

УДК 336.2

DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2024-4.5>

Денисенко О.Л.

аспірант,

Державний торговельно-економічний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8478-6474>

## ПІДХОДИ ДО ТРАКТУВАННЯ ТЕРМІНУ «Е-АУДИТ» У НАУКОВОМУ ТА ПРОФЕСІЙНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

У статті дано підходи до трактування терміну «е-аудит» та визначено актуальність теми, яка зумовлена необхідністю підвищення ефективності податкового контролю в умовах цифровізації економіки та впровадження новітніх технологій в аудиторську діяльність. У процесі дослідження проаналізовано динаміку частоти появи слова «е-аудит» у англomовній літературі протягом 2000-2022 років, що свідчить про зростання інтересу науковців до проблематики електронного аудиту. Розглянуто різноманітні підходи до визначення сутності електронного аудиту, податкового аудиту та безпосередньо податкового е-аудиту. На основі вивчення думок теоретиків і практиків виділено основні ознаки е-аудиту, що визначають сутнісне наповнення цього поняття, а саме: посилене використання комп'ютерних технологій, стандартизований формат надання електронних даних, значний рівень автоматизації аудиторських процедур, фокус на перевірці правильності нарахування та сплати податків, віддалений формат здійснення перевірки, електронний обмін даними між платником та контролюючими органами, реалізація окремим спеціалізованим органом. Сформульовано авторське визначення терміну «податковий е-аудит» як різновиду аудиту, що реалізується податковими органами з метою перевірки правильності, повноти нарахування податкових зобов'язань, вчасності їх сплати, і відрізняється активним використанням цифрових технологій, уніфікованим форматом надання електронних даних, високим ступенем автоматизації процедур, дистанційною комунікацією між платником та контролюючими органами.

**Ключові слова:** податковий е-аудит, електронний аудит, податковий контроль, автоматизація аудиторських процедур, стандартизований формат даних, віддалена комунікація, цифрові технології.

## APPROACHES TO THE INTERPRETATION OF THE TERM “E-AUDIT” IN THE SCIENTIFIC AND PROFESSIONAL ENVIRONMENT

Denysenko Oleksandr

State University of Trade and Economics

The article is devoted to the study of approaches to the interpretation of the term “e-audit” in the scientific and professional environment. The relevance of the topic is due to the need to increase the efficiency of tax control in the context of digitalization of the economy and the introduction of the latest technologies in audit activities. In the course of the study, the author analyzes the dynamics of the frequency of occurrence of the word “e-audit” in the English-language literature during 2000-2022, which indicates an increasing interest of scholars in the issues of electronic audit. The article considers various approaches to explaining the essence of electronic audit, tax audit and tax e-audit itself. Based on the study of the opinions of theorists and practitioners, the author identifies the main features of tax e-audit which determine the essential content of this concept, namely: increased use of computer technologies, standardized format for providing electronic data, a significant level of automation of audit procedures, focus on verification of the correctness of tax calculation and payment, remote format of audit, electronic data exchange between the taxpayer and controlling authorities, and implementation by a separate specialized body. As a result of the study, the author's definition of the term “tax e-audit” is formulated as a type of audit implemented by tax authorities to verify the accuracy, completeness of tax liabilities, timeliness of their payment, and is characterized by active use of digital technologies, a unified format for providing electronic data, a high degree of automation of procedures, and remote communication between the taxpayer and the controlling authorities. The author highlights the positive aspects of the proposed definition, which takes into account the key features that distinguish tax e-audit from regular electronic audit, tax audit, and other types of control procedures implemented by tax

*authorities. Further research in this area will focus on identifying methodological techniques and procedures for e-audit of taxpayers, building an organizational and information model of such a system, and determining the parameters for diagnostic self-assessment of large taxpayers in Kyiv when generating SAF-T UA.*

*Keywords: tax e-audit, electronic audit, tax control, automation of audit procedures, standardized data format, remote communication, digital technologies.*

**Постановка проблеми.** Питання запровадження податкового електронного аудиту є важливим в умовах, коли обсяг доходів держави обмежений, при цьому вимагається щорічне посилення витрат на обороноздатність країни в умовах збройної агресії росії. Уряд постійно шукає додаткові джерела розширення фіскального потенціалу держави, при цьому одним з найбільш ефективних методів є зменшення частки сірого сектору, підвищення ефективності аналітичних дій щодо контролю підприємницького сектору. Тому покращення інформаційно-аналітичної основи для виконання своїх щоденних робочих завдань податковими аудиторами дозволить посилити здатність держави отримувати різноманітні податкові надходження від корпоративного сектору.

Паралельно з цим відбувається активний розвиток різноманітних цифрових технологій, що пов'язано із значним розвитком комп'ютерної техніки. З'являється можливість автоматизувати окремі інтелектуальні задачі за рахунок використання технологій штучного інтелекту, що може суттєво підвищити продуктивність праці тих осіб, що реалізують функцію податкового аудиту. Крім цього, самі підприємства формують свою облікову систему таким чином, що більшість даних перебуває у електронній формі. Як результат, з'являється можливість створювати нові елементи податкової звітності, що будуть більш детально розкривати різноманітні аспекти господарських операцій. Таким чином, відбувається підвищення швидкості проведення різноманітних аналітичних процедур, розширюється інформаційна основа, що може бути використана для виявлення фактів порушень податкового законодавства, автоматизується частина рутинних завдань, що дозволяє направити зусилля податкового аудитора безпосередньо на виконання високоінтелектуальних задач, що потребують всестороннього розуміння особливостей господарської діяльності компаній та формування ними податкових зобов'язань перед державою. Проте перш ніж перейти безпосередньо до обґрунтування особливостей побудови системи податкового електронного аудиту, важливо з'ясувати сутність ключових понять. Значна частина науковців звертає увагу на різноманітні аспекти реалізації податкового аудиту чи електронного аудиту, проте майже ніхто не пропонує визначення сутності податкового е-аудиту (електронного аудиту). Вирішення такого недоліку у наявній теорії дозволить продовжити рух у напрямку посилення ефективності роботи контр-

ольюючих органів для покращення акумулювання податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика впровадження та розвитку податкового е-аудиту цікавила ряд науковців та експертів в Україні та світі. Зокрема, теоретичні та практичні аспекти е-аудиту розглядали такі вітчизняні автори як Булкот Г.В. [6], Подік І.І., Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. [23], Безверхий К., Поддубна Н. [3; 19], Татенко Н.Ю., Назарова К.О. [18], Назаренко І.М. [14], Rud O.V. [24], Артюх О.В. [2, 1]. Серед закордонних дослідників цю тему вивчали Supriadi T., Mulyani S., Soepardi E.M., Farida I. [25], Brezina P., Eberhartinger E., Zieser M. [21] та інші. Важливі аспекти комп'ютерного аудиту та інформаційної безпеки розглядали Бойко Л.М. [5], Гуцаленко У.О. [7], Додонов О.Г., Горбачик М.Г., Кузнєцова М.Г. [9]. Організаційно-методичні засади податкового аудиту та електронної податкової перевірки досліджували Костюк Б.В. [13], Білецька Г.М., Данилова О.М., Кармаліта М.В. [4], Дмитренко Е.С. [8], Подік І.І., Живко М.О., Вольних А.І. [17], Коротун В. [12] та інші фахівці. Разом з тим, особливості впровадження та застосування податкового е-аудиту в сучасних умовах цифровізації економіки потребують подальшого вивчення, що зумовлює актуальність даного дослідження.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у формулюванні авторського визначення терміну податкового електронного аудиту на основі вивчення думок теоретиків та практиків щодо пояснення сутнісного наповнення його складових елементів. Як методи дослідження використовуються такі як класифікація, абстрагування, дедукція, робота з джерелами, синтез, порівняння, конкретизація, аналогія.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В умовах активного розвитку процесів діджиталізації підвищується актуальність застосування автоматизованих методів проведення перевірок податкових зобов'язань, особливо великих корпоративних платників. Перш за все, слід з'ясувати сутність такого терміну, який складається із двох ключових елементів, а саме податкового аудиту та електронного аудиту. Значна кількість авторів звертає увагу на обидва словосполучення, проте чітко визначення сутності податкового електронного аудиту у науковій літературі відсутнє. Тому слід розглянути його складові для того, щоб сформулювати авторське визначення терміну. Перш за все доцільно звернути увагу на інтенсивність використання терміну «е-аудит».

Спостерігається значне підвищення частоти використання словосполучення «е-аудит» в англійській літературі протягом 2000–2022 років. Варто зазначити, що частота вживання цього терміну в 2000 році була нульовою, що свідчить про відсутність його використання в англійських джерелах на той час. Проте, воно з'являється у 2001 році, відповідно, спостерігається поступове зростання частоти появи слова «е-аудит», яке досягло значення  $6.67 \times 10^{-12}$  у 2001 та 2002 роках (Рис. 1).

Надалі, протягом наступних років, відмічається стабільна тенденція до збільшення частоти вживання досліджуваного терміну. Зокрема, у 2003 році цей показник зріс до  $1.37 \times 10^{-11}$ , а в 2004 та 2005 роках досяг значень  $2.06 \times 10^{-11}$  та  $2.79 \times 10^{-11}$  відповідно. Такий приріст свідчить про поступове впровадження концепції е-аудиту в англійському науковому дискурсі та збільшення інтересу до цієї тематики з боку дослідників, крім цього, це пов'язано з намаганням впровадження такої практики в окремих компаніях, державних органах тощо.

Найвищі показники частоти появи слова «е-аудит» спостерігаються в період з 2013 по 2022 роки. У 2013 році цей показник становив  $1.53 \times 10^{-10}$ , що майже вдвічі перевищує значення попереднього року. Протягом наступних років частота продовжувала зростати, досягнувши піку в 2016 році зі значенням  $2.66 \times 10^{-10}$ . Ці дані вказують на активне використання терміну «е-аудит» в англійських наукових публікаціях та його утвердження як важливого поняття в галузі аудиту та інформаційних технологій.

Незважаючи на незначні коливання в період з 2017 по 2022 роки, частота щорічної появи слова «е-аудит» залишається на високому рівні, коливаючись в межах від  $3.05 \times 10^{-10}$  до  $3.59 \times 10^{-10}$ . Це свідчить про стабільний інтерес науковців до проблематики електронного аудиту та його ролі в сучасному бізнес-середовищі і державному управлінні.

Ряд вчених і практиків звертає увагу на сутнісне наповнення терміну «е-аудит». Супріаді Т.,

Муляні С., Соепарді Е.М., Фаріда І. вказують, що система е-аудиту – це система для перевірки бухгалтерських операцій, включаючи джерела, які обробляються в електронному середовищі, з використанням аналізу, оцінки та тестування методів аудиту та за допомогою комп'ютеризованих інструментів [25, с. 1]. Все ж таки застосування комп'ютеризованих інструментів не означає, що мова йде саме про електронний аудит. Наприклад, при проведенні звичайних контрольних заходів активно використовуються різноманітні аудиторські системи, пакет Microsoft Office, скрипти, що дозволяють зменшити витрати робочого часу на виконання розрахункових операцій. При цьому від застосування комп'ютерної техніки, певного програмного забезпечення такий аудит не перетворюється на електронний. Це ж стосується і електронного середовища, в якому відбувається обробка даних. Завантаження та вивантаження інформації стосовно конкретного платника податків чи іншого об'єкта аудиту може стосуватися електронного простору, проте від цього такий аудит не стає електронним. Крім цього, автори вказують, що мова йде про перевірку бухгалтерських операцій, проте це характерно для будь-якого виду контрольних заходів по відношенню до господарської системи компанії. Саме бухгалтерські операції відображають усю сукупність економічної активності, будь то в частині сплати податків, використання основних засобів, формування додатного грошового потоку від реалізації товарів та послуг. Окрім цього, вказується, що проводиться аналіз, оцінка та тестування відповідно до наявних методів аудиту, що є позитивною стороною такого визначення, адже відображає суть аудиту, хоча і не дозволяє відділити його від електронного.

Спеціалісти організації ІОТА пропонують наступне визначення: «е-аудит – це верифікація та перевірка бухгалтерських операцій, яка здійснюється в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів, використовуючи аналітичні, оціночні та тестові

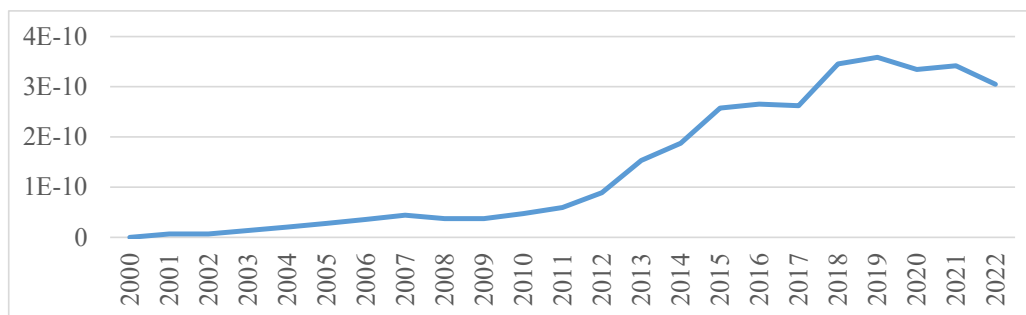


Рис. 1. Динаміка частоти появи слова «е-аудит» у англійській літературі у 2000–2022 рр., % від загальної кількості слів

Джерело: складено автором на основі [20]

методи аудиту» [26]. Такої ж думки дотримуються і І.І. Подік, Г.М. Білецька та Н.Л. Ковтунович [23, с. 39]. Таке визначення є подібним до попереднього, проте у цьому випадку термін розглядається не як система, а як певний процес підтвердження адекватності тих даних, що характеризують бухгалтерські операції підприємства. Як і в попередньому випадку, негативною стороною є те, що у цьому твердженні містяться тези, які характеризують поняття аудиту, проте не відділяють його від електронного. Будь-який аудит націлений на те, щоб підтвердити певну частину бухгалтерських операцій компанії. В сучасних умовах, коли значна частина різноманітних завдань є автоматизованою, щоденна робота відбувається у електронному середовищі та з використанням різноманітних програмних продуктів, що дозволяють проводити тести, оцінювати різні сторони становища компанії, застосовувати аналітичні процедури для виявлення невідповідностей чи фактів маніпуляції наведеними у звітності даними.

Ще один автор вважає, що досліджуваний термін містить у собі такі елементи, як пошук даних, перманентний аудит, механізми комп'ютерного аудиту, його методологію, аудит електронних даних [6, с. 14]. У цьому контексті можна погодитись із тим, що електронний аудит передбачає вивчення саме електронних даних, як таких, що подаються у стандартизованій формі та можуть бути автоматично обробленими за допомогою певних комп'ютерних алгоритмів. Із цього випливає, що електронний аудит характеризується вищим рівнем ефективності, меншими витратами робочого часу для досягнення тих же аудиторських результатів.

Перманентний аудит передбачає постійний контроль господарської діяльності підприємства, періодичну реалізацію певних аналітичних дій для підтвердження раніше сформульованого висновку, або його перегляду. Методологія комп'ютерного аудиту стосується застосування різноманітних програм, скриптів, модулів, які забезпечують автоматизацію частини роботи. Відповідно, програмне забезпечення застосовується по відношенню до електронних даних, при цьому технічні засоби дозволяють це робити системно, з певною періодичністю. Загалом можна погодитись з тим, що кожен з таких елементів доповнює сутність електронного аудиту.

Безверхий К. і Поддубна Н. вважають, що електронним є комп'ютерний аудит, в межах якого уся інформація, що використовується в межах аналітичного процесу, є в електронній формі [3, с. 94]. Загалом, з таким твердженням можна погодитись, адже електронний аудит відрізняється від звичайного тим, що основний акцент робиться саме на застосуванні комп'ютерної техніки.

Ще один автор ототожнює електронний аудит з автоматизованими податковими перевітками в режимі онлайн [21, с. 1]. Таке визначення викликає запитання. Наприклад, надсилаючи інформацію податковому органу, платник податків завершує на поточний момент взаємодію, адже після цього розпочинається процес вивчення отриманих документів. Тобто онлайн інструменти виступають як засіб комунікації між представником податкових органів та підприємством, проте при реалізації самих аналітичних процедур податковий аудитор буде вже взаємодіяти безпосередньо із отриманими файлами певної стандартизованої форми, а не з самою системою бухгалтерського та податкового обліку підприємства за допомогою віддаленого доступу. Крім цього, сам електронний аудит не слід ототожнювати з податковими перевітками, так як він може реалізовуватись і приватними компаніями, що спеціалізуються на відповідних послугах, або ж навіть самим підприємством. Електронний аудит стає податковою перевіркою у тому випадку, якщо мова йде саме про податковий електронний аудит.

Висловлюється думка, що основна відмінність електронного аудиту від паперово-ручного контролю полягає у використанні цифрових методів для аналізу електронної інформації, яка міститься в первинних бухгалтерських документах [24, с.69]. Тобто притаманною ознакою електронного аудиту є значний акцент на використанні цифрових інструментів, їх застосування при дослідженні електронних даних для того, щоб сформулювати певну думку, у тому числі щодо податкових зобов'язань платника.

Систематизовано наступні визначення сутності електронного аудиту (табл. 1).

Загалом наявні підходи щодо розуміння сутнісного наповнення терміну можна систематизувати наступним чином (Рис. 2).

Все ж не можна погодитись із тим, що це універсальний інструмент дослідження, адже перед аудитором стоїть велика кількість завдань, у тому числі щодо фактичної перевірки наявності певних активів у підприємства. Відповідно, не всі завдання можна вирішити за допомогою сучасного податкового електронного аудиту. Це ситуативний, а не універсальний інструмент.

Згідно з першим підходом, електронний аудит представляє собою комп'ютеризований аудит фінансово-господарської діяльності. У цьому випадку не проявляється зв'язок із виконанням податкових завдань, що сформульовані перед відповідними органами, а мова йде про інструмент, що активно використовується різними сторонами для виявлення фактичного стану справ у конкретній компанії.

Згідно з другим підходом, електронний аудит розглядається як різновид податкового контролю.

Таблиця 1

**Визначення сутності електронного аудиту у роботах науковців**

Автори або джерело	Визначення
Артюх О. [1, с. 237]	Електронний аудит податків – це завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі спостереження та перевірки обліку та звітності у системі оподаткування платника податків
Безверхий К., Поддубна Н. [3, с. 94]	Електронний аудит – комп'ютерний аудит, в якому електронні дані та записи використовуються для проведення та завершення аудиту компанії.
Безверхий К. [19, с. 88]	Інноваційна форма контролю, систематичну, незалежну та документально підтверджену аудиторську перевірку правильності, повноти, своєчасності та відповідності даних (операцій, звітності та інших документів), яка здійснюється з використанням сучасних цифрових технологій, що автоматизують процеси та сприяють більш ефективному досягненню мети аудиторських завдань.
Білецька Г. [4, с. 13]	Електронний аудит це перевірка бухгалтерських операцій суб'єкта господарювання, наданих в електронному вигляді за допомогою відповідного спеціалізованого програмного забезпечення, з метою визначення їх достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству
Бойко Л. [5, с. 387]	Комп'ютерний аудит це перевірка даних комп'ютерного обліку і показників електронної фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою визначення їх достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству.
Булкот Г.В. [6, с. 14]	Електронний аудит – спільний термін, що містить в собі коло понять, зокрема аудит електронних даних; методологія комп'ютерного аудиту чи механізми комп'ютерного аудиту; перманентний аудит і пошук даних.
Гуцаленко У. [7, с. 139]	Використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності і підготовку аудиторського висновку, а також надання супутніх аудиту послуг.
Дмитренко Е. [8, с. 84]	Електронний податковий аудит — це вид аудиту, що полягає у перевірці та аналізі державною податковою службою фактичного стану справ щодо достовірності податкової звітності і правильності ведення обліку платником податків із застосуванням інформаційних технологій
Додонов О. [9, с. 167]	Електронний аудит це застосування інформаційних технологій аудитором у процесі проведення перевірки інформації, сформованої в середовищі інформаційного забезпечення клієнта, на базі оцінки ризиків, притаманних такому середовищу
Коротун В. [12, с. 37]	Електронний аудит – це перевірка бухгалтерських операцій (та їх джерел / походження), наданих в електронному вигляді за допомогою відповідного програмного забезпечення. Е-аудит, як частина стандартної податкової перевірки, реалізується шляхом додавання SAF-T до методології та процедури проведення стандартної податкової перевірки
Костюк Б. [13, с. 125]	Електронний податковий аудит – це комплексна та незалежна перевірка податкового обліку підприємства, правильності нарахування й сплати податків, оцінювання податкових ризиків у діяльності підприємства
Новицький А. М., Репеха Н. І. [16, с. 113]	Електронний аудит – професійна діяльність спеціально уповноваженого органу, який на законодавчому рівні наділений правами здійснення відповідного аудиту, чи професійна діяльність аудитора.
Подік І. [17, с.1 59]	Електронний аудит є перевіркою бухгалтерських операцій, яка здійснюється в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів із використанням методів аудиту
Подік І.І., Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. [23, с. 39].	Електронний аудит – верифікація та перевірка бухгалтерських операцій, яка здійснюється в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів, використовуючи аналітичні, оціночні та тестові методи аудиту.
Rud O.V. [24, с. 69]	Електронний аудит – основна відмінність електронного аудиту від паперово-ручного контролю є використання цифрових методів для аналізу електронної інформації, що міститься в первинних бухгалтерських документах. що міститься в первинних бухгалтерських документах.
Supriadi T., Mulyani S., Soepardi E.M., Farida I. [25, с. 1]	Електронний аудит – система для підтвердження або перевірки бухгалтерських операцій, включаючи джерела, які обробляються в електронному середовищі, з використанням аналізу, оцінки та тестування методів аудиту та за допомогою комп'ютеризованих інструментів.

*Джерело: систематизовано автором*



**Рис. 2. Підходи до пояснення терміну електронного аудиту (е-аудиту)**

*Джерело: складено автором*

У третьому підході, згідно з яким це інноваційний інструмент податкового контролю за великими платниками податків, проявляється, як і в другому, податковий аспект. Теоретично можлива ситуація, коли електронний аудит використовується і для дослідження поточного стану справ у малих підприємствах та тих, що характеризуються середнім розміром.

Проте на поточному етапі розвитку складання звітності відповідного формату для забезпечення інформаційних потреб аудитора, що застосовує електронний аудит, є часо- та фінансово затратним, а тому все ж його доцільно застосовувати по відношенню до тих компаній, що володіють необхідними ресурсами для виконання відповідного завдання з обслуговування аналітичних запитів податкових органів.

В рамках ще одного підходу пропонується розуміти електронний аудит як цифровий метод аналізу електронної інформації. Все ж таки твердження не є доречним, адже не проявляються ті ознаки, які демонструють відмінність електронного аудиту від інших методів аналізу електронної інформації, наприклад, застосування статистичних методів для виявлення певних показників.

Широкий підхід запропоновано в межах п'ятої групи, відповідно до якої це термін, що об'єднує аудит електронних даних, методологію комп'ютерного аудиту, перманентний аудит тощо. Тобто електронний аудит тісно пов'язаний із розвитком електронних технологій, що забез-

печує можливість автоматизувати частину рутинних завдань, збільшити охоплення операцій, які перевіряються в межах такого процесу.

Що ж до цифрового методу аналізу електронної інформації, то це скоріше не метод, а набір процедур, які застосовуються для формування висновків на їх основі. Проте загалом можна погодитись із таким твердженням.

Що ж до другої складової дослідженого поняття, то нею є податковий аудит. Американська податкова інспекція вказує, що це поняття включає в себе збір доказів для оцінки точності податкової декларації (декларацій) платника податків. Вони можуть мати різні форми, включаючи свідчення платника податків, бухгалтерські книги та записи платника податків, власні спостереження експерта та документи від третіх осіб [22]. Все ж збір доказів не є сам по собі податковим аудитом, а лише одним із етапів такого процесу. З іншого боку, можна погодитись із тим, що він реалізується для того, щоб оцінити точність тих даних, які платник податків зафіксував у своїх податкових деклараціях.

Ще одна група авторів вказує, що аудит оподаткування означає вивчення даних податкового та бухгалтерського обліку, а також зафіксованої у податковій звітності інформації щодо визначення обсягу податкових зобов'язань, їх сплати, перевірки повноти погашення зобов'язань щодо інших обов'язкових платежів, що у сукупності необхідно для вчасного виявлення правопорушень у відповідній сфері і зменшення тих потенційних

негативних наслідків, які пов'язані із такими діями. Окрім цього, аудит оподаткування необхідний для формування пропозицій, реалізація яких дозволить знизити ймовірність таких негативних подій у майбутньому [18, с. 5]. Загалом можна погодитись із таким підходом, адже дійсно в межах аудиту оподаткування відбувається перевірка облікової інформації платника податків, тих даних, які містяться у податковій звітності для того, щоб оцінити повноту сплати, вчасність.

Дещо відмінне визначення запропоновано іншим автором, який вважає, що під цим терміном слід розуміти незалежну аудиторську перевірку того ж аспекту, тобто адекватності, повноти визначення зобов'язань з податків та зборів, сплати відповідно до визначених у законодавстві термінів, а також правильності зафіксованих даних в обліковій системі та звітності у частині, що стосується розрахунків з бюджетом [14, с. 3]. Тобто таке визначення є подібним на попереднє, проте в ньому вказується, що це саме незалежна аудиторська перевірка, хоча під податковим аудитом частіше розуміють саме певні аналітичні дії з боку представників податкових органів для забезпечення контролю відповідних зобов'язань підприємства чи фізичної особи.

Ще один автор вважає, що під податковим аудитом слід розуміти певне завдання формування впевненості на основі реалізації процедур перевірки облікової системи та даних у звітності у частині, що стосується оподаткування. При цьому аудитор формує певну чітку думку щодо відповідності поточних практик діючому законодавству в усіх значних аспектах, в тому числі щодо вчасності, повноти, достовірності виконання зобов'язань та погашення боргів [2, с. 90]. Загалом таке визначення досить універсальне, стосується і роботи безпосередньо представників податкового органу, які застосовують наявний у них аналітичний інструментарій по відношенню до отриманих даних для того, щоб зі стовідсотковою впевненістю або ж з високою ймовірністю стверджувати, що наявні або відсутні певні порушення.

Назарова К.О. і Гоцуляк В.Д. систематизують наявні наукові підходи до розуміння податкового аудиту:

- це аудит оподаткування;
- це некоректна назва, такого типу аудиту не існує;
- це форма фінансового контролю [15, с. 121].

Тобто загалом існують різноманітні підходи щодо пояснення сутності податкового аудиту, проте немає сумніву у тому, що такий термін стосується перевірки своєчасності сплати нарахованих податків, повноти та правильності розрахунку відповідного параметру в рамках взаємовідносин держави та підприємства. Податковий аудит реалізується через вивчення податкової звітності, даних облікової системи компанії для того, щоб сформулювати висновок відповідно до завдань особи, що реалізує контроль. Все ж не можна сказати, що це некоректна назва, адже такий термін активно вживається у науковому середовищі, будь то в Україні або за кордоном. Крім цього, не варто погоджуватись із думкою, що це одна із форм фінансового контролю, адже така діяльність стосується в більшій мірі перевірки саме компанії, що знаходиться у державній власності.

Що ж до самого терміну «податковий електронний аудит», то не вдалося виявити його чітке формулювання, яке б розкривало усі сторони досліджуваного терміну. З іншої сторони, зустрічається думка, що важливим є певний стандартизований аудиторський файл, наприклад, у випадку з Україною це SAF-T UA [10; 11].

Таким чином, розглянувши різні підходи щодо пояснення сутності складових елементів, а також самого досліджуваного терміну, доцільно виділити наступні характерні ознаки (Рис. 3).

Таким чином, на основі проведеного дослідження різноманітних думок щодо сутності податкового електронного аудиту можна сформулювати власне визначення. Це різновид аудиту, що реалізується податковими органами з метою перевірки правильності, повноти нарахування зобов'язань з податків та зборів, вчасності їх сплати, і відрізняється посиленням використанням комп'ютерних технологій, стандартизованим форматом надання електронних даних для аналізу, значним рівнем автоматизації аудиторських процедур, віддаленою комунікацією між сторонами.

Позитивною стороною такого визначення є те, що враховані основні ознаки дослідженого терміну, які відрізняють його від простого електронного аудиту, податкового аудиту, інших видів контрольних процедур, що реалізуються податковими органами для виявлення порушень чи виконання інших аналітичних завдань.

**Висновки з проведеного дослідження.** Автор систематизовано основні ознаки податкового е-аудиту, що і визначають сутнісне наповнення такого терміну, а саме до них належать більш визначальна роль комп'ютерних технологій, електронні дані зафіксованого формату, значна автоматизація аудиторських процедур, перевірка стосується оподаткування підприємства, віддалений формат перевірки, процес базується на електронному обміні даними під платником та податковими органами та реалізується окремим органом. Дослідження думок авторів та практиків дозволило сформулювати власне визначення терміну, а саме під податковим е-аудитом слід розуміти різновид аудиту, що реалізується податковими органами з метою перевірки правильності, повноти нарахування зобов'язань з податків та зборів,



**Рис. 3. Ознаки «податкового е-аудиту», що визначають сутнісне наповнення терміну**

Джерело: складено автором

вчасності їх сплати, і відрізняється посиленням використанням комп'ютерних технологій, стандартизованим форматом надання електронних даних для аналізу, значним рівнем автоматизації аудиторських процедур, віддаленою комунікацією між сторонами. Подальші дослідження у

цій сфері будуть направлені на виявлення методичних прийомів та процедур е-аудиту платників податків, побудову організаційно-інформаційної моделі такої системи, ідентифікацію параметрів діагностичного самооцінювання великих платників податків м. Київ при формуванні SAF-T UA.

#### Список використаних джерел:

1. Артюх О.В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 12. С. 235–238.
2. Артюх О.В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: теорія, методологія та організація: дис... докт. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Одеса, 2019. 574 с.
3. Безверхий К., Поддубна Н. Передумови впровадження е-аудиту в Україні. *Науковий журнал Scientia fructuosa*. 2023. Том 148. № 2. С. 92–104.
4. 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.
5. Бойко Л.М. Теоретичні основи комп'ютерного аудиту. *Комунальне господарство міст*. 2013. № 108. С. 385–389.
6. Булкот Г.В. Е-аудит: практика впровадження в Україні. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 5/3. С. 13–17.
7. Гуцаленко У.О. Комп'ютерний аудит в системі внутрішньогосподарського контролю. *Інноваційна економіка*. 2010. № 2. С. 138–141
8. Дмитренко Е.С. Становлення та розвиток інституту електронної податкової перевірки суб'єктів господарювання в Україні. *Економіка та право*. 2022. № 1. С. 79–88.
9. Додонов О.Г., Горбачик М.Г., Кузнецова М.Г. Інформаційне суспільство: технології та безпека. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 4. С. 166–170.
10. 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-stukaют-u-dveri-velykykh-platnykiv.html> (дата звернення: 05.12.2024).
11. 3 27 серпня набирає чинності наказ Мініфіну № 561 щодо Е-аудиту. URL: <https://wvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/486662.html> (дата звернення: 05.12.2024).
12. Коротун В. Електронний аудит за міжнародними стандартами. *Фінансовий контроль*. 2018. № 3. С. 37–38.
13. Костюк Б.В. Організація податкового аудиту на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2015. № 1. С. 124–129. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2015\\_1\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22) (дата звернення: 05.12.2024).
14. Назаренко І.М. Аудит оподаткування – послуга аудиторських фірм: особливості, актуальність та характеристика. *Облік і оподаткування*. 2024. № 62. С. 8.
15. Назарова К.О., Гоцуляк В.Д. Податковий аудит: еволюція, тренди, концептуальні вектори розвитку. *Бізнесінформ*. 2018. № 8. С. 118–123.



16. Новицький А.М., Репеха Н.І., Електронний податковий аудит як науково-правова категорія. Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал. 2019. Вип. 2. С. 109–118.
17. 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.
18. Тагенко Н.Ю., Назарова К.О. Місія та етимологія аудиту оподаткування великих підприємств. *Проблеми сучасних трансформацій*. 2023. № 9. 7 с.
19. Bezverkhyi K., Poddubna N. Audit in the digital economy. *Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo*. 2022. № 4. Pp. 81–90.
20. Books Ngram Viewer. URL: [https://books.google.com/ngrams/graph?content=e-audit&year\\_start=1800&year\\_end=2022&corpus=en&smoothing=3&case\\_insensitive=false](https://books.google.com/ngrams/graph?content=e-audit&year_start=1800&year_end=2022&corpus=en&smoothing=3&case_insensitive=false) (дата звернення: 05.12.2024).
21. Brezina P., Eberhartinger E., Zieser M. The Future of Tax Audits?: The Acceptance of Online-based, Automated Tax Audits and Their Effects on Trust and Power. *WU Vienna University of Economics and Business*. 2021. P. 57.
22. Part 4. Examining Process. URL: [https://www.irs.gov/irm/part4/irm\\_04-010-003](https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-010-003) (дата звернення: 05.12.2024).
23. 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.
24. Rud O.V. E-tax based audit: Problems and prospects for implementations in Ukraine. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*. 2019. С. 69–70.
25. Supriadi T., Mulyani S., Soepardi E.M., Farida I. Influence of Auditor Competency in Using Information Technology on the Success of E-Audit System Implementation. *EURASIA Journal of Mathematics, Science and Technology Education*. 2019. No. 15(10). 13 p.
26. The Intra-European Organization of Tax Administrations. EU-E-Audit Road Map (Version3) – Standards for Auditors working in the area of Electronic Audit. URL: <http://www.iota-tax.org/publications/iota-report-for-tax-administrations---audit-procedures---cdp-audit.html> (дата звернення: 05.12.2024).

### References:

1. Artiukh O. V. (2015) Podatkovyi audyt yak zavdannia z nadannia dostatnoi vpevnenosti [Tax audit as a task of providing reasonable assurance]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Serii: Ekonomika i menedzhment*, vol. 12, pp. 235–238.
2. Artiukh O. V. (2019) Podatkovyi audyt u systemi finansovoho kontroliu: teoriia, metodolohiia ta orhanizatsiia [Tax audit in the system of financial control: theory, methodology and organization] (Doctor of Economics Thesis), Odesa.
3. Bezverkhyi K., Poddubna N. (2023) Peredumovy vprovadzhennia e-audytu v Ukraini [Prerequisites for the implementation of e-audit in Ukraine]. *Naukovyi zhurnal Scientia fructuosa*, vol. 148, no. 2, pp. 92–104.
4. Biletska H. M., Danylova O. M., Karmalita M. V. (2018) Elektronnyi audyt – suchasna forma elektronnoho kontroliu (svitovi tendentsii ta etapy zaprovadzhennia) [Electronic audit - a modern form of electronic control (global trends and stages of implementation)]. Kyiv: Alerta.
5. Boiko L. M. (2013) Teoretychni osnovy komp'uternoho audytu [Theoretical bases of computer audit]. *Komunalne hospodarstvo mist*, no. 108, pp. 385–389.
6. Bulkot H. V. (2022) E-audyty: praktyka vprovadzhennia v Ukraini [E-audit: practice of implementation in Ukraine]. *Ekonomika. Finansy. Pravo*, no. 5/3, pp. 13–17.
7. Hutsalenko U. O. (2010) Komp'uternyi audyt v systemi vnutrishnohospodarskoho kontroliu [Computer audit in the system of internal control]. *Innovatsiina ekonomika*, no. 2, pp. 138–141.
8. Dmytrenko E. S. (2022) Stanovlennia ta rozvytok instytutu elektronnoi podatkovoi perevirky sub'iektiv hospodariuvannia v Ukraini [Formation and development of the institution of electronic tax audit of business entities in Ukraine]. *Ekonomika ta pravo*, no. 1, pp. 79–88.
9. Dodonov O. H., Horbachyk M. H., Kuznietsova M. H. (2008) Informatysiine suspilstvo: tekhnolohii ta bezpeka [Information society: technologies and security]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 4, pp. 166–170.
10. E-audyty ta SAF-T UA stukaiut u dveri velykykh platnykiv. Komentar do IPK DPSU vid 21.07.2021 № 2855/IPK/99-00-07-08-01-06 [E-audit and SAF-T UA knock on the door of large taxpayers. Comment to the Individual tax consultation of the State Tax Service of Ukraine from 21.07.2021 No. 2855/IPK/99-00-07-08-01-06]. Available at: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2021/08/e-audyty-ta-saf-t-ua-stukayut-u-dveri-velykykh-platnykiv.html> (accessed December 5, 2024).
11. Z 27 serpnia nabyraie chynnosti nakaz Minfinu № 561 shchodo E-audytu [From August 27, the order of the Ministry of Finance No. 561 regarding E-audit comes into force]. Available at: <https://wvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/486662.html> (accessed December 5, 2024).
12. Korotun V. (2018) Elektronnyi audyt za mizhnarodnymy standartamy [Electronic audit according to international standards]. *Finansovyi kontrol*, no. 3, pp. 37–38.
13. Kostyuk B. V. (2015) Orhanizatsiia podatkovoho audytu na pidpriemstvi [Organization of tax audit at the enterprise]. *Ekonomika i rehion*, no. 1, pp. 124–129. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2015\\_1\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_22) (accessed December 5, 2024).
14. Nazarenko I. M. (2024) Audyt opodatkuvannia – posluha audytorskykh firm: osoblyvosti, aktualnist ta kharakterystyka [Tax audit – a service of audit firms: features, relevance and characteristics]. *Oblik i opodatkuvannia*, no. 62, p. 8.
15. Nazarova K. O., Hotsuliak V. D. (2018) Podatkovyi audyt: evoliutsiia, trendy, kontseptualni vektory rozvytku [Tax audit: evolution, trends, conceptual vectors of development]. *Biznesinform*, no. 8, pp. 118–123.

16. Novytskyi A. M., Repekha N. I. (2019) Elektronnyi podatkovyi audyt yak naukovo-pravova katehoriia [Electronic tax audit as a scientific and legal category]. *Irpinskyi yurydychnyi chasopys: naukovyi zhurnal*, vol. 2, pp. 109–118.
17. Podik I. I., Zhyvko M. O., Volnykh A. I. (2018) Elektronnyi audyt na osnovi podatkovoho audytorskoho failu: svitovyi dosvid ta ukraïnski perspektyvy [Electronic audit based on the tax audit file: world experience and Ukrainian perspectives]. *Sotsialno-pravovi studii*, vol. 1, pp. 158–166.
18. Tatenko N. Yu., Nazarova K. O. (2023) Misii ta etymolohiia audytu opodatkuvannia velykykh pidpriemstv [Mission and etymology of tax audit of large enterprises]. *Problemy suchasnykh transformatsii*, no. 9, 7 p.
19. Bezverkhyy K., Poddubna N. (2022) Audit in the digital economy. *Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo*, no. 4, pp. 81–90.
20. Books Ngram Viewer. Available at: [https://books.google.com/ngrams/graph?content=e-audit&year\\_start=1800&year\\_end=2022&corpus=en&smoothing=3&case\\_insensitive=false](https://books.google.com/ngrams/graph?content=e-audit&year_start=1800&year_end=2022&corpus=en&smoothing=3&case_insensitive=false) (accessed December 5, 2024).
21. Brezina P., Eberhartinger E., Zieser M. (2021) The Future of Tax Audits?: The Acceptance of Online-based, Automated Tax Audits and Their Effects on Trust and Power. WU Vienna University of Economics and Business, p. 57.
22. Part 4. Examining Process. Available at: [https://www.irs.gov/irm/part4/irm\\_04-010-003](https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-010-003) (accessed December 5, 2024).
23. Podik I. I., Biletska H. M., Kovtunovych N. L. (2018) Normative and legal support of electronic audit in Ukraine: current status and prospects. *Economy and state*, no. 10, pp. 37–41.
24. Rud O. V. (2019) E-tax based audit: Problems and prospects for implementations in Ukraine. *Oblik, opodatkuvannia i kontrol: teoriia ta metodolohiia*, pp. 69–70.
25. Supriadi T., Mulyani S., Soepardi E.M., Farida I. (2019) Influence of Auditor Competency in Using Information Technology on the Success of E-Audit System Implementation. *EURASIA Journal of Mathematics, Science and Technology Education*, no. 15(10), 13 p.
26. The Intra-European Organization of Tax Administrations. 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-for-tax-administrations---audit-procedures---edp-audit.html> (accessed December 5, 2024).

E-mail: alexandr.denisenko@dnn-group.com.ua