

УДК 347.78(477)

DOI 10.33244/2617-4154.2.2019.109-118

А. М. Новицький,*д.ю.н., професор,***ORCID ID 0000-0001-6860-9654;****Н. І. Репеха,***здобувач вищої освіти,**Університет ДФС України***ORCID ID 0000-0002-5901-7259**

ЕЛЕКТРОННИЙ ПОДАТКОВИЙ АУДИТ ЯК НАУКОВО-ПРАВОВА КАТЕГОРІЯ

Статтю присвячено дослідженню поняття електронний аудит як окремої правової категорії, доктринальних підходів щодо зазначеного поняття. Проведено аналіз правового забезпечення передумов формування доктринальних понять застосування електронного аудиту, фактичного правового забезпечення окремих складових цілісної системи аудиту.

Ключові слова: аудит, електронний аудит, правова категорія, інформатизація контрольної діяльності, податковий аудит.

А. Н. Новицкий, Н. И. Репеха. Электронный налоговый аудит как научно-правовая категория

Статья посвящена исследованию понятия электронный аудит как отдельной правовой категории, доктринальных подходов к указанному понятию. Проведен анализ правового обеспечения предпосылок формирования доктринальных понятий применения электронного аудита, фактического правового обеспечения отдельных составляющих целостной системы аудита.

Ключевые слова: аудит, электронный аудит, правовая категория, информатизация контрольной деятельности, налоговый аудит.

Мета статті. Провести аналіз правового забезпечення передумов формування доктринальних понять електронного аудиту та фактичного правового забезпечення окремих складових цілісної системи аудиту.

Постановка проблеми. В умовах становлення та розвитку Української держави важливого значення має стан відносин у суспільстві, які пов'язані з накопиченням, обробкою, зберіганням та передачею інформації, адже вплив інформації у світовому масштабі став практично неоціненний. При цьому додатковим стимулом для цього слугували сучасні технології – поява та розвиток персональних комп'ютерів, що поступово об'єднувались у мережі, поява нових засобів передачі інформації. Інформація з паперової форми перейшла в цифрову, що пришвидчило її передачу та отримання.

Вказані процеси стали фундаментом перетворень у державному управлінні та в системі органів державної влади. Особливої актуальності вони набули після початку реалізації концептуальних підходів до адміністративної реформи.

На сьогодні у сфері державного управління, в управлінні приватних підприємницьких структур йде позитивний процес відмови від класичних паперових форматів документів, а все частіше знаходить своє відображення електронна форма відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам правового забезпечення електронного аудиту були присвячені праці Г. М. Давидова, С. В. Івахненкова, Н. Й. Анфіногентової, Т. С. Воїнової, В. А. Онищенко, А. О. Чугаєва, Л. М. Бойко, О. В. Пустяк, Г. М. Білецької, Г. М. Ковтунович.

Виклад основного матеріалу. Аналіз нормативного забезпечення процесів інформаційного забезпечення зазначених процесів, а також процесів інформатизації процесів фіскальних відносин показує відставання законодавців від потреб сьогодення. Усе частіше виникають думки не тільки про інформатизацію бухгалтерського обліку, а і можливості перевірки контролюючими органами таких системних елементів, питань доступу до інформаційних баз даних платників податків. Інформатизація аудиторських перевірок значною мірою зменшить навантаження як на платників податків: зникне необхідність паперового дублювання систем податкового обліку, так і покращить контролюючу функцію податкової служби: зникнуть ризики корупційних відносин (перевіряючий не матиме змоги впливати на програмні елементи перевірки), скоротися час перевірки, в автоматичному режимі інформація буде перевірятися з іншими базами даних, що значно покращить якість перевірок. Наукове дослідження правового статусу електронного аудиту є досить актуальним, оскільки в жодному нормативному чи підзаконному акті не визначено правові підстави проведення аудиту інформаційних систем платника податку. В основі перевірок податкового та бухгалтерського обліку залишається перевірка первинних паперових документів, що зумовлює ведення подвійного обліку: в електронній формі та паперовому аналозі. Таке дублювання функцій створює додаткові затрати платників податків як у матеріальному сенсі, так і в затратах часу на просту роботу з копіювання та легалізації відповідних первинних документів.

Сучасні відносини у сфері державного управління постійно модернізуються та направлені в напрям автоматизації (цифровізації) документообігу, інформаційного обігу, доступу до інформації. Усі ці процеси супроводжені саме розвитком технічної, технологічної сфери (комп'ютерна техніка; програмне забезпечення) та можливостей мереж як внутрішніх, так і всесвітньої мережі Інтернет.

Логічним є наукове припущення, що з розвитком науки і техніки стає можливим усе більше процесів та елементів державного управління переносити у сферу інформатизації. Так, зазначаємо про такий елемент державного контролю, як податковий контроль, а особливо про його частину – податковий аудит.

Розглянемо доктринальні підходи щодо формування наукової думки у сфері визначеної тематики дослідження – електронний податковий аудит та правове забезпечення передумов його запровадження.

Поняття електронний податковий аудит є комплексним поняттям, яке визначає аудит у податковій сфері, ускладнене поняттям «електронний». Тому така складна конструкція зазначеного поняття потребує додаткового осмислення окремих складових та дослідження їх композиційного поєднання.

Розглянемо поняття «аудит» як науково-правову категорію та розуміння цього поняття науковцями.

Так, Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає аудит фінансової звітності як аудиторську послугу з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Г. М. Давидов розглядає аудит як процес аудиторського впливу за допомогою методу аудиту на об'єкти аудиту, який має на меті надання можливості аудиторів висловити думку, що передає отриману ним позитивну впевненість, яка висловлюється в аудиторському висновку як обґрунтована впевненість [1]. Водночас С. В. Івахненко зазначає, що аудит – це система збору й обробки інформації, метою якої є оцінка ефективності інформаційної системи бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, що перевіряється; загалом найважливішими цілями аудиту фінансової звітності є встановлення достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності економічних суб'єктів і відповідності здійснених ними фінансових і господарських операцій нормативним актам [2].

Окремі науковці визначають аудит як перевірку публічної бухгалтерської звітності в обліку первинних документів щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку його повноти та відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам [3]; як незалежна перевірка фінансових звітів підприємства і висловлення думки про них аудитором відповідно до чинного законодавства. Аудит не затверджує фінансові звіти і не дає гарантії їх правильності, він тільки висловлює думку [4].

Іноземні науковці свідчать про аудит як про діяльність, направлену на зменшення підприємницького ризику. Аудит сприяє зменшенню інформаційного ризику для користувачів фінансової звітності до прийнятного рівня [5] або це процес оцінки, який здійснюється людьми (human evaluation process), для того щоб встановити відповідність до певних норм, результатом якого є думка (або судження) [6].

Аналіз різних підходів щодо визначення поняття аудиту значно відрізняється за підходом, напрямом, ціллю, суб'єктами тощо. Це визначено саме метою здійснення такої діяльності. Залежно від видів аудит розрізняють на фінансовий, екологічний, енергоаудит, аудит проєктів, аудит інформаційної безпеки, інвестиційний аудит, зовнішній і внутрішній аудит та інші.

Окремі науковці визначають аудит як виключно приватнопідприємницьку діяльність, наголошуючи, що він не може бути застосований державними органами, водночас ряд науковців свідчить про окремий вид аудиту – податковий аудит. Так, Н. Й. Анфіногентова аналізує податковий аудит як комплекс заходів з планування, організації, проведення та аналізу перевірок податкової звітності суб'єктів господарювання, консультативної та роз'яснювальної робіт з метою упередження платниками податків порушення податкового законодавства [7]. Т. С. Воїнова досліджує податковий аудит як сукупність прийомів, способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності й надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного

законодавства [8]. В. А. Онищенко та А. О. Чугуєв визначають податковий аудит як процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків [9]. Водночас Є. Мних розглядає податковий аудит як напрям практичної аудиторської діяльності або як синонім до аудиту податкових розрахунків і податкової звітності [10].

Знову бачимо різні підходи: в одному випадку це – професійна діяльність щодо надання консультаційних послуг у сфері податкових правовідносин, в іншому – під податковим аудитом розуміють діяльність спеціально уповноважених органів із забезпечення державного контролю щодо дотримання податкового законодавства, вчасності та повноти сплати податків.

Останні наукові дослідження зазначаються введенням нового розуміння поняття аудит та фактичного його здійснення. Усе частіше в науковому обороті зустрічаються поняття електронний аудит, комп'ютерний аудит, інформатизація аудиту тощо. Так, ряд науковців свідчить про комп'ютерний аудит як перевірку даних комп'ютерного обліку і показників електронної фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою визначення їхньої достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству [11]. Інші науковці під комп'ютерним аудитом розуміють високий рівень автоматизації діяльності аудиторів, який характеризується: застосуванням новітніх інформаційних технологій як основного інструменту в процесі підготовки і проведення перевірки у комп'ютерній інформаційній системі; підходом до проведення перевірки, що передбачає оцінку надійності середовища комп'ютерної інформаційної системи як основи для формування висновку щодо достовірності фінансової звітності [12]. В. І. Подольский свідчить про комп'ютерний аудит як про використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи перевірки фінансової звітності й підготовку аудиторського висновку [13].

У. О. Гуцаленко аналізує комп'ютерний аудит як використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності й підготовку аудиторського висновку, а також надання супутніх послуг аудиту [14].

Аналізуючи недоліки комп'ютерного аудиту, С. В. Івахненко робить висновок про те, що комп'ютерний аудит може проводитися тільки тоді, коли підприємство застосовує автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку, а також упроваджена комп'ютерна програма, що автоматизує аудит [15].

Таким чином, комп'ютерний аудит більшість науковців розглядають як автоматизацію процесів проведення аудиту за допомогою комп'ютерів, комп'ютерних систем, автоматизації процесів аналізу фінансової діяльності об'єкта економічної діяльності. Проте подальші дослідження дають підставу зазначити вже про інші можливості та застосування інформаційних систем. У науковий обіг вводиться поняття електронний аудит. Так, Г. М. Білецька, формуючи понятійний апарат свого дослідження, поєднує поняття комп'ютерного та електронного аудиту, зокрема розглядаючи комп'ютерний (електронний) аудит як перевірку бухгалтерських операцій (та їх джерел / походження) суб'єкта господарювання, наданих в електронному вигляді за допомогою відповідного спеціалізованого програмного забезпечення, з метою визначення їх достовірності,

повноти та відповідності чинному законодавству [16]. Т. С. Гайдучок та Т. М. Дмитренко зазначають, що основною відмінністю е-аудиту від традиційного, який реалізується у вітчизняному просторі, є використання цифрових методів аналізу електронної інформації, що міститься в бухгалтерських та первинних документах [17].

Окремі науковці трактують дефініцію «електронний аудит» через застосування інформаційних технологій аудитором у процесі проведення перевірки інформації, сформованої в середовищі комп'ютерної інформаційної системи клієнта, на базі оцінки ризиків, притаманних такому середовищу [18].

Аналіз іноземних публікацій дає можливість свідчити про аналогічний підхід до розуміння сутності зазначеного поняття. Так, е-аудит визначається як верифікація та перевірка бухгалтерських операцій, яка здійснюється в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів, використовуючи аналітичні, оціночні та тестові методи аудиту [19]. Водночас А. Л. Вільямсон свідчить про автоматизації аудиту з метою полегшення аудитору процесів планування, контролю та документування бізнесу [20]. В інших дослідженнях зазначається про використання комп'ютерів та комп'ютерного програмного забезпечення для отримання корисної інформації з комп'ютерних систем організації [21].

Останні наукові публікації визначають електронний аудит як вид аудиту, насамперед спрямований на перевірку правильності і повноти відображення у відповідних програмах (в електронному середовищі) господарських операцій бухгалтерського і податкового обліку, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, перевірку бухгалтерських операцій (та їх джерел походження), виявлення ймовірних причин розбіжностей аналітичних і облікових даних [22].

Таким чином, спостерігаємо процес генезису поняття електронного аудиту від простого застосування комп'ютерної техніки під час здійснення аудиту як окремого процесу автоматизації самого процесу здійснення аудиту до більш складного автоматизованого процесу застосування спеціальних програмних систем, в яких зменшується ризик здійснення помилки контролюючим органом чи професійно уповноваженою особою.

На сьогодні для формування дефініції поняття електронного аудиту варто передбачати не односторонню ініціативну діяльність аудитора, а саме двосторонню діяльність. З одного боку, це – професійна діяльність спеціально уповноваженого органу, який на законодавчому рівні наділений правами здійснення відповідного аудиту, чи професійна діяльність аудитора, а з іншого – активна участь суб'єкта підприємницької (економічної) діяльності, який належним чином зможе забезпечити такий процес аудиторської діяльності. Крім того, необхідно зауважити, що активними учасниками електронного аудиту як системного процесу виступають й інші суб'єкти:

- по-перше, розробники програмного забезпечення, яке використовується під час здійснення бухгалтерського (податкового) обліку;
- по-друге, розробники програмного забезпечення, яке використовується у разі аналізу бухгалтерського (податкового) обліку аудиторами;
- по-третє, адміністратори інформаційних систем (баз даних), які забезпечують повноту та достовірність інформації, яка використовується у процесі здійснення аудиту (відкриті бази даних та бази даних зі спеціальним статусом);
- по-четверте, провайдери, які надають можливість доступу та належної передачі масиву інформації з баз даних до відповідного користувача.

Крім того, підходи до визначення електронного аудиту не дають відповіді щодо процесуального закріплення особливостей застосування та провадження електронного аудиту.

Так, ні нормативно, ні доктринально не визначено порядок доступу до інформації. Існує декілька варіантів вирішення такого завдання:

- по-перше, для аудиту надається спеціально сформований електронний файл, який прийнятний для проведення аудиту;
- по-друге, для аудиту надається безпосередній доступ до комп'ютеризованої мережі суб'єкта аудиту (доступ до комп'ютерів суб'єкта за його місцем знаходження);
- по-третє, для аудиту надається віддалений доступ до інформаційних баз даних суб'єкта аудиту через мережу Інтернет.

Очевидно, що всі питання щодо можливостей здійснення аудиту в електронній формі повинні передбачати різні можливості як доступу до спеціально визначеного програмного забезпечення бухгалтерського обліку суб'єкта аудиту, так і фактичного процесу здійснення такого обліку в електронній формі із застосуванням спеціальних програмних систем, сумісних з програмами аудиту. Такі вимоги можуть стати основою щодо процедурних питань проведення електронного аудиту.

Аналіз сучасного податкового законодавства дає можливість стверджувати, що в національному законодавстві є ряд положень, які частково забезпечують окремі елементи можливого електронного аудиту.

Так, статтею 75 Податкового кодексу України передбачено проведення документальних невізних позапланових електронних перевірок за заявою платника податків (далі – електронна перевірка), які вважаються перевірки, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Таким чином, можемо констатувати, що в національному законодавстві введено поняття електронних перевірок у податковій сфері. Проте необхідно зробити висновок, що йдеться про обмежене коло платників податків, які можуть стати суб'єктами таких електронних перевірок: виключно щодо тих, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Таким чином, до переліку проведення електронних перевірок можуть бути включені виключно платники податків, які здійснюють свою діяльність за спрощеною системою оподаткування.

Спрощена система оподаткування фактично не передбачає ведення бухгалтерського (податкового) обліку повним обсягом. Тому незрозумілою стає сама ефективність електронних податкових перевірок зазначеної категорії суб'єктів підприємництва.

Виникає питання, що ж можна перевірити в електронному вигляді, якщо суб'єкт підприємницької діяльності – платник податків не веде бухгалтерського обліку. Очевидно, йдеться виключно про аналіз інформаційних баз даних податкового органу та податкової інформації щодо конкретного суб'єкта, аналізу своєчасності та повноти сплати визначених законодавством податків за спрощеною системою оподаткування, відсутність податкового боргу.

Тому вважаємо, що електронні перевірки в тому вигляді, які вони визначені у статті 75 Податкового кодексу України, є неефективним застосуванням такого дієвого інструменту податкового контролю.

Наступним елементом, який закріплено у чинному податковому законодавстві, є можливість платникам податків подавати звітність в електронній формі і вести листування засобами електронного зв'язку в електронній формі. Крім того, статтею 49.4 Податкового кодексу України передбачена імперативна норма, яка зобов'язує платників податків, що належать до великих та середніх підприємств, подавати податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису. А податкова звітність з податку на додану вартість подається виключно в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Висновки. Таким чином, можемо зробити висновок, що в чинному податковому законодавстві передбачено як імперативні норми щодо формування та подачі податкової звітності в електронній формі, так і альтернативні способи формування та подачі податкової звітності як в електронній, так і в традиційній паперовій формі.

Саме імперативна норма, яка забезпечує потребу у формуванні податкової звітності в електронній формі, забезпечує максимальну можливість ефективного аналізу діяльності відповідного платника податків, аналізу відповідності його податкової звітності наявній податковій інформації, яка є в базах даних податкових органів, можливість застосування інших баз даних для аналізу діяльності тощо. Такий аналіз можливий уже під час сучасного технологічно-програмного забезпечення процесів формування податкової звітності та процедури її подачі. Водночас не визначено процедурно порядок проведення таких перевірок, тому в разі застосування та здійснення таких перевірок вони вийдуть за межі встановленого порядку визначених перевірок та самих податкових перевірок. Таким чином, податкові перевірки, які будуть проведені виключно в електронній формі щодо платників податків, які не належать до категорії, що здійснюють свою діяльність за спрощеною системою оподаткування, будуть визнані незаконними та, відповідно, рішення за такими перевітками будуть визнані недійсними.

Отже, можемо свідчити про потребу у формуванні нових підходів щодо необхідності автоматизації здійснення податкових перевірок, здійснення електронного податкового аудиту з відповідним правовим регламентуванням зазначеної діяльності. Саме внесення змін до чинного податкового законодавства надасть можливість сформувати не тільки доктринальне розуміння можливостей застосування електронного аудиту, а й сформує належні процесуальні підстави застосування електронного аудиту як інструменту податкового контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика: монографія. Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. С. 265.
2. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції. Наукове видання. Житомир: ПП «Рута», 2010. 432 с.
3. Дерій В. А., Кізіма А. Я. Аудит: курс лекцій. Тернопіль: Джура, 2002. С. 4.
4. Аудит. Конспект лекцій / укл.: О. А. Петрик. К.: МНТУ, 1995. С. 5.
5. Робертсон Дж. Аудит; пер. с. англ. М.: КРМГ: аудиторская фирма «Контакт», 1993. С. 12.
6. Schandl, Charles W. Theory of auditing: evaluation, investigation, and judgment. Houston: Scholars Book Co., 1978. С. 4.
7. Анфіногентова Н. Й. Аналіз контрольно перевіркової роботи державної податкової служби України. *Вісник соціально-економічних досліджень*: збірник наукових праць. 2010. Вип. 38. С. 22–27.
8. Воїнова Т. С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні. *Бизнес Информ.* 2009. № 12. С. 122.
9. Онищенко В. А., Чугаєв А. О. Податковий аудит : навчальний посібник / за заг. ред. В. А. Онищенка, А. О. Чугаєва. Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. 398 с.
10. Мних Є. В., Никонович М. О., Бардаш С. В., Барабаш Н. С., Назарова К. О., Олендій О. Т. Державний фінансовий аудит: методологія та організація: монографія / Київ. нац. торг.- екон. ун-т. К., 2009. 319 с.
11. Бойко Л. М., Пустьяк О. В. Теоретичні основи комп'ютерного аудиту. *Комунальне господарство міст.* 2013. № 108. С. 385–389.
12. Пчелянська Г. Б., Маркова Т. Д., Дойчева К. С. Особливості аудиту в комп'ютерному середовищі. *Економіка харчової промисловості.* 2016. Випуск 3, том 8. С. 46–50.
13. Подольський В. И., Щербакова Н. С., Комиссаров В. Л. Компьютерный аудит: практ. пособие / под ред. В. И. Подольского. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 128 с.
14. Гуцаленко У. О. Комп'ютерний аудит в системі внутрішньогосподарського контролю. *Інноваційна економіка.* 2010. № 2. С. 138–141.
15. Івахненко С. В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення. *Аудитор України.* 2007. № 3. С. 21–26.
16. Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження): навч. посіб. / за заг. ред. Г. М. Білецької. К.: Алерта, 2018. 206 с.
17. Електронний аудит: світові надбання та вітчизняні реалії: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу, 26 жовтня 2018 р. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2018. 64 с.
18. Додонов О. Г., Горбачик М. Г., Кузнецова М. Г. Інформаційне суспільство: технології та безпека. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2008. № 4. С. 166–170.
19. The Intra-European Organization of Tax Administrations. EU – E-Audit Road Map (Version 3) – Standards for Auditors working in the area of Electronic Audit. 2014. URL: <http://www.iota-tax.org/publications/iota-report-for-tax-administrations-audit-procedures-edp-audit.html>
20. Williamson A. L. Audit Automation. *Accountants Digest.* London: ICAEW. 1994. № 318. P. 1.

21. A guide to e-auditing / by Nigel Lewis. 2009. URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/what-we-do/127-a-guide-to-e-auditing.ashx>

22. Білецька Г. М., Ковтунович Г. М. Щодо впровадження електронного аудиту: світові та вітчизняні тенденції. *Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення*: матеріали Міжнародної інтернет-конференції, 2 березня 2017 р. URL: <http://www.konferenciaonline.org.ua/arhiv-konferency/arhiv-konferency02-03-2017>

REFERENCES

1. Davydov H. M. *Audyt: teoriya i praktyka: monohrafiya*. Kirovohrad: TOV «Imeks-LTD», 2006. S. 265.
2. Ivakhnenkov S. V. *Informatsiyeni tekhnolohiyi audytu ta vnutrishnohospodarskoho kontrolyu v konteksti svitovoyi intehratsiyi*. Naukove vydannya. Zhytomyr: PP «Ruta», 2010. 432 s.
3. Deriy V. A., Kizyma A. YA. *Audyt: kurs lektsiy*. Ternopil: Dzhura 2002. S. 4.
4. *Audyt. Konspekt lektsiy* / Ukl.: O. A. Petryk. K.: MNTU, 1995. S. 5.
5. Robert-son Dzh. *Audyt: Per. s. anhl. M.: KPMG: audytorskaya fyрма «Kontakt», 1993. S. 12.*
6. Schandl, Charles W. *Theory of auditing: evaluation, investigation, and judgment*. Houston: Scholars Book Co., 1978. S. 4.
7. Anfinohentova N. Y. *Analiz kontrolnoperevirochnoyi roboty derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrainy. Visnyk sotsial noekonomichnykh doslidzhen: zbirnyk naukovykh prats*. 2010. Vyp. 38. S. 22–27.
8. Voinova T. S. *Stanovlennya teoretychnykh zasad podatkovoho audytu v Ukraini. Biznes Ynform*. 2009. № 12. S. 122.
9. Onyshchenko V. A., Chuhayev A. O. *Podatkovyy audyt: Navchalnyy posibnyk / za zah. red. V. A. Onyshchenka, A. O. Chuhayeva*. Irpin: Akademiya DPS Ukrainy, 2003. 398 s.
10. Mnykh YE. V., Nykonovych M. O., Bardash S. V., Barabash N. S., Nazarova K. O., Olendiy O. T. *Derzhavnyy finansovyy audyt: metodolohiya ta orhanizatsiya: monohrafiya / Kyiv. nats. torh,- ekon. un-t. K., 2009. 319 s.*
11. Boyko L. M., Pustyak O. V. *Teoretychni osnovy kompyuternoho audytu. Komunalne hospodarstvo mist*. 2013. № 108. S. 385–389.
12. Pchelyanska H. B., Markova T. D., Doycheva K. S. *Osoblyvosti audytu v kompyuternomu seredovyshchi. Ekonomika kharchovoyi promyslovosti*. 2016. Vypusk 3, tom 8. S. 46–50.
13. Podolsky V. Y., Shcherbakova N. S., Komyssarov V. L. *Kompyuternyy audyt: prakt. posobyе / pod red. V. Y. Podolskoho*. Moskva: YUNYTY-DANA, 2004. 128 s.
14. Hutsalenko U. O. *Kompyuternyy audyt v systemi vnutrishnohospodarskoho kontrolyu. Innovatsiyna ekonomika*. 2010. № 2. S. 138–141.
15. Ivakhnenkov S. V. *Avtomatyzatsiya audytu v Ukraini ta sviti: pidkhody i prohramne zabezpechennya. Audytor Ukrainy*. 2007. № 3. S. 21–26.
16. *Elektronnyy audyt – suchasna forma elektronnoho kontrolyu (svitovi tendentsiyi ta etapy zaprovadzhennya): navch. posib. / za zah. red. H. M. Biletskoyi. K.: Alerta, 2018. 206 s.*
17. *Elektronnyy audyt: svitovi nadbannya ta vitchyznyani realiyi: zbirnyk materialiv naukovo-praktychnoho kruhloho stolu, 26 zhovtnya 2018 r. Irpin: NDI fiskalnoyi polityky, 2018. 64 s.*

18. Dodonov O. H., Horbanych M. H., Kuznyetsova M. H. Informatsiynе suspilstvo: tekhnolohiyi ta bezpeka. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. 2008. № 4. S. 166–170.

19. The Intra-European Organization of Tax Administrations. EU – E-Audit Road Map (Version 3) – Standards for Auditors working in the area of Electronic Audit. 2014. URL: <http://www.iota-tax.org/publications/iota-reportfor-tax-administrations-audit-procedures-edp-audit.html>

20. Williamson A. L. Audit Automation. *Accountants Digest*. London: ICAEW. 1994. № 318. P. 1.

21. A guide to e-auditing / by Nigel Lewis. 2009. URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/what-we-do/127-a-guide-to-e-auditing.ashx>

22. Biletska H. M., Kovtunovych H. M. Shchodo vprovadzhennya elektronnoho audytu: svitovi ta vitchyznyani tendentsiyi. *Informatsiynе suspilstvo: tekhnolohichni, ekonomichni ta tekhnichni aspekty stanovlennya: materialy Mizhnarodnoyi internet-konferentsiyi*, 2 bereznya 2017 r. URL: <http://www.konferenciaonline.org.ua/arhiv-konferency/arhiv-konferency02-03-2017>

A. M. Novitsky, N. I. Repekha. Electronic tax audit as a scientific and legal category

Scientific research on the legal status of electronic audit is definitely relevant because no one legal or regulatory act defines the legal basis for auditing taxpayer's information systems. The basis of tax and accounting audits is the verification of primary paper-based documents, which leads to double accounting: in electronic form and in the paper-based one. Such duplication of functions creates additional costs for taxpayers, both in material sense and in the cost of time for simple work on copying and legalization of relevant primary documents.

The national legislation introduces the concept of electronic audits in the tax field, but it is applicable to a limited range of taxpayers who may be subject to such electronic audits: only those who apply a simplified system of taxation, accounting and reporting; micro, small and medium business; other taxpayers. Thus, only taxpayers who operate under the simplified tax system can be included in the list of electronic audits.

We think that electronic audits in the interpretation of Article 75 of the Tax Code of Ukraine are an inefficient use of effective tax control tool.

Another element of the current tax law is the ability of the taxpayer to file reports electronically and to correspond in electronic form. Therefore, the current tax law provides both mandatory rules for the formation and filing of tax statements in electronic form, and alternative ways of forming and filing of tax statements in electronic and traditional paper form.

The imperative norm that ensures the electronic tax reporting provides the maximum opportunity for effective analysis of the respective taxpayer's activity, for the analysis of the correspondence of his tax report with the available tax information from the databases of tax authorities, the possibility of using other databases for analysis of activities, etc. Such analysis is possible, but the procedure for carrying out such checks is not defined, so if such checks are applied and carried out, they will go beyond the established procedure for the tax audits. Thus, we define the need to formulate new approaches to the automatization of tax audits, and to perform electronic tax audit with appropriate legal regulation of this activity.

Key words: *audit, electronic audit, legal category, informatization of control activity, tax audit.*

Стаття надійшла до редакції 9 грудня 2019 року