників та практиків. Такі дискусії ведуться стосовно теоретичних основ конструкції результативної податкової системи, а також розроблення саме прикладних заходів, продуктивне впровадження яких дасть змогу збільшити ефективність адміністрування податків та наглядової функції фіскальних органів [1, с. 11].

Е-аудит найперше направлений на перевірку відповідності і повноти презентування у певних програмах (в е-середовищі) господарських дій бухгалтерського та податкового обліку, списків синтетичного і аналітичного обліку, перевірку бухгалтерських діянь (та їх основ походження), окреслення ймовірних відмінностей аналітичних та облікових даних. Вчасний е-аудит електронних документів, що пов'язані з обрахунками та оплатою податків і зборів, виконанням законів стосовно державної митної справи, валютної та іншої законодавчої бази, впливає на процес зменшення затрат часу на розшукування і коректування помилок. Також на основі електронного аудиту можлива перевірка правильності ведення обліку, і у випадку появи помилок є можливість вчасно їх виправити [3, с. 8].

Зміст інструменту е-аудиту полягає у застосуванні особливого виду електронної звітності, який допомагає вільно отримувати дані для здійснення результативної податкової перевірки і зводить до мінімуму будь-які додаткові запити інформаційних даних. Свідченням такого шаблону електронних даних є Standard Audit File for Tax (SAF-T). SAF-T було створено Організацією економічного співробітництва та розвитку в 2005 р. Після цього файл було змінено. Сьогодні

файл застосовується більшістю держав ЄС, а саме Литвою, Польщею, Королівством Люксембург, Нідерландами, Австрією та Португалією. Названі країни вважають, що в нього є більше плюсів порівнюючи з іншими типами нагляду в частині мінімізації часу здійснення перевірок і збільшення точності вияву свідчень ухилення від оплати податків [4, с. 120].

Функціонально класичний податковий файл аудиту містить у собі 4 розділи, а саме: «Заголовок», «Довідники», «Журнал бухгалтерських записів» та «Первинні документи». Українську версію аудиторського файлу варто поповнити п'ятим розділом «Фінансова звітність», оскільки факт існування названого розділу у файлі податкового аудиту допомагає наглядом органам реалізувати всеохоплюючий аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства стосовно правильності здійснення обліку відповідно до норм податково-бухгалтерської законодавчої бази, виконати оцінювання належності обрахування і повноти оплати податків і зборів, дослідити другорядні моменти у системі оподаткування [5, с. 39].

На основі висновків аудиторської перевірки формується певний результат. Результати про достовірність інформаційних даних, створені автоматизованою системою, потребують пошуку належних доказів і оцінювання надійності роботи комп'ютерної системи. Метою системи є: збільшити рівень фінансового нагляду, гарантувати прозорість здійснення бізнес-процесів; мінімізувати розходи на формування звітів; здійснити реальну оцінку ризиків і розробити проект діяльності суб'єкта господарювання [1, с. 21–22].

Головною метою розроблення SAF-T є формування та фіксація даних, створених і розташованих в інформаційній системі, що застосовується платником податків для здійснення бухгалтерського обліку (головна книга, дебіторська і кредиторські заборгованості, основні засоби, запаси тощо) у форматі, що є простим у реалізації і має на меті здійснення податкової е-перевірки із використанням спеціального програмного забезпечення аудиту. Конструкція і суть інформаційних даних в SAF-T файлі дає змогу податковому органу одержати дані, потрібні для результативного здійснення податкової е-перевірки, здійснити операції аналізу повною мірою і звести до мінімуму додаткові запити документів. Дане полегшення процесу опрацювання фінансової інформації платника податків привело до частого використання податковими службами різноманітних країн SAF-T як способу подачі облікових інформаційних даних в електронному вигляді [6, с. 160].

Необхідно звернути увагу на те, що реалізація е-аудиту на базі податкового аудиторського файлу здійснюється в декілька стадій. Найперше платник податків за вимогою податкового органу чи у зазначений законом строк реалізує створення та фіксацію інформаційних даних у форматі SAF-T та направляє їх до податкового органу. В даному процесі застосовуються спеціалізовані методи шифрування даних з великим ступенем криптографічної фіксації, а також формується протокол здачі-прийняття конфіденційний інформаційних даних. На другій стадії аудитор завантажує інформаційні дані із захищеного сервера та починає їх дослідження на основі спеціального програмного

забезпечення (таких як ACI, IDEA, SESAM тощо). Відтак, закінчивши контрольно-перевірочні операції платник податків одержує протокол аудиту, який містить результати, виконані в період податкової е-перевірки. Така операція електронного аудиту гарантує максимально передові і розвинуті взаємозв'язки між платниками податків і податковими органами [6, с. 162].

У національній науковій літературі зазначений приклад виконання е-аудиту на базі податкового аудиторського файлу, що містить в собі перевірку надійності та цілісності інформаційних даних SAF-T UA, наданих платником податків в електронному виді; нагляд за виконанням платником податків законодавчої бази про бухгалтерський облік та фінансову звітність, а також специфічних принципів податкової законодавчої бази; дослідження наявних розходжень і фіксування ризиків [4, с. 121].

На сьогодні е-аудит має великі можливості застосування, насамперед: зовнішніми аудиторами, які реалізують неодмінний аудит звітів фінансів; внутрішніми аудиторами в рамках класичного процесу внутрішнього аудиту; бухгалтерами підприємств, установ та організацій з перевірки вірності здійснення окремих процесів обліку, обрахунку податкових платежів тощо; вищою ланкою менеджменту підприємств в певних галузях діяльності, таких як фінанси та збут.

Результативне запровадження е-аудиту вимагає здійснення належних заходів як на державному рівні, так і на рівні підприємств, установ і організацій, як-от: трансформувати певні норми законодавчих актів країни з метою створення економічних інструментів регулювання е-аудиту; формування відповідного програмного забезпечення чи пристосування діючого, що реалізується передовими світовими державами; розроблення відповідних шаблонів електронних аудиторських файлів; організація освітніх програм (курсів, тренінгів) аудиторів та господарчих суб'єктів [3, с. 9].

Нині панування цифровізації окреслює такі специфічні риси комп'ютерного аудиту: задачі аудиту модифікуються на основі аналізу продуктивності та надійності роботи інформаційної системи; до об'єкта перевірки входять сегменти автоматизованої інформаційної системи, які розкривають надійність роботи, а також належність інформаційних даних, які створюються; здійснення перевірки у комп'ютерній інформаційній системі потребує динамічного використання комп'ютеризованих способів аудиту; потрібно брати до уваги факт того, що процес аудиторської перевірки у розвинутому полі комп'ютерного оброблення даних не вбачається можливим без аналізу надійності роботи автоматизованої інформаційної системи; розповсюдження інформаційних технологій аудиту призводить до цілісної або неповної автоматизації діяльності аудиторів [1, с. 21].

Кабінет Міністрів України ухвалив сформовані Міністерством фінансів зміни до Податкового кодексу та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» стосовно запровадження е-перевірок (електронний аудит).

Відповідно до змін платники податків матимуть обов'язок подавати до органів Державної податкової служби експортовані з вихідної системи обліку правдиві дані про факт існування та становище активів,

власного капіталу та зобов'язань.

І ще – модифікації фінансового стану платника податків за звітний рік у форматі типового аудиторського файлу (SAF-T) впродовж 60 календарних днів, що настають за останнім днем звітного року.

У Міністерстві фінансів зауважують, що такий обов'язок з'являтиметься у великих платників податків тільки з 01.01.2025 р., у платників ПДВ – з 01.01.2027 р.

Передбачається також відповідальність платників за неподання, невчасне подання або подання з неточностями типового аудиторського файлу (SAF-T) [7].

Наприклад, через неподання, невчасне подання, подання не повною мірою або з неточностями SAF-T визначає штрафні наслідки у розмірі: для великих платників податків – 100 мінімальних заробітних плат, встановленої з 1 січня звітного (податкового) року; для інших платників податків – 10 мінімальних зарплат, встановленої з 1 січня звітного (податкового) року.

У Міністерстві фінансів також зауважили, що запровадження е-аудиту впливатиме на вирішення таких задач: покращення ризик-направлених підходів на доперевірочних та перевірочних стадіях; збільшення стрімкості, точності та продуктивності висновків перевірок; формування перспектив для платників податків стосовно самоперевірки наданих податкових звітів; скорочення числа податкових запитів до платників податків; скорочення податкових злочинів і судових спорів; мінімізація приватних зв'язків між платником податків та контролюючим органом, зменшення впливу «людського чинника» [8].

На сьогодні в нашій країні створювати ресурси для податкового аудиторського файлу повинні ті програмні продукти, що гарантують системне презентування господарських засобів підприємства та основ їх формування, а також трансформації у їх складі та конструкції [6, с. 164]. Наприклад, зміст інформаційного комплексу є достатнім для створення SAF-T у таких бухгалтерських програмах: «IT-Enterprise», «Облік SaaS», «KIT.Аудит», «ISpro», «Dilovod», «M.E.Doc», «Master: Бухгалтерія». Поширена поміж національних бухгалтерів програма «CaseWare» має великий потенціал зі створення податкового аудиторського файлу.

Для впровадження е-аудиту на засадах податкового аудиторського файлу у країні, потрібно:

1. Формування на засадах рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку національного податкового аудиторського файлу – типового виду надання платником податків електронної бухгалтерської та фінансової інформації до податкових органів, що містить експортовані з вихідної системи обліку правильні дані про факт існування і становище господарського потенціалу платника податків та основ їх формування, а також усі модифікації, що відбувались в їх конструкції та складі під впливом господарських процедур.

2. Внесення деяких змін до законодавчих актів, направлених на фіксацію обов'язку формування і подання платниками податків до податкових органів податкового аудиторського файлу (окреслити критерії та строк подання).

3. Формування бухгалтерського програмного забезпечення, що зможе продукувати національний різновид податкового аудиторського файлу, чи присто-

сування до цих норм за допомогою осучаснення, чи збільшення можливостей їх функціоналу, наявних програм. Інакшим чи додатковим вектором може бути формування спеціалізованих «рішень», форм чи онлайн-сервісів для створення та надання податкових аудиторських файлів.

4. Вибір спеціального програмного забезпечення для дослідження та перевірки податкових аудиторських файлів або ж формування власного національного програмного продукту. Нині максимально затребуваними та популярними GAS-засобами у сфері е-аудиту є програмні продукти Audit Command Language та Interactive Data Extraction and Analysis, а саме ACL AuditExchange2 та IDEA Version8. Названі системи є специфічним професійним аудиторським програмним забезпеченням і створені для реалізації здійснення е-аудиту. Їх зміст допомагає вилучати або копіювати фінансово-бухгалтерські дані платника податків та майбутнє їх дослідження на основі запитів, вибірок, окреслення втрачених послідовностей тощо з головною метою – попередження правопорушень та злочинів у податковій сфері [2, с. 13].

### ВИСНОВКИ

Отже, піднесення національної системи аудиту та контролю діяльності платників податків відгукується

актуальним міжнародним тенденціям: на рівні країни приймаються проекти із запровадження е-аудиту, здійснюються наукові дослідження на дану тему, а також публікуються відповідні розробки.

Водночас для справжнього початку роботи інституту е-аудиту даних у країні потрібно: законодавчо закріпити термін е-аудиту, структуру національної версії податкового аудиторського файлу (SAF-T UA), механізм здійснення е-аудиту, відповідні права та обов'язки платників податків і органів, що здійснюють контроль над ними; сформувати поглиблену поетапну програму впровадження е-аудиту; сформулювати спеціальне програмне забезпечення для дослідження та перевірки електронних інформаційних даних господарчих суб'єктів чи вибрати один із доступних GAS-засобів.

Тож можна стверджувати, що запровадження е-аудиту має усі ресурси для того, щоб стати засобом, який як послаблює обмеження викликані пандемією COVID-19 та воєнним станом в Україні, на виконання податкових перевірок, так і забезпечить скорочення числа ресурсів, що витрачаються в їх здійсненні, та збільшить рівень продуктивності протидії шахрайству та ухиленням від оплати податків і зборів.

### Список використаних джерел

1. Білецька Г.М., Данилова О.М., Кармаліта М.В. Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження). Київ: Алерта, 2018. 206 с.
2. Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Окремі аспекти проведення е-аудиту: SAF-T та вибір спеціалізованого програмного забезпечення. *Фінансове право*. 2017. № 1 (36). С. 10–15.
3. Гайдучок Т.С., Дмитренко О.М. Перспективи використання Е-аудиту в Україні. *Електронний аудит: світові надбання та вітчизняні реалії*: зб. матеріалів наук. – практ. круглого столу. Ірпін: НДІ фіскальної політики, 2018. С. 8–10.
4. Подік І.І. Електронний аудит як один із податкових інструментів подолання негативних наслідків та загроз для економіки України, спричинених пандемією COVID-19. *Економіка та держава*. 2020. № 6. С. 118–121.
5. Подік І.І., Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Нормативно-правове забезпечення електронного аудиту в Україні: сучасний стан та перспективи. *Економіка та держава*. 2018. № 10. С. 37–41.
6. 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.
7. Запровадження електронних перевірок у формі е-аудиту – Кабмін підтримав проект змін до ПКУ. URL: [https://buh.ligazakon.net/-news/207169\\_zaprovadzhennya-elektronnikh-perevrok-u-form-e-auditu-kabmn-pdtrimav-proekt-zmn-do-pku](https://buh.ligazakon.net/-news/207169_zaprovadzhennya-elektronnikh-perevrok-u-form-e-auditu-kabmn-pdtrimav-proekt-zmn-do-pku)
8. Кабмін пропонує запровадити е-аудит платників податків. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2021/10/28/679163/>

### References

1. Biletska H.M., Danylova O.M., Karmalita M.V. Electronic audit – a modern form of electronic control (global trends and stages of implementation). Kyiv, 2018. 206 p. (in Ukrainian).
2. Biletska H.M., Kovtunovych N.L. Some aspects of e-audit: SAF-T and the choice of specialized software. *Finance law*. 2017. № 1 (36). pp. 10–15. (in Ukrainian).
3. Haiduchok T.S., Dmytrenko O.M. Prospects for the use of E-audit in Ukraine. *Electronic audit: world heritage and domestic realities*: coll. materials of sciences practice of round table. Irpen: Research Institute of Fiscal Policy, 2018. pp. 8–10. (in Ukrainian).
4. Podik I.I. Electronic audit as one of the tax tools to overcome the negative consequences and threats to Ukraine's economy caused by the COVID-19. *Economy and State*. 2020. № 6. pp. 118–121. (in Ukrainian).
5. Podik I.I., Biletska H.M., Kovtunovych N.L. Normative and legal support of electronic audit in Ukraine: current status and prospects. *Economy and state*. 2018. № 10. pp. 37–41. (in Ukrainian).
6. Podik I. I., Zhivko M. O., Volnykh A. I. Electronic audit based on tax audit file: world experience and Ukrainian prospects. *Socio-legal studies*. 2018. Issue 1. pp. 158–166. (in Ukrainian).
7. Introduction of electronic inspections in the form of e-audit – the Cabinet of Ministers supported the draft amendments to the TCU: website. URL: [https://buh.ligazakon.net/-news/207169\\_zaprovadzhennya-elektronnikh-perevrok-u-form-e-auditu-kabmn-pdtrimav-proekt-zmn-do-pku](https://buh.ligazakon.net/-news/207169_zaprovadzhennya-elektronnikh-perevrok-u-form-e-auditu-kabmn-pdtrimav-proekt-zmn-do-pku). (in Ukrainian).
8. The Cabinet of Ministers proposes to introduce e-audit of taxpayers: website. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2021/10/28/679163/> (in Ukrainian).

**Hanna BULKOT**

PhD in Economics, Associate Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2657-2862>

e-mail: Pypcanna@ukr.net

## ELECTRONIC AUDIT: IMPLEMENTATION PRACTICE IN UKRAINE

**Introduction.** Digital technologies play an important role in many areas of human life and have influenced the activities of almost all public institutions, tax authorities are not exception. It should be noted that foreign experience has defined and recorded in regulations the content of e-audit, introduced electronic document management, prepared and adopted a file format for e-audit tasks in the tax sphere, as well as methods for its implementation. Such circumstances give grounds to point out the importance of studying the problem of the current situation and legislative regulation of electronic audit in our country, which has scientific and applied significance and requires an urgent solution.

**The purpose of the paper** is to analyze the process of implementation of e-audit in Ukraine.

**Results.** The paper explores the issue of e-audit, namely the use of computers and computer software to obtain useful information data from the computer systems of the institution. The stages of implementation of electronic audit on the basis of the tax audit file are considered. The main possibilities of e-audit are indicated, as well as their effective introduction of e-audit, which requires appropriate measures to be taken both at the state level and at the level of enterprises, institutions and organizations. The specific features of computer auditing, which are currently carried out during digitalization, have been studied. In addition, needs to start the institute of e-audit for our country are suggested.

**Conclusions.** Thus, the rise of the national system of audit and control of taxpayers is in line with current international trends: at the national level projects are being adopted to introduce electronic audit, research is being conducted on this topic, and relevant developments are publishing. Therefore, it can be argued that the introduction of e-auditing has all the resources to be a means of both easing the constraints caused by the Covid-19 pandemic to conduct tax audits and reducing the resources spent on them and increasing the level of productivity in combating fraud and tax evasion.

**Keywords:** electronic audit, e-audit, electronic audit, introduction of electronic audit, tax audit file, audit file