

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«30» травня 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Організація і методика надання супутніх послуг фізичним
особам суб'єктам підприємницької діяльності»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-22 М (1,9)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Білан А.С.
«30» травня 2024 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Галина НАЗАРОВА
«30» травня 2024 р.

Рецензент
доктор філософії,
ст. викладач кафедри обліку,
оподаткування, публічного
управління та адміністрування
Криворізького національного
університету
Ольга РОЄВА

Центральноукраїнський національний технічний університет
 Факультет економічний
 Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
 Рівень вищої освіти другий (магістерський)
 Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза

ЗАТВЕРДЖУЮ
 завідувач кафедри
 к.е.н., професор
 Олена МАГОПЕЦЬ
 « 02 » лютого 2024 року

**ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
 ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
 ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Білан Андрій Сергійович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Організація і методика надання супутніх послуг фізичним особам - суб'єктам підприємницької діяльності

2. Керівник роботи (проекту)

Назарова Галина Борисівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 30 травня 2024 р.

4. Мета та завдання кваліфікаційної роботи (проекту). є вивчення теоретичних основ та розробка пропозицій щодо організації та методики надання супутніх послуг в аудиторській діяльності фізичним особам - підприємцям. Для досягнення визначеної мети дослідження поставлено та вирішено такі завдання: уточнити статус фізичних осіб – підприємців як суб'єктів господарської діяльності; зазначено основні напрямки облікового забезпечення господарської діяльності фізичних осіб – підприємців залежно від систем оподаткування; узагальнити теоретичні основи надання супутніх послуг відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту; проаналізувати економічну категорію системи управління якості аудиторських послуг; розробити пропозиції щодо удосконалення забезпечення контролю якості аудиторських послуг.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

АНОТАЦІЯ

Білан А.С. Організація і методика надання супутніх послуг фізичним особам - суб'єктам підприємницької діяльності. – Кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

В першому розділі «Теоретичні основи виконання надання супутніх послуг в аудиторській діяльності фізичним особам - підприємцям» досліджено правовий статус фізичних осіб – підприємців, розкрито основні вимоги щодо облікового забезпечення підприємців залежно від систем оподаткування, зазначено теоретичні аспекти надання супутніх послуг в аудиторській діяльності. В другому розділі «Організація і методика оцінки надання супутніх послуг фізичним особам суб'єктам підприємницької діяльності (на матеріалах ФОП Арсірій Оксана Вікторівна)» розкрито організаційно-економічні аспекти діяльності підприємця, надано супутні послуги у вигляді виконання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом податку з доходів фізичних осіб від підприємницької діяльності та податку на додану вартість підприємця. В третьому розділі «Напрями удосконалення організації та методики контролю якості аудиторських послуг» досліджено економічна категорія системи управління якості аудиторських послуг, розкрито значення професійної етики у системі якості аудиторських послуг, визначено напрями удосконалення організації забезпечення контролю якості аудиторських послуг.

Ключові слова: завдання узгоджених процедур, податок з доходів фізичних осіб, податок на додану вартість, податкова звітність, податкові зобов'язання, податковий кредит, практикуючий фахівець, професійна етика, система управління якості, супутні послуги.

ANNOTATION

Bilan A.S. Organisation and methods of providing related services to individuals - business entities - Qualification work for the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation" of the educational and professional programme "Audit, State Financial Control and Expertise" - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine - Kropyvnytskyi, 2024.

The first section «Theoretical basis for the provision of related services in the audit activity to individuals – entrepreneurs» examines the legal status of individuals - entrepreneurs, reveals the basic requirements for accounting support of entrepreneurs depending on taxation systems, and indicates the theoretical aspects of providing related services in the audit activity. The second section «Organisation and Methodology for Assessing the Provision of Related Services to Individual Entrepreneurs (Based on the Materials of Oksana Viktorivna Arsiriy, Individual Entrepreneur)» reveals the organisational and economic aspects of entrepreneurial activity, provides related services in the form of performing agreed procedures for assessing the status of settlements with the budget of personal income tax from entrepreneurial activity and value added tax of an entrepreneur. In the third section «Directions for improving the organisation and methodology of quality control of audit services» the economic category of the quality management system of audit services is studied, the importance of professional ethics in the quality system of audit services is revealed, and directions for improving the organisation of quality control of audit services are determined.

Keywords: tasks of agreed procedures, personal income tax, value added tax, tax reporting, tax liabilities, tax credit, practitioner, professional ethics, quality management system, related services.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ НАДАННЯ СУПУТНІХ ПОСЛУГ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЗИЧНИМ ОСОБАМ – ПІДПРИЄМЦЯМ	12
1.1. Правовий статус фізичних осіб – підприємців	12
1.2. Облікове забезпечення господарської діяльності фізичних осіб – підприємців залежно від обраної системи оподаткування	24
1.3. Теоретичні аспекти надання супутніх послуг в аудиторській діяльності	39
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	51
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА НАДАННЯ СУПУТНІХ ПОСЛУГ ФІЗИЧНИМ ОСОБАМ СУБ'ЄКТАМ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ (НА МАТЕРІАЛАХ ФОП АРСІРІЙ ОКСАНА ВІКТОРІВНА)	53
2.1. Організаційно-економічні аспекти діяльності ФОП АРСІРІЙ ОКСАНИ ВІКТОРІВНИ	53
2.2. Організація і методика надання супутніх послуг щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб ФОП АРСІРІЙ ОКСАНА ВІКТОРІВНА	58
2.3. Організація і методика надання супутніх послуг щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість ФОП АРСІРІЙ ОКСАНА ВІКТОРІВНА	72
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	84
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ	86
3.1. Формування системи управління якістю аудиторських послуг	86
3.2. Професійна етика у системі якості аудиторських послуг	97
3.3. Удосконалення організації забезпечення контролю якості послуг аудиту	107
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	120
ВИСНОВКИ	122
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	127
ДОДАТКИ	138

ВСТУП

Актуальність теми. Супутні послуги в аудиторській діяльності охоплюють широкий спектр послуг, які надають аудитори, окрім традиційного аудиту фінансової звітності. Ці послуги мають вирішальне значення для різних стейкхолдерів, включаючи керівництво, інвесторів, регуляторів та інших зацікавлених осіб. Супутні послуги задовольняють різноманітні потреби, які потребують більше, ніж просто надання впевненості щодо фінансової звітності. Ці послуги можуть включати узгоджені процедури, огляди, компіляції та інші форми надання впевненості або консультування, що адаптовані до конкретних вимог стейкхолдерів.

Супутні послуги, такі як внутрішній аудит та перевірка дотримання законодавства, відіграють життєво важливу роль у виявленні та зменшенні ризиків у суб'єктів господарювання. Ці послуги допомагають виявити потенційні проблеми на ранніх стадіях, що дозволяє вчасно вжити коригувальних заходів та покращити загальне управління ризиками.

Багато галузей економіки стикаються з жорсткими регуляторними вимогами. Супутні послуги, такі як комплаєнс-аудит та регуляторна звітність, гарантують, що суб'єкти господарювання дотримуються відповідних законів і нормативних актів, що зменшує ризик їх недотримання та пов'язані з цим штрафні санкції. Завдяки таким послугам, як операційний аудит та аналіз ефективності, аудитори мають можливість надавати інформацію про ефективність та результативність бізнес-операцій. Ці знання допомагають суб'єктам господарювання оптимізувати процеси, зменшити витрати та підвищити продуктивність.

Надання широкого спектру супутніх послуг підвищує авторитет і довіру до аудиторської професії. Коли аудитори пропонують різні послуги, що виходять за рамки стандартного фінансового аудиту, вони демонструють своє всебічне розуміння бізнесу та його середовища, тим самим підвищуючи довіру зацікавлених сторін.

Супутні послуги часто створюють значну цінність для клієнтів, надаючи індивідуальні рішення для конкретних проблем. Наприклад, форензик-аудит може допомогти у виявленні та запобіганні шахрайству, а ІТ-аудит може підвищити надійність інформаційних систем та заходів кібербезпеки. Аудитори часто надають консультаційні послуги, що пов'язані зі злиттями та поглинаннями, податковим плануванням, фінансовою реструктуризацією та стратегічним плануванням. Ці послуги допомагають бізнесу приймати обґрунтовані рішення та досягати своїх стратегічних цілей.

Актуальність супутніх послуг в аудиторській діяльності полягає в їх здатності задовольняти різноманітні потреби зацікавлених сторін, покращувати управління ризиками, забезпечувати дотримання нормативних вимог, підвищувати операційну ефективність, зміцнювати довіру та створювати додаткову цінність для клієнтів. Ці послуги, якщо їх надавати методично правильно, дають важливу інформацію та впевненість, тим самим підтримуючи загальні цілі суб'єктів господарювання та сприяють їх успіху.

Вивченню основних питань щодо організації та методики супутніх послуг присвячено праці вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як Р.Адамса, Е. Аренса, С., Р. Доджа, І.Дрозд, Л. Кулаковської, Т. Каменської, Д. Лоббека, О. Лубенченко, Н. Малюги, Є. Мниха, Н. Проскуріної, О. Петрик, О. Редька, Дж. Робертсона та інші. Однак організація та методика виконання супутніх послуг фізичним особам-підприємцям, які мають особливий статус як суб'єкти господарської діяльності та використовують особливі системи оподаткування, на теперішній час досліджена не достатньо. Вивчення питань, що пов'язані саме з удосконаленням організації та методики надання супутніх послуг фізичним особам-підприємцям обумовили необхідність та доцільність подальших досліджень за цим напрямом.

Мета кваліфікаційної роботи вивчення теоретичних основ та розробка пропозицій щодо організації та методики надання супутніх послуг в аудиторській діяльності фізичним особам - підприємцям.

Задачі кваліфікаційної роботи. Для досягнення визначеної мети

дослідження поставлено та вирішено такі завдання:

- ✓ уточнити статус фізичних осіб – підприємців як суб'єктів господарської діяльності;
- ✓ зазначено основні напрямки облікового забезпечення господарської діяльності фізичних осіб – підприємців залежно від систем оподаткування;
- ✓ узагальнити теоретичні основи надання супутніх послуг відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту;
- ✓ проаналізувати економічну категорію системи управління якості аудиторських послуг;
- ✓ розробити пропозиції щодо удосконалення забезпечення контролю якості аудиторських послуг.

Базовим для дослідження обрано фізична особа – підприємець Арсірій Оксана Вікторівна. Конкретні дослідження проводилися з використанням даних первинного обліку та податкової звітності ФОП Арсірій Оксани Вікторівни.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є процес надання супутніх послуг в аудиторській діяльності.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є організація і методика надання супутніх послуг фізичним особам - підприємцям.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Для дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: дані первинного обліку ФОП Арсірій Оксана Вікторівна; законодавчі та нормативно-правові документи України, що регулюють порядок оподаткування фізичних осіб - підприємців; економічна фахова література з питань обліку та аудиту.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети роботи застосовувалася система загальнонаукових методів аналізу, зокрема метод системного аналізу, положення діалектичного методу пізнання процесів і явищ у їх взаємозв'язку та розвитку, методи порівняння, синтезу,

систематизації та узагальнення, методи та прийоми математичної статистики, економіко-статистичного моделювання та прогнозування економічних процесів тощо.

Результати, отримані в ході написання кваліфікованої роботи, полягають у вивченні, аналізі та узагальненні теорії та практики надання супутніх послуг щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом фізичних осіб - підприємців.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

✓ досліджено механізм управління якістю аудиторських послуг та концептуальні засади формування системи управління якістю аудиторських послуг, що визначають послідовність управлінських рішень, їх ефективність, а також перевірку результативності у порівнянні з попередніми заходами і ймовірність переходу до якісно нового стану. Проаналізовано організацію внутрішньofірмової системи управління якістю послуг аудиту, з урахуванням зарубіжного досвіду та результатів аналогічних досліджень, встановлено, що проблема стандартизації внутрішньofірмового контролю якості є невирішеною і вимагає науково-обґрунтованої розробки.

✓ визначено напрями удосконалення організаційної структури контролю якості аудиторської діяльності шляхом внесення змін до Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг. Обґрунтовано введення критерію оцінки системи забезпечення якості аудиторських послуг через застосування процедур тестування. Запропоновано тест для системи внутрішнього контролю якості, який оцінюється зовнішнім контролером.

✓ запропоновано напрями удосконалення організаційного забезпечення аудиту через розробку ряду інструментів та процедур, які включають тести компетентності та незалежності ключового партнера, наказ про створення аудиторської групи, контрольні журнали, особові справи замовників, а також організаційну модель обов'язкового аудиту фінансової

звітності, що будуть сприяти забезпеченню високої якості і повноти послуг, які надає аудиторська фірма.

Практичне значення одержаних результатів кваліфікаційної роботи полягає у тому що, вони можуть бути використані як суб'єктами аудиторської діяльності, так і бухгалтерськими службами суб'єктів господарювання як фізичних осіб – підприємців, так і юридичних осіб.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на XI Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» Центральноукраїнського національного технічного університету (30 листопада 2023 року), на Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції «Міждисциплінарні наукові студії» Херсонського державного агроекономічного університету (26 квітня 2024 року). Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах та матеріалах конференції загальним обсягом 0,05 др. арк. «Системи оподаткування фізичних осіб підприємців: сучасний стан та напрями вдосконалення» у електронних матеріалах Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Теоретичні основи надання супутніх послуг в аудиторській діяльності фізичним особам - підприємцям» досліджено правовий статус фізичних осіб – підприємців як суб'єктів підприємницької діяльності, розкрито основні вимоги щодо облікового забезпечення господарській діяльності фізичних осіб – підприємців залежно від систем оподаткування, зазначено теоретичні аспекти надання супутніх послуг в аудиторській діяльності.

В другому розділі «Організація і методика надання супутніх послуг фізичним особам суб'єктам підприємницької діяльності (на матеріалах ФОП Арсірій Оксана Вікторівна)» розкрито організаційно-економічні аспекти

діяльності фізичної особи-підприємця, надано супутні послуги у вигляді виконання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом податку з доходів фізичних осіб від підприємницької діяльності та податку на додану вартість підприємця.

В третьому розділі «Напрями удосконалення організації та методики контролю якості аудиторських послуг» досліджено економічна категорія системи управління якості аудиторських послуг, розкрито значення професійної етики у системі якості аудиторських послуг, визначено напрями удосконалення організації забезпечення контролю якості аудиторських послуг.

Обсяг роботи. Робота викладена на 138 сторінках, вона містить 4 рисунка, 14 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 99 найменувань та викладений на 10 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ НАДАННЯ СУПУТНІХ ПОСЛУГ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЗИЧНИМ ОСОБАМ – ПІДПРИЄМЦЯМ

1.1. Правовий статус фізичних осіб – підприємців

«Правовий статус суб'єктів господарювання регламентують: Конституція України; розділ II Господарського кодексу України; глави 7, 8 Цивільного кодексу України; спеціальні закони України («Про господарські товариства», «Про банки і банківську діяльність», «Про страхування», «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», «Про ліцензування певних видів господарської діяльності», «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»); інші нормативно-правові акти, в тому числі й міжнародні угоди, які ратифіковані Верховною Радою України» [63].

«Суб'єктами господарювання є учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством (ст. 55 Господарського кодексу України)» [63].

На відміну від інших учасників господарських відносин, таких як споживачі та державні органи, лише суб'єкти господарювання безпосередньо здійснюють підприємницьку діяльність. Іншими словами, всі суб'єкти господарювання є учасниками господарських відносин, але не кожен учасник господарських відносин є суб'єктом господарювання.

До суб'єктів господарювання законодавство відносить:

1. Господарські організації, які є юридичними особами, створеними відповідно до Цивільного кодексу України, включаючи державні та комунальні підприємства, створені за нормами Господарського кодексу

України, а також інші юридичні особи, що ведуть господарську діяльність і зареєстровані згідно з чинним законодавством.

2. Громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які займаються господарською діяльністю та зареєстровані як підприємці у встановленому законом порядку.

Суб'єкт господарювання може бути створений за рішенням власника майна або уповноваженого ним органу, а у випадках, передбачених законодавством, за рішенням інших органів, організацій або громадян шляхом заснування нової організації чи реорганізації (злиття, приєднання, виділення, поділу або перетворення) діючого суб'єкта господарювання, з дотриманням відповідних законодавчих вимог. Установчими документами суб'єкта господарювання є рішення про його створення або засновницький договір, а в окремих випадках, визначених законом, – статут (положення) суб'єкта господарювання.

Обов'язковою умовою легалізації суб'єкта господарювання, тобто офіційного визнання його учасником господарських відносин на законних підставах, є державна реєстрація. Діяльність незареєстрованого суб'єкта господарювання, який підлягає державній реєстрації, забороняється. Припинення діяльності суб'єкта господарювання може відбуватися через реорганізацію (злиття, приєднання, поділ, перетворення) або ліквідацію за рішенням власника чи уповноважених ним органів, за рішенням засновників суб'єкта господарювання чи їх правонаступників, а також за рішенням суду в випадках, передбачених Господарським кодексом України.

«Виходячи зі змісту ст. 55 Господарського кодексу України можна навести такі ознаки, притаманні суб'єктам господарювання: 1) вони здійснюють господарську (підприємницьку та некомерційну) діяльність; 2) наділені господарською компетенцією (сукупністю господарських прав та обов'язків); 3) мають відокремлене майно; 4) несуть відповідальність у межах належного їм майна, крім випадків, передбачених законодавством (наприклад, відповідальність учасників повного товариства)» [18].

Основним критерієм, закладеним у законодавстві для класифікації суб'єктів господарювання, є критерій прибутковості. Суб'єкти господарювання діляться на дві основні категорії: ті, що прагнуть отримання прибутку від своєї діяльності, і ті, чия діяльність не спрямована на отримання прибутку, а має на меті досягнення певного соціально-економічного ефекту. На основі цього принципу Господарський кодекс України розрізняє суб'єктів господарювання на підприємницькі (комерційні) (Глава 4 Господарського кодексу України) та непідприємницькі (некомерційні) (Глава 5 Господарського кодексу України).

Вибір організаційно-правової форми суб'єкта господарювання (наприклад, акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю тощо) залежить від форми власності, напрямків діяльності, кількості учасників та інших факторів. У більшості випадків суб'єкти господарювання є юридичними особами. Проте, як Господарський, так і Цивільний кодекси України допускають здійснення підприємницької діяльності без створення юридичної особи.

Другою ознакою суб'єкта господарювання є господарська компетенція, що включає сукупність загальних юридичних можливостей щодо участі у правовідносинах, які закріплюються законодавством за суб'єктами господарювання як суб'єктами права. У науці господарського права ця ознака визначається як господарська правосуб'єктність, що означає визнання законодавством за суб'єктом господарювання сукупності юридичних можливостей щодо участі у безпосередній господарській діяльності та її організації.

Третьою ознакою є здатність суб'єкта господарювання реалізовувати свою господарську компетенцію на основі права власності, господарського відання, оперативного управління та оперативного-господарського використання майна відповідно до своєї господарської компетенції згідно з Господарським кодексом та іншими законами України.

Четверта ознака суб'єкта господарювання забезпечує розвиток

конкурентного ринку із відповідальними контрагентами. Наприклад, товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) формує статутний (складений) капітал за рахунок внесків його учасників (ст. 52 Закону України «Про господарські товариства»), а учасники ТОВ несуть відповідальність у межах своїх вкладів (ст. 50 Закону України «Про господарські товариства»). Ця норма одночасно забезпечує майнові інтереси учасників господарського обороту та вказує на відокремленість майна юридичної особи – господарської організації, що надає їй самостійність у товарно-грошових відносинах.

«Суб'єкти господарювання, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів, визнаються *платниками податків* (п.15.1 ст.15 Податкового кодексу України)» [67].

Суб'єкти господарювання, будучи платниками податків, мають певні характерні ознаки, що визначають їх статус та роль у податкових правовідносинах:

Вони є суб'єктами податкових правовідносин.

✓ здійснюють підприємницьку або непідприємницьку діяльність, включаючи неприбуткові організації.

✓ залежно від форми організації господарської діяльності, суб'єкти господарювання можуть бути фізичними або юридичними особами, а також особами, що не мають статусу юридичної особи (наприклад, спільна діяльність, відокремлені підрозділи юридичних осіб).

✓ вони можуть бути як резидентами, так і нерезидентами.

Для оцінки діяльності суб'єкта господарювання використовують поняття «фіктивна діяльність суб'єкта господарювання». До ознак фіктивності, які можуть стати підставою для звернення до суду щодо припинення діяльності юридичної особи або фізичної особи-підприємця, а також визнання реєстраційних документів недійсними, належать:

- ✓ реєстрація (перереєстрація) на недійсні, загублені або підроблені документи.
- ✓ відсутність реєстрації у державних органах, якщо це передбачено законодавством.
- ✓ реєстрація (перереєстрація) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або особам, які не мали наміру здійснювати фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження.
- ✓ реєстрація (перереєстрація) та здійснення фінансово-господарської діяльності без відома та згоди засновників і законно призначених керівників.

Ці ознаки фіктивної діяльності суб'єкта господарювання важливі для забезпечення правопорядку та законності у сфері господарської діяльності.

«Громадянин може здійснювати підприємницьку діяльність: безпосередньо як підприємець або через приватне підприємство, що ним створено; із залученням або без залучення найманої праці; самостійно або спільно з іншими особами» [63].

«Громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи (ст. 58 та 128 Господарського кодексу України)» [63].

Фізичні особи-підприємці (ФОП) представляють собою найпростіший формат здійснення підприємницької діяльності. Ця форма дозволяє громадянам, іноземцям, а також особам без громадянства вести господарську діяльність від свого імені, на власний ризик, несучи відповідальність за своїми зобов'язаннями всім майном, що знаходиться у їх приватній власності (за винятком майна, на яке за законом не може бути звернене стягнення).

Фізична особа-підприємець зобов'язана дотримуватися ряду вимог:

- ✓ у разі необхідності та відповідно до законодавства отримувати

ліцензії на здійснення певних видів господарської діяльності.

✓ повідомляти органи державної реєстрації про будь-які зміни, що стосуються його адреси, зазначеної в реєстраційних документах, предмета діяльності, а також інших важливих умов підприємницької діяльності, які підлягають відображенню у реєстраційних документах.

✓ дотримуватися прав та законних інтересів споживачів, забезпечуючи належну якість товарів, робіт або послуг, які він виробляє або надає, та дотримуватися правил обов'язкової сертифікації продукції відповідно до вимог законодавства.

✓ запобігати недобросовісній конкуренції та уникати порушень антимонопольно-конкурентного законодавства.

✓ вести облік результатів своєї підприємницької діяльності відповідно до вимог чинного законодавства.

✓ своєчасно подавати органам доходів і зборів декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію), а також інші необхідні відомості для нарахування податків та інших обов'язкових платежів.

✓ сплачувати податки та інші обов'язкові платежі у порядку і розмірах, встановлених чинним законодавством.

Ці вимоги спрямовані на забезпечення законності та прозорості діяльності фізичних осіб-підприємців, а також на захист прав споживачів і конкурентного середовища.

Підприємство являє собою самостійний суб'єкт господарювання, який створюється компетентним органом державної влади, органом місцевого самоврядування або іншими суб'єктами. Його основна мета полягає в задоволенні суспільних та особистих потреб через систематичне здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної та іншої господарської діяльності відповідно до норм, передбачених Господарським кодексом України та іншими законами (ст. 62 Господарського кодексу України).

Підприємства можуть засновуватися як для ведення підприємницької діяльності, так і для здійснення некомерційної господарської діяльності.

Згідно із законодавством, підприємство функціонує на основі статуту, якщо інше не передбачено законом. У своїй діяльності підприємства в Україні керуються положеннями ст. 62-71 Господарського кодексу України. Водночас, якщо йдеться про підприємства окремих видів, їх діяльність може регулюватися додатковими законами, прийнятими відповідно до цього Кодексу (ст. 72 Господарського кодексу України).

Щоб фізична особа могла набути статусу суб'єкта підприємницької діяльності, вона повинна відповідати певним загальним ознакам суб'єкта цивільного права:

- а) правоздатність (здатність мати цивільні права і нести обов'язки);
- б) цивільна дієздатність (здатність своїми діями набувати та здійснювати цивільні права, створювати для себе цивільні обов'язки і виконувати їх);
- в) ім'я (мати прізвище, власне ім'я, а також по батькові, якщо інше не випливає з закону або національного звичаю);
- г) місце проживання (постійне або переважне місце проживання фізичної особи).

З цих ознак ключовою є цивільна дієздатність, оскільки правоздатність та інші характеристики створюють лише необхідні передумови для можливості здійснення підприємницької діяльності. Цивільна дієздатність, своєю чергою, перетворює цю можливість у реальні підприємницькі відносини, роблячи фізичну особу здатною на дійсне ведення бізнесу.

Таким чином, підприємство, як самостійний суб'єкт господарювання, може бути створене для різних видів діяльності, і для набуття статусу суб'єкта підприємницької діяльності фізична особа повинна володіти певними юридичними ознаками, серед яких основною є цивільна дієздатність.

За ознакою дієздатності громадяни поділяються на чотири основні категорії:

1. Недієздатні особи включають малолітніх дітей до шести років, а також осіб, визнаних судом недієздатними через психічні розлади, які унеможливають розуміння значення їхніх дій або керування ними. Ці особи не мають права самостійно здійснювати юридично значущі дії. Однак це не означає, що їхнє майно не може брати участь у цивільному обороті чи бути об'єктом підприємницької діяльності. Від імені малолітніх правочини здійснюють їхні законні представники – батьки, усиновителі або опікуни. Щодо недієздатних осіб, правочини від їхнього імені здійснюють опікуни, за умови отримання попереднього дозволу органу опіки та піклування (див. ст. 54 ЦК).

2. Частково дієздатні особи поділяються на дві групи: малолітні віком від 6 до 14 років і неповнолітні від 14 до 18 років. Зазвичай правочини від імені малолітніх укладають їхні законні представники з дотриманням вимог ст. 54 ЦК. Самостійно малолітні можуть здійснювати лише дрібні побутові правочини та інші дії, перелік яких визначений законом (ст. 31 ЦК). Неповнолітні, починаючи з 14 років, мають значно ширші можливості для самостійного здійснення правочинів у сфері майнових відносин, однак більшість із них вони здійснюють з письмової згоди своїх законних представників (ст. 32 ЦК).

3. Обмежено дієздатні особи мають право самостійно вчиняти дрібні побутові правочини. Для здійснення інших правочинів, отримання заробітку, пенсії та інших доходів, а також для розпорядження ними, ці особи повинні мати згоду піклувальника. Водночас вони самостійно несуть майнову відповідальність за правочини, які вони здійснили, та за заподіяну шкоду.

4. Повністю дієздатні особи мають право самостійно займатися будь-якою підприємницькою діяльністю. Повна дієздатність настає в трьох випадках:

- ✓ з настанням повноліття, тобто по досягненні 18 років;
- ✓ у випадку, коли закон дозволяє вступ у шлюб до досягнення 18 років, фізична особа набуває повної дієздатності з моменту вступу в шлюб;

✓ внаслідок емансипації, коли неповнолітній, який досяг 16 років, може бути визнаний повністю дієздатним, якщо він працює за трудовим договором, включаючи контракт, або займається підприємницькою діяльністю за згодою батьків, усиновителів або піклувальника.

Таким чином, різні категорії дієздатності визначають правовий статус осіб щодо їхньої здатності брати участь у цивільних і господарських відносинах, здійснювати підприємницьку діяльність і відповідати за свої дії.

Процедура оголошення неповнолітнього повністю дієздатним, відома як емансипація, здійснюється на підставі рішення органу опіки і піклування за згодою обох батьків, усиновителів або піклувальника. У випадку відсутності такої згоди, емансипація можлива за рішенням суду. Неповнолітній, який отримав статус повної дієздатності, наділяється всіма цивільними правами та обов'язками в повному обсязі, включаючи самостійну відповідальність за зобов'язання, що виникли внаслідок заподіяння шкоди. Виняток становлять ті права і обов'язки, для яких законом встановлено вікові обмеження.

Батьки, усиновителі та піклувальники не несуть відповідальності за зобов'язання емансипованого неповнолітнього, включаючи зобов'язання, що виникли внаслідок заподіяння шкоди. З усіх трьох підстав для набуття повної дієздатності, емансипація заслуговує особливої уваги, оскільки є новим правовим інститутом, впровадженим в Україні з 1 січня 2004 р. Використання цього механізму рекомендується лише у виняткових випадках, коли неповнолітній або його родина перебувають у надзвичайно складному матеріальному становищі. Згода законних представників на участь неповнолітнього в підприємницькій діяльності, хоча і є обов'язковою умовою, не завжди може бути достатньою запорукою успіху та безпеки такого кроку.

Емансипація, як правовий інститут, дозволяє неповнолітнім здійснювати повноцінну господарську діяльність, самостійно укладати договори, нести відповідальність за свої дії та зобов'язання, що виникають у

процесі підприємницької діяльності. Такий підхід сприяє розвитку підприємницьких навичок серед молоді, але також вимагає ретельного контролю і підтримки з боку держави та суспільства, аби запобігти можливим зловживанням і захистити права неповнолітніх.

Особливості статусу суб'єкта підприємницької діяльності, який функціонує без утворення юридичної особи, мають ряд відмінностей від загальних громадянських правоздатностей фізичних осіб.

По-перше, цей статус набувається виключно через процедуру державної реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності. Особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без такої реєстрації, оперують у так званій «тіньовій» економіці. Це означає, що вони фактично займаються бізнесом, але не мають офіційного статусу підприємця, що унеможлиблює їхню участь у правовідносинах як легітимних суб'єктів господарювання.

Коли виникають спори за участю таких громадян, вони розглядаються у місцевих судах, а не в господарських судах. Цей аспект має важливе значення, оскільки статус нелегітимного підприємця не дозволяє їм надавати правочинам підприємницького характеру відповідний правовий статус. Однак, у таких випадках суди можуть застосовувати норми Господарського кодексу України (ГК) щодо зобов'язань, які виникають у зв'язку з підприємницькою діяльністю, визнаючи таким чином ці правочини дійсними в контексті господарських відносин.

По-друге, правила, що регулюють підприємницьку діяльність фізичних осіб без утворення юридичної особи, включають положення ГК та Цивільного кодексу України (ЦК). Ці правила застосовуються у випадках, коли інше не впливає з конкретного законодавчого акта, указів Президента або постанов Уряду. Вони прирівнюють фізичних осіб до юридичних осіб, що здійснюють комерційну діяльність, з усіма відповідними правами та обов'язками.

По-третє, існують дискусії щодо права індивідуальних підприємців наймати працівників. За попереднім законодавством, особа, яка мала намір займатися підприємницькою діяльністю із залученням найманої праці, зобов'язана була створити підприємство. Фізична особа-підприємець не мала такого права. Проте, сучасне законодавство, зокрема Господарський кодекс, встановлює, що індивідуальні підприємці мають право наймати працівників. Відповідно до пункту 3 статті 128 ГК, підприємницька діяльність може здійснюватися як без застосування найманої праці, так і з її застосуванням. Це положення остаточно знімає будь-які сумніви щодо правомірності найму працівників індивідуальними підприємцями.

По-четверте, на відміну від звичайних громадян, що не займаються підприємницькою діяльністю, майнові спори між суб'єктами підприємницької діяльності або між ними і юридичними особами підлягають розгляду в господарських судах. Це положення діє лише для тих спорів, які безпосередньо пов'язані з підприємницькою діяльністю. Усі інші види спорів, в яких бере участь фізична особа, навіть якщо вона має статус суб'єкта підприємницької діяльності, підлягають розгляду в місцевих судах.

По-п'яте, фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності, яка не здатна виконати вимоги кредиторів, пов'язані з підприємницькою діяльністю, може бути визнана неспроможною (банкрутом) за рішенням суду. Вирішуючи такі спори, суди повинні враховувати, що вимоги до суб'єкта підприємницької діяльності можуть висуватися і зобов'язаннями, не пов'язаними з підприємництвом, такими як відшкодування шкоди життю, здоров'ю або майну громадян чи юридичних осіб, стягнення аліментів тощо. Підстави і порядок здійснення відповідних процедур визначаються ст. 48 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 р.

По-шосте, у разі визнання фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності банкрутом, вимоги кредиторів задовольняються за рахунок її майна, на яке може бути звернене стягнення. Вимоги задовольняються в

порядку черговості, встановленої п. 1 ст. 49 зазначеного Закону. Перелік майна громадян, у тому числі індивідуальних підприємців, на яке не може бути звернене стягнення, визначається цивільним процесуальним законодавством. Наразі діє Перелік видів майна громадян, на яке не може бути звернене стягнення по виконавчих документах, затверджений при прийнятті Цивільного процесуального кодексу і включений до нього як додаток.

Таким чином, фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності має специфічні ознаки, які визначають її правовий статус та відрізняють від інших фізичних осіб. Ці особливості включають обов'язкову державну реєстрацію для легітимності діяльності, підвідомчість майнових спорів господарським судам, можливість наймати працівників та відповідати за свої зобов'язання у разі банкрутства згідно з визначеними законодавством процедурами.

Проте повністю відокремити правовий статус фізичної особи-підприємця від фізичної особи, яка не займається підприємницькою діяльністю, неможливо. Це пояснюється тим, що, ставши підприємцем, людина не втрачає своїх інших соціальних ролей, таких як батько, мати, працівник тощо. Наприклад, індивідуальний підприємець, як і будь-яка фізична особа, може бути рішенням суду обмежений у дієздатності або позбавлений дієздатності, визнаний безвісно відсутнім або померлим. Він також може працювати на платній основі в будь-якій посаді в приватних, державних або громадських організаціях, якщо така робота і посада не заборонені законом для поєднання з підприємницькою діяльністю.

Крім того, на відміну від юридичних осіб, майно індивідуальних підприємців, яке використовується в комерційній діяльності, може бути заповідано та успадковане. Проте право займатися підприємництвом не передається у спадок. Спадкоємець, ставши власником підприємства або іншого майна, а також правонаступником усіх кредиторських і дебіторських зобов'язань спадкодавця, зобов'язаний зареєструватися як індивідуальний

підприємець, якщо він бажає продовжувати підприємницьку діяльність свого попередника.

Таким чином, хоча статус індивідуального підприємця надає фізичній особі певні особливості, він не змінює її фундаментальний правовий статус як громадянина. Індивідуальний підприємець залишається фізичною особою з усіма правами та обов'язками, що випливають з цього статусу.

1.2. Облікове забезпечення господарської діяльності фізичних осіб – підприємців залежно від обраної системи оподаткування

Процедура реєстрації фізичної особи як підприємця починається з вибору виду економічної діяльності, яку планується здійснювати. Для цього необхідно скористатися Класифікатором видів економічної діяльності (КВЕД). Законодавство України не обмежує кількість КВЕДів, які може зазначити фізична особа під час реєстрації, надаючи можливість вписати стільки видів діяльності, скільки вважається за потрібне. Важливо зазначити, що особа не підлягає штрафним санкціям, якщо не здійснює всі види діяльності, зазначені в реєстраційній картці. Це важливо, оскільки процедура додавання нових КВЕДів згодом може стати платною. Реєстрація фізичної особи підприємця регулюється Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» [26].

Відповідно до положень цього закону, державна реєстрація здійснюється органами місцевого самоврядування, нотаріусами (приватними або державними) та акредитованими суб'єктами реєстраційної діяльності, такими як Центри надання адміністративних послуг (ЦНАП), за місцем проживання фізичної особи, яка реєструється. Місце проживання визначається як адреса для зв'язку з відповідною особою. Фізична особа, яка має кілька місць проживання, може самостійно вибрати адресу, за якою буде зареєстрована як підприємець. Після реєстрації видається виписка з Єдиного

державного реєстру у паперовій формі з підписом та печаткою державного реєстратора.

Для реєстрації фізичної особи підприємцем необхідно подати такі документи:

- ✓ «заява про державну реєстрацію фізичної особи підприємцем;
- ✓ заява про обрання спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника ПДВ (за бажанням);
- ✓ нотаріально засвідчена письмова згода батьків (опікунів) або органу опіки та піклування – для фізичних осіб, які досягли шістнадцяти років, але не мають повної цивільної дієздатності» [86].

Також реєстрація може здійснюватись в онлайн-формі за допомогою електронного цифрового підпису, який можна отримати в акредитованих центрах, таких як центри ДФС, Мін'юсту або через систему Приват-24. Реєстрацію можна провести через Портал державних послуг iGov або Кабінет електронних сервісів Мін'юсту. Проте ці сервіси доступні не у всіх регіонах України. Для онлайн-реєстрації необхідно відсканувати паперові документи та створити файли у форматі .tiff (багатосторінковий документ) з параметрами 150×150 точок на дюйм, 4-бітний чорно-білий колір. Файли не повинні перевищувати 1 Мб.

Згідно з статтею 18 Закону «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», подання заяви на реєстрацію фізичної особи підприємцем відбувається у спрощеній формі, на відміну від реєстрації юридичних осіб.

Процедура відкриття поточного рахунку в банку для фізичної особи-підприємця не є обов'язковою, проте її реалізація значно спрощує процеси фінансових операцій та допомагає уникнути певних обмежень, встановлених банківською системою щодо максимальних сум платежів. Для того, щоб відкрити поточний рахунок у банку, фізична особа-підприємець повинна виконати низку дій та надати відповідні документи. Передусім, фізична

особа-підприємець повинна пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу, і який відповідно до законодавства України може бути використаний для укладання правочинів та інших юридичних дій [87]. Крім цього, необхідно надати документи, що підтверджують підприємницьку діяльність та правомочність особи. Для фізичних осіб-резидентів додатково потрібно пред'явити документ, виданий відповідним контролюючим органом, який підтверджує їх реєстрацію в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків. Серед необхідних документів також можуть бути:

- ✓ «паспорт громадянина України та ідентифікаційний номер платника податків (ПН);
- ✓ завірену копію свідоцтва платника єдиного податку;
- ✓ завірену копію свідоцтва про реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності (СПД);
- ✓ довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України (ПФУ);
- ✓ картку із зразками підписів і, якщо є, відбиток печатки;
- ✓ заяву та опитувальник клієнта» [87]..

На підставі цих документів, уповноважений працівник банку проводить ідентифікацію клієнта та здійснює верифікацію особи, уповноваженої відкривати рахунок. Після успішної ідентифікації між клієнтом та банком укладається договір про відкриття банківського рахунку, який має бути оформлений у письмовій формі.

Після підписання договору банк відкриває поточний рахунок для фізичної особи-підприємця, яка раніше не мала рахунків у цьому банку. Для цього підприємець подає заяву про відкриття поточного рахунку, яка підписується фізичною особою-підприємцем [87]. Таким чином, відкриття банківського рахунку є важливим кроком у веденні підприємницької діяльності, оскільки це забезпечує зручність та ефективність фінансових операцій.

Печатка для фізичної особи-підприємця не є обов'язковою відповідно до законодавства, проте її наявність може стати необхідною у певних ситуаціях, особливо якщо підприємець зареєстрований платником ПДВ. У таких випадках підприємець зобов'язаний виписувати податкові накладні, які повинні бути скріплені печаткою, щоб мати юридичну силу та надавати покупцю право віднести суму ПДВ до податкового кредиту. Якщо підприємець без печатки видає довіреність, її зазвичай потрібно завіряти у нотаріуса, оскільки наявність власної печатки підвищує довіру третіх осіб до документів [35].

Для отримання дозволу на виготовлення печатки фізична особа-підприємець має подати заяву до відділу з видачі дозволів органів МВС за місцем проживання. До заяви необхідно додати такі документи:

1. Копію квитанції банку або платіжного доручення про сплату послуг за видачу дозволу.
2. Нотаріально завірену копію свідоцтва про державну реєстрацію.
3. Два примірники зразка печатки.
4. Копію довідки про присвоєння номера платника податків.

Державний орган протягом трьох робочих днів з моменту отримання документів видає дозвіл на виготовлення печатки або надає письмову мотивовану відмову. З цим дозволом підприємець звертається до підприємства, що займається виготовленням печаток [35].

Фізичні особи-підприємці зобов'язані вести Книгу обліку доходів або Книгу обліку доходів та витрат, яку необхідно зареєструвати у фіскальній службі. Після державної реєстрації ФОП слід звернутися до фіскальної служби, придбати Книгу та здати її разом із заявою на реєстрацію у довільній формі.

«ФОП першої і другої груп та платники єдиного податку третьої групи, які не є платниками ПДВ, ведуть Книгу обліку доходів шляхом щоденного відображення отриманих доходів за підсумками робочого дня. Форма Книги обліку доходів та порядок її ведення затверджуються центральним органом

виконавчої влади, який відповідає за формування та реалізацію державної фінансової політики. Для реєстрації Книги обліку доходів такі платники подають до контролюючого органу за місцем обліку примірник Книги у разі обрання способу ведення Книги у паперовому вигляді (п.п. 296.1.1 п. 296.1 ст. 296 ПКУ)» [67].

«Платники єдиного податку третьої групи, які є платниками ПДВ, ведуть облік доходів та витрат за формою та в порядку, визначеними центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики. Для реєстрації Книги обліку доходів та витрат такі платники подають до контролюючого органу за місцем обліку примірник Книги (п.п. 296.1.2 п. 296.1 ст. 296 ПКУ)» [67].

Процедура припинення діяльності фізичної особи-підприємця передбачає кілька важливих етапів, які необхідно виконати відповідно до вимог законодавства. Початковим кроком є подання заяви до держреєстратора про реєстрацію припинення підприємницької діяльності. Після цього необхідно скласти та подати річні звіти, якщо вони раніше не були подані. Якщо фізична особа-підприємець працював на єдиному податку, вона також зобов'язана сплатити Єдиний внесок за соціальне страхування та єдиний податок за місяць, в якому була подана заява про закінчення діяльності, а також погасити будь-які наявні податкові борги. Якщо Єдиний внесок не був сплачений за попередні періоди, він також підлягає сплаті. Якщо фізична особа-підприємець працювала за загальною системою оподаткування, потрібно сплатити Єдиний внесок за місяць, в якому була подана заява до держреєстратора.

Наступним кроком у процесі є подання ліквідаційних звітів та закриття рахунку в банку, якщо він був відкритий для потреб підприємницької діяльності. Важливо зазначити, що платники 1-ї та 2-ї груп єдиного податку зобов'язані сплатити податок за весь календарний місяць, навіть якщо реєстрацію анульовано на початку або середині місяця. Для подання декларації платника єдиного податку за звітний рік, в якому припинено

діяльність, встановлені чіткі строки в залежності від групи платників: підприємцями 1-2-ї груп – протягом 60 календарних днів після завершення звітного періоду; платниками 3-ї і 4-ї групи – протягом 40 календарних днів після закінчення звітного періоду. Якщо фізична особа-підприємець був зареєстрований як платник ПДВ, реєстрація діє до дати її анулювання, яка проводиться шляхом виключення з реєстру платників податку. Для цього необхідно подати відповідну заяву до ДПС.

Звіт про нарахування доходу застрахованих осіб та нарахування Єдиного внеску, підтверджений формою «ліквідаційна», формується та подається до органу доходів і зборів фізичними особами-підприємцями протягом 30 календарних днів з моменту державної реєстрації припинення підприємницької діяльності. Останній період для обчислення та сплати Єдиного внеску визначається з дня закінчення попереднього звітного періоду до дня державної реєстрації припинення. Сплата Єдиного внеску повинна бути здійснена протягом 10 календарних днів після граничного строку подання Звіту у формі «ліквідаційна».

У сучасних умовах розвитку ринкової економіки, суб'єкти господарювання та підприємці початківці все частіше обирають статус фізичної особи-підприємця. Ця популярність зумовлена великим підприємницьким потенціалом населення, підтримкою на законодавчому рівні та спрощеною процедурою отримання статусу фізичної особи-підприємця порівняно з юридичною особою. Чинне законодавство більш м'яке стосовно фізичних осіб-підприємців, що робить їхню вибіркову позицію більш зручною. Фізична особа-підприємець має можливість обирати різноманітні види підприємницької діяльності, які не є вичерпними при реєстрації. Завдяки цьому, вони можуть розвивати свій власний бізнес, працювати на себе та мати повну незалежність від інших. Це аспекти, що звучать дуже привабливо й обіцяють великі можливості. Проте для досягнення успіху в будь-якій справі важливо діяти відповідально.

При реєстрації фізичної особи-підприємця в Україні, слід мати на увазі, що процес реєстрації є багатоетапним, і на кожному етапі існують свої особливості та труднощі. Тому варто ретельно вивчити всі аспекти, оцінити свої фінансові та інтелектуальні можливості, щоб ефективно зайняти конкурентоспроможне місце на ринку. Розглядаючи значущість розвитку малого підприємництва, спрощена система оподаткування була запроваджена для зменшення податкового навантаження та сприяння прозорому веденню діяльності у сфері малого бізнесу в Україні.

«Згідно з висновками науковців, спрощена система оподаткування була впроваджена для сприяння підприємницьким ініціативам, зокрема шляхом полегшення обліку та звітності. Це заохотило нових учасників, зокрема фізичних осіб-підприємців, вступати на ринок. Від моменту її запровадження, спрощена система оподаткування зазнала значних змін, що торкнулись розміру єдиного податку, методики його обчислення, переліку податків, що замінюються єдиний податок, та умов, за яких підприємства та ФОП можуть застосовувати спрощена система оподаткування. Сучасна спрощена система дозволяє замінити кілька податків єдиним, що спрощує облік і зменшує податкове навантаження. Однак малий бізнес із цими перевагами також несе додаткові фіскальні обов'язки, що можуть створювати непрозорі умови для його створення та функціонування» [86].

«Порядок функціонування спрощеної системи оподаткування регулярно змінювався, зміцнюючи або послаблюючи критерії та умови її застосування. Питання щодо доцільності існування такого пільгового режиму для малого та мікробізнесу виникало неодноразово. Це стосується питань, чи слід державі створювати сприятливі умови для малого бізнесу, чи може це сприяти зростанню схем мінімізації або ухилення від сплати податків, чи може така система нашкодити фіскальному та економічному потенціалу країни та її регіонів. Отже, важливо з'ясувати, хто саме користується спрощеною системою оподаткування і яка її реальна роль у фіскальній політиці та економічному розвитку» [87].

«Малий бізнес є ключовим гравцем у розширенні асортименту товарів і послуг на ринку, забезпечуючи високий рівень конкуренції. Тому податкове стимулювання, зокрема через спрощену систему оподаткування, є критично важливим фактором для його стійкого розвитку» [36, с. 229].

«Згідно з вимогами Податкового кодексу України, спрощена система оподаткування передбачає особливий підхід до справляння єдиного податку, ураховуючи ряд критеріїв її застосування та вимоги щодо ведення спрощеного обліку та звітності (ПКУ)» [67]. Зокрема, головні критерії справляння єдиного податку включають обмеження за обсягом отриманого доходу, використанням праці найманих працівників, типами економічної діяльності, розрахунками з контрагентами та статусом платника ПДВ. Загальний механізм оподаткування для платників єдиного податку 1-3 груп майже однаковий, з урахуванням фіксованих максимальних ставок, які встановлюються в процентному відношенні до прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати. Платники 1-2 груп мають можливість зберігати обсяги доходів поза об'єктом оподаткування, що є перевагою такого режиму. Для них встановлюються фіксовані максимальні ставки, а дохід враховується лише для визначення можливості перебування відповідно до обраної групи. Платники 3 групи оподатковують свій дохід ставкою 5% або 3%, в залежності від отриманого доходу.

«Окрім того, фізичні та юридичні особи 3 групи, що обрали ставку 3%, обов'язково вважаються платниками ПДВ, незалежно від обсягу доходу, що вони отримують. Важливою особливістю для підприємств та фізичних осіб - підприємців, які використовують спрощену систему оподаткування 1-3 груп, є визначення моменту визнання отриманого доходу. Він визначається датою отримання грошових коштів, що відрізняється від дати відвантаження товарів, виконання робіт або надання послуг. Такий підхід сприяє більш точному обліку фінансових потоків та уникненню збитків у системі оподаткування» [67].

«До першої групи платників єдиного податку належать фізичні особи-підприємці, які здійснюють підприємницьку діяльність без використання найманої праці. Вони займаються роздрібною торгівлею товарів із торговельних місць на ринках або надають побутові послуги населенню. Їхній річний дохід не повинен перевищувати 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового року, що становило 1 336 000 грн у 2024 році» [67].

«До другої групи належать підприємці, які надають послуги, включаючи побутові, платникам єдиного податку та/або населенню, а також займаються виробництвом або продажем товарів чи діяльністю у сфері ресторанного господарства. Умови для цієї групи включають обмеження щодо найманої праці: підприємці можуть або не використовувати найманих працівників взагалі, або мати до 10 найманих осіб одночасно. Річний дохід для цієї групи не повинен перевищувати 834 розміри мінімальної заробітної плати, що становить 6 672 000 грн» [67].

«Третя група охоплює підприємців, які можуть мати необмежену кількість найманих працівників. До цієї групи також належать підприємці, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомості, а також ті, що займаються виробництвом, постачанням, та продажем ювелірних виробів і предметів з дорогоцінних металів та каміння. Річний дохід для цієї групи не повинен перевищувати 1 167 розмірів мінімальної заробітної плати, що складає 9 336 000 грн» [67].

«До четвертої групи належать фізичні особи-підприємці, які займаються сільськогосподарською діяльністю, виключно в межах фермерського господарства. Вони здійснюють вирощування, відгодовування, збирання, вилов, переробку та продаж сільськогосподарської продукції. Діяльність ведеться за місцем податкової адреси без використання найманої праці. Членами фермерського господарства можуть бути лише члени сім'ї. Площа сільськогосподарських угідь у власності або користуванні має становити від 0,5 до 20 гектарів сукупно» [67].

З урахуванням вищезазначеного, можна умовно виділити критерії, що надають фізичним особам-підприємцям право на використання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: 1) кількісні, які включають обмеження щодо чисельності найманих працівників і максимального розміру доходів, отриманих за певний період; 2) якісні, що визначають допустимі види підприємницької діяльності та місце ведення господарської діяльності. У цьому контексті варто звернути увагу на кілька ключових аспектів.

По-перше, це обмеження щодо кількості найманих працівників. В.П. Синчак обґрунтовано зазначає про недоцільність застосування обмежень щодо граничної чисельності найманих працівників у сучасних умовах [86, с. 50–52]. О. В. Кузнецова виділяє декілька негативних наслідків встановлення такого критерію:

1) «створення умов, які стримують залучення найманих працівників до роботи на суб'єктів малого підприємництва, оскільки «спрощенці» уникають укладення договорів з більшою кількістю осіб, ніж дозволено податковим законодавством» [35];

2) «стимулювання суб'єктів малого підприємництва до приховування реальної кількості найманих працівників через побоювання втрати права на ССООЗ або перехід до іншої групи в цій системі» [35];

3) «неефективне використання потенціалу малого підприємництва для вирішення проблем безробіття в Україні» [35, с. 121].

З огляду на ці проблеми, а також враховуючи питання прихованого безробіття та пов'язані з цим негативні наслідки, доцільно розглянути можливість збільшення дозволеної кількості найманих працівників для підприємців, які обирають ССООЗ. Додатково, важливими є критерії, що регулюють граничний розмір доходів та місце здійснення господарської діяльності. «Для першої групи платників єдиного податку річний дохід не повинен перевищувати 167 розмірів мінімальної заробітної плати (на 2024 рік це становило 1 336 000 грн)» [67]. «Друга група включає підприємців, що надають послуги платникам єдиного податку та населенню, за умови, що

річний дохід не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати (6 672 000грн)» [67]. «Третя група охоплює підприємців з необмеженою кількістю найманих працівників, річний дохід яких не перевищує 1 167 розмірів мінімальної заробітної плати (9 336 000 грн)» [67]. «Четверта група призначена для фізичних осіб-підприємців, що займаються сільськогосподарською діяльністю в межах фермерських господарств, з площею сільськогосподарських угідь від 0,5 до 20 гектарів» [67].

По-друге, слід звернути увагу на обмеження щодо максимального розміру доходу, який може бути отриманий протягом календарного року залежно від групи платників. Сьогодні цей ліміт становить 7 585 500 грн на рік. У разі перевищення цього розміру протягом року, платник єдиного податку зобов'язаний перейти на загальну систему оподаткування з наступного звітного періоду (кварталу), подавши до податкового органу за місцем податкової адреси податкову декларацію за результати звітного кварталу, в якому було перевищено граничний розмір доходу. Варто зазначити, що граничний обсяг доходів суб'єктів господарювання, який дозволяє їм обрати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності (ССООЗ), значно зріс у 2020 році [85]. До цього зміни, ліміти становили: для першої групи – 300 тис. грн на рік, для другої групи – 1,5 млн грн на рік, для третьої групи – 5 млн грн на рік. Незважаючи на збільшення, встановлення критерію доходу навіть на рівні 7 585 500 грн за календарний рік не повністю відповідає меті ССООЗ, яка полягає у державній підтримці малого підприємництва.

Спостерігається невідповідність між нормами господарського законодавства щодо визначення кількісного критерію малого підприємництва і податкового законодавства. Наприклад, граничний обсяг доходів, який дозволяє суб'єктам господарювання обирати ССООЗ, встановлений податковим законодавством, значно менший за граничний обсяг доходів, що дозволяє вважати суб'єкта господарювання малим підприємством згідно з нормами господарського законодавства

(еквівалент 10 млн євро) і навіть менший за обсяг доходів, що визначає суб'єкта як мікропідприємництво (еквівалент 2 млн євро) [89].

В законодавстві відсутня чітка градація суб'єктів господарювання за параметрами, визначеними податковим законодавством, що робить незрозумілим, які саме суб'єкти господарювання повинні отримувати підтримку через ССООЗ. У ст. 3 Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого та середнього підприємництва в Україні» зазначено, що метою такої підтримки є:

- 1) створення сприятливих умов для розвитку малого і середнього підприємництва;
- 2) забезпечення розвитку суб'єктів малого і середнього підприємництва для формування конкурентного середовища та підвищення їх конкурентоспроможності;
- 3) стимулювання інвестиційної та інноваційної активності суб'єктів малого і середнього підприємництва;
- 4) сприяння просуванню товарів, робіт, послуг, створених суб'єктами малого і середнього підприємництва, на внутрішній та зовнішній ринки;
- 5) забезпечення зайнятості населення через підтримку підприємницької ініціативи громадян.

Відповідно до ст. 4 цього ж закону, основними напрямками державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва є податкове стимулювання [36]. Таким чином, мета ССООЗ полягає в підтримці суб'єктів малого підприємництва через податкові стимули для створення сприятливих умов їх розвитку та забезпечення зайнятості населення. Враховуючи наведене, доцільно привести кількісні критерії, встановлені Податковим кодексом України щодо переходу на сплату єдиного податку для фізичних осіб-підприємців, у відповідність до критеріїв, що визначають суб'єктів малого підприємництва у господарському законодавстві. Це дозволить більш ефективно реалізувати державну підтримку малого бізнесу і створити сприятливі умови для його розвитку.

Щодо якісних критеріїв вибору спрощеної системи оподаткування (ССООЗ), вони в основному стосуються численних обмежень, пов'язаних із видами підприємницької діяльності, які можуть здійснювати приватні підприємці, що бажають перебувати на ССООЗ. Згідно з чинним законодавством, платниками єдиного податку першої–третьої груп не можуть бути особи, які займаються діяльністю в таких сферах:

- ✓ «організація ігорного бізнесу, включаючи проведення азартних ігор та парі;
- ✓ обмін іноземної валюти;
- ✓ виробництво, експорт, імпорт та продаж підакцизних товарів (виняток становить роздрібний продаж паливно-мастильних матеріалів у ємностях до 20 літрів та діяльність фізичних осіб, пов'язана з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додавання спирту) та столових вин);
- ✓ видобуток, виробництво та продаж дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та корисних копалин;
- ✓ фінансове посередництво, страхова діяльність та управління підприємствами;
- ✓ надання послуг поштою;
- ✓ продаж предметів мистецтва та антикваріату;
- ✓ організація та проведення гастрольних заходів;
- ✓ надання в оренду земельних ділянок (загальна площа яких перевищує 0,2 гектара), житлових приміщень (загальна площа яких перевищує 400 м²) та нежитлових приміщень (загальна площа яких перевищує 900 м²) (п. 291.5 ст. 291 ПК України)» [67].

Також, існують певні обмеження для платників єдиного податку четвертої групи. До цієї групи не можуть належати такі суб'єкти господарювання:

1. ті, у яких понад 50% доходу від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки становить дохід від реалізації декоративних рослин;

2. суб'єкти господарювання, діяльність яких за КВЕД-2010 належить до класів 01.47 (розведення свійської птиці), 01.49 (в частині розведення та вирощування перепелів і страусів) та 10.12 (виробництво м'яса свійської птиці);

3. «суб'єкти господарювання, які займаються виробництвом підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, що виробляються на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують ці виноматеріали для виробництва готової продукції, а також вин виноградних, вин плодово-ягідних та/або напоїв медових, вироблених та розлитих у споживчу тару малими виробництвами виноробної продукції з виноматеріалів виключно власного виробництва (не придбаних), отриманих шляхом переробки плодів, ягід, винограду та меду власного виробництва. Крім того, обмеження стосуються електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії, за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25% доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання (п. 291.5-1 ст. 291 ПКУ)» [67].

Серед науковців та практиків триває жвава дискусія щодо розуміння логіки законодавця у встановленні обмежень за видами діяльності в контексті спрощеної системи оподаткування. Загалом, вважається, що ці обмеження базуються на рентабельності відповідних видів діяльності [35, с. 128; 21, с. 135]. Погоджуючись із цим твердженням, можна зазначити, що однією з причин таких досить суворих обмежень є прагнення забезпечити спрощену процедуру подання податкової звітності та обліку, що, в свою чергу, полегшує реалізацію можливих заходів податкового контролю.

Ще одним важливим обмеженням для переходу на спрощену систему оподаткування є відсутність податкового боргу, що є цілком виправданою вимогою. Зокрема, для того щоб перейти на єдиний податок, приватному підприємцеві необхідно сплатити всі належні податки та інші обов'язкові платежі, ліквідувавши таким чином заборгованість за попередній звітний

період перед бюджетами різного рівня. Варто підкреслити, що ця вимога стосується саме податкової заборгованості, пов'язаної з підприємницькою діяльністю. Винятком є лише безнадійний податковий борг, який виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) (пп. 291.5.8. п. 291 ст. 291 ПКУ) [67].

Дотримання вищезазначених умов дозволяє приватному підприємцеві один раз на рік самостійно обрати спрощену систему оподаткування. Законодавство передбачає відносно просту процедуру переходу на сплату єдиного податку. Наприклад, підприємці можуть перейти на спрощену систему з будь-якого кварталу календарного року, подавши заяву до податкового органу за місцем податкової адреси не пізніше ніж за 15 днів до початку кварталу. У цій заяві має бути вказаний вид діяльності, яким займатиметься фізична особа – підприємець, і цей вид діяльності повинен відповідати тому, що зазначений під час державної реєстрації. Це положення є надзвичайно важливим, оскільки від виду діяльності залежить, до якої групи платників буде віднесено підприємця, а отже, і розмір єдиного податку, який йому доведеться сплачувати. У разі відсутності підстав для відмови у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку, контролюючий орган зобов'язаний протягом двох робочих днів від дати надходження заяви зареєструвати таку особу платником єдиного податку. Підставами для відмови можуть бути невиконання умов або обмежень, про які йшлося вище.

Іншим важливим аспектом, на який слід звернути увагу, є зміни в податковому адмініструванні, що відбулися у зв'язку з воєнним станом в Україні. Законодавець ввів значні послаблення для платників єдиного податку, серед яких:

1) «Підприємцям, що належать до першої та другої груп платників єдиного податку, було надано право не сплачувати єдиний податок з 1 квітня 2022 року до моменту припинення або скасування воєнного стану на території України (п. 9.1 підрозд. 8 Розд. XX ПКУ)» [67]. Це звільнення не є

відстрочкою сплати податку, а саме звільненням, і кожен підприємець має право самостійно вирішити, чи скористатися цим послабленням.

2) Всі приватні підприємці, які є платниками єдиного податку, отримали звільнення від сплати єдиного соціального внеску (ЄСВ) за себе. Відповідно до п. 9-19 Розд. VIII Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», з 1 березня 2022 року і до припинення або скасування воєнного стану в Україні, а також протягом 12 місяців після цього, підприємці мають право не нараховувати, не обчислювати і не сплачувати ЄСВ за себе. Це також не є відстрочкою, а саме звільненням від сплати внеску. Однак, у такому випадку ці періоди не будуть враховані до страхового стажу, тому підприємці, які не бажають втрачати страховий стаж, повинні добровільно сплачувати ЄСВ за себе.

3) Введено підвищення кількісного критерію щодо обсягу доходу за минулий календарний рік для всіх приватних підприємців до 10 млрд грн, а також скасовано обмеження за кількістю найманих працівників. Це дозволяє підприємцям сплачувати єдиний податок за ставкою 2 % за певних умов: вони не повинні бути платниками ПДВ, авансовий внесок єдиного податку сплачується щомісячно до 15 числа за підсумками попереднього місяця, а податкова звітність подається щоквартально.

Ці зміни спрямовані на підтримку підприємців в умовах воєнного стану, забезпечуючи їм можливість зменшити податкове навантаження та зосередити ресурси на підтримці своєї діяльності та виживанні в складних умовах.

1.3. Теоретичні аспекти надання супутніх послуг в аудиторській діяльності

Аудит спеціального призначення – це процес перевірки повного набору фінансових звітів, підготовлених на основі бухгалтерського обліку, яка відрізняється від національних або міжнародних стандартів бухгалтерського

обліку. Такий аудит включає перевірку різних фінансових звітів, зокрема тих, що підготовлені для специфічних цілей, наприклад, для цілей оподаткування. Крім того, аудит спеціального призначення може охоплювати послуги з перевірки окремих складових фінансової звітності, дотримання договірних умов та інших специфічних питань.

Завдання з виконання узгоджених процедур передбачає виконання аудитором визначених процедур, погоджених між аудитором, суб'єктом господарювання та відповідними третіми сторонами, а також звітування про отримані фактичні висновки. Ці завдання можуть включати проведення аудитором специфічних процедур стосовно окремих статей фінансової інформації (наприклад, кредиторська заборгованість, дебіторська заборгованість, покупки у пов'язаних сторін, продажі та прибутки сегментів суб'єкта господарювання), фінансових звітів (наприклад, баланс) або навіть повного набору фінансових звітів.

Компіляція інформації – це завдання, яке включає підготовку фінансової звітності, компіляцію фінансових активів згідно з міжнародними стандартами, трансформацію фінансової звітності відповідно до МСФЗ та загальноприйнятих принципів GAAP США, а також консолідацію фінансової звітності компаній та груп підприємств. Це завдання може також передбачати узгодження фінансової звітності з вимогами відповідних стандартів та принципів.

Впровадження узгоджених процедур для фінансової інформації передбачає виконання аудитором визначених процедур стосовно окремих статей фінансової звітності (наприклад, дебіторська або кредиторська заборгованість), фінансової звітності (наприклад, балансу) або навіть повного набору фінансових звітів. Предметом таких процедур можуть бути:

- ✓ зв'язка взаєморозрахунків з кредиторами (дебіторами);
- ✓ передбачуваний обсяг продажів;
- ✓ розрахунки ліквідності;
- ✓ оцінка залежності від постачальників (замовників);

- ✓ оцінка структури фактичних витрат (доходів) та їх відповідності запланованим показникам;
- ✓ аналіз виконання умов договору сторонам;
- ✓ аналіз цільового використання коштів.

За результатами узгоджених процедур аудитор складає Звіт про фактичні висновки, в якому зазначаються отримані результати виконання погоджених процедур. Цей звіт слугує для надання інформації, яка може бути використана для прийняття рішень суб'єктом господарювання або третіми сторонами.

Аудиторські послуги включають проведення аудиту, огляду фінансової та консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та надання інших професійних послуг, що виконуються суб'єктами аудиторської діяльності згідно з міжнародними стандартами аудиту, стандартами аудиту Великої Британії або Сполучених Штатів, враховуючи вимоги Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р. [25]. Одним із видів професійних послуг в аудиті є супутні послуги, серед яких виділяються завдання з виконання узгоджених процедур. Такі завдання регулюються Міжнародним стандартом супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур» [45]. В Україні з 1 січня 2022 р. було введено в дію оновлений МССП 4400, який суттєво змінив порядок виконання та оформлення завдань з виконання узгоджених процедур.

Супутні послуги включають два основних види завдань: завдання з виконання узгоджених процедур та завдання з підготовки інформації для фінансової звітності.

Завдання з виконання узгоджених процедур можуть стосуватися як фінансових, так і нефінансових показників компанії. Основна мета таких завдань – оцінка точності розкриття цих показників і надання відповідних висновків. Чітке формулювання завдання допомагає аудиторським фірмам визначити конкретні цілі, обсяг і критерії завдань, що дозволяє ефективно

вирішувати унікальні проблеми та надавати значущі висновки і рекомендації зацікавленим сторонам. МССП 4400 надає рекомендації щодо виконання завдань, де аудитор залучається для виконання конкретних процедур щодо фінансової інформації та надання звіту про результати без висловлення загального висновку. Такі завдання часто запитуються клієнтами, які мають специфічні потреби у фінансовій або нефінансовій інформації, але не потребують повного аудиту чи огляду.

Обсяг завдання визначається конкретними процедурами, узгодженими між аудитором та клієнтом. Процедури можуть включати тести, перевірки, порівняння або інші дії, необхідні для досягнення цілей завдання. Як і в інших завданнях з надання впевненості, аудитор повинен зберігати незалежність як за зовнішніми ознаками, так і по суті.

Завдання з виконання узгоджених процедур можуть охоплювати:

- ✓ звірку взаєморозрахунків з кредиторами (дебіторами);
- ✓ передбачуваний обсяг продажів;
- ✓ розрахунки ліквідності;
- ✓ оцінку залежності від постачальників (замовників);
- ✓ оцінку структури фактичних витрат (доходів) та їх відповідність запланованим показникам;
- ✓ аналіз виконання умов договору сторонами;
- ✓ аналіз цільового використання коштів.

За результатами виконання узгоджених процедур аудитор складає Звіт про фактичні висновки, в якому зазначаються отримані результати виконання погоджених процедур. Такий звіт є важливим інструментом для суб'єкта господарювання або інших зацікавлених сторін для прийняття обґрунтованих рішень на основі отриманої інформації.

Завдання з аудиту фінансової звітності відрізняються від завдань з виконання узгоджених процедур, передбачених МСФЗ 4400, за рівнем наданої впевненості. Аудит фінансової звітності забезпечує обґрунтовану впевненість, тоді як завдання з виконання узгоджених процедур обмежуються наданням

лише обмеженої впевненості. У звіті, підготовленому практикуючим фахівцем, описуються конкретні виконані процедури та робляться висновки щодо результатів проведеної роботи. Однак цей звіт не містить загального висновку щодо фінансової інформації в цілому. Звіт, отриманий в результаті виконання узгоджених процедур відповідно до МСБО 4400, зазвичай призначений для конкретних осіб або організацій, які замовили ці процедури, і не призначений для широкого розповсюдження. У звіті чітко зазначається, що він є результатом виконання узгоджених процедур згідно з вимогами МСБО 4400.

Предмет завдання може бути різним і включати як фінансову, так і нефінансову інформацію. Міжнародний стандарт супутніх послуг 4400 визначає конкретний перелік фінансових і нефінансових питань, які можуть бути предметом завдання з виконання узгоджених процедур. Водночас, слід зауважити, що цей перелік не є вичерпним, і під час виконання завдань з узгоджених процедур можуть виникати додаткові питання.

При виконанні завдання з узгоджених процедур практикуючий фахівець проводить процедури, які були попередньо погоджені між ним та стороною, що наймає, якщо ці процедури відповідають цілям завдання. Фахівець надає звіт про виконані узгоджені процедури та відповідні висновки. Замовник та інші передбачені користувачі розглядають наданий звіт, аналізують узгоджені процедури та результати, і на їх основі роблять свої власні висновки щодо проведеної роботи.

Завдання з виконання узгоджених процедур не є еквівалентом завдання з аудиту, перевірки чи іншого завдання з надання впевненості. Вони не передбачають отримання доказів з метою формування думки чи висновку про надання впевненості. Основні цілі практикуючого фахівця в межах завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до МССП 4400 полягають у наступному:

- ✓ узгодження з замовником конкретних процедур, які будуть виконані;
- ✓ проведення погоджених процедур;

✓ надання звіту з інформацією про виконані процедури та результати, відповідно до вимог стандарту.

Це підходить як для фінансової, так і нефінансової інформації, що дає змогу задовольнити специфічні потреби клієнтів у межах конкретних завдань, забезпечуючи при цьому високий рівень професійності та точності виконаних робіт.

«Узгоджені процедури (Agreed-upon procedures) являють собою специфічні дії, які були попередньо узгоджені між практикуючим фахівцем та стороною, що наймає, а в разі потреби – іншими зацікавленими сторонами. Завдання з виконання узгоджених процедур (Agreed-upon procedures engagement) є завданням, у рамках якого практикуючий фахівець виконує погоджені процедури, і за результатами яких він надає звіт, що містить деталі виконаних процедур і відповідні висновки» [45].

«Практикуючий фахівець (Practitioner) – це особа або група осіб, що відповідає за виконання завдання. Це можуть бути як окремі члени команди, так і вся фірма. У тих випадках, коли стандарт вимагає, щоб певну вимогу виконував конкретно партнер із завдання, використовується термін «партнер із завдання» замість «практикуючий фахівець»» [45].

При виконанні завдання з узгоджених процедур, практикуючий фахівець повинен включити в документацію елементи: письмові умови завдання, а також, за необхідності, згоду сторони, що наймає, на будь-які зміни в процедурах; характер, терміни і обсяг узгоджених процедур; висновки, отримані в результаті виконання узгоджених процедур; документація щодо характеру, термінів та обсягу виконаних узгоджених процедур може містити такі записи:

Ідентифікуючі характеристики об'єкта, щодо якого виконуються узгоджені процедури. Характеристики можуть варіюватися в залежності від природи процедури та предмета дослідження. Наприклад, для процедури замовлення на закупівлю, практикуючий фахівець може ідентифікувати документи за їх датами та унікальними номерами замовлень на закупівлю. Для

процедури, що вимагає вибору всіх товарів на певну суму із заданої кількості, практикуючий фахівець може записати обсяг процедури та ідентифікувати сукупність, таку як всі записи журналу на певну суму з реєстру журналу за певний період, таблиці обліку робочого часу за конкретні дати або кожен десятий пункт у певному списку.

Таким чином, завдання з виконання узгоджених процедур потребує чіткого визначення та погодження процедур з клієнтом та, якщо потрібно, з іншими сторонами, а також ретельної документації всіх виконаних дій та отриманих результатів, що гарантує прозорість та точність проведеної роботи.

Для виконання процедури опитування конкретного персоналу, практикуючий спеціаліст може задокументувати дати проведених опитувань, імена та посади персоналу, який був опитаний, а також конкретні питання, що були задані. Щодо процедури спостереження, практикуючий фахівець може зафіксувати процес або об'єкт, на який було спрямовано спостереження, обов'язки відповідних осіб, місце та час проведення спостереження.

Документація повинна включати інформацію про те, хто саме виконував узгоджені процедури та коли це було зроблено, а також інформацію про те, хто здійснив перевірку виконаних узгоджених процедур, дату та обсяг такої перевірки.

Міжнародний стандарт контролю якості фірми (МСКЯ 1) встановлює обов'язки організацій створювати та підтримувати систему контролю якості для завдань з супутніх послуг, включаючи завдання з виконання узгоджених процедур. Ці обов'язки орієнтовані на розробку:

- ✓ системи контролю якості в межах фірми;
- ✓ відповідної політики, що спрямована на досягнення цілей системи контролю якості, і процедур щодо її впровадження та моніторингу виконання цієї політики.

У тих юрисдикціях, де не було прийнято МСКЯ 1 щодо завдань з виконання узгоджених процедур, можуть існувати свої вимоги щодо

контролю якості для фірм, що виконують такі завдання. Вимоги цього стандарту, що стосуються контролю якості на рівні завдання, повинні бути щонайменше такими ж суворими, як вимоги МСКЯ 1 [47]. Це досягається за рахунок настанов, які покладають на фірму відповідальність за досягнення цілей МСКЯ 1, включаючи зобов'язання створити систему контролю якості, що охоплює політику і процедури, які стосуються таких аспектів, як відповідальність керівництва за якість всередині організації, відповідність етичним стандартам, управління відносинами з клієнтами та управління людськими ресурсами.

Практикуючий спеціаліст, що виконує завдання з виконання узгоджених процедур, зобов'язаний дотримуватися відповідних етичних стандартів. Він не обов'язково повинен мати глибоке розуміння законодавчих і нормативних актів, яке перевищує необхідний рівень для виконання узгоджених процедур. Однак відповідно до законодавчих і нормативних вимог або етичних стандартів може знадобитися застосування професійного судження і досвіду практикуючого фахівця у випадках фактичних чи передбачуваних порушень.

Прийняття, проведення та звітування за завданнями з виконання узгоджених процедур вимагає використання професійного судження. Наприклад, при прийнятті завдання важливо обговорити і узгодити зі замовником (і, за потреби, з іншими сторонами) характер, терміни і обсяг необхідних процедур, зокрема врахувати цілі завдання. Також потрібно визначити, чи виконані умови прийняття завдання і продовження його терміну, а також ресурси, необхідні для його виконання, включаючи можливу потребу у залученні експертів.

Узгоджені процедури повинні бути описані об'єктивно та чітко, використовуючи зрозумілі терміни, щоб уникнути двозначності і непорозумінь. Це означає, що опис повинен бути настільки специфічним, щоб будь-який користувач міг зрозуміти характер, обсяг і, за потреби, терміни виконання процедур. Важливо враховувати, що терміни можуть мати

різні тлумачення в залежності від контексту. Зазвичай припускається, що терміни використані вірно, однак приклади можливих дій, які можуть бути прийнятними, включають, наприклад: 1) Підтвердження. 2) Порівняння. 3) Узгодження. 4) Моніторинг. 5) Перевірка. 6) Запит. 7) Аналіз. 8) Спостереження.

Терміни, які можуть бути невизначеними або спричиняти непорозуміння в залежності від контексту, включають, наприклад, поняття, пов'язані з вимогами стандартів РМСАНВ, такі як «надавати точні дані», «точний та об'єктивний», «аудит», «перевірка», «надання впевненості», «думка» або «висновок». Ці терміни передбачають висловлення думки чи висновку щодо забезпечення впевненості, наприклад «ми підтверджуємо», «ми перевіряємо», «ми встановили» чи «ми забезпечили» стосовно зроблених висновків.

Також до невизначених або нечітких фраз можуть відноситись висловлення типу «ми отримали всі пояснення і виконали такі процедури, які визнали необхідними». Це може бути непрозорим висловленням, яке потребує додаткового уточнення та конкретизації.

Терміни, які можуть тлумачитись по-різному в залежності від контексту, включають «істотний» або «значний». Їхнє значення може варіюватись залежно від використання в тексті.

Невизначені описи процедур, які не вказують на характер і обсяг дій, таких як «обговорення», «оцінка», «тестування», «аналіз» або «дослідження», можуть також створювати ризик непорозумінь. Наприклад, використання терміну «обговорення» без конкретизації суб'єктів обговорення чи обговорюваних питань може призвести до непорозумінь.

Терміни, що підкреслюють, що висновки не відображають фактичні результати, такі як «на нашу думку», «з нашої точки зору» або «ми займаємо позицію, яка», також можуть спричиняти непорозуміння щодо характеру висновків.

Наприклад, процедура «перевірка розподілу витрат для визначення того, чи є вони розумними», може не відповідати вимозі, що терміни мають бути чіткими і не допускати різних тлумачень. Такий термін, як «перевірка», може розумітися різними користувачами по-різному. Наприклад, одні можуть тлумачити його як обмежене підтвердження, навіть якщо процедура не має за мету надавати таке підтвердження.

Цей підхід до визначення термінів допомагає уникнути неоднозначностей та непорозумінь у процесі виконання та документування узгоджених процедур.

Відповідно до МССП 4410 «Завдання з компіляції інформації» [51], управлінський персонал підприємства може звернутися до професійного бухгалтера-практика з проханням надати допомогу в підготовці та поданні фінансової інформації. Вартість завдання з компіляції інформації, виконаного відповідно до цього стандарту, для користувачів фінансових звітів полягає у застосуванні практикуючим фахівцем своїх професійних знань у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а також у дотриманні професійних стандартів, включаючи етичні вимоги та чітке інформування про характер і обсяг його участі у підготовці фінансової інформації.

Оскільки завдання з компіляції інформації не є завданням з надання впевненості, воно не вимагає від практикуючого фахівця перевірки правильності або повноти даних, наданих управлінським персоналом для цієї компіляції. Також практикуючий фахівець не збирає докази для висловлення аудиторської думки і не виконує огляд висновку щодо підготовки фінансової інформації.

Фінансова інформація, що є предметом завдання з компіляції, може знадобитися для різних цілей, серед яких:

- ✓ дотримання вимог до складання обов'язкової періодичної фінансової звітності, встановлених законодавством чи нормативними актами.
- ✓ використання для цілей, не пов'язаних з обов'язковою фінансовою звітністю відповідно до законодавства чи нормативних актів;

- ✓ для управлінського персоналу або найвищого керівництва, складеної на основі, прийнятній для конкретних цілей, таких як підготовка фінансової інформації для внутрішнього використання;

- ✓ для періодичної фінансової звітності, підготовленої для зовнішніх сторін за контрактом або іншою угодою, наприклад, фінансова інформація, надана фінансовій організації для підтвердження забезпечення або продовження гранту;

- ✓ для підтримки операцій, пов'язаних зі змінами у власності чи фінансовій структурі підприємства, таких як злиття чи поглинання.

Під час виконання завдання з компіляції інформації, практикуючий фахівець має своєчасно повідомляти управлінський персонал або, за потреби, осіб, наділених найвищими повноваженнями, про всі важливі питання, які стосуються завдання. Ці питання мають бути досить значущими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу або осіб з найвищими повноваженнями, згідно з професійним судженням практикуючого фахівця.

Практикуючий фахівець зобов'язаний компілювати фінансову інформацію, використовуючи записи, документи, пояснення та іншу інформацію, надані управлінським персоналом, включаючи важливі судження. При цьому він має обговорювати з управлінським персоналом або, за потреби, з тими, хто наділений найвищими повноваженнями, значущі судження, що стосуються компіляції фінансової інформації. Перед завершенням завдання, практикуючий фахівець повинен переглянути скомпільовану фінансову інформацію, враховуючи своє розуміння бізнесу і діяльності суб'єкта господарювання, а також відповідну концептуальну основу фінансового звітування. Якщо під час завдання практикуючому фахівцю стане відомо, що записи, документи, пояснення чи інша інформація, надані управлінським персоналом, є неповними, неправильними або іншим чином незадовільними, він повинен негайно повідомити про це управлінський персонал і запросити додаткову або виправлену інформацію. У випадку, якщо практикуючий фахівець не може завершити завдання через

відмову управлінського персоналу надати необхідні записи, документи, пояснення або іншу інформацію, включаючи значущі судження, він повинен відмовитися від виконання завдання і повідомити про причини відмови управлінський персонал та осіб, наділених найвищими повноваженнями.

Якщо під час виконання завдання практикуючий фахівець виявить, що скомпільована фінансова інформація не містить належних посилань на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або її опису; що потрібні зміни, щоб фінансова інформація не була суттєво викривленою; або що скомпільована фінансова інформація вводить в оману, він повинен запропонувати управлінському персоналу відповідні зміни.

Практикуючий фахівець зобов'язаний включати до документації з виконання завдання такі елементи:

- ✓ всі важливі питання, що виникають протягом завдання з підготовки інформації, а також методи їхнього вирішення;
- ✓ записи, що підтверджують узгодження підготовленої фінансової інформації з основними записами, документами, поясненнями та іншою інформацією, наданою управлінським персоналом;
- ✓ копію остаточного варіанта скомпільованої фінансової інформації, щодо якої управлінський персонал або, за потреби, ті, кого наділено найвищими керівними повноваженнями, підтвердили свою відповідальність, а також звіт практикуючого фахівця.

Команда, що виконує завдання, має право покладатися на систему контролю якості фірми, за умови, що надана інформація не свідчить про інше. Наприклад, команда може покладатися на систему контролю якості фірми у питаннях:

- ✓ компетентності персоналу на підставі процесу прийняття на роботу та офіційної професійної підготовки;
- ✓ підтримання стосунків із клієнтами через системи прийняття і продовження стосунків;

✓ дотримання юридичних та законодавчих вимог за допомогою процесу моніторингу.

Якщо у системі контролю якості фірми виявлено недоліки, які можуть вплинути на завдання з компіляції інформації, партнер із завдання повинен оцінити заходи, вжиті фірмою для виправлення ситуації, і визначити, чи є вони достатніми в контексті цього завдання.

Розуміння бізнесу та діяльності суб'єкта господарювання, включаючи облікову систему і бухгалтерські записи, є безперервним процесом протягом усього виконання завдання з компіляції інформації. Це розуміння формує основу для професійного судження практикуючого фахівця під час компіляції фінансової інформації. Глибина та широта розуміння практикуючим фахівцем бізнесу і діяльності суб'єкта господарювання менші, ніж ті, якими володіє управлінський персонал. Проте це розуміння має бути достатнім для того, щоб практикуючий фахівець зміг скомпілювати фінансову інформацію відповідно до умов завдання.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Зазначено, що фізичні особи-підприємці (ФОП) відіграють вирішальну роль як суб'єкти господарювання як у розвинених країнах, так і в країнах, що розвиваються. Їхнє значення поширюється на різні виміри, включаючи економічне зростання, створення робочих місць, інновації та регіональний розвиток. Фізичні особи-підприємці роблять значний внесок у валовий внутрішній продукт завдяки своїй підприємницькій діяльності. Вони створюють вартість, виробляючи товари та послуги, тим самим безпосередньо збільшуючи національний дохід.

Встановлено, що система оподаткування фізичних осіб-підприємців (ФОП) може суттєво відрізнятись залежно від країни та її податкового законодавства. Однак існують деякі загальні особливості, які часто характеризують оподаткування фізичних осіб-підприємців у всьому світі.

Багато країн пропонують спрощені податкові режими для фізичних осіб-підприємців, які покликані зменшити адміністративний тягар та витрати на дотримання вимог законодавства. Ці режими можуть включати як фіксовані податкові ставки (спрощені режими часто використовують фіксовані ставки податку, що базуються на обороті або доході), так і умовне оподаткування (деякі системи дозволяють умовно-позитивне оподаткування, коли податки базуються на передбачуваному доході, а не на фактичному, що спрощує ведення обліку).

Оподаткування фізичних осіб-підприємців має низку особливостей, які можуть суттєво вплинути на їхнє фінансове планування та виконання податкових зобов'язань. Розуміння цих нюансів має вирішальне значення для ефективного управління бізнесом та податкового планування. Підприємці повинні бути поінформовані про відповідне податкове законодавство та звертатися за професійною консультацією, щоб зорієнтуватися в складнощах свого конкретного податкового середовища.

Проаналізовано типи супутніх послуг в аудиторській діяльності, які включають, а саме: узгоджені процедури (AUP), тобто конкретні процедури, узгоджені аудитором і клієнтом, що допомагають вирішити конкретні проблемні питання без надання загального висновку; завдання з огляду, тобто завдання з надання обмеженої впевненості, які надають помірну впевненість в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень; завдання з компіляції, тобто підготовка фінансової звітності без надання впевненості, які надають допомогу керівництву у представленні фінансової інформації у формі фінансової звітності. Визначено основні методики надання супутніх послуг, що включають планування залучення, оформлення листа-зобов'язання, розробка процедур, звітування, підтримка впровадження.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА НАДАННЯ СУПУТНИХ ПОСЛУГ
ФІЗИЧНИМ ОСОБАМ СУБ'ЄКТАМ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ (НА МАТЕРІАЛАХ ФОП АРСІРІЙ ОКСАНА
ВІКТОРІВНА)

2.1. Організаційно-економічні аспекти діяльності ФОП АРСІРІЙ ОКСАНИ
ВІКТОРІВНИ

Фізична особа – підприємець Арсірій Оксана Вікторівна зареєстрована у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань за номером № 244000000008594. Крім того, ФОП Арсірій Оксана Вікторівна є платником податку на додану вартість.

Адреса реєстрації фізичної особи – підприємця є м. Кропивницький, вул. Кропивницького, буд. 12, корп. 1, кв. 102. Крім того, ФОП Арсірій Оксана Вікторівна має склад за адресою та офіс Кіровоградська обл., м. Кропивницький, вул. Руслана Слободянюка, буд. 213-А.

Основними видами діяльності за КВЕД ФОП Арсірій Оксана Вікторівна є 46.71 - оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами; 49.41 – вантажний автомобільний транспорт; 52.29 - Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту.

Фізична особа здійснює оптову торгівля вугіллям, паливними пелетами, дровами. Основною маркою вугілля протягом 2022 – 2023 року є ДГ. Це вугілля має дуже високу тепловіддачу і включена до класу енергетичного вугілля. В основному воно використовується в галузі енергетичній і для побутового опалення.

Треба зазначити, що ФОП Арсірій Оксана Вікторівна за період 2022 – 2023 р. застосовувала дві системи оподаткування: загальну систему оподаткування, тобто вона була платником податку з доходів фізичних осіб у розмірі 18 % з чистого доходу, що отримано від підприємницької діяльності

та спрощену систему оподаткування, коли сплачувала єдиний податок у розмірі 2 %, який було введено у зв'язку воєнним станом країни.

Загальну систему оподаткування ФОП Арсірій Оксана Вікторівна застосовувала з 01 січня 2022 р. по 31 березня 2022 р., з 01 квітня 2022 р. по 31 липня 2023 р. застосовувала спрощену систему оподаткування зі ставкою 2 % єдиного податку і була включена до 3 групи платників єдиного податку, а потім після її скасування повернулася на загальну систему оподаткування.

Порядок застосування особливостей оподаткування зі сплатою 2 % єдиного податку був введено в дію з 01 квітня 2022 р. відповідно до п. 9 підрозд. 8 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ [67]. «Відповідно до п. 9.2 підрозд. 8 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ платниками єдиного податку третьої групи стали фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми. До таких осіб не застосовувалися обмеження щодо обсягу доходу та кількості осіб, які перебувають із ними в трудових відносинах» [67].

«Перейти на сплату 2 % єдиного податку ФОП Арсірій О.В. могли будь-які юридичні особи та фізичні особи – підприємці, у тому числі, які знаходилися на загальній системі оподаткування та на спрощеній системі оподаткування (платники єдиного податку груп 1–4)» [67].

Єдиними обмеженнями застосування особливостей оподаткування зі сплатою 2 % єдиного податку стали:

1) «суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), які здійснюють: обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів у ємностях до 20 л, роздрібною торгівлі підакцизними товарами), видобуток, реалізацію корисних копалин (крім видобування підземних і поверхневих вод підприємствами, які надають послуги централізованого водопостачання та водовідведення)» [67].

«Обмеження щодо проведення експорту й імпорту стосувалися винятково підакцизних товарів. Інші товари платники 2 % єдиного податку

мали право на ввезення в Україну (імпортувати), так і вивезення з України (експортувати)» [67].

2) «страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди й компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів» [67];

3) «представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку» [67];

4) «фізичні та юридичні особи – нерезиденти» [67].

З метою переходу на спрощену систему оподаткування ФОП Арсірій Оксана Вікторівна подала заяву на перехід на спрощену систему оподаткування.

Відповідно до Закону України від 30 червня 2023 року № 3219-ІХ «Про внесення змін до Податкового Кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» [67] починаючи з 01 серпня 2023 р. було скасовано для фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб можливість бути платниками єдиного податку III групи із застосуванням ставки єдиного податку у розмірі 2 % від суми доходу. Закон № 3219 визначив порядок та умови повернення суб'єктів господарювання, які використовували спрощену систему з особливостями оподаткування, встановлену п. 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, на систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання таких особливостей оподаткування.

Крім того, Закон № 3219 автоматично відновлює права та обов'язки платника ПДВ при переході платника із спрощеної системи з особливостями оподаткування на загальну систему оподаткування. Зокрема, для тих суб'єктів господарювання у кого реєстрацію платником ПДВ було призупинено визначаються правила оподаткування під час та після такого переходу й відновлення реєстрації платником ПДВ.

ФОП Арсірій Оксана Вікторівна використовувала спрощену систему оподаткування із застосуванням ставки єдиного податку у розмірі 2 % від суми доходу відповідно до п. 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України починаючи з 01 квітня 2022 р. до 31 липня 2023 р. До 01 квітня 2022 р. ФОП Арсірій Оксана Вікторівна була платником податку на додану вартість та знаходилась на загальній системі оподаткування. Із введенням в дію Закону України від 30 червня 2023 року № 3219-IX «Про внесення змін до Податкового Кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» ФОП Арсірій Оксана Вікторівна починаючи з 01 серпня 2023 р. повернута на загальну систему та відновлена як платник податку на додану вартість (індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість 2721016269).

Показники формування чистого доходу на підставі даних річного податкового декларування (додаток А) ФОП Арсірій Оксана Вікторівна при застосуванні загальній системі оподаткування узагальнено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Показники формування сукупного чистого доходу від реалізації вугілля ПП Арсірій О.В. при застосуванні загальній системи оподаткування за 2022р. і 2023 р.

Показники формування чистого доходу фізичної особи - підприємця	Значення показників з 01 січня 2022 р. по 31 березня 2022 р.	Значення показників з 01 серпня 2023 п. по 31 грудня 2023 р.	Різниця між даними показників, грн.
Сума одержаного доходу	1663356,33	6616596,67	-4953240,34
Вартість придбаних товарно-матеріальних цінностей, що реалізовані або використані у виробництві продукції	1382699,22	5921100,16	-4538400,94
Витрати на оплату праці та нарахування на заробітну плату	145228,80	265936,22	-120707,42
Інші витрати, включаючи вартість виконаних робіт, наданих послуг	105315,96	429560,29	-324244,33
Сукупний чистий дохід	30112,35	0	30112,35
Сума податку на доходи фізичних осіб	5420,22		5420,22

Треба зазначити, що загальна сума одержаного доходу за період з 01 серпня 2023 р. по 31 грудня 2023 р. на 4 953,2 тис. грн.. більше ніж за період

з 01 січня 2022 р. по 31 березня 2022 р. Але сукупний чистий дохід за відповідний період 2022 р. перевищує суму чистого доходу за відповідний період 2023 р. на 30,1 тис. грн.. Це означає, що у 2023 р. ФОП Арсірій Оксана Вікторівна не отримала чистий дохід. Причиною таких показників є військова агресія Росії.

Узагальнено показники продажу вугілля, дров, пелетів ФОП Арсірій Оксани Вікторівни за 2022 р. і 2023 р., що представлено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Показники реалізованого вугілля, дров і пелетів
ФОП Арсірій О.В. за 2022-2023 рр.

Вид продукції	2022 рік		2023 рік		Різниця між даними показників	
	Вартість, грн.	Кількість, т	Вартість, грн.	Кількість, т	Вартість, грн.	Кількість, т
Вугілля А (13-50)	80 167,60	10,33			-80 167,60	-10,33
Вугілля АС	591 236,00	65,08			-591 236,00	-65,08
Вугілля ДГ (13-100) без ПДВ	27 209 983,71	3 828,88	9 394 283,23	1 210,70	-17 815 700,48	-2 618,18
Вугілля Г (ГІ) (13-25) без ПДВ	1 256 937,64	198,58	4 314 125,76	540,59	3 057 188,12	342,01
Деревина паливна	1 185 912,00	449,315	250521,6	102,14	-935 390,40	-347,18
Дрова, т	404 193,30	134,486	497206,4	240,00	93 013,10	105,51
Дрова, куб м	67 500,00	90	18400	8,00	-49 100,00	-82,00
Пелети	2 161 766,57	493,163	2922655,43	560,46	760 888,86	67,30
РАЗОМ	32 957 696,82	5 269,83	17 397 192,42	2 661,88	-15 560 504,40	-2 607,95

Треба зазначити, що у 2023 році кількість твердого палива було реалізовано на 2607,95 т менше у порівнянні з 2022 р. Кількість твердого палива була збільшена у 2023 році тільки пелетів, дров, вугілля марки Г. за всіма іншими видами твердого палива кількість продажів значно зменшилась. У 2022 році загальна кількість реалізованого твердого палива була у розмірі 5269,83 т., а вже у 2023 році склала 2661,88 т. Крім того, вугілля марки А (антрацит) у 2023 році взагалі не було реалізовано, тому що ця марка вугілля на території України взагалі була відсутня. Таке значене погіршення рівня продажу твердого палива відбувалося за наслідками того,

що ФОП Арсірій Оксана Вікторівна не приймала участь у тендерних закупівлях бюджетних установ.

2.2. Організація і методика надання супутніх послуг щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб ФОП АРСІРІЙ ОКСАНА ВІКТОРІВНА

Суб'єкти аудиторської діяльності надають супутні послуги фізичним особам – підприємцям. Одним із видів супутніх послуг є виконання завдання узгоджених процедур. Першим напрямком виконання завдання узгоджених процедур ФОП Арсірій Оксана Вікторівна є оцінка стану розрахунків з бюджетом податку з доходів фізичних осіб від чистого доходу від підприємницької діяльності. З цією метою практикуючий фахівець узгоджує процедури з фізичною особою – підприємцем шляхом узгодження листа-угоди, а саме:

ФОП Арсірій Оксана Вікторівна

«Ви надіслали нам запит про реалізацію завдання з виконання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку з доходів фізичних осіб за 2022 і 2023 рік. «Цей лист призначений для підтвердження нашого розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру і обмежень послуг, які ми будемо надавати. Ми будемо здійснювати завдання відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400, Завдання з виконання узгоджених процедур. При виконанні узгоджених процедур ми будемо дотримуватися етичних вимог об'єктивності та незалежності» [45].

«Завдання з виконання узгоджених процедур, виконані відповідно до МССП 4400 передбачає виконання узгоджених з вами процедур і повідомлення висновків у звіті про узгоджені процедури. Висновки - це фактичні результати виконаних узгоджених процедур. Ви визнаєте, що процедури відповідають цілям завдання. Ми не робимо жодних заяв щодо

доцільності процедур. Це завдання з виконання узгоджених процедур буде виконуватись на основі того, що ФОП Арсірій Оксана Вікторівна несе відповідальність за предмет узгоджених процедур. Крім того, це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням по забезпеченню гарантій. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості» [45].

«Процедури, які ми будемо виконувати, призначені виключно для того, щоб допомогти вам визначити, чи відповідає ваш стан розрахунків з податку з доходів фізичних осіб відповідає діючому законодавству. Відповідно, наш звіт буде адресований вам, і наш звіт може не підходити для інших цілей» [45].

Ми погодилися виконати наступні процедури і повідомити вам про результати нашої роботи:

- отримати від фізичної особи – підприємця всі первинні документи за період з 01 січня 2022 р. по 31 березня 2022 р., що підтверджуються операції щодо продажу твердого палива та його придбання за всіма контрагентами;
- підтвердити правильність формування витрат на оплату праці та нарахувань на неї, інших витрат, що пов'язані з підприємницькою діяльністю;
- визначити правильність розміру чистого доходу від підприємницької діяльності та оцінити стан розрахунків з бюджетом податку з доходів фізичних осіб.

«Процедури повинні бути виконані в період між 01 лютого 2024 р. та 29 лютого 2024 р. Наш звіт про узгоджені процедури В рамках нашого завдання ми опублікуємо наш звіт, в якому описано узгоджені процедури і результати виконаних процедур. Будь ласка, підпишіть і поверніть додану копію цього листа, щоб вказати, що ви підтверджуєте та згодні з домовленостями про нашу співпрацю, а також з конкретними процедурами,

які, як ми домовилися, буде виконано, і що вони відповідають цілям завдання» [45].

Перед початком виконання завдання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку доходів фізичних осіб від чистого доходу підприємця, практикуючий фахівець вивчає основні вимоги відповідно до законодавства стосовно порядку формування доходів від реалізації та витрат від підприємницької діяльності, так як чистий дохід розраховується як різниця між сумою доходів та витрат від підприємницькою діяльністю.

Треба звернути увагу на те, що датою формування доходів від реалізації у підприємця відповідно до вимог ПКУ є дата фактично отриманих коштів, тобто дохід від реалізації формується за касовим методом.

Витрати підприємця на загальній системі, що безпосередньо пов'язані з підприємницькою діяльністю, відповідно до статті 177.4 ПКУ [67], представлено схематично на рис. 2.1.

ВИТРАТИ, ЯКІ БЕЗПОСЕРЕДНЬО ПОВ'ЯЗАНІ З ПІДПРИЄМНИЦЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

- | | |
|---|---|
| 1 | «витрати, до складу яких включається вартість сировини, матеріалів, товарів, що утворюють основу для виготовлення (продажу) продукції або товарів (надання робіт, послуг), купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат» [67] |
| 2 | «витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку на доходи фізичних осіб (податок), які включають витрати на оплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на оплату за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яка інша оплата у грошовій або натуральній формі» [67] |
| 3 | «суми податків, зборів, пов'язаних з проведенням господарської діяльності такої фізичної особи – підприємця (крім податку на додану вартість для фізичної особи – підприємця, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, та акцизного податку, податку на доходи фізичних осіб з доходу від господарської діяльності, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з об'єктів житлової нерухомості)» [67] |
| 4 | «суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах і порядку, встановлених законом» [67] |
| 5 | «платежі, сплачені за одержання ліцензій на провадження певних видів господарської діяльності фізичною особою – підприємцем, роялті на користь правовласників, як винагорода за використання об'єктів авторського права і (або) суміжних прав чи як відрахування на користь правовласників на підставі договорів, укладених таким платником податку з організаціями колективного управління» [67] |
| 6 | «інші витрати, до складу яких включаються витрати, що пов'язані з веденням господарської діяльності, до яких відносяться витрати на відрядження найманих працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, що використовується в господарській діяльності, на транспортування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів), вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг» [67] |

Рис. 2.1. Витрати підприємця на загальній системі, що безпосередньо пов'язані з підприємницькою діяльністю, відповідно до статті 177.4 ПКУ [67]

Витрати, що враховуються при розрахунку чистого прибутку повинні бути всі підтверджені офіційними документами, вони обов'язково повинні бути пов'язані з підприємницькою діяльністю. Таким чином, відповідно до вимог діючого законодавства підприємці мають право включати до складу витрат витрати, що пов'язані з їх господарською діяльністю включаючи амортизаційні відрахування.

Узагальнено можна представити наступну формулу розрахунку чистого доходу підприємця:

$$\text{Прибуток як чистий оподатковуваний дохід підприємця} = \text{Дохід} - \text{Витрати}$$

Фізична особа – підприємець сплачує з чистого доходу три виду податків: перший – податок з доходів фізичних осіб у розмірі 18 %, другий – єдиний соціальний внесок у розмірі 22 %, військовий збір у розмірі 1,5 %.

Практикуючий фахівець обов'язково звертає увагу на те, щоб всі витрати були підтверджені відповідними первинними документами. Якщо наприклад, підприємець придбаває товар або отримує послуги, роботи, то обов'язково повинні бути оформлені договори, видаткові накладні, акти виконаних робіт, наданих послуг. Зазвичай використовуються типові бланки документів на папері чи в електронному вигляді. Особливу увагу практикуючий фахівець звертає увагу на те, щоб у вищезазначених документах були обов'язкові реквізити, а саме: назва, дата й місце складання, зміст операції, її обсяг і одиниці виміру, відповідальний за складання і його підпис. Якщо веде електронний документообіг, вашим електронним підписом має бути засвідчений кожен документ.

Фізичні особи – підприємці мають право використовувати працю працівників за трудовими договорами або за договорами цивільно-правового

характеру. Крім того, до складу витрат обов'язково включається єдиний соціальний внесок, що підприємець нараховує на заробітну плату.

Практикуючий фахівець звертає увагу на витрати, що стосуються підприємницької діяльності, але ці витрати не пов'язані з придбанням товарів або виготовленням продукції. Ці витрати враховуються у складі витрат тільки за датою оплати і вони не залежать від суми отриманого доходу.

Прикладом таких витрат, є витрати на зв'язок, витрати на рекламу, витрати, що пов'язані з ремонтом та експлуатацією майна, транспортні послуги. Крім того, до цих витрат включається розрахунково-касове обслуговування, які включають щомісячну плату за обслуговування розрахункового рахунку банку, а також комісію за платежі, що проводить банк. Ці витрати узагальнюються за даними виписок банку.

До складу витрат фізична особа – підприємець включає витрати по оренді як приміщення, тау і транспорту, так і обладнання в підприємницькій діяльності. Документами, що підтверджують дані витрати, є договори оренди, акти приймання-передачі майна та платіжні інструкції, що підтверджують сплату орендних платежів. Якщо підприємець отримує разом з орендною платою отримує акти на відшкодування комунальних витрат, то ці витрати мають право включатися до складу витрат за підтверджуючими первинними документами та платіжними інструкціями, що підтверджують їх оплату.

Практикуючий фахівець звертає увагу на те, що існують витрати, які взагалі не включаються до складу витрат відповідно до вимог ПКУ. До таких витрат відносяться: кредитні кошти; витрати, що не підтверджені первинними документами; витрати на купівлю та виготовлення основних засобів та нематеріальних активів. Витрати на купівлю основних засобів і нематеріальних активів або їх виготовлення, включаються до складу витрат у вигляді амортизації). Витрати на ремонт, реконструкції та модернізацію, поліпшення не амортизуються, а відразу включаються до складу витрат звітного періоду.

Амортизація розраховується за прямолінійним методом. Для розрахунку амортизації враховують первісну вартість об'єкта, яку ділять на строк корисного використання й отримують суму амортизації за рік.

Строк корисного використання прописаний для кожного виду основних засобів (пп. 177.4.9 ПКУ) [67]. Для машин, обладнання, тварин, багаторічних насаджень тощо він має бути не менше 5 років.

Практикуючий фахівець з метою оцінки правильності формування доходів від реалізації твердого палива під час виконання узгоджених процедур встановлює перелік покупців у підприємця, перевіряє наявність документів, що підтверджують факт відвантаження, тобто видаткові накладні та товарно-транспортні накладні, факт отримання оплати від покупця відповідно до даних виписок банку по розрахунковому рахунку. Від підприємця отримані видаткові накладні, що підтверджують факт реалізації твердого палива покупцям, та виписки банку по розрахунковому рахунку, що підтверджують факт оплати. Узагальнення результатів виконання узгоджених процедур щодо правильності формування доходів від реалізації твердого палива за 1 квартал 2022 р. представлено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Узагальнення результатів виконання узгоджених процедур щодо правильності формування доходів від реалізації твердого палива підприємця за 1 квартал 2022 р.

Назва покупця	Дохід від реалізації твердого палива, грн.	Наявність видаткових накладних і товарно-транспортних накладних	Отримана оплата за даними виписок банку, грн.	Податкові зобов'язання з податку на додану вартість, грн.	Дохід від реалізації твердого палива, що включається до розрахунку чистого доходу підприємця, грн.
АВАРІЙНО-РЯТУВАЛЬНИЙ ЗАГІН СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ГОЛОВНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	143 796,24	+	143 796,24	23 966,04	119 830,20
ВИКОНАВЧИЙ КОМПІТЕТ ФОРТЕЧНОЇ РАЙОННОЇ У МІСТІ КРОПИВНИЦЬКОМУ РАДИ	24 450,00	+	24 450,00	4 075,00	20 375,00
ВО СОКОЛІВСЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ	70 699,96	+	70 699,96	11 783,33	58 916,63
Володимирівський заклад дошкільної освіти «Малютко» Петровської селищної ради	39 000,00	+	39 000,00	6 500,00	32 500,00

Назва покупця	Дохід від реалізації твердого палива, грн.	Наявність видаткових накладних і товарно-транспортних накладних	Отримана оплата за даними виписок банку, грн.	Податкові зобов'язання з податку на додану вартість, грн.	Дохід від реалізації твердого палива, що включається до розрахунку чистого доходу підприємця, грн.
Олександрійського району					
ГОЛОВАНІВСЬКА СЕЛИЩНА РАДА	231 385,00	+	231 385,00	38 564,17	192 820,83
НОВОМИРГОРОДСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	517 280,00	+	517 280,00	86 213,33	431 066,67
Південне Фермерське господарство	31 000,00	+	31 000,00	5 166,67	25 833,33
ПІЩАНОБРІДСЬКА СПЕЦІАЛЬНА ШКОЛА КІРОВОГРАДСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ	95 000,00	+	95 000,00	15 833,33	79 166,67
РЕГІОНАЛЬНА ФЛІЯ ОДЕСЬКА ЗАЛІЗНИЦЯ ПАТ УКРЗАЛІЗНИЦІ ЛОКАМОТИВНЕ ДЕПО ЗНАМ'ЯНКА	4 000,00	+	4 000,00	666,67	3 333,33
ЦМАДЗО Компаніївської селищної ради Кіровоградської області КУ	796 916,40	+	796 916,40	132 819,40	664 097,00
Чечелівський заклад дошкільної освіти «Сонечко» Петровської селищної ради Олександрійського району	42 500,00	+	42 500,00	7 083,33	35 416,67
РАЗОМ	1 996 027,60		1 996 027,60	332 671,27	1 663 356,33

Практикуючий фахівець підтверджує правильність формування доходу від реалізації твердого палива за касовим методом. За результатами виконання узгоджених процедур практикуючий фахівець підтверджує правильність формування доходів від реалізації твердого палива за 1 квартал 2022 р. у розмірі 1663356,33 грн.

Під час виконання узгоджених процедур практикуючий фахівець з метою оцінки правильності формування собівартості реалізованого твердого палива встановлює перелік постачальників у підприємця, перевіряє наявність документів, що підтверджують факт отримання твердого палива, тобто видаткові накладні та товарно-транспортні накладні, договори постачання. Від підприємця отримані видаткові накладні та товарно-транспортні накладні, що підтверджують факт придбання твердого палива покупцем, та виписки банку по розрахунковому рахунку. Собівартість реалізованого твердого палива розраховується за методом середньозваженої собівартості.

Узагальнення результатів виконання узгоджених процедур щодо правильності формування собівартості реалізованого твердого палива за 1 квартал 2022 р. представлено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Узагальнення результатів виконання узгоджених процедур щодо правильності формування собівартості реалізованого твердого палива підприємця за 1 квартал 2022 р.

Назва твердого палива	Кількість реалізованого твердого палива	Покупна вартість реалізованого твердого палива, грн.	Постачальник	Наявність підтверджуючих документів
Вугілля АС	2,5	15500,00	ІНГУЛ-АВТО-ТРАНС ПП	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні
Вугілля ДГ (13-100)	101,943	443167,37	ІНГУЛ-АВТО-ТРАНС ПП ПОЛІІНВЕСТКОМ ТОВ	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні
Паливна деревина	60	135000,00	ІНГУЛ-АВТО-ТРАНС ПП	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні
Топливі гранули (пелети) з лушпиння соняшника	212,45	832901,84	ВІДРОДЖЕННЯ ТОВ, АБ РЕСУРС ТОВ	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні
Разом	376,897	1426569,21		

Під час виконання завдання узгоджених процедур щодо правильності визначення собівартості реалізованого твердого палива практикуючий фахівець встановив, що протягом 1 кварталу 2022 р. підприємець реалізував 452,477 т твердого палива (вугілля, пелетів, деревини) покупна вартість якого становить 1426569,21 грн. Практикуючий фахівець підтверджує, що придбання твердого палива підтверджена документами від постачальників, тобто договорами поставки, видатковими накладними, товарно-транспортними накладними.

Наступним етапом виконання завдання узгоджених процедур було підтвердити правильність формування витрат на оплату праці та нарахувань на неї, інших витрат, що пов'язані з підприємницькою діяльністю. З цією метою практикуючий фахівець узагальнив дані відомостей по оплаті праці підприємця за 1 квартал 2022 рік, що представлено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Узагальнення результатів виконання узгоджених процедур щодо правильності формування витрат на оплату праці підприємця за 1 квартал 2022 р.

Працівник	Нахаровано заробітну плату, грн..	Нарахування єдиного соціального внеску у розмірі 22 %, грн..	Наявність підтверджуючих документів
АРСРІЙ АНАСТАСІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА			
Січень 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Лютий 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Березень 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
АРСРІЙ ОЛЕКСАНДР ВАЛЕНТИНОВИЧ			
Січень 2022	6 580,00	1 447,60	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Лютий 2022	6 580,00	1 447,60	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Березень 2022	6 580,00	1 447,60	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
ДАРІВ ОЛЕКСАНДР МИКОЛАЙОВИЧ			
Січень 2022	6 700,00	1 474,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Лютий 2022	6 700,00	1 474,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Березень 2022	6 700,00	1 474,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
КЛБАНСЬКА ІРИНА ВОЛОДИМИРІВНА			
Січень 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Лютий 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу

Працівник	Нахаровано заробітну плату, грн..	Нарахування єдиного соціального внеску у розмірі 22 %, грн..	Наявність підтверджуючих документів
Березень 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
САДОВНИЧЕНКО ЄВГЕН ОЛЕКСАНДРОВИЧ			
Січень 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Лютий 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Березень 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
СЛЮСАРЕВ АНДРІЙ ВАСИЛЬОВИЧ			
Січень 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Лютий 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
Березень 2022	6 600,00	1 452,00	Розрахунково-платіжна відомість по заробітній платі, таблиць обліку використання робочого часу
РАЗОМ	119 040,00	26188,80	

Практикуючий фахівець підтверджує, що витрати на оплату праці у підприємця за 1 квартал 2022 р. становить 119040,00 грн. Витрати по нарахуванню єдиного соціального внеску за 1 квартал 2022 р. дорівнюють 26188,80 грн. Ці витрати підтверджено розрахунково-платіжними відомостями, таблицями обліку використання робочого часу, платіжними відомостями за даними виписок банку, що підтвердили виплату заробітну плату працівникам підприємця.

Практикуючий фахівець встановив, що до інших витрат підприємницької діяльності підприємець включає вартість паливо-мастильних матеріалів, що включають дизельне паливо, різні види мастил. Витрати щодо паливо-мастильних матеріалів формуються на підставі актів на списання дизельного палива та мастил. Витрачання дизельного палива розраховується за встановленими нормами виходячи із пробігу вантажного автомобілю КАКАМАЗ 5410 ВА 4196 ЕІ зі причепом СЗАП модель 8527 ВА 5011 ХО, який є власністю підприємця, за нормою 26 л на 100 км. Загальна

сума пробігу визначається виходячи із маршрутів перевезення твердого палива від підприємця до покупця, а також від постачальника до покупця. Загальна сума витрат на паливо-мастильні матеріали за 1 квартал 2022 р. становила 86137,60 грн. за покупною вартістю.

Крім цих витрат, підприємець протягом 1 кварталу 2022 р. на обслуговування вантажного автомобілю придбав та використав запасні частини на загальну суму 33273,56 грн.

За даними виписок банку витрати на розрахунково-касове обслуговування за 1 квартал 2022 р. становили 6048,02 грн.

Практикуючий фахівець під час виконання завдання узгоджених процедур підтвердив правильність формування інших витрат, що пов'язано з підприємницькою діяльністю на загальну суму 21230,67 грн. До цих витрат на підставі підтверджуючих документів підприємець включив інформаційні послуги, які стосуються у прийнятті участі в тендерах, послуги по оформленню електронних сертифікатів, послуги щодо супроводження проведення тендерів, у яких підприємець приймав участь, послуги щодо цінової політики, вартість канцтоварів.

Підприємець має два договори оренди як складу так і офісу. Протягом 1 кварталу 2022 р. він отримав акти щодо орендних платежів на загальну суму 124555,29 грн. без податку на додану вартість. Орендна плата була сплачена підприємцем шляхом перерахування грошових коштів на розрахунковому рахунку.

Практикуючих фахівець під час виконання завдання узгоджених процедур визначає правильність розміру чистого доходу від підприємницької діяльності та оцінює стан розрахунків з бюджетом податку з доходів фізичних осіб.

Узагальнення результатів виконання узгоджених процедур щодо правильності розрахунку чистого доходу за 1 квартал 2022 р. представлено у табл. 2.6.

Під час виконання завдання узгоджених процедур правильності розрахунку чистого доходу підприємця за 1 квартал 2022 р. підтвердив, що загальна сума доходів підприємця за 1 квартал 2022 рік дорівнюється 1663356,33 грн., загальна сума витрат підприємця за 1 квартал 2022 рік дорівнюється 1857619,96 грн., тому чистий дохід має від'ємне значення 194263,63 грн. Практикуючий фахівець встановив, що підприємець задекларував за 1 квартал 2022 р. чистий дохід у розмірі нуль гривень, тобто не відобразив у податковій декларації про майновий стан від'ємне значення чистого доходу у розмірі 194263,63 грн.

Таблиця 2.6

Узагальнення результатів виконання узгоджених процедур щодо правильності розрахунку чистого доходу підприємця за 1 квартал 2022 р.

№ з/п	Найменування показників	Сума, грн.
1	Дохід, що враховано у декларацію:	1663356,33
1.1	Загальна сума доходу від реалізації вугілля, пелетів, деревини)	1663356,33
	Загальна сума доходу, де у тому числі:	
	Дохід, що сплачено по розрахунковому рахунку	1663356,33
2	Витрати всього, де у тому числі:	1857619,96
2.1	Собівартість реалізованого товари	1426589,84
2.2	Інші витрати всього, де у тому числі:	279201,32
	Паливо-мастильні матеріали	86137,60
	Запасні частини та матеріали	33273,56
	Розрахунково-касове обслуговування	6048,02
	Інші послуги, що пов'язані з діяльністю підприємця (інформаційні послуги, послуги по оформленню електронних сертифікатів, послуги щодо супроводження проведення тендерів, послуги щодо цінової політики, канцтовари тощо)	21230,67
	Амортизація	456,18
	Орендна плата за офісне приміщення та складське приміщення	124555,29
	Послуги сторонніх організацій, що пов'язані з транспортуванням вугілля (банківська гарантія)	7500,00
2.3	Витрати на оплату праці всього, де у тому числі:	151828,80
	Заробітна плата працівників підприємця	119040,00
	Відрахування єдиного соціального внеску у розмірі 22,00 % на оплату праці	26188,80
	Відрахування єдиного соціального внеску у розмірі 22,00 % на оплату праці	6600,00

На підставі вимог Міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур» практикуючий фахівець надає звіт про узгоджені процедури щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом податку з доходів фізичних осіб відповідно діючому законодавству.

ЗВІТ ПРО УЗГОДЖЕНІ ПРОЦЕДУРИ щодо оцінки стану розрахунків з податку з доходів фізичних осіб від чистого доходу підприємницької діяльності.

Підприємцю ФОП Арсірій Оксані Вікторівни

Ціль цього звіту про узгоджені процедури

Наш звіт призначений виключно для надання допомоги підприємцю у визначенні того, чи відповідає правильність розрахунків з бюджетом з податку з доходів фізичних осіб вимогам діючого Податкового кодексу України.

Обов'язки сторони, що наймає та відповідальної сторони

Підприємець визнав, що узгоджені процедури підходять для цілей завдання.

Підприємець, як визначено стороною, що наймає, несе відповідальність за предмет узгоджених процедур.

Обов'язки практикуючого фахівця

«Ми реалізували завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур». Завдання з виконання узгоджених процедур передбачає виконання нами процедур, які були узгоджені з ФОП Арсірій Оксана Вікторівна, і представлення результатів, які є фактичними результатами виконаних узгоджених процедур. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності узгоджених процедур» [45].

«Це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням з надання впевненості. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості» [45].

«Якби ми виконали додаткові процедури, наша увага могла бути повернута до інших питань, про які було б повідомлено» [45].

Професійна етика та контроль якості

«Ми виконали етичні вимоги відповідно до вимог Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів. Для цілей цього завдання не існує вимог до незалежності, яких ми повинні дотримуватися» [45].

«Наша фірма застосовує положення Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ) 1, «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», і, відповідно, підтримує комплексну систему контролю якості, що включає офіційні політики і процедури, що стосуються дотримання етичних вимог, професійних стандартів, застосованих правових норм та нормативних вимог» [45].

Процедури та висновки

Ми виконали описані нижче процедури, які були узгоджені з підприємцем, для оцінки стану розрахунків з бюджетом з податку з доходів фізичних осіб.

Перша процедура.

Отримати від фізичної особи – підприємця всі первинні документи за період з 01 січня 2022 р. по 31 березня 2022 р., що підтверджуються операції щодо продажу твердого палива та його придбання за всіма контрагентами.

Висновки щодо першої процедури.

Ми отримали від підприємця всі первинні документи за період з 01 січня 2022 р. по 31 березня 2022 р., що підтверджують продаж і придбання твердого палива. Ми підтверджуємо, що підприємець за 1 квартал 2022 р. дохід від реалізації твердого палива правильно визначив за касовим методом відповідно до підтверджуючих первинних документів, собівартість реалізованого твердого палива правильно визначив виходячи з ціни придбання у постачальників твердого палива на підставі підтверджуючих первинних документів за методом середньозваженої собівартості.

Друга процедура.

Підтвердити правильність формування витрат на оплату праці та нарахувань на неї, інших витрат, що пов'язані з підприємницькою діяльністю.

Висновки щодо другої процедури.

Ми перевірили правильність формування витрат на оплату праці та нарахувань на неї, інших витрат, що пов'язано з підприємницькою діяльністю. Ми виявили, що за всі вищезазначені витрати підприємець сформував привільно відповідно даних первинних документів (розрахунково-платіжних відомостей, табелів обліку використання робочого часу, актів отриманих послуг, видаткових накладних, що підтверджують придбання паливо-мастильних матеріалів, запасних частин, договорів оренди, платіжних інструкцій щодо оплати оренди тощо).

Третя процедура.

Визначити правильність розміру чистого доходу від підприємницької діяльності та оцінити стан розрахунків з бюджетом податку з доходів фізичних осіб.

Висновки щодо третьої процедури.

Ми перевірили розрахунок чистого доходу підприємця за 1 квартал 2022 р. Ми виявили, що за даними підтверджуючих документів сума чистого доходу дорівнюється від'ємному значенню, у податковій декларації про майновий стан підприємець задекларував нульове значення, що відповідає вимогам діючого законодавства.

2.3. Організація і методика надання супутніх послуг щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість ФОП АРСІРІЙ ОКСАНА ВІКТОРІВНА

Другим напрямком виконання завдання узгоджених процедур ФОП Арсірій Оксана Вікторівна є оцінка стану розрахунків з бюджетом податку на

додану вартість. З цією метою практикуючий фахівець узгоджує процедури з фізичною особою – підприємцем шляхом узгодження листа-угоди, а саме:

ФОП Арсірій Оксана Вікторівна

«Ви надіслали нам запит про реалізацію завдання з виконання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість за 2021 і 2022 рік. «Цей лист призначений для підтвердження нашого розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру і обмежень послуг, які ми будемо надавати. Ми будемо здійснювати завдання відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400, Завдання з виконання узгоджених процедур. При виконанні узгоджених процедур ми будемо дотримуватися етичних вимог об'єктивності та незалежності» [45].

«Завдання з виконання узгоджених процедур, виконані відповідно до МССП 4400 передбачає виконання узгоджених з вами процедур і повідомлення висновків у звіті про узгоджені процедури. Висновки - це фактичні результати виконаних узгоджених процедур. Ви визнаєте, що процедури відповідають цілям завдання. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності процедур. Це завдання з виконання узгоджених процедур буде виконуватись на основі того, що ФОП Арсірій Оксана Вікторівна несе відповідальність за предмет узгоджених процедур. Крім того, це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням по забезпеченню гарантій. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості» [45].

«Процедури, які ми будемо виконувати, призначені виключно для того, щоб допомогти вам визначити, чи відповідає ваш стан розрахунків з податку на додану вартість відповідає діючому законодавству. Відповідно, наш звіт буде адресований вам, і наш звіт може не підходити для інших цілей» [45].

Ми погодилися виконати наступні процедури і повідомити вам про результати нашої роботи:

✓ отримати від фізичної особи – підприємця всі первинні документи за період з 01 січня 2021 р. по 31 березня 2022 р., що підтверджуються операції щодо поставки твердого палива та придбання товарів (робіт, послуг) за всіма контрагентами;

✓ підтвердити правильність формування податкових зобов'язань та право на формування податкового кредиту з податку на додану вартість;

✓ визначити правильність формування показників податкових декларацій з податку на додану вартість та оцінити стан розрахунків з бюджетом податку на додану вартість.

«Процедури повинні бути виконані в період між 01 лютого 2024 р. та 29 лютого 2024 р. Наш звіт про узгоджені процедури В рамках нашого завдання ми опублікуємо наш звіт, в якому описано узгоджені процедури і результати виконаних процедур. Будь ласка, підпишіть і поверніть додану копію цього листа, щоб вказати, що ви підтверджуєте та згодні з домовленостями про нашу співпрацю, а також з конкретними процедурами, які, як ми домовилися, буде виконано, і що вони відповідають цілям завдання» [45].

Перед початком виконання завдання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість, практикуючий фахівець вивчає основні вимоги відповідно до законодавства стосовно порядку нарахування податку на додану вартість.

Треба зазначити, що «постачання (у тому числі оптове) вугілля та продуктів його зберігання товарних позицій 2701 – вугілля кам'яне, антрацит; брикети, котуни та аналогічні види твердого палива, одержані з кам'яного вугілля, 2702 – лігніт, буре вугілля, агломеровані або неагломеровані, крім гагату, 2703 00 00 00 – торф (включаючи торф'яний дрібняк), агломерований та неагломерований, 2704 00 – кокс і напівкокс із кам'яного вугілля, лігніту, бурого вугілля або торфу, агломеровані та неагломеровані, вугілля ретортне, згідно з УКТ ЗЕД» [67] були звільнені від

оподаткування податку на додану вартість відповідно п. 44 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення ПКУ до 31 грудня 2021 року.

Відповідно до вимог ПКУ платники податку на додану вартість міг відмовитися від використання зазначеної пільги чи зупинити її використання на один чи декілька звітних (податкових) періодів шляхом подання заяви. Але ФОП Арсірій Оксана Вікторівна таку заяву не подавала.

Практикуючий фахівець встановив, що ФОП Арсірій Оксана Вікторівна у 2021 році одночасно постачала вугілля, що звільнено від оподаткування податком на додану вартість, і постачала дрова, полети, що оподатковувалися за основною ставкою податком на додану вартість.

Під час виконання завдання узгоджених процедур правильності формування податкових зобов'язань з податку на додану вартість практикуючий фахівець зіставив дані первинних документів щодо поставки твердого палива (надання транспортних послуг) з даними оплати, що отримано від покупців на розрахунковий рахунок підприємця. Узагальнення результатів зіставлення даних первинних документів щодо постачання палива (надання транспортних послуг) з даними оплати, що отримано від покупців на розрахунковий рахунок підприємця за грудень 2021 р. представлено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Узагальнення результатів зіставлення даних первинних документів щодо постачання палива (надання транспортних послуг) з даними оплати, що отримано від покупців на розрахунковий рахунок підприємця за грудень 2021 р.

Найменування покупця	Дата отримання коштів	Сума оплати, грн.	Дані первинних документів щодо постачання		Оподаткування ПДВ		
			Дата	Наявність підтверджуючих документів	Вид поставки	Звільнено	Оподатковуються за основною ставкою 20 %
ЄЛИЗАВЕТГРАДКІВСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	1.12.21	49970,00	04.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	1.12.21	642500,00	04.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	2.12.21	32468,63	05.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка пелетів		+

Найменування покупця	Дата отримання коштів	Сума оплати, грн.	Данні первинних документів щодо постачання		Оподаткування ПДВ		
			Дата	Наявність підтверджуючих документів	Вид поставки	Звільнено	Оподатковуються за основною ставкою 20 %
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	2.12.21	46641,31	04.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ЩПМСД Бобринецького району ЛКЗ	6.12.21	49500,00	08.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ГОЛОВКІВСЬКИЙ ЗАКЛАД ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ І-ІІІ СТУПЕНІВ - ЗАКЛАД ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ ОЛЕКСАНДРІ	7.12.21	89805,92	08.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ПРИОУТІВСЬКОЇ СЕЛИЩНОЇ РАДИ ЦОКУЗ КУ	7.12.21	104860,00	09.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
НОВОМИРГОРОДСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	7.12.21	173800,00	09.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
КОМУНАЛЬНЕ НЕКОМЕРЦІЙНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ПЕТРІВСЬКИЙ ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНИТАРНОЇ ДОПОМОГИ" ПЕТРІВСЬКОЇ СЕЛИЩНОЇ РАДИ ОЛЕКСАНДРІЙСЬКОГО РАЙОНУ КІРОВ	10.12.21	27000,00	10.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка деревинна паливна		+
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	13.12.21	31363,84	13.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка пелетів		+
ГОЛОВКІВСЬКИЙ ЗАКЛАД ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ І-ІІІ СТУПЕНІВ - ЗАКЛАД ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ ОЛЕКСАНДРІ	14.12.21	89353,27	14.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
Соколівська сільська рада	15.12.21	48000,00	15.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	17.12.21	55758,56	17.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка пелетів		+
13 ДІРЧ У ДСНС УКРАЇНИ У КІРОВОГРАДСЬКІЙ ОБЛАСТІ	20.12.21	48750,00	20.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
АВАРІЙНО-РЯТУВАЛЬНИЙ ЗАГП СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ З НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЙ У КІРОВОГРАДСЬКІЙ ОБЛАСТІ	20.12.21	2250,00	20.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ГОЛОВКІВСЬКИЙ ЗАКЛАД ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ І-ІІІ СТУПЕНІВ - ЗАКЛАД ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ ОЛЕКСАНДРІ	20.12.21	71251,80	20.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
Володимирівський заклад дошкільної освіти «Малютко» Петрівської селищної ради Олександрійського району	20.12.21	42000,00	20.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
4 ДЕРЖАВНИЙ ПОЖЕЖНО-РЯТУВАЛЬНИЙ ЗАГП ГОЛОВНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ З НАДЗВИЧАЙНИХ С	23.12.21	40500,00	23.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
Голованівська комплексна дитячо - юнацька спортивна школа Голованівської селищної ради	28.12.21	34550,00	28.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ВІДДІЛ ОСВІТИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ, КУЛЬТУРИ ТА ТУРИЗМУ ВЕЛИКОСЕВЕРИНІВСЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ	28.12.21	49800,00	28.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	28.12.21	221449,57	28.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка пелетів		+
ДП «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАВТОДОР» ВАТ «ДЕРЖАВНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «АВТОМОБІЛЬНІ ДОРОГИ УКРАЇНИ», ФІЛІЯ «КАНАТОВСЬКА ДЕД»	29.12.21	15000,00	29.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ІЗМАЙЛІВСЬКИЙ ЗАКЛАД ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ І-ІІІ СТУПЕНІВ ОЛЕКСАНДРІЙСЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ	29.12.21	134400,00	29.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка деревинна паливна		+
Новостародубський заклад дошкільної освіти «Дзвіночок» Петрівської селищної ради Олександрійського району	29.12.21	35360,00	29.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
Новостародубський заклад дошкільної освіти «Дзвіночок» Петрівської селищної ради Олександрійського району	29.12.21	144000,00	29.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка деревинна паливна		+
ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «КОМПАНІВСЬКЕ»	30.12.21	327278,00	30.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ІНГУЛ-ТРАНС-АВТО ПП	30.12.21	784741,10	30.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	

Найменування покупця	Дата отримання коштів	Сума оплати, грн.	Данні первинних документів щодо постачання		Оподаткування ПДВ		
			Дата	Наявність підтверджуючих документів	Вид поставки	Звільнено	Оподатковуються за основною ставкою 20 %
ГОЛОВАНІВСЬКИЙ ЛІЦЕЙ ІМ. Т.Г. ШЕВЧЕНКА ГОЛОВАНІВСЬКОЇ СЕЛИЩНОЇ РАДИ	30.12.21	199920,00	30.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
БЛЯЇВСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	30.12.21	99950,00	30.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ЄЛИЗАВЕТГРАДКІВСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	30.12.21	49970,00	30.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ЄЛИЗАВЕТГРАДКІВСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	30.12.21	49900,00	30.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	30.12.21	123429,91	31.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля		+
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	30.12.21	128885,63	31.12.21	Договір поставки вугілля, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні	поставка вугілля	+	
РАЗОМ		4044407,54					

Практикуючий фахівець підтвердив наявність всіх підтверджуючих документів щодо поставки твердого палива та встановив дати отримання оплати від покупців відповідно даних виписок банку по розрахункового рахунку, а також визначив види операцій, що оподатковуються та звільняються від оподаткування податку на додану вартість.

Під час виконання завдання узгоджених процедур щодо правильності нарахування податкових зобов'язань практикуючий фахівець підтверджує правильність оформлення податкових накладних та своєчасність їх реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних. Узагальнення результатів правильності оформлення податкових накладних та своєчасності реєстрації їх у Єдиному реєстрі податкових накладних підприємця за грудень 2021 р. представлено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Узагальнення результатів правильності оформлення податкових накладних та своєчасності реєстрації їх у Єдиному реєстрі податкових накладних підприємця за грудень 2021 р.

Найменування покупця	Номер ПН	Дата складання	Дата реєстрації	Реєстраційний номер	Обсяг поставки, грн.	Сума ПДВ	Статус ПН
ЄЛИЗАВЕТГРАДКІВСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	21	1.12.21	12.1.22	9414632530	49970,00	0	Зареєстровано
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	1	1.12.21	4.1.22	9403441370	642500,00	0	Зареєстровано
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	3	2.12.21	31.12.21	9402744959	32468,63	5411,44	Зареєстровано
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	2	2.12.21	31.12.21	9402739950	46641,31	0	Зареєстровано

Найменування покупця	Номер ПН	Дата складання	Дата реєстрації	Реєстраційний номер	Обсяг поставки, грн.	Сума ПДВ	Статус ПН
ЦПМСД Бобринецького району ЛКЗ	4	6.12.21	31.12.21	9402741890	49500,00	0	Зареєстровано
ГОЛОВКІВСЬКИЙ ЗАКЛАД ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ І-ІІІ СТУПЕНІВ - ЗАКЛАД ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ ОЛЕКСАНДРІ	7	7.12.21	31.12.21	9402742475	89805,92	0	Зареєстровано
ПРИОТІВСЬКОЇ СЕЛИЩНОЇ РАДИ ЦОКЗУ КУ	6	7.12.21	31.12.21	9402742604	104860,00	0	Зареєстровано
НОВОМИРГОРОДСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	5	7.12.21	31.12.21	9402742582	173800,00	0	Зареєстровано
КОМУНАЛЬНЕ НЕКОМЕРЦІЙНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ПЕТРІВСЬКИЙ ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНИТАРНОЇ ДОПОМОГИ" ПЕТРІВСЬКОЇ СЕЛИЩНОЇ РАДИ ОЛЕКСАНДРІЙСЬКОГО РАЙОНУ КІРОВ	8	10.12.21	31.12.21	9402743639	27000,00	4500	Зареєстровано
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	9	13.12.21	31.12.21	9402744148	31363,84	5227,31	Зареєстровано
ГОЛОВКІВСЬКИЙ ЗАКЛАД ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ І-ІІІ СТУПЕНІВ - ЗАКЛАД ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ ОЛЕКСАНДРІ	10	14.12.21	31.12.21	9402741388	89353,27	0	Зареєстровано
Соколівська сільська рада	11	15.12.21	31.12.21	9402744976	48000,00	0	Зареєстровано
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	16	17.12.21	12.1.22	9414629938	55758,56	9293,09	Зареєстровано
ІЗ ДПРЧ У ДСНС УКРАЇНИ У КІРОВОГРАДСЬКІЙ ОБЛАСТІ	15	20.12.21	31.12.21	9402745083	48750,00	0	Зареєстровано
АВАРІЙНО-РЯТУВАЛЬНИЙ ЗАГІН СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ З НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЙ У КІРОВОГРАДСЬКІЙ ОБЛАСТІ	14	20.12.21	31.12.21	9402745216	2250,00	0	Зареєстровано
ГОЛОВКІВСЬКИЙ ЗАКЛАД ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ І-ІІІ СТУПЕНІВ - ЗАКЛАД ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ ОЛЕКСАНДРІ	13	20.12.21	31.12.21	9402744859	71251,80	0	Зареєстровано
Володимирівський заклад дошкільної освіти «Маятко» Петрівської селищної ради Олександрійського райо	12	20.12.21	31.12.21	9402746056	42000,00	0	Зареєстровано
4 ДЕРЖАВНИЙ ПОЖЕЖНО-РЯТУВАЛЬНИЙ ЗАГІН ГОЛОВНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ З НАДЗВИЧАЙНИХ С	17	23.12.21	31.12.21	9402745498	40500,00	0	Зареєстровано
Голованівська комплексна дитячо - юнацька спортивна школа Голованівської селищної ради	20	28.12.21	12.1.22	9414627636	34550,00	0	Зареєстровано
ВІДДІЛ ОСВІТИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ, КУЛЬТУРИ ТА ТУРИЗМУ ВЕЛИКОСЕВЕРИНІВСЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ	19	28.12.21	12.1.22	9414627182	49800,00	0	Зареєстровано
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	18	28.12.21	12.1.22	9414632849	221449,57	36908,26	Зареєстровано
ДП «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАВТОДОР» ВАТ «ДЕРЖАВНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «АВТОМОБІЛЬНІ ДОРОГИ УКРАЇНИ», ФІЛІЯ «КАНАТОВСЬКА ДЕД»	25	29.12.21	15.1.22	9419736662	15000,00	0	Зареєстровано
ІЗМАЙЛІВСЬКИЙ ЗАКЛАД ЗАГАЛЬНОЇ СЕРЕДНЬОЇ ОСВІТИ І-ІІІ СТУПЕНІВ ОЛЕКСАНДРІЙСЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ	24	29.12.21	12.1.22	9414634774	134400,00	22400	Зареєстровано
Новостародубський заклад дошкільної освіти «Дзвіночок» Петрівської селищної ради Олександрійського р	23	29.12.21	12.1.22	9414632759	35360,00	0	Зареєстровано
Новостародубський заклад дошкільної освіти «Дзвіночок» Петрівської селищної ради Олександрійського р	22	29.12.21	12.1.22	9414627888	144000,00	24000	Зареєстровано
ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «КОМПАНІВСЬКЕ»	33	30.12.21	15.1.22	9420023690	327278,00	0	Зареєстровано
ІНГУЛ-ТРАНС-АВТО ПП	32	30.12.21	15.1.22	9420018807	784741,10	0	Зареєстровано
ГОЛОВАНІВСЬКИЙ ЛІЦЕЙ ІМ. Т.Г. ШЕВЧЕНКА ГОЛОВАНІВСЬКОЇ СЕЛИЩНОЇ РАДИ	31	30.12.21	13.1.22	9415749096	199920,00	0	Зареєстровано
БЛЯІВСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	30	30.12.21	12.1.22	9414636366	99950,00	0	Зареєстровано
СЛИЗАВЕТГРАДКІВСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	29	30.12.21	12.1.22	9414632960	49970,00	0	Зареєстровано
СЛИЗАВЕТГРАДКІВСЬКИЙ ПСИХОНЕВРОЛОГІЧНИЙ ІНТЕРНАТ	28	30.12.21	12.1.22	9414633178	49900,00	0	Зареєстровано
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	27	30.12.21	12.1.22	9414633234	123429,91	20571,65	Зареєстровано
ЦМАДЗО Компанійської селищної ради Кіровоградської області КУ	26	30.12.21	12.1.22	9414636406	128885,63	0	Зареєстровано
РАЗОМ					4044407,54	128311,75	

Практикуючий фахівець встановив, що підприємець правильно випишував податкові накладні при поставці твердого палива та своєчасно реєстрував їх у Єдиному реєстрі податкових накладних. Підприємець при

оформленні податкових накладних за операціями щодо постачання вугілля, що звільнені оподаткування податку на додану вартість, обов'язково зазначав, що податкова накладна складена на операції, які звільнені від оподаткування, код ставки – 903 та код пільги – 140060521.

Практикуючий фахівець під час виконання завдання узгоджених процедур щодо правильності формування права на податковий кредит зіставив дані підтверджуючих первинних документів на придбання товарів (робіт, послуг) від постачальників та за правилом першої події перевіряв правильність оформлення податкових накладних, що отримано від постачальників та правильність нарахування податкових зобов'язань на суму податкового кредиту, що відносяться на операції, що звільнено від оподаткування. «Якщо платник податку придбані товари (послуги), необоротні активи частково використовує в оподатковуваних операціях і в неоподатковуваних операціях, здійснює одночасно оподатковувані і неоподатковувані операції, то на частку використаних в неоподатковуваних операціях товарів (послуг), необоротних активів зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання, скласти не пізніше останнього зведеної податкової накладну і зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних. Частка використання товарів (послуг), необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же період. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року» [67].

«Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року відсутні неоподатковувані операції, а також новостворені платники розрахунок проводять на підставі фактичних даних першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані неоподатковувані операції. Цій розрахунок подається одночасно з податковою декларацією звітного

податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції» [67].

Практикуючий фахівець встановив, що підприємець здійснив розрахунок частки використання товарів (робіт, послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях за 2021 рік, що представлено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Розрахунок частки використання товарів (послуг), необоротних активів в оподатковуваних операціях за 2021 р. підприємця за даними податкових декларацій підприємця

Податковий звітний період	Дані податкових декларацій з податку на додану вартість				
	Обсяг неоподатковуваних	Обсяг оподатковуваних	Сума ПДВ	Загальний обсяг без ПДВ	Обсяг продажу з ПДВ
Січень 2021 р.				0	0
Лютий 2021 р.	368020	41667	8333	409687	50000
Березень 2021 р.	128369	271492	54298	399861	325790
Квітень 2021 р.	803705	360566	72113	1164271	432679
Травень 2021 р.	1155877	328644	65729	1484521	394373
Червень 2021 р.	925533			925533	0
Липень 2021 р.	868550	70958	14192	939508	85150
Серпень 2021 р.	2189465	11157	2231	2200622	13388
Вересень 2021 р.	3008836	11125	2225	3019961	13350
Жовтень 2021 р.	3208544	26853	5371	3235397	32224
Листопад 2021 р.	1165275			1165275	0
Грудень 2021 р.	3274537	641536	128307	3916073	769843
ВСЬОГО	17 096 711,00	1 763 998,00	352 799,00	18 860 709,00	2 116 797,00

Практикуючий фахівець підтвердив, що частка товарів (робіт, послуг), необоротних активів, що приймала участь у операціях, які оподатковувалися податком на додану вартість за ставкою 20 %, за 2021 рік становила 9,35 %. Підприємець при отриманні податкових накладних від постачальників на товари (послуги), що частково використовувалися в оподатковуваних операціях і в неоподатковуваних операціях, відповідно до діючого законодавства нарахував податкові зобов'язання на суму податкового кредиту з урахуванням значення частки. Практикуючий фахівець встановив, що підприємець у кінці податкового звітного календарного місяця оформляв зведену податкову накладну, яку реєстрував у Єдиному реєстрі податкових накладних. Узагальнення результатів правильності нарахування податкових

зобов'язань на суму податкового кредиту за операціями, що звільнено від оподаткування, підприємця за грудень 2021 р. представлено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Узагальнення результатів правильності нарахування податкових зобов'язань на суму податкового кредиту за операціями, що звільнено від оподаткування, підприємця за грудень 2021 р.

Назва постачальника	Номери податкових накладних	Дата податкових накладних	Показники податкових накладних			Порядок нарахування податкових накладних на суму податкового кредиту при застосуванні частки 90,65 %	
			Обсяг постачання без ПДВ	ПДВ	Загальна сума придбання	Обсяг постачання без ПДВ	ПДВ
Добре слово ТОВ	№ 1	20.12.2021	6666,67	1333,33	8000	6043,34	1208,668
Онлайн-Буд Кіровоград ТОВ	№ 10	31.12.2021	30823,14	6164,63	36987,77	27941,18	5588,236
Онлайн-Буд Кіровоград ТОВ	№ 11	30.12.2021	6666,67	1333,33	8000	6043,34	1208,668
Онлайн-Буд Кіровоград ТОВ	№ 9	31.12.2021	2320	464	2784	2103,08	420,616
Онлайн-Буд Кіровоград ТОВ	№ 12	30.12.2021	20720	4144	24864	18782,68	3756,536
РУР ГРУП ЗАТ	№ 21407	14.12.2021	24391,67	4878,33	29270	22111,05	4422,210
РУР ГРУП ЗАТ	№ 21045	08.12.2021	24391,67	4878,33	29270	22111,05	4422,210
РУР ГРУП ЗАТ	№ 22223	29.12.2021	24275	4855	29130	22005,29	4401,058
РАЗОМ			140 254,82	28 050,95	168 305,77	127 141,010	25 428,202

Практикуючий фахівець підтвердив правильність нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість на суму податкового кредиту за операціями, що звільнено від оподаткування податком на додану вартість.

На підставі вимог Міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур» практикуючий фахівець надає звіт про узгоджені процедури щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість відповідно діючому законодавству.

ЗВІТ ПРО УЗГОДЖЕНІ ПРОЦЕДУРИ щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість.

Підприємцю ФОП Арсірій Оксані Вікторівни

Ціль цього звіту про узгоджені процедури

Наш звіт призначений виключно для надання допомоги підприємцю у визначенні того, чи відповідає правильність розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість вимогам діючого Податкового кодексу України.

Обов'язки сторони, що наймає та відповідальної сторони

Підприємець визнав, що узгоджені процедури підходять для цілей завдання.

Підприємець, як визначено стороною, що наймає, несе відповідальність за предмет узгоджених процедур.

Обов'язки практикуючого фахівця

«Ми реалізували завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур». Завдання з виконання узгоджених процедур передбачає виконання нами процедур, які були узгоджені з ФОП Арсірій Оксана Вікторівна, і представлення результатів, які є фактичними результатами виконаних узгоджених процедур. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності узгоджених процедур» [45].

«Це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням з надання впевненості. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості» [45].

«Якби ми виконали додаткові процедури, наша увага могла бути повернута до інших питань, про які було б повідомлено» [45].

Професійна етика та контроль якості

«Ми виконали етичні вимоги відповідно до вимог Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів. Для цілей цього завдання не існує вимог до незалежності, яких ми повинні дотримуватися» [45].

«Наша фірма застосовує положення Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ) 1, «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», і, відповідно, підтримує комплексну систему контролю якості, що включає офіційні політики і процедури, що стосуються

дотримання етичних вимог, професійних стандартів, застосовних правових норм та нормативних вимог» [45].

Процедури та висновки

Ми виконали описані нижче процедури, які були узгоджені з підприємцем, для оцінки стану розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість.

Перша процедура.

Отримати від фізичної особи – підприємця всі первинні документи за період з 01 січня 2021 р. по 31 березня 2022 р., що підтверджуються операції щодо поставки твердого палива та придбання товарів (робіт, послуг) за всіма контрагентами.

Висновки щодо першої процедури.

Ми отримали від підприємця всі первинні документи за період з 01 січня 2021 р. по 31 березня 2022 р., що підтверджують поставку твердого палива і придбання товарів (робіт, послуг). Ми підтверджуємо, що підприємець за період з 01 січня 2021 р. по 31 березня 2022 р. має у наявності всі підтверджуючі документи, що підтверджують обсяг поставки твердого палива покупцям та обсяги придбання товарів (робіт, послуг) у постачальників.

Друга процедура.

Підтвердити правильність формування податкових зобов'язань та право на формування податкового кредиту з податку на додану вартість;

Висновки щодо другої процедури.

Ми перевірили правильність нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість та права на формування податкового кредиту з податку на додану вартість. Ми встановили, що підприємець правильно нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість за операціями, що звільнені від оподаткування та оподатковуються за загальною ставкою. Ми підтверджуємо, що підприємець правильно оформлював податкові накладні при продажу твердого палива та своєчасно

реєстрував податкові накладні у Єдиному реєстрі податкових накладних. Ми встановили, що підприємець правильно нарахував податкові зобов'язання на суму податкового кредиту за товарами (роботами, послугами), що використовувалися у операціях, що звільнено від оподаткування, відповідно до вимог діючого законодавства.

Третя процедура.

Визначити правильність формування показників податкових декларацій з податку на додану вартість та оцінити стан розрахунків з бюджетом податку на додану вартість.

Висновки щодо третьої процедури.

Ми перевірили правильність формування показників податкових декларацій з податку на додану вартість підприємця. Ми виявили, що підприємець задекларував всі господарські операції, що пов'язані з продажем та постачанням у податкових деклараціях з податку на додану вартість та правильно визначив суму до сплати податку на додану вартість до бюджету відповідно до вимог діючого законодавства.

ВИСНОВКИ ПО РОЗДІЛУ 2

Дослідження надання супутніх послуг проведено на підставі даних фізичної особи – підприємця Арсірій Оксани Вікторівни. Підприємець здійснює оптову торгівлю вугіллям, паливними пелетами, дровами. Протягом двох років підприємець був як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній системі оподаткування за ставкою 2 % від отриманого доходу, яка була введена в дію з 01 квітня 2022 р. та скасована з 1 серпня 2023 р.

Суб'єкти аудиторської діяльності надають супутні послуги фізичним особам – підприємцям. Одним із видів супутніх послуг є виконання завдання узгоджених процедур. Першим напрямком виконання завдання узгоджених процедур підприємця була оцінка стану розрахунків з бюджетом податку з доходів фізичних осіб від чистого доходу від підприємницької діяльності. З

метою оцінки правильності формування доходів від реалізації твердого палива під час виконання узгоджених процедур було встановлено перелік покупців у підприємця, перевірено наявність документів, що підтверджують факт відвантаження та підтверджено отримання оплати від покупця відповідно до даних виписок банку по розрахунковому рахунку. Також було оцінено правильність формування собівартості реалізованого твердого палива на підставі наявності підтверджуючих документів, встановлено, що підприємець визначав собівартість реалізованого твердого палива за методом середньозваженої собівартості. Підтверджено правильність формування витрат на оплату праці та нарахувань на неї, інших витрат, що пов'язані з підприємницькою діяльністю. За результатами виконання завдання узгоджених процедур правильності розрахунку чистого доходу підприємця встановлено, що підприємець правильно розраховував чистий дохід від підприємницької діяльності та відобразив у річній податковій декларації про майновий стан.

Другим напрямком виконання завдання узгоджених процедур підприємця була оцінка стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість. Було встановлено, що підприємець здійснювала одночасно операції, що були звільнені від оподаткування та оподатковувалися за основною ставкою податком на додану вартість. Під час виконання завдання узгоджених процедур була підтверджена правильність формування податкових зобов'язань, оформлення податкових накладних та своєчасність їх реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних. Встановлено, що підприємець правильно нараховував правильно нараховував податкові зобов'язання на суму податкового кредиту за товарами (роботами, послугами), що використовувалися у операціях, що звільнено від оподаткування, відповідно до вимог діючого законодавства. За результатами виконання узгоджених процедур підтверджена правильність декларування всіх господарських операцій у податкових деклараціях з податку на додану

вартість та визначення сум до сплати податку на додану вартість до бюджету відповідно до вимог діючого законодавства.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

3.1. Формування системи управління якістю аудиторських послуг

Зміни в інституційному середовищі економіки безумовно впливають на сферу аудиторської діяльності. Незважаючи на певні трансформації в системі управління та функціонування вітчизняного аудиту, досягнення основної мети – впровадження ефективної системи контролю якості аудиту та підвищення якості аудиторських послуг – залишається викликом. Це переважно обумовлено складнощами у формуванні професійної відповідальності аудиторів перед громадянським суспільством. Методологічні, організаційні та методичні аспекти стандартів аудиторської діяльності визначають конкретні вимоги до якості аудиторських послуг. Вітчизняна практика оцінює систему контролю якості аудиту як сукупність принципів, методів та правил, які використовуються суб'єктами аудиторської діяльності для здійснення контролю якості послуг. Це також включає заходи та дії, спрямовані на впровадження політики контролю якості та моніторинг відповідності системи контролю якості встановленим вимогам. Якість аудиторських послуг є критично важливою як на макроекономічному, так і на мікроекономічному рівнях, тому необхідно розробити ефективну та дієву політику щодо їх вдосконалення. Системний підхід передбачає вимоги до функціонування теорії систем, де кожний об'єкт аудиту розглядається як складна система та елемент загальної системи розвитку. При розробці механізму управління якістю аудиторських послуг доцільно використовувати системний аналіз, що досліджує об'єкт як сукупність елементів, які утворюють систему. В аудиті системний аналіз включає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на їх функціонування.

Системний підхід передбачає не лише виявлення ролі кожного стандарту в забезпеченні процесу аудиторської діяльності та контролю за її якістю, але й взаємозв'язок між стандартами аудиту. В результаті розробка системи управління якістю аудиторських послуг повинна здійснюватися на основі ретельного перспективного аналізу, прогнозування змін зовнішніх і внутрішніх умов, ймовірнісний характер яких значно ускладнює створення системи забезпечення й управління якістю аудиторських послуг. Крім того, розробка таких систем в аудиторській фірмі пов'язана з проблемою контролю необхідних характеристик та факторів, що впливають на якість аудиту, а також з формуванням оптимальних моделей забезпечення й управління якістю аудиторських послуг, з позиції надання якісних послуг аудиту.

З огляду на наведені факти, можна зробити висновок, що одне з найбільш важливих і складних завдань у створенні системи управління якістю аудиторських послуг у конкурентному бізнес-середовищі полягає в тому, щоб у процесі розробки такої системи, використовуючи алгоритм формування, оцінювання внутрішніх і зовнішніх факторів аудиторської фірми, а також практичні інструменти, досягти гармонійного поєднання умов і факторів. Це дозволить найбільш ефективно управляти якістю аудиторських послуг, одночасно знижуючи витрати на їх надання.

Наразі системний підхід до створення інформаційного забезпечення управління якістю аудиторських послуг ще не сформовано. Для ілюстрації, визначимо якість аудиторських послуг як сукупність характеристик, які описують їх здатність задовольняти визначені або прогнозовані потреби споживачів. Поняття якості можна розглядати як економічну категорію, що відображає сукупність властивостей послуг (технічних, технологічних, економічних, екологічних тощо), які визначають ступінь їх здатності задовольняти потреби споживачів відповідно до свого призначення.

Розглянемо декілька визначень якості, зокрема:

1. «Абстрактне визначення: якість – це властива перевага, внутрішня властивість об'єкта, яку неможливо визначити чи виміряти, але її можна усвідомити» [6].

2. «Відповідність очікуванням покупців, товар або послуга повинні відповідати очікуванням покупців. Це особливо важливо враховувати на етапі проектування. Під час розроблення товару чи послуги очікують, що сподівання покупців можна визначити і чітко описати, а отже, реалізувати. Таким чином, якість іноді визначають як «відповідність призначенню» [6].

3. Відповідність специфікаціям, товар або послуга, придбані покупцем, повинні відповідати своїм технічним специфікаціям. Це виробничий підхід, який є правильним тільки якщо специфікації складені належним чином.

4. Відсутність помилок, відносно реалізованого товару чи послуги це означає відповідність специфікаціям, проте відносно виробничого процесу це перетворюється на питання скорочення витрат і втрат.

5. Цінність за гроші, якість пов'язана із ціною, тому «добра» якість пропорційна чистій корисності, яка одержується покупцем.

6. Перевершення очікувань споживачів, послуга може називатися високоякісною, якщо кожен наступний досвід від контакту з нею є кращим, ніж попередній.

7. «Якість сервісу, якщо якість сервісу потрібно покращувати, то це означає, що її потрібно якось вимірювати. Без засобів оцінювання неможливий контроль чи покращення» [6].

Ці визначення підкреслюють різноманітні аспекти, які необхідно враховувати при розробці системи управління якістю аудиторських послуг. Системний підхід до управління якістю включає як методи, що забезпечують відповідність послуг очікуванням споживачів, так і методи, що дозволяють вдосконалювати процеси надання цих послуг, знижуючи витрати та підвищуючи ефективність діяльності аудиторської фірми.

Необхідно зазначити, що стабільний розвиток ринку аудиторських послуг можливий лише за дотримання ряду умов, серед яких ключове місце

займає підвищення якості надаваних послуг. Одним з основних резервів для диференціації ринку є постійне пропонування послуг, які за якістю перевищують конкурентів. Основою для залучення цільової аудиторії до споживання аудиторських послуг є задоволення очікувань клієнтів щодо якості обслуговування. Ці очікування формуються на основі попереднього досвіду споживачів, їх спілкування та реклами. Клієнти обирають виконавця аудиторської послуги, і після її надання порівнюють фактично отримані результати з очікуваними. Якщо результат не відповідає очікуваному, замовник втрачає інтерес до даного виконавця. У випадку, коли очікування задовольняються, клієнт визначає цього виконавця як перспективного постачальника якісних послуг.

В. Цайтман і Л. Беррі розробили модель якості послуг, яка враховує основні проблеми, що виникають під час обслуговування клієнтів. Ці проблеми включають:

- «очікування споживачів та відповідність їм якості послуг;
- вимоги до якості послуг;
- своєчасність надання послуг» [2].

Можна виділити такі ознаки високої якості аудиторських послуг:

- надійність – здатність надавати послуги своєчасно та ґрунтовно;
- розуміння – бажання допомогти замовнику обрати потрібну послугу та забезпечити індивідуальний підхід;
- впевненість – компетентність, відповідальність, ввічливість обслуговуючого персоналу.

Аудиторські фірми повинні формувати систему стратегічного планування, керівництво має прагнути до підвищення рівня якості послуг, встановлювати високі стандарти обслуговування, впроваджувати системи контролю при наданні послуг і системи задоволення скарг клієнтів. Особливу увагу слід приділити підбору персоналу та задоволенню вимог клієнтів.

Можна виділити наступні методи підвищення ефективності діяльності аудиторських фірм:

- зростання професійного рівня персоналу, вдосконалення системи відбору співробітників;
- розширення переліку послуг аудиту, включення нових видів аудиторських послуг;
- стандартизація якості послуг, розробка та впровадження стандартів якості надання послуг.

«Процес підвищення якості аудиторських послуг пов'язаний з забезпеченням їх безпеки в межах нормативно-правового поля. Створення системи управління якістю аудиторських послуг є невід'ємною частиною формування загальнонаціональної системи управління якістю. На сьогодні, «базовою» моделлю управління якістю аудиторських послуг є модель А. Фейгенбаума» [6], відповідно до якої замовник послуг повинен отримувати лише «гідні» послуги, а основні зусилля виконавців мають бути спрямовані на кінцевий контроль якості. Однак, недоліком цієї моделі є різке зростання трансакційних витрат, оскільки навіть незначне підвищення якості послуг завжди супроводжується збільшенням витрат на їх надання.

«Значну увагу заслуговує модель Дж. Джурана, яка орієнтована на принципи всебічного управління якістю (Annual Quality Improvement, AQI). Ця модель інтегрує маркетингову концепцію виробничо-комерційної діяльності учасників ринку послуг та передбачає постійне дослідження попиту на ринку послуг, а також аналіз експлуатаційних показників якості послуг. Це забезпечує повну орієнтацію виконавців на вимоги замовників та ринкові потреби» [6]. Для уникнення суперечностей між підвищенням якості послуг і зростанням ефективності виробничо-комерційної діяльності, доцільно розробити систему управління якістю аудиторських фірм на основі міжнародних стандартів якості серії ISO 9000.

«Термін «система» в цьому контексті розуміється як широка організаційна структура, що виконує не лише свої функції, але й включає елементи інших сфер діяльності, які впливають на її функціонування. Відповідно до стандарту ISO 9000, «система управління якістю» означає

систему управління, яка спрямовує та контролює підприємство в частині якості» [6]. «Якщо термін «система управління якістю» застосовується до конкретного виду послуги, то така система забезпечує високу якість послуг» [6]. Цю систему управління якістю називають «системою забезпечення якості», і вона є підсистемою, яку демонструють замовникам та аудиторам.

Досягнення високої якості є сукупним результатом роботи на ринку аудиторських послуг, і ця робота повинна включати всі елементи діяльності. Управління якістю взаємодіє з іншими системами, такими як: планування, процес надання послуг, взаємодія із замовником, контроль якості наданих послуг, та підтримка подальших зв'язків. В контексті аудиторської діяльності, система управління якістю повинна розглядатися не як підсистема, а як система внутрішнього управління. Це дозволить кожній аудиторській фірмі підвищувати ефективність своїх можливостей.

Систему управління якістю всередині фірми можна представити як просту ієрархічну структуру з трьома центрами відповідальності, яка зображена на рис. 3.1

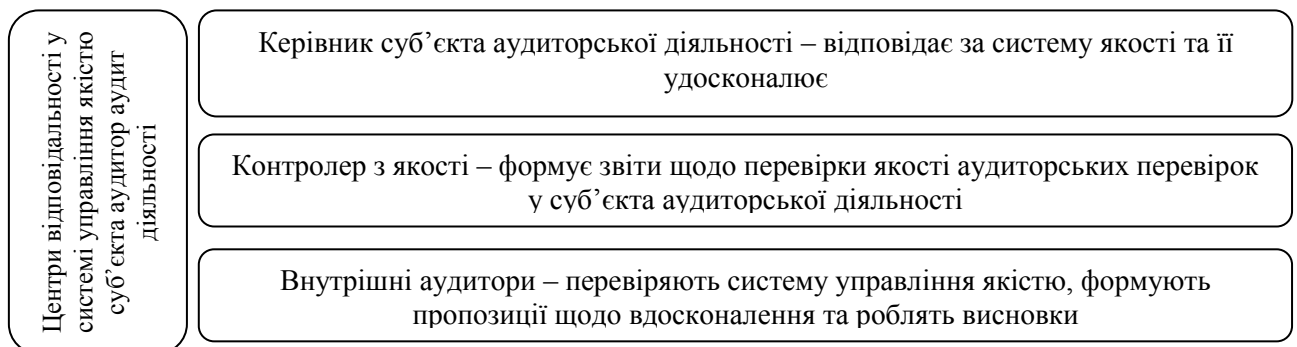


Рис. 3.1. Структура системи управління якістю аудиторських фірм за центрами відповідальності

«Проте для великих аудиторських фірм із численними філіями та підрозділами такий підхід може бути складним через значну кількість операцій. Вимоги до системи менеджменту якості викладені у стандартах ISO 9000-9004, розроблених і прийнятих Міжнародною організацією зі стандартизації (International Standard Organization)» [6]. Ці стандарти

спрямовані на створення та забезпечення ефективного функціонування систем управління якістю.

Враховуючи особливості ринку аудиторських послуг, пропонуємо наступні принципи для створення системи управління якістю аудиторських послуг на основі ISO 9000. По-перше, орієнтація на замовника є ключовою, адже ринок аудиторських послуг залежить від їхніх потреб та очікувань. По-друге, залучення висококваліфікованого персоналу дозволяє максимально використовувати їхні професійні навички та знання. По-третє, важливий системний підхід, що включає управління взаємопов'язаними процесами. По-четверте, необхідне постійне вдосконалення процесів і послуг для задоволення змінних потреб замовників. По-п'яте, залучення експертів сприяє підвищенню якості аудиторських робіт. Нарешті, внутрішній та зовнішній контроль підвищує відповідальність та інформованість виконавців і замовників.

Впровадження системи управління якістю в аудиторській фірмі потребує стратегічного рішення керівництва. Першим кроком є оцінка поточного стану якості наданих послуг, що включає всебічний аналіз діяльності фірми та результатів її роботи з точки зору управління якістю. Такий аналіз дозволяє ідентифікувати слабкі місця у процесі надання послуг і визначити області, що потребують покращення. Оцінювання якості послуг передбачає визначення, чи послуга була надана у повному обсязі та відповідала встановленим стандартам якості; виявлення випадків, коли послуга була надана за неприйнятною якістю або не у повному обсязі; фіксацію ситуацій, коли послуга не була надана взагалі.

Стандарт надання аудиторських послуг для замовників може бути розроблений на основі системного підходу до управління якістю. Ці стандарти у перспективі стануть інституційною основою для підтримки належного рівня якості аудиту. Вимоги до стандарту надання послуг: стандарт має бути розроблений у співпраці з Державним центром стандартизації, метрології та сертифікації, Органом суспільного нагляду за

аудиторською діяльністю та Аудиторською палатою України; він повинен бути включений як обов'язкова частина у процес укладання договору на надання аудиторських послуг між виконавцем (аудиторською фірмою) та замовником (юридичною або фізичною особою); контроль за виконанням цього стандарту має бути покладений на Аудиторську палату України.

Запровадження системи управління якістю на основі стандартів ISO 9000 є важливим кроком для підвищення якості аудиторських послуг. Це не тільки дозволить забезпечити стабільний розвиток аудиторського ринку, але й допоможе задовольнити очікування клієнтів та знизити витрати на надання послуг. Розробка стандартів і прийняття стратегічних рішень на основі системного підходу сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності аудиторських фірм та якості їх послуг.

Після всебічного аналізу різних підходів до визначення якості аудиту, можна констатувати, що системний підхід вимагає створення та впровадження нових моделей функціонування ринку аудиторських послуг. Це має враховувати досвід Європейського Союзу та інших країн, що досягли значних успіхів у цій сфері. Для стимулювання контролю якості на державному рівні необхідно провести реформи у сфері управління якістю аудиту. Впровадження стандартів якості аудиторських послуг на базі ISO 9000 та створення системи управління якістю допоможе розробити ефективний механізм контролю якості національних аудиторських послуг.

Доведено, що концептуальні положення формування системи управління якістю аудиторських послуг включають послідовність прийняття управлінських рішень, оцінку їхньої ефективності, перевірку результативності порівняно з попередніми заходами, а також визначення ймовірності переходу до якісно нового стану. В процесі вдосконалення системи управління якістю аудиторських послуг необхідно застосовувати комплексний підхід до визначення параметрів якості результатів аудиту шляхом розробки внутрішньофірмових стандартів та методик, відповідних до міжнародних стандартів аудиту. Також важливо впроваджувати ефективну

кадрову політику, дотримуватися загально визнаних принципів аудиту та внутрішнього контролю якості аудиторських послуг, а також запроваджувати відповідні форми управління на всіх ієрархічних рівнях аудиторської фірми.

В сучасних умовах функціонування аудиторських фірм, механізм управління якістю аудиторських послуг повинен працювати у двох режимах: стратегічному та оперативному. Стратегічний режим передбачає виявлення нових потреб ринку, визначення необхідності та можливості освоєння нових аудиторських послуг, тобто механізм управління якістю пов'язаний з вибором перспектив розвитку аудиторської організації та формуванням плану якості послуг. Оперативний режим охоплює реалізацію встановленого плану якості аудиту, що передбачає забезпечення послуг заданої якості.

Відповідно до пункту 29 МСКЯ 1, «аудиторські процедури повинні забезпечувати впевненість у тому, що аудиторська фірма має достатню кількість кваліфікованого персоналу, який володіє необхідною компетенцією та здібностями для виконання аудиторських завдань відповідно до професійних стандартів» [47]. Набір нового персоналу здійснюється через трудові договори або договори цивільно-правового характеру (ЦПХ). За трудовими договорами набір нового персоналу здійснюється в межах вакантних штатних посад, що формуються за допомогою кадрового документа – «Штатний розпис».

Для обліку робочого часу використовується таблиця обліку робочого часу. Реєстрація нового співробітника за трудовими договорами здійснюється через наказ про зарахування працівника, тоді як реєстрація в кадровому діловодстві за договорами ЦПХ здійснюється на підставі відповідного договору. Всі нові співробітники та залучені фахівці повинні бути ознайомлені з відповідними посадовими інструкціями під особистий підпис.

Політика аудиторської фірми щодо підвищення компетентності персоналу повинна включати детальний розгляд таких аспектів: тестування співробітників, підвищення їх кваліфікації та оцінка якості виконуваної

роботи. З метою забезпечення високого рівня компетентності як існуючого, так і потенційного персоналу, включаючи фахівців, залучених за договорами цивільно-правового характеру (ЦПХ), фірма проводить тестування за допомогою спеціального робочого документа «Тестування персоналу при прийманні на роботу». Крім того, щорічно здійснюється тестування за допомогою документа «Щорічне тестування персоналу», що дозволяє оцінити рівень знань та навичок співробітників. Відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту (МСА), політика управління людськими ресурсами у аудиторській фірмі включає різноманітні методи підвищення знань і компетенцій співробітників. Серед таких методів: професійна підготовка, безперервна професійна освіта, включаючи підвищення кваліфікації, практичний досвід роботи, а також навчання шляхом залучення більш досвідчених колег, наприклад, інших членів аудиторської групи.

Підвищення кваліфікації персоналу здійснюється шляхом організації семінарів з окремих тем, що охоплюють важливі аспекти бухгалтерського обліку, аудиту та застосування інформаційних технологій. Також важливим є організація моніторингу чинного законодавства та надання можливості користування пошуковими ресурсами Інтернету та спеціалізованими системами, такими як «ЛІГА-бухгалтер», «Гросбух», «Бухгалтер 911» та іншими доступними ресурсами. Закупівля спеціалізованої літератури з питань аудиту, бухгалтерського обліку, оподаткування, господарського та цивільного законодавства також сприяє підвищенню кваліфікації співробітників. Обговорення важливих питань бухгалтерського обліку та аудиту з керівництвом є ще одним ефективним методом підвищення кваліфікації.

«Керівництво аудиторської фірми забезпечує проведення періодичної щорічної атестації персоналу, під час якої оцінюються компетентність та якість виконуваної роботи співробітників. Відповідальна за функціонування системи контролю якості особа здійснює щорічну атестацію на підставі наказу керівника аудиторської фірми. При цьому використовується

спеціальний робочий документ – «Атестаційний аркуш персоналу». Ці заходи дозволяють підтримувати високий рівень професійності та компетентності працівників аудиторської фірми, забезпечуючи таким чином якість наданих аудиторських послуг» [47].

Контролер якості повинен оцінити здатність персоналу виконувати аудиторське завдання з належною ефективністю. Для досягнення впевненості, що співробітники аудиторської фірми мають необхідні можливості та час на виконання завдання, рекомендується застосовувати наступні процедури.

По-перше, за допомогою робочого документа «Розрахунок бюджету часу та вартості завдання» проводиться калькуляція робочого часу, який планується витратити на повне виконання аудиторського завдання, починаючи від попередніх процедур і закінчуючи остаточним формуванням робочого файлу.

По-друге, керівник аудиторської фірми здійснює призначення персоналу у конкретну робочу групу. Це призначення оформлюється робочим документом «Наказ про призначення групи із завдання». Під час призначення враховується практичний досвід членів групи у виконанні подібних аудиторських завдань, їхнє розуміння відповідних професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, політики та процедур контролю якості. Також враховуються технічні навички та спеціальні знання, включаючи володіння відповідними інформаційними технологіями, знання галузі, в якій працює клієнт, і здатність членів групи застосовувати професійне судження.

У разі невиконання або неналежного виконання посадових обов'язків, до персоналу аудиторської фірми можуть бути застосовані різні види дисциплінарних стягнень, такі як догана, зменшення розміру преміальних виплат або звільнення. За кожне порушення застосовується лише одне стягнення, яке оголошується наказом або розпорядженням і повідомляється

персоналу під особистий підпис. Персонал має право оскаржити дисциплінарне стягнення відповідно до чинного законодавства.

У випадку, якщо внаслідок дій персоналу аудиторська фірма або її клієнт зазнали матеріальних збитків чи було дискредитовано репутацію фірми, керівник має право ініціювати судовий позов з метою притягнення винної особи до відповідальності, включаючи можливе порушення кримінальної справи.

3.2. Професійна етика у системі якості аудиторських послуг

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлює правові основи для здійснення аудиторської діяльності в Україні, регламентуючи взаємини, які виникають у цьому процесі [25]. Відповідно до Закону, аудиторська діяльність розглядається як незалежна професійна діяльність аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, що зареєстровані в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Ця діяльність включає надання аудиторських послуг, таких як аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості, а також інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Закон також встановлює вимоги щодо забезпечення якості виконання аудиторських послуг через запровадження контрольних заходів.

Юридична сила Закону як основного джерела права закріплена в Конституції України. Закон займає пріоритетне місце в системі нормативно-правових актів, і підзаконні нормативно-правові акти мають прийматися на його основі, не суперечачи йому за змістом. Це підпорядкування закріплене положеннями Конституції України, що забезпечує пріоритетність Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Професійні стандарти, зокрема Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання

2016 – 2017 років), а також відповідні етичні вимоги, були перекладені українською мовою та затверджені для обов'язкового застосування рішенням Аудиторської палати України від 08.06.2018 р. № 361. Вони набули статусу національних стандартів аудиту з 1 липня 2018 року [50].

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» у поєднанні з Міжнародними стандартами аудиту (МСА) вимагає від суб'єктів аудиторської діяльності забезпечення високої якості аудиторських послуг. Закон, порівняно з МСА, акцентує на обов'язковому аудиті фінансової звітності для суб'єктів, що мають суспільний інтерес, і передбачає суворіші вимоги щодо регулювання процесу надання аудиторських послуг та підвищену відповідальність аудиторів.

Згідно з Міжнародними стандартами контролю якості аудиторської діяльності [47], впровадження системи контролю якості в аудиторських фірмах передбачає включення різноманітних елементів для забезпечення ефективності і надійності аудиторських послуг. Керівництво фірми несе відповідальність за організацію цієї системи, що включає в себе встановлення політик та процедур контролю якості, які регулярно оновлюються та вдосконалюються відповідно до вимог законодавства та внутрішніх стандартів фірми.

Особлива увага приділяється етичним вимогам, які визначені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і Кодексом етики професійних бухгалтерів. Згідно з цими нормативними актами, аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані забезпечувати виконання аудиторських послуг з дотриманням принципів чесності, об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та інших етичних принципів. Ці принципи є фундаментальними у забезпеченні високої якості аудиторських послуг та довіри клієнтів.

Для підтвердження дотримання етичних норм у виконанні аудиторських завдань, співробітники аудиторської фірми зобов'язані складати та подавати управлінському персоналу Декларації етичних

принципів (табл. 3.1), які містять основні засади їхньої професійної поведінки та відповідальності. Цей процес дозволяє забезпечити високий стандарт етики та довіру в аудиторській діяльності, що є критичним для підтримання іміджу фірми та задоволення вимог її клієнтів.

Таблиця 3.1

Процедурне забезпечення дотримання етичних принципів співробітниками аудиторської фірми

Декларація етичних принципів співробітника незалежної аудиторської фірми «XXX»
<p>Я, П І Б, приступаючи до роботи в аудиторській фірмі «XXX» на посаді аудитора та усвідомлюючи свою відповідальність перед суспільством, приймаю на себе зобов'язання щодо безумовного дотримання правил надання професійних послуг та фундаментальних принципів етики професійної поведінки.</p> <p>Мені відомо, що професійна етика базується на наступних принципах:</p> <ul style="list-style-type: none"> – чесності, який зобов'язує мене бути відвертим з клієнтом у всіх професійних і ділових відносинах; – об'єктивності, який зобов'язує мене не допускати конфлікту інтересів і небажаного впливу з боку інших осіб на мої професійні і ділові рішення або судження; – професійної компетентності, який зобов'язує мене постійно підтримувати професійні знання та навички, необхідні для виконання роботи у відповідності до професійних та корпоративних стандартів контролю якості; – конфіденційності, який зобов'язує мене не розголошувати без спеціального дозволу третім особам будь-яку інформацію, отриману від клієнтів, а також не використовувати згадану інформацію у своїх інтересах; – професійної поведінки, який зобов'язує мене дотримуватися професійних та корпоративних стандартів і утримуватися одночасного ведення будь-якої іншої діяльності, несумісної із професійною діяльністю, а також від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію аудитора в очах суспільства або завдати шкоди професійній репутації незалежної аудиторської фірми «XXX». <p>Я зобов'язуюсь інформувати вищий адміністративний персонал незалежної аудиторської фірми «XXX» про всі відомі мені факти і обставини, які можуть створити загрозу порушення принципів професійної етики. Мені відомо, що порушення мною встановлених етичних норм може бути причиною для накладення на мене різного виду стягнень, включаючи звільнення із займаної посади.</p> <p>З принципами професійної етики співробітника аудиторської організації ознайомлений П.І.Б. XX.XX. 20XX р.</p>

«До загроз незалежності, що можуть виникати під час надання професійних послуг, належать такі: загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза сімейних або тісних стосунків з клієнтом, загроза захисту, а також загроза тиску» [52]. Для забезпечення об'єктивності та незалежності в аудиторській діяльності, аудиторські фірми повинні запроваджувати внутрішні правила, принципи та процедури, які спрямовані на підтримання високих стандартів якості наданих аудиторських послуг.

Ознаки наявності цих загроз можна класифікувати наступним чином:

а) Загроза власного інтересу:

✓ «наявність фінансового, матеріального чи іншого майнового інтересу у замовника або його бізнесі у будь-якого члена групи, яка надає послуги» [52];

✓ «надмірна залежність аудиторської фірми від винагороди, отриманої від конкретного замовника, або стурбованість можливістю втрати цієї винагороди» [52];

✓ «пропозиції від персоналу аудиторської фірми щодо працевлаштування у клієнта» [52];

✓ «умовна винагорода за послуги, що надаються замовникові» [52];

✓ «упередженість до замовника через конфлікт фінансових інтересів з боку персоналу аудиторської фірми або осіб, пов'язаних з цим персоналом» [52];

б) Загроза власної оцінки:

✓ «надання послуг замовникові, у якого в минулому на посаді керівника або відповідальної особи працювала та ж людина, яка зараз перевіряє цю ділянку роботи, незалежно від терміну роботи» [52];

✓ «виконання аутсорсингових послуг для замовника в сфері, яка підлягає перевірці (бухгалтерський облік, податковий облік, бюджетування або фінансове планування, оптимізація податків тощо)» [52];

✓ «надання замовнику попередніх послуг з постановки автоматизованого обліку або розробки програмного забезпечення для бухгалтерського обліку та звітності» [52].

в) Загроза сімейних та особистих стосунків:

✓ «наявність близького родича або тісних стосунків з керівництвом замовника або його посадовими особами у будь-кого з персоналу аудиторської фірми, яка перевіряє роботу» [52];

✓ «колишні працівники аудиторської фірми займають посади у замовника і відповідають за предмет майбутньої перевірки на момент початку надання послуг» [52];

✓ «дружні стосунки між посадовими особами замовника та персоналом аудиторської фірми (навчання разом, спільна робота в минулому, однопартійці, друзі з дитинства, сімейні зв'язки тощо) або регулярне отримання від них подарунків, сувенірів, послуг або розваг (наприклад, регулярні відвідування басейнів, саун, казино, поїздки на рибалку на територіях замовника, ремонт авто або житла) із значними знижками або за суттєвою вартістю» [52].

Загрози власного інтересу, власної оцінки, сімейних та особистих стосунків можна усунути шляхом впровадження процедур щорічного тестування (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Процедурне забезпечення підтвердження незалежності персоналу

РІЧНЕ ПІДТВЕРДЖЕННЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ Лист щорічного підтвердження незалежності персоналу «АФ «ХХХ» (надалі – Компанія) м. Київ ХХ.ХХ.20ХХ р. Цим листом я підтверджую дотримання політики та процедур АФ відносно незалежності. Після ознайомлення з повним переліком компаній-клієнтів Компанії та відповідно до вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів, Положення про забезпечення незалежності аудитора надаю чесну та правдиву інформацію стосовно моїх взаємозв'язків із клієнтами Компанії.

№	Твердження	Так	Ні	Коментарі
1	Я не притягувався до судової (кримінальної) відповідальності, не був оголошений банкрутом, добровільно не мав угод з Вашими кредиторами та не був дискваліфікований як директор (в судовому порядку протягом останніх 10 років)		ні	
2	Я не був в процесі службового розслідування за недобросовісне виконання своїх обов'язків АПУ, САУ, ФПБАУ та інших професійних та регуляторних організацій		ні	
3	Я та мої близькі родичі (чоловік/дружина, діти, батьки) не мали та не маємо фінансових інтересів (позик, гарантій, подарунків тощо) в клієнтів Компанії, а саме:		ні	
	у мене та моїх близьких родичів відсутні безпосередні фінансові взаємозв'язки з клієнтами		ні	
	я та жоден з моїх родичів не був та не є довірчим керівником жодного з клієнтів, та я не впливаю прямо або опосередковано на їх рішення		ні	
	я не є судовим виконавцем та розпорядником будь-якого майна жодного з клієнтів Компанії або експертом;		ні	
	я не є довіреною особою третьої особи перед жодним з клієнтів Компанії;		ні	

№	Твердження	Так	Ні	Коментарі
	я не був і не є акціонером або консультантом з вкладення капіталу в акції клієнта від імені третьої сторони;		ні	
	я не приймав товари, послуги чи інші винагороди від клієнта		ні	
4	Я не є та протягом року не планую бути:		ні	
	членом ради директорів, посадовою особою або працівником жодної з компаній-клієнтів		ні	
	партнером/найманим працівником члена ради директорів, посадової особи чи працівника жодної з компаній-клієнтів		ні	
5	При наданні аудиторських послуг клієнтові я не виконував управлінські функції		ні	
6	Я не маю відношення до ведення бухгалтерського обліку компаній-клієнтів та формування фінансової звітності		ні	
7	Я не маю ніяких особистих та родинних відносин з компаніями-клієнтами		ні	
8	Я не працював у минулому посадовою особою (директором, фінансовим директором, головним бухгалтером тощо) у компанії-клієнта		ні	
9	Я обізнаний зі всіма конфліктами інтересів, які можуть виникнути під час мого виконання аудиторського завдання, з клієнтом		ні	
	Я підтверджую, що я і моя родина (дружина, діти, батько, мати, брати, племінники) обізнані зі всіма вимогами Політики незалежності Компанії та, що уся вище перелічена інформація є правдивою до теперішнього часу складання цієї декларації. Я беру на себе відповідальність тримати аудиторську фірму інформованою про будь-які зміни протягом тижня з моменту виникнення. Я також усвідомлюю, що я повністю обізнаний про те, що аудиторська компанія має право накладати на мене дисциплінарне чи інше відповідне стягнення (дії проти мене), якщо факти, викладені мною у декларації, виявляться неправдивими П.І.Б., дата, підпис працівника аудиторської фірми			

Персонал, який має родинні або сімейні зв'язки з клієнтом, або якщо один з них є керівником іншого суб'єкта господарювання, не може брати участь у перевірці.

г) Загрози захисту виникають у таких випадках діяльності суб'єктів аудиторської діяльності (САД):

✓ «якщо працівники фірми або її керівництво ще до завершення перевірки або ознайомлення з обставинами у замовника підпорядковують свою думку думці замовника та повідомляють про це замовника послуг;

✓ якщо персонал або фірма як юридична особа публічно рекламує позитивний імідж замовника (його акції, бізнес-плани, політичні уподобання керівництва або власників), посилаючись на факт обслуговування;

✓ коли аудиторська фірма за дорученням замовника офіційно захищає його майнові або інші інтереси під час вирішення спірних питань із третіми особами» [52].

Процедури зменшення загроз захисту:

✓ «у випадку конфлікту інтересів аудиторська фірма може, за дорученням замовника, представляти його інтереси у суперечках, захищаючи не самого замовника, а результати своєї перевірки (наприклад, правильність аудиторського висновку);

✓ персоналу забороняється однозначно визнавати факти у діяльності замовника як беззастережно вірні, особливо у взаєминах з державними фіскальними або контролюючими органами. Аудиторська думка повинна залишатися нейтральною та об'єктивною, з відповідною доказовою базою. Для зменшення загроз запроваджується обов'язкова процедура попереднього читання текстів робочих документів, аудиторських звітів та висновків відповідальним за контроль якості або керівником фірми;

✓ усі документи, що виходять за межі аудиторської фірми і залишаються в її архіві як доказова база наданих послуг, перевіряються на предмет об'єктивності та неупередженості, що підтверджується спеціальною візою відповідальної особи за контроль якості або керівника аудиторської фірми;

✓ персоналу аудиторської фірми забороняється публічно висловлювати думки про упереджене ставлення до замовника, його керівництва, засновників або третіх осіб, як в офісі замовника, так і за його межами» [52].

Процедури зменшення загроз особистих стосунків:

- ✓ «наявність загрози вимагає своєчасного інформування керівництва аудиторської фірми про такі обставини до початку надання послуг;

- ✓ у разі неможливості заміни персоналу, керівництво аудиторської фірми повинно забезпечити додатковий контроль. Персонал попереджається під підпис про вимоги до якості аудиторських послуг, що забезпечується шляхом нагляду, повторної перевірки або залученням незалежного експерта для оцінки результатів роботи осіб, які мають загрозу особистих стосунків» [52];

д) Загрози тиску в контексті аудиторської діяльності можуть виникати у випадках, коли:

- ✓ «посадові особи замовника або треті особи намагаються вплинути на зміст аудиторського висновку, щоб змінити його на користь замовника або його посадових осіб;

- ✓ існує загроза притягнення аудиторської фірми або її працівників до відповідальності за чинним законодавством у разі ненадання аудиторського звіту чи робочих документів державним контролюючим органам або через відмову від співпраці з ними;

- ✓ керівництво замовника пропонує зменшити обсяг послуг, які надаються, обмежити заплановані до перевірки об'єкти або скоротити термін перевірки;

- ✓ на працівників аудиторської фірми чиниться психологічний тиск, що може проявлятися у відмові персоналу замовника від співпраці, ненаданні необхідних даних або створенні несприятливих умов для надання послуг» [52].

Процедури зменшення загроз тиску означають:

- ✓ «працівники аудиторської фірми зобов'язані негайно інформувати керівництво аудиторської фірми про наявність загроз втрати незалежності;

✓ керівництво аудиторської фірми повинно оперативно повідомляти керівництво замовника про тиск на аудиторів з боку державних контролюючих органів щодо співпраці або розкриття конфіденційної інформації про замовника;

✓ у разі тиску на аудиторів з боку персоналу замовника з корисливою або неправомірною метою, керівництво аудиторської фірми має негайно повідомити про це керівництво замовника;

✓ керівництво аудиторської фірми проводить регулярні внутрішні тренінги для свого персоналу та залучених фахівців, що стосуються правил поведінки та знання їх громадянських прав і обов'язків під час спілкування з державними контролюючими органами, коли ті виконують свої службові обов'язки на об'єкті замовника або в офісі аудиторської фірми» [52].

Ці процедури забезпечують додатковий рівень захисту від тиску на аудиторів, що допомагає зберегти об'єктивність і неупередженість в процесі надання аудиторських послуг.

Аналіз норм Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» виявив ряд загроз, які виникають під час проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Для забезпечення високої якості і збереження професійної незалежності в аудиторських фірмах впроваджуються внутрішньофірмові стандарти, що охоплюють прийняття завдань, продовження співпраці з клієнтами, виконання специфічних завдань, утримання персоналу (людські ресурси), виконання завдань та моніторинг. Відповідальна за контроль якості посадова особа аудиторської фірми регулярно оглядає обставини, що можуть призводити до виникнення загроз незалежності. Вона оцінює значущість цих загроз та приймає необхідні заходи для їх зниження чи усунення.

На початку календарного року керівництво аудиторської фірми розробляє спеціальний перелік замовників з ідентифікованими потенційно можливими загрозами незалежності. Цей перелік відомий всьому персоналу фірми. Результати моніторингу загроз незалежності систематично

обговорюються персоналом, який виконує аудиторські послуги, та визначаються напрями зниження цих загроз.

Внутрішній моніторинг загроз незалежності та якості послуг здійснюється за кожним замовленням у процесі його планування та виконання. Для цього у групі виконавців призначається окремий фахівець, про що повідомляються усі члени групи.

Класифікація загроз незалежності та процедури щодо їхнього усунення представлені на рис. 3.2.

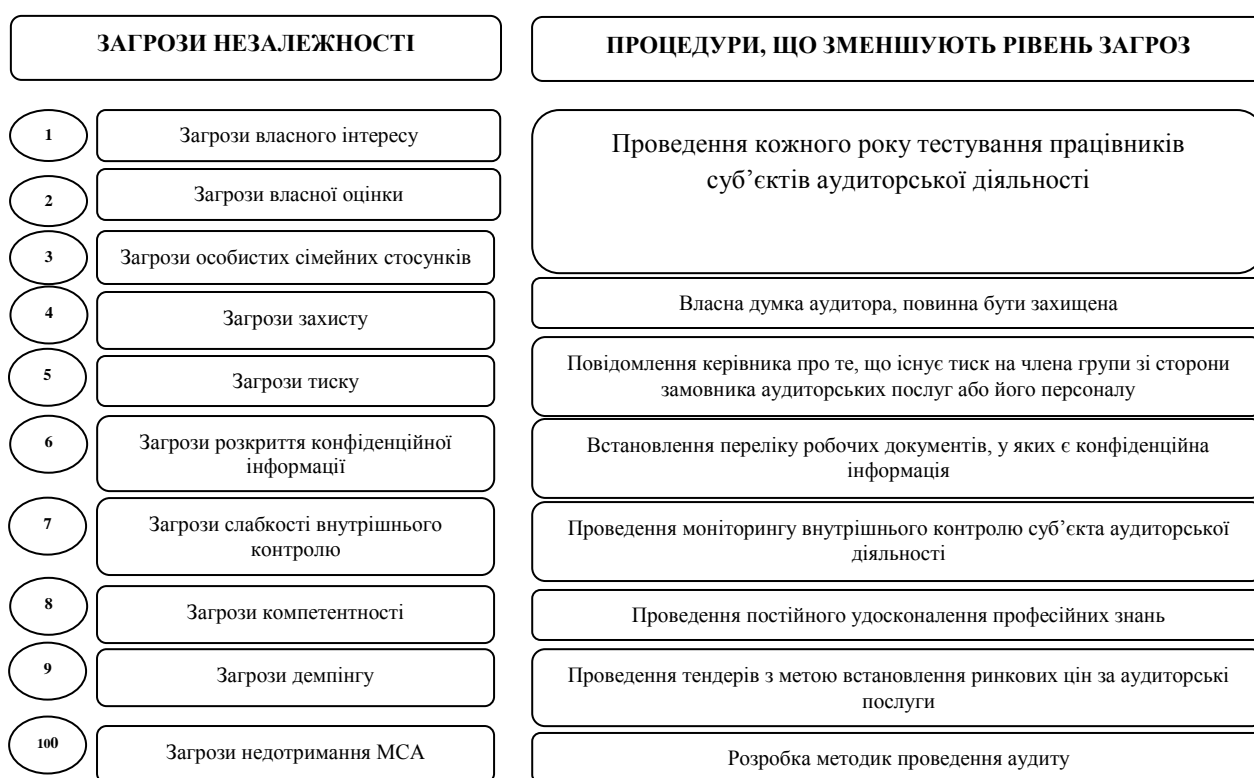


Рис. 3.2. Класифікація загроз незалежності та процедур щодо їх рівня загроз

«Таким чином, уточнена структура загроз незалежності та запропоновані застережні заходи забезпечуватимуть та сприятимуть підвищенню якості аудиторських послуг» [6].

3.3. Удосконалення організації забезпечення контролю якості послуг аудиту

Належна організація процесу надання аудиторських послуг є ключовим аспектом для забезпечення якісного аудиту, що відповідає потребам користувачів. Вимоги до організаційного забезпечення виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності прописані у статті 24 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Першим кроком у цьому процесі є призначення ключового партнера з аудиту, кандидатура якого повинна відповідати вимогам щодо забезпечення якості аудиту, незалежності та компетентності.

Таблиця 3.3

Тестування компетентності та незалежності ключового партнера (аудитора)

№	Критерії вибору ключового партнера (аудитора)	Так	Ні	Оцінка та вжиті запобіжні заходи
	1.1 Компетентність ключового партнера (аудитора) та дотримання ним етичних принципів:			
	– дотримання принципу чесності, який зобов'язує партнера бути відвертим з клієнтом у всіх професійних і ділових відносинах			При відповіді «Ні», запобіжним заходом є усунення партнера (аудитора) від виконання аудиторського завдання
	– дотримання принципу об'єктивності, який зобов'язує партнера не допускати конфлікту інтересів і небажаного впливу з боку інших осіб на професійні і ділові рішення або судження			
	– дотримання принципу професійної компетентності, який зобов'язує партнера постійно підтримувати професійні знання та навички, необхідні для виконання роботи у відповідності до професійних та внутрішньофірмових стандартів контролю якості			
	– дотримання принципу конфіденційності, який зобов'язує партнера не розголошувати без спеціального дозволу третім особам будь-яку інформацію, отриману від клієнтів, а також не використовувати згадану інформацію у власних інтересах			
	– дотримання принципу професійної поведінки, який зобов'язує партнера дотримуватися професійних та внутрішньофірмових стандартів і утримуватися від одночасного ведення будь-якої іншої діяльності, не сумісної з професійною діяльністю, а також від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію аудитора в очах суспільства або завдати шкоди професійній репутації незалежної аудиторської фірми			
	2.1 Незалежність ключового партнера (аудитора):			
	– участь партнер у прийнятті управлінських рішень суб'єктом господарювання, фінансова звітність якого перевіряється			При відповіді «Ні», запобіжним заходом є усунення партнера (аудитора) від виконання аудиторського завдання або
	– наявність конфлікту інтересів (або потенційний конфлікт) партнера та суб'єкта господарювання			
	– вплив довірливих відносин аудиторської фірми на думку партнера			
	– існування загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення			

№	Критерії вибору ключового партнера (аудитора)	Так	Ні	Оцінка та вжиті запобіжні заходи
	певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності			призначення додаткового внутрішнього контролю за виконанням аудиторського завдання.
	Перебування партнера (аудитора), його близьких родичів та членів сім'ї: – власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем та управлінням, крім тих, що належать юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування; – учасниками в операціях з фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або іншим чином підтримуваними юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій в межах інститутів спільного інвестування; – співробітниками (підрядниками) юридичної особи в період, що перевіряється та період надання аудиторських послуг, що може призвести до конфлікту інтересів			При відповіді «Ні», запобіжним заходом є усунення партнера (аудитора) від виконання аудиторського завдання або призначення додаткового внутрішнього контролю за виконанням аудиторського завдання
	3. Достатність персоналу для виконання завдання (п. 1 ст 28 ЗУ № 2258 – VIII)			
	достатність залученого персоналу для виконання завдання: – аудиторів, у т.ч. партнер із завдання (керівник групи) у кількості ___ осіб та ___ людино-днів; – асистентів у кількості ___ осіб та ___ людино – днів; – інший персонал у кількості ___ осіб та ___ людино – днів			Висновок про достатність персоналу для виконання завдання або відмова від висновку
	Загальне резюме: призначити (не призначити) ключового партнера з аудиту (аудитора) _____			
	Керівник аудиторської фірми (особа, відповідальна за контроль якості) Дата, підпис			

Перед тим як призначити ключового партнера, керівництво аудиторської фірми здійснює оцінку кандидатури через спеціально розроблений тест, який базується на вимогах статті 10 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо незалежності і об'єктивності аудитора, зокрема ключового партнера і загалом суб'єкта аудиторської діяльності. Розділи 1.1 і 2.1 цього тесту складаються для кожної особи, яка бере участь у наданні послуг з обов'язкового аудиту.

Якщо кандидатура ключового партнера відповідає всім вимогам, керівництво аудиторської фірми складає наказ про призначення партнера для групи з завдання (табл. 3.4). Таким чином, цей процес забезпечує систематичну оцінку і зниження можливих загроз незалежності в аудиторській діяльності.

Наказ про призначення партнера для групи із завдання

НАКАЗ № 12.07-18

У зв'язку з проведенням аудиту фінансової звітності ТОВ «XXXX» за період з 01 січня 201X року по 31 грудня 201X року НАКАЗУЮ: – Призначити ключовим партнером – П.І.Б. аудитора. – Ключовому партнеру провести інструктаж щодо порядку проведення аудиту у період з 09 жовтня по 22 грудня 20XX року у відповідності до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», професійних стандартів та організувати перевірку. Директор «АФ «XXX» П.І.Б., підпис

Організація процесу надання аудиторських послуг для підприємств, які мають суспільний інтерес, вимагає дотримання законодавчих вимог щодо встановлення винагороди за послуги з обов'язкового аудиту, обмежень з надання інших послуг, що не пов'язані з аудитом, а також тривалості періоду надання таких послуг. Згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (№ 2258-VIII), суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані оцінити ці аспекти і задокументувати їх.

Для звіту з огляду виявлених невідповідностей вимогам законодавства необхідно враховувати наступні елементи структури:

1. Назва звіту з позначкою «для внутрішнього використання» – це дозволяє чітко визначити призначення та обмежити доступ до звіту.
2. Користувачі (співробітники аудиторської фірми) – перелік осіб, які мають право ознайомлюватися зі звітом.
3. Спостереження (сутність спостереження) – конкретні фактичні виявлення, що не відповідають вимогам законодавства.
4. Ризики (наслідки) виявлених невідповідностей законодавству – оцінка можливих наслідків невідповідностей для суб'єкта аудиторської діяльності та інших зацікавлених сторін.
5. Коригувальні дії та результати їх впровадження – заходи, які планується вжити для усунення виявлених невідповідностей, а також їхній результат.

6. Підпис особи, що склала звіт та керівника аудиторської фірми – підтвердження авторства і підтримки звіту з боку відповідальних осіб.

7. Підписи співробітників аудиторської фірми про ознайомлення зі звітом – свідчення про те, що співробітники були ознайомлені зі звітом.

8. Дата звіту та дата ознайомлення персоналу – часові рамки проведення та ознайомлення з відповідними документами.

Крім цього, стаття 24 Закону передбачає створення особової справи юридичної особи, яка включає всі необхідні документи, що стосуються аудиту. Це забезпечує доступність інформації про клієнта для майбутніх аудиторських перевірок та оновлень облікової політики.

Остаточне формування та передача особової справи та робочих документів повинні відбуватися визначеними строками згідно з вимогами законодавства для зберігання і архівування.

Робочий документ «Тест щодо оцінки результатів аудиту фінансової звітності дочірніх та асоційованих підприємств або іншої роботи, виконаної іншими суб'єктами аудиторської діяльності» важливий для забезпечення впевненості в тому, що аудиторські завдання виконані відповідно до професійних стандартів. Ось основні елементи, які має містити цей документ:

1. назва аудиторської фірми (підрядника) – інформація про фірму, яка виконувала аудит дочірніх та асоційованих підприємств;

2. характер, тривалість та обсяг виконаної роботи – опис того, які саме аудиторські послуги надавала аудиторська фірма-підрядник, скільки часу це зайняло та які були включені у цей обсяг роботи;

3. результати перевірки робочих документів аудитора – підтвердження результатів аудиту через аналіз і підтвердження відповідних аудиторських документів;

4. висновок щодо прийняття (або неприйняття) результатів аудиту – заключення щодо того, чи були підтверджені результати аудиту і чи можна їх вважати достовірними.

Політики і процедури аудиторської фірми повинні охоплювати:

- ✓ розгляд питань, важливих для забезпечення якості виконання завдань – це включає перегляд ключових аспектів, які впливають на якість аудиту.

- ✓ відповідальність за нагляд за роботою групи із завдання – особливе увагу слід приділяти контролю за виконанням завдань та взаємодії у групі аудиторів.

- ✓ відповідальність за огляд (перевірку роботи) – періодичний огляд виконаної роботи для підтвердження відповідності стандартам.

Розгляд питань щодо забезпечення якості потребує постійного моніторингу вимог Міжнародних стандартів аудитування (МСА), Міжнародних стандартів контролю якості (МСКЯ1) та внутрішнього законодавства для забезпечення високої якості аудиторських послуг, які відповідають потребам користувачів.

«Нагляд за процесом перевірки відповідно до пункту А34 Міжнародних стандартів контролю якості (МСКЯ 1) охоплює наступні аспекти: партнер із завдання має здійснювати стеження за процесом виконання роботи персоналом відповідної категорії; оцінювати компетентність та можливості окремих членів робочої групи, враховуючи час, відведений на виконання завдань, розуміння ними наданих інструкцій та відповідність виконання роботи запланованому підходу; розглядати важливі питання, які виникають під час роботи, і потребу у внесенні коригувань до запланованого підходу» [47].

Партнер повинен оглянути план роботи в разі зростання рівня ризику суттєвого викривлення інформації (невід'ємного ризику або ризику контролю), що може призвести до зменшення ризику невиявлення, і відповідно переглянути аудиторські вибірки. Партнер ідентифікує питання, що потребують консультацій з відповідними рівнями та дії для вирішення розбіжностей у поглядах, залучаючи експертів та сторонніх фахівців.

Основна відповідальність за нагляд за виконанням аудиторського завдання покладається на партнера. Він складає підсумковий робочий документ з оцінки якості виконання завдання та зберігає письмові записи щодо отриманих доказів та обґрунтування висновків. Фахівці також використовують символи комфорту для забезпечення відповідності стандартам під час цього процесу.

У процесі проведення перевірки інформації після її збору, обробки, введення у програму або іншу трансформацію чисельної складової, важливо додати аудиторському керівнику комфорт сприйняття щодо правильності проведених процедур перевірки. Це досягається за допомогою символів комфорту, які графічно округлюють перевірений матеріал і позначають застосовані процедури.

Основні символи комфорту включають: «а» - порівняння з первинним документом, звітом або іншими документами клієнта; «в» - перевірка на узгодженість з іншими документами та звітами; «с» - перерахунок сум; «d» - перерахунок відсотків; «е» - перерахунок коефіцієнтів [37].

Однак, для забезпечення ефективної оцінки якості процедур використання символів комфорту потребує уточнень. Пропонується введення наступних додаткових символів комфорту: «f» - коли партнер вважає отримані персоналом докази достатніми; «g» - коли докази вважаються прийнятними; «k» - коли партнер схвалює проект листа управлінському персоналу та проект аудиторського висновку. Ці нові символи дозволяють проводити систематичні оцінки якості виконання завдань на всіх етапах аудиторського процесу.

Під час перевірки ключовий партнер може вирішити про необхідність залучення консультанта або експерта. Консультації проводяться на професійному рівні з уповноваженими особами аудиторської фірми або з зовнішніми особами, що мають спеціалізовані знання. Вони можуть включати використання відповідних пошукових ресурсів та колективний досвід технічних знань співробітників аудиторської фірми. Консультації

сприяють підвищенню якості та покращенню застосування професійного судження.

Визнання важливості консультацій в цих політиках і процедурах сприяє формуванню корпоративної культури, де консультування вважається важливим елементом, а персонал стимулюється до консультацій з питань, що вимагають спеціалізованих знань.

Впровадження політики із забезпечення якості демонструє, що ефективно консультування з технічних, етичних та інших питань можливе за умов, якщо консультанти:

- ✓ отримують всі релевантні факти, що дозволяють їм надати кваліфіковані професійні рекомендації на основі цієї інформації;

- ✓ мають належний рівень знань, статус і досвід, а також забезпечують, щоб результати консультацій були належним чином задокументовані та реалізовані.

У випадку, коли ресурси аудиторської фірми виявляються недостатніми для надання певних консультацій, передбачається залучення:

- ✓ спеціалістів з інших організацій, що надають консультаційні послуги на комерційній основі, включаючи послуги з контролю якості;

- ✓ експертів, які є співробітниками професійних чи регуляторних організацій.

Докладне документування консультацій з іншими професіоналами з питань, що є складними чи спірними, сприяє розумінню:

- ✓ питання, з якого проводилися консультації;

- ✓ результатів консультацій, включаючи прийняті рішення;

- ✓ обґрунтування для прийнятих рішень та їх реалізації.

Консультації та рішення щодо питань, де виникли розбіжності у думках, документуються за допомогою робочого документу «Протокол наради з проведення консультацій зі складних чи спірних питань». Окремою посадовою особою, яка не брала участь у перевірці, проводиться огляд виконання завдання.

Обов'язки особи, що відповідає за огляд контролю якості завдання, включають:

- ✓ перевірку, чи виконано завдання відповідно до професійних стандартів та законодавчих і нормативних вимог;
- ✓ аналіз, чи було порушено важливі питання для подальшого розгляду;
- ✓ перевірку, чи проводилися відповідні консультації та чи були задокументовані та реалізовані відповідні висновки;
- ✓ оцінку необхідності перегляду характеру, часу та обсягу виконаної роботи;
- ✓ визначення, чи підтверджує виконана робота досягнуті висновки та чи правильно вона задокументована;
- ✓ оцінку достатності та прийнятності отриманих доказів;
- ✓ перевірку досягнення цілей процедур завдання.

Під час розгляду цих питань, відповідно до п. 35 МСКЯ 1, особа, відповідальна за огляд, надає об'єктивну оцінку значних суджень, зроблених членами робочої групи, та висновків, сформованих у звіті.

Такі процедури гарантують, що всі аспекти консультування та виконання завдань відповідають високим стандартам якості, сприяючи підвищенню надійності та довіри до аудиторських послуг.

Ці процедури виконуються для всіх аудиторських завдань з метою забезпечення надійності та довіри до результатів, що представляються, включаючи:

- ✓ згадки про значущі питання, які обговорюються з партнером з завдання;
- ✓ розгляд наданих оцінок на можливість дотримання етичних принципів, включаючи незалежність аудиторської фірми та її членів;
- ✓ аналіз фінансової звітності чи іншої інформації, що стосується об'єкта завдання та пропонованого звіту;

- ✓ огляд відібраної документації, яка містить значні судження, такі як встановлені пороги суттєвості та ідентифіковані значні ризики, та дії, що призначені для їх управління;

- ✓ аналіз того, чи відображає відібрана для огляду документація роботу, виконану з огляду на значні судження, і чи підтверджує вона сформовані висновки;

- ✓ розгляд консультацій з важливих, спірних та складних питань, зокрема з тих, що викликали розбіжності у думках;

- ✓ аналіз прийнятих висновків під час підготовки звіту;

- ✓ оцінка загальної прийнятності та відповідності звіту.

Обсяг контролю якості завдання залежить від його складності, умов функціонування клієнта в умовах складної економіки та ризиків, пов'язаних з його діяльністю. Проведення контролю якості не звільняє партнера з завдання від особистої відповідальності. Згідно з пунктом 36 МСКЯ 1, дата підписання підсумкової документації (звіту за завданням) не може бути раніше дати завершення контролю якості завдання відповідальною особою.

Для зручності використання робоча документація, що створюється аудиторською фірмою, класифікується за етапами виконання завдання:

- ✓ робочі документи попередніх аудиторських процедур;

- ✓ робочі документи процедур планування;

- ✓ робочі документи процедур тестування;

- ✓ робочі документи заключних процедур.

Аудиторська фірма встановлює процедури зберігання робочої документації відповідно до вимог законодавства та нормативних актів, згідно з якими період зберігання становить 7 років з моменту підписання підсумкової документації для всіх типів аудиторських завдань. Форма зберігання залежить від типу документації – паперова або електронна.

Однак, незалежно від форми подання робочої документації, процедури її зберігання включають наступне:

- ✓ перш за все, забезпечення доступу до робочої документації з завдання протягом встановленого періоду зберігання, включаючи можливість перевірки цієї документації уповноваженими зовнішніми сторонами з різних причин;

- ✓ друге, забезпечення реєстрації будь-яких змін, внесених у робочі документи після завершення їх формування для завдання.

Факт знищення паперової форми поточної робочої документації документується актом про знищення паперових форм. Відповідно до внутрішньофірмового стандарту, акти про знищення паперових форм поточної робочої документації вважаються постійними документами, тому паперові форми цих актів не підлягають знищенню.

Організаційні заходи аудиторської фірми також забезпечують конфіденційність інформації. Відповідно до законодавства, встановлені процедури забезпечують безпечне зберігання робочої документації, її цілісність, доступність та можливість відновлення.

Аудиторська фірма визнає, що згідно з етичними вимогами обов'язок зберігання конфіденційності інформації, що міститься у робочій документації з завдання, включається, за винятком випадків, коли клієнт надав право розкрити цю інформацію, або коли є законодавчі або професійні обов'язки щодо розкриття такої інформації.

З метою забезпечення конфіденційності отриманої інформації персонал аудиторської організації зобов'язаний:

- ✓ не використовувати отриману інформацію в особистих інтересах або в інтересах третіх осіб;

- ✓ не розголошувати конфіденційну інформацію, отриману в процесі аудиторських послуг, до виникнення юридичних чи професійних зобов'язань щодо її розкриття;

- ✓ не передавати третім особам інформацію про результати аудиторського завдання без спеціального дозволу керівника аудиторської фірми (особи, що відповідає за функціонування системи контролю якості);

✓ не надавати персоналу клієнта доступ до робочих документів для їх вивчення або редагування.

Такі ж заходи забезпечують, щоб робочі документи не залишалися у клієнта на будь-якому носії інформації.

У разі виявлення фактів порушення принципів конфіденційності керівник аудиторської фірми (особа, що відповідає за функціонування системи контролю якості) ініціює службове розслідування. Це дозволяє встановити осіб, винних у порушеннях (якщо такі виявлені), і застосувати до них дисциплінарні стягнення згідно з встановленими стандартами.

Додаткові обов'язки збереження конфіденційності персоналом аудиторської фірми стосовно клієнта, особливо щодо персональних даних, можуть бути закріплені в конкретних законах або нормативних актах. Під час проведення своєї діяльності аудиторська фірма отримує звернення, як внутрішні (від персоналу), так і зовнішні (від сторонніх осіб, включаючи клієнтів).

Усі звернення, які надійшли на адресу аудиторської фірми і відповідають вимогам цієї політики, реєструються секретарем у день їх отримання. Якщо звернення надходить поштою, конверти і їх вирізки зберігаються разом з зверненням. Після реєстрації, звернення у той же день передаються на розгляд керівнику аудиторської фірми.

Повторні звернення від одного і того ж заявника з однакового питання не розглядаються, якщо за першим зверненням було прийняте рішення і обставини не змінилися. Рішення про не розгляд повторного звернення приймає керівник, який зазначає своє рішення та відповідно надає секретареві інструкції щодо повідомлення заявнику.

Усі інші звернення керівник аудиторської фірми призначає відповідальну особу для їхнього розгляду і надання відповіді у встановлені терміни.

Якщо звернення містить претензії щодо невиконання або недостатньої якості договірних умов, при цьому в розумінні керівництва аудиторської

компанії аудиторська фірма діяла згідно професійних стандартів та інших нормативних вимог, то заявник отримає відповідь, в якій пояснюється, чому необхідно вирішувати ці питання на основі цивільно-правових норм.

У випадку скарги або звинувачення у адресу аудиторської фірми чи окремого співробітника, керівник може негайно вжити заходів щодо усунення порушення, викладеного в скарзі, або ініціювати службове розслідування фактів і обставин, викладених у зверненні.

Результати розгляду скарги або звинувачення можуть включати позитивну відповідь (скарга прийнята, аудиторська фірма приймає всі можливі заходи для усунення порушень та притягнення винної особи до відповідальності) або негативну відповідь (скарга відхилена, оскільки звинувачення не підтверджуються).

Незалежно від рішення щодо звернення, заявник буде інформований про результати. Якщо в результаті розгляду встановлено, що порушення мали місце і винний ідентифіковано, керівник видаватиме наказ щодо стягнення з такої особи.

Звернення, спрямовані на поліпшення існуючої системи контролю якості аудиторських послуг або організацію роботи, приймаються виключно від персоналу аудиторської фірми, контролерів якості після проведення ними перевірок, а також від інших осіб з належною кваліфікацією, що мають легальний доступ до документів аудиторської фірми та ознайомлені з відповідними правилами та процедурами.

Аудиторська фірма документує результати розгляду звернень і вживає заходів для покращення системи контролю якості. Таким чином, на основі вивчення вимог законодавства щодо обов'язкового аудиту фінансової звітності формується модель аудиту (рис. 3.3).

Запропонована модель аудиту фінансової звітності надає комплексне уявлення про організацію обов'язкового аудиту, особливо для підприємств суспільного інтересу, і відрізняється від існуючих моделей наступними аспектами:

1. модель розподіляє процес аудиту на шість етапів, які враховують особливості нового законодавства. Це включає призначення ключового партнера з аудиту з урахуванням оцінки компетентності та незалежності, а також документальне забезпечення всього аудиторського процесу;
2. в моделі впроваджується система ідентифікації невідповідностей до нормативних вимог та обліку та розгляду скарг після завершення аудиту;
3. модель визначає особливості аудиту консолідованої фінансової звітності, коли залучаються аудиторські фірми-співвиконавці.

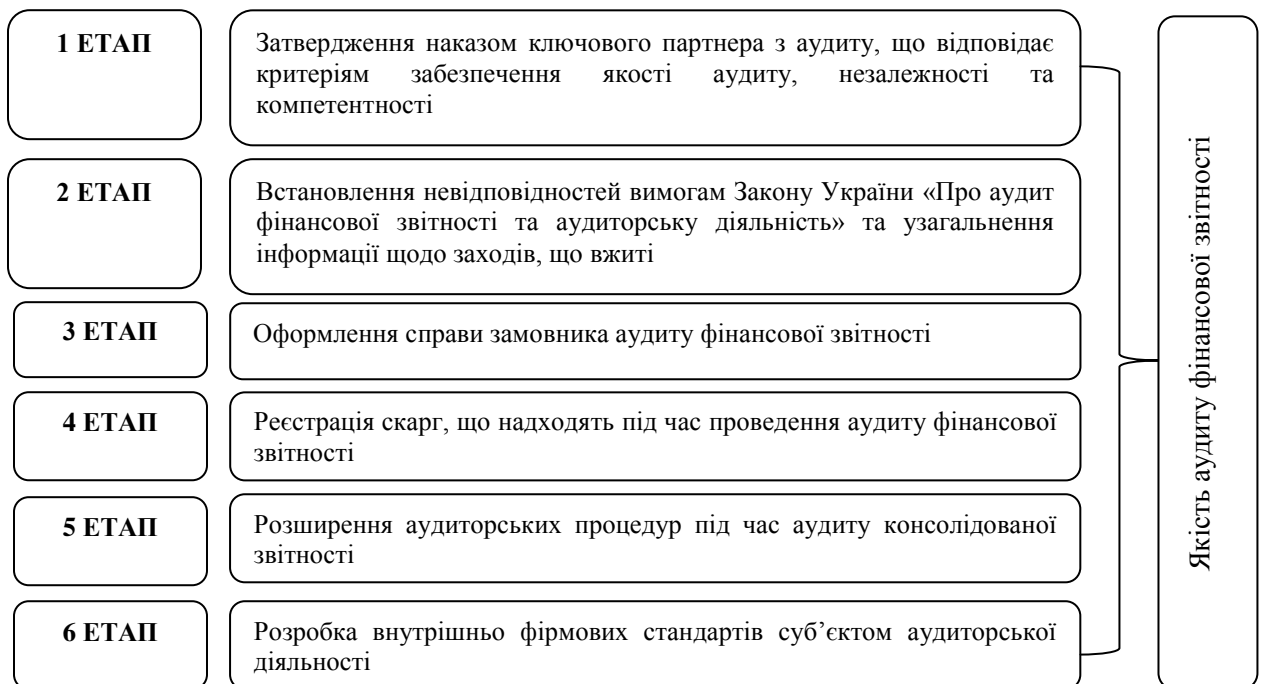


Рис. 3.3. Організаційна модель обов'язкового аудиту фінансової звітності

Розробка цієї моделі дозволяє забезпечити високу якість аудиторських послуг і відповідати очікуванням користувачів аудиторських звітів. Це досягається через адекватне призначення партнера з аудиту та групи, виконуючої аудиторське завдання, ефективне виявлення та мінімізацію загроз незалежності, оцінку проведених аудиторських процедур, реагування на скарги, збір та систематизацію інформації про клієнта, оцінку його доброчесності, а також врахування особливостей аудиту консолідованої фінансової звітності у разі співпраці з підрядниками. Впровадження внутрішньофірмового стандарту «Політики та процедури системи

внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності» дозволяє оцінювати якість виконання аудиторських завдань.

ВИСНОВОК ДО РОЗДУЛУ 3

Досліджено, що концептуальні засади формування системи управління якістю аудиторських послуг визначають послідовність управлінських рішень, їх ефективність, а також перевірку результативності у порівнянні з попередніми заходами і ймовірність переходу до якісно нового стану. При аналізі організації внутрішньофірмової системи управління якістю послуг аудиту, з урахуванням зарубіжного досвіду та результатів аналогічних досліджень, встановлено, що проблема стандартизації внутрішньофірмового контролю якості є невирішеною і вимагає науково-обґрунтованої розробки.

Розроблена організаційна структура контролю якості аудиторської діяльності, включає запропоновані зміни до Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг. Введено критерії оцінки системи забезпечення якості аудиторських послуг, включаючи інші аудиторські та неаудиторські послуги, через застосування процедур тестування. Розроблено тест для системи внутрішнього контролю якості, який оцінюється зовнішнім контролером. При складанні тесту рекомендується використовувати оціночний індикатор значущості, який оцінюється у балах за функціональними сферами уваги контролерів. Цей індикатор є ключовим критерієм якості системи внутрішнього контролю аудиторських послуг, сприяючи адекватним висновкам зовнішніх контролерів щодо ефективності контрольних заходів в аудиторській фірмі..

Удосконалено організаційне забезпечення аудиту через розробку ряду інструментів та процедур, що включають тести компетентності та незалежності ключового партнера, наказ про створення аудиторської групи, контрольні журнали, особові справи замовників, а також організаційну

модель обов'язкового аудиту фінансової звітності. Ці ініціативи призначені забезпечити високу якість і повноту послуг, які надає аудиторська фірма.

Особливу роль у процесі аудиту відіграє ключовий партнер, який активно взаємодіє з командою та замовником. Він здійснює оцінку аудиторських ризиків, проводить тестування персоналу замовника та його власників на предмет потенційних шахрайських дій, і веде нагляд за аудиторським процесом, використовуючи інструмент «символи комфорту». Цей інструмент дозволяє забезпечити ефективний контроль якості аудиторських послуг. Удосконалений механізм застосування символів комфорту включає в себе додаткові символи: «f» - коли партнер вважає, що отримані докази від персоналу є достатніми; «g» - коли докази вважаються прийнятними; «k» - коли партнер схвалює проект листа управлінському персоналу та проект аудиторського висновку. Ці додаткові символи сприятимуть проведенню систематичних оцінок якості виконання завдань на кожному етапі аудиторського процесу.

ВИСНОВКИ

Проведене кваліфікаційній роботі комплексне дослідження організації та методики оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур дозволило сформулювати висновки теоретичного, організаційного і методичного характеру, які розв'язують основні завдання відповідно до поставленої мети, а саме:

1. Зазначено, що фізичні особи-підприємці (ФОП) відіграють вирішальну роль як суб'єкти господарювання як у розвинених країнах, так і в країнах, що розвиваються. Їхнє значення поширюється на різні виміри, включаючи економічне зростання, створення робочих місць, інновації та регіональний розвиток. Фізичні особи-підприємці роблять значний внесок у валовий внутрішній продукт завдяки своїй підприємницькій діяльності. Вони створюють вартість, виробляючи товари та послуги, тим самим безпосередньо збільшуючи національний дохід.

2. Встановлено, що система оподаткування фізичних осіб-підприємців (ФОП) може суттєво відрізнитися залежно від країни та її податкового законодавства. Однак існують деякі загальні особливості, які часто характеризують оподаткування фізичних осіб-підприємців у всьому світі. Багато країн пропонують спрощені податкові режими для фізичних осіб-підприємців, які покликані зменшити адміністративний тягар та витрати на дотримання вимог законодавства. Ці режими можуть включати як фіксовані податкові ставки (спрощені режими часто використовують фіксовані ставки податку, що базуються на обороті або доході), так і умовне оподаткування (деякі системи дозволяють условно-положительное оподаткування, коли податки базуються на передбачуваному доході, а не на фактичному, що спрощує ведення обліку).

3. Оподаткування фізичних осіб-підприємців має низку особливостей, які можуть суттєво вплинути на їхнє фінансове планування та виконання податкових зобов'язань. Розуміння цих нюансів має вирішальне значення для ефективного управління бізнесом та податкового планування. Підприємці

повинні бути поінформовані про відповідне податкове законодавство та звертатися за професійною консультацією, щоб зорієнтуватися в складнощах свого конкретного податкового середовища.

4. Проаналізовано типи супутніх послуг в аудиторській діяльності, які включають, а саме: узгоджені процедури (AUP), тобто конкретні процедури, узгоджені аудитором і клієнтом, що допомагають вирішити конкретні проблемні питання без надання загального висновку; завдання з огляду, тобто завдання з надання обмеженої впевненості, які надають помірну впевненість в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень; завдання з компіляції, тобто підготовка фінансової звітності без надання впевненості, які надають допомогу керівництву у представленні фінансової інформації у формі фінансової звітності. Визначено основні методики надання супутніх послуг, що включають планування залучення, оформлення листа-зобов'язання, розробка процедур, звітування, підтримка впровадження.

5. Дослідження надання супутніх послуг проведено на підставі даних фізичної особи – підприємця Арсирій Оксани Вікторівни. Підприємець здійснює оптову торгівлю вугіллям, паливними пелетами, дровами. Протягом двох років підприємець був як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній системі оподаткування за ставкою 2 % від отриманого доходу, яка була введена в дію з 01 квітня 2022 р. та скасована з 1 серпня 2023 р.

6. Суб'єкти аудиторської діяльності надають супутні послуги фізичним особам – підприємцям. Одним із видів супутніх послуг є виконання завдання узгоджених процедур. Першим напрямком виконання завдання узгоджених процедур підприємця була оцінка стану розрахунків з бюджетом податку з доходів фізичних осіб від чистого доходу від підприємницької діяльності. З метою оцінки правильності формування доходів від реалізації твердого палива під час виконання узгоджених процедур було встановлено перелік покупців у підприємця, перевірено наявність документів, що підтверджують факт відвантаження та підтверджено отримання оплати від покупця відповідно до даних виписок банку по розрахунковому рахунку. Також було

оцінено правильність формування собівартості реалізованого твердого палива на підставі наявності підтверджуючих документів, встановлено, що підприємець визначав собівартість реалізованого твердого палива за методом середньозваженої собівартості. Підтверджено правильність формування витрат на оплату праці та нарахувань на неї, інших витрат, що пов'язані з підприємницькою діяльністю. За результатами виконання завдання узгоджених процедур правильності розрахунку чистого доходу підприємця встановлено, що підприємець правильно розраховував чистий дохід від підприємницької діяльності та відобразив у річній податковій декларації про майновий стан.

7. Другим напрямком виконання завдання узгоджених процедур підприємця була оцінка стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість. Було встановлено, що підприємець здійснювала одночасно операції, що були звільнені від оподаткування та оподатковувалися за основною ставкою податком на додану вартість. Під час виконання завдання узгоджених процедур була підтверджена правильність формування податкових зобов'язань, оформлення податкових накладних та своєчасність їх реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних. Встановлено, що підприємець правильно нараховував правильно нараховував податкові зобов'язання на суму податкового кредиту за товарами (роботами, послугами), що використовувалися у операціях, що звільнено від оподаткування, відповідно до вимог діючого законодавства. За результатами виконання узгоджених процедур підтверджена правильність декларування всіх господарських операцій у податкових деклараціях з податку на додану вартість та визначення сум до сплати податку на додану вартість до бюджету відповідно до вимог діючого законодавства.

8. Досліджено, що концептуальні засади формування системи управління якістю аудиторських послуг визначають послідовність управлінських рішень, їх ефективність, а також перевірку результативності у порівнянні з попередніми заходами і ймовірність переходу до якісно нового

стану. При аналізі організації внутрішньофірмової системи управління якістю послуг аудиту, з урахуванням зарубіжного досвіду та результатів аналогічних досліджень, встановлено, що проблема стандартизації внутрішньофірмового контролю якості є невирішеною і вимагає науково-обґрунтованої розробки.

9. Розроблена організаційна структура контролю якості аудиторської діяльності, включає запропоновані зміни до Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг. Введено критерії оцінки системи забезпечення якості аудиторських послуг, включаючи інші аудиторські та неаудиторські послуги, через застосування процедур тестування. Розроблено тест для системи внутрішнього контролю якості, який оцінюється зовнішнім контролером. При складанні тесту рекомендується використовувати оціночний індикатор значущості, який оцінюється у балах за функціональними сферами уваги контролерів. Цей індикатор є ключовим критерієм якості системи внутрішнього контролю аудиторських послуг, сприяючи адекватним висновкам зовнішніх контролерів щодо ефективності контрольних заходів в аудиторській фірмі..

10. Удосконалено організаційне забезпечення аудиту через розробку ряду інструментів та процедур, що включають тести компетентності та незалежності ключового партнера, наказ про створення аудиторської групи, контрольні журнали, особові справи замовників, а також організаційну модель обов'язкового аудиту фінансової звітності. Ці ініціативи призначені забезпечити високу якість і повноту послуг, які надає аудиторська фірма.

11. Особливу роль у процесі аудиту відіграє ключовий партнер, який активно взаємодіє з командою та замовником. Він здійснює оцінку аудиторських ризиків, проводить тестування персоналу замовника та його власників на предмет потенційних шахрайських дій, і веде нагляд за аудиторським процесом, використовуючи інструмент «символи комфорту». Цей інструмент дозволяє забезпечити ефективний контроль якості аудиторських послуг. Удосконалений механізм застосування символів

комфорту включає в себе додаткові символи: «f» - коли партнер вважає, що отримані докази від персоналу є достатніми; «g» - коли докази вважаються прийнятними; «k» - коли партнер схвалює проект листа управлінському персоналу та проект аудиторського висновку. Ці додаткові символи сприятимуть проведенню систематичних оцінок якості виконання завдань на кожному етапі аудиторського процесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит оподаткування підприємств : *навч. посіб.* Петрик О. А., Давидов Г.М., Редько О.Ю та ін. ; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т. І. Ефименко. К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 352 с.
2. Беррі Л., Цайтман В. Якість послуг. К.: Основи, 1998. 412 с.
3. Бессонова Г.П. Проблеми розвитку аудиту і аудиторських послуг в Україні. *Електронне фахове видання Ефективна економіка.* № 12. 2020 URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2020/96.pdf.
4. Білянський Д. Система електронного адміністрування ПДВ : коротко про головне. *Аудитор України.* № 7–8 (236 – 237), 2015. С. 72–73. URL: https://kiev-chamber.org.ua/files/articles/ktpp/Auditor_of_Ukraine_July-August1.pdf.
5. Бондаренко О. В. Про реєстрацію ФОП платником ПДВ. *Приватний підприємець.* 2019. URL: <http://chp.com.ua/all-news/item/57234-pro-reestratsiyu-fop-platnikom-pdv>.
6. Василюк М.М. Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг: *дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук* : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) URL: http://nasoa.edu.ua/wp-content/uploads/zah/vasyliuk_dis.pdf.
7. Василюк М.М. Умови забезпечення та чинники впливу на якість аудиторських послуг. *Інноваційна економіка.* 2015. Вип. 1.(56). С. 212-215.
8. Василюк М.М. Контроль якості аудиторських послуг як необхідна умова реформування контрольного середовища. *Кримський економічний вісник.* 2013. №4 (05). С.29-31.
9. Василюк М.М. Контроль якості аудиторських послуг: аспекти вітчизняної та зарубіжної практики. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету.* Серія «Економічні науки. Наук. збірник». Чернігів, 2013. №4(70). С. 46-51.

10. Василюк М.М. Теорія якості в сучасній аудиторській практиці. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2014. Вип. №1(42). С. 235-240.
11. Василюк М.М. Прагматика контролю якості аудиторських послуг в умовах глобалізації економіки. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*: зб.наук.праць. Київ, 2014. Вип. 1(12). С. 25-31.
12. Василюк М.М. Якість послуг аудиту у сучасному бізнес-середовищі: умови забезпечення та вплив на суспільну діяльність. *Вісник Прикарпатського університету*. Серія «Економіка». Івано-Франківськ, 2018. Вип.13. С. 221-226.
13. Василюк М.М. Теоретичні аспекти контролю якості аудиту. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. матеріалів доп. X Міжнар. наук.-практ.конф. (15-16 травня 2013. м. Черкаси)*. Черкаси, 2013. С. 58-59.
14. . Василюк М.М. Зарубіжний досвід контролю якості аудиторських послуг. *Напрями та сучасні фактори розвитку міжнародних відносин: економічні та політичні аспекти: зб. матеріалів доп. Міжнар.наук.-практ. конф. (7-8 грудня 2018. м. Ужгород)*. Ужгород, 2018. Ч.2. С. 50-53.
15. . Веровская Л. М. Оценка и совершенствование системы контроля качества аудиторских услуг в Латвии. URL: <http://fkd.org.ua/article/viewFile/25021/22488> (дата звернення: 10.07.2016).
16. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України URL: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=shownewsphp>.
17. Гетманцев Д.О. Непряме оподаткування: правова сутність та адміністрування. К.: Юрінком Інтер, 2013. 323 с.
18. Господарський кодекс України (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

19. Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16.04.2014 р. що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів URL: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=shownewsphp&news=35>.

20. Дмитренко І. М. Концепція розвитку аудиту корпоративних систем: *монографія*. К.: Кондор, 2013. 364 с.

21. Добрунік Т. П. Оподаткування малого бізнесу в Україні: реалії сьогодення та перспективи. *Причорно-морські економічні студії*. 2022. Випуск 76. С. 235–244.

22. Долгий К. Современные аспекты контроля качества аудиторских услуг в республике Молдова. *Актуальні питання економіки, обліку, фінансів та управління персоналом: зб. тез міжнар. наук.-практ. конф.* (17–18 квітня 2019 р.). Ужгород: Говерла, 2019. С. 168–171. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/24773/1/Долгий%20К.%2C.pdf>

23. Жукова Т.А., Ганус І.С., Плікус І.Й. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні. *Вісник СумДУ. Серія «Економіка»*. № 2. 2019. С. 63-69. URL: <https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/media/attachments/2019/12/17/8-63-69.pdf>.

24. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1997 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

25. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

26. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 № 755-IV зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.

27. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту : *навч. посіб.* К.: ЦУЛ, 2008. 216 с.

28. Ільїна С.Б. Основи аудиту: *навчальний посібник*. К.: Кондор, 2009. 378 с.
29. Калиновська Л. В. Щодо податкового обліку платників податку на додану вартість. *Держава та регіони*. 2013. № 1 (39). С. 4.
30. Касьяненко, Т.В. Особливості податкової системи Європейського Союзу. *Економічні проблеми сталого розвитку : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції імені проф. Суми, 27 травня 2015 р. Суми : СумДУ, 2015. С. 355.*
31. Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної Федерації Бухгалтерів: переклад з англ. за ред. С. А. Зубілевич. К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. 124 с.
32. Калита П.Я. Системы качества и международные стандарты ИСО серии 9000. К.: Украинская ассоциация качества, 1996. 181 с.
33. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: *Навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти*. К.: «Каравела», Львів: «Новий світ – 2000». 2010. 504 с.
34. Лісіна В.М. Документування аудиту як складового елементу системи контролю якості аудиторських послуг: *навчальний посібник*. К.: Знання, 2008. 245 с.
35. Лобода Н. О., Чабанюк О. М., Мосолова Ю. О. Спрощена система оподаткування як мікроекономічний фіскальний регулятор. *Бізнес Інформ*. 2021. № 4. С. 228–234.
36. Лойко В. В., Александров Б. В. Підтримка та розвиток малого та середнього бізнесу в умовах війни. *Європейський науковий журнал Економічних та Фінансових інновацій*. 2023. № 1 (11). С. 228–237.
37. Лубенченко О.Е. Нова система управління якістю в аудиті. Інформація та комунікації. *Статистика України*. № 2. 2022. С. 85-94. URL: <https://su-journal.com.ua/index.php/journal/article/download/379/355/>.
38. Лубенченко О.Е. Організація внутрішньофірмового контролю незалежності аудиторів. *Роль моніторинга в забезпеченні незалежності*

аудиторів – незалежність, моніторинг: збірник матеріалів. Кривий Ріг: Мінерал, 2006. с. 70.

39. Лубенченко О.Е. Організація внутрішнього контролю незалежних аудиторів. *Міжнародна інтеграція Українського аудиту – незалежність, кваліфікація, моніторинг: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції. Тезиси доповідей.* Під ред. М.Л.Крапивко. (г. Дніпропетровськ 23-25 вересня 2005). Кривий Ріг: Мінерал, 2005. 129 с.

40. Малишкін О. І. Податковий аудит: намагання узаконення. *Аудитор України.* 2009. № 21-22. С. 31 – 33.

41. Матвейчук Л. О. Державне управління оподаткуванням у процесі розвитку інформаційного суспільства: теоретичні аспекти. *Вісник НАДУ.* 2014. № 1. С. 18 – 24.

42. Мелашенко А. О. Електронне діловодство: *монографія.* К. : Наукова думка, 2013. 138 с.

43. Меліхова Т. Концептуальний підхід щодо розвитку сучасної теорії аудиту податків. *Інституціональний вектор економічного розвитку.* Вип. 2. 2011. С. 12 – 18.

44. Мельянкova Л. Новації щодо застосування податку на додану вартість. *Національний університет біоресурсів і природокористування України.* К.: 2011. URL: http://elibrary.nubip.edu.ua/11656/1/5.Meliankova_St_NUBIP.pdf.

45. Міжнародний стандарт супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур» URL: https://mof.gov.ua/storage/files/3_ISRS_4400_Revised_Final_Text_of_Full_Standard_uk.pdf.

46. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 2. Видання 2010 р. Київ: Видавництво «Фенікс» с. 409.

47. Міжнародний стандарт управління якістю 1 «Управління якістю

для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості з надання впевненості чи супутніх послуг URL:

[https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf).

48. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2012 року URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf.

49. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2012 року URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_2.pdf.

50. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2014 року URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.

51. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2014 року URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf.

52. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. 2018. International Federation of Accountants (IFAC). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.

53. Міронова О., Давидюк Т. Контроль якості аудиторських послуг на рівні виконання завдання: підсумкова документація контролера якості. *Аудитор України*. 2014. № 11 (228). URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/50587658.pdf>.

54. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» № 1307 від 31 грудня 2015 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28267.htm.

55. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» № 141 від 01 липня 1997 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.

56. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» № 21 від 28 січня 2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text>

57. Наказ Міністерства України «Порядок ухвалення рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних, визначений» № 520 від 12 грудня 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>.

58. Несходовський І.С., Юр'єв О.В. Контроль якості аудиту ефективності діяльності підприємств. *Інноваційна економіка*. 2014. № 4. С. 354-358.

59. Нікітішин А. О. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання. *Ефективна економіка*. № 2. 2016. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4789>

60. Новицький А. М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні : *монографія*. Ірпінь : НУДПС України, 2011. 444 с.

61. Облік доходів та витрат у ФОП – платників єдиного податку. – 2018. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-ezhednevnyj-buxgalterskij-obzor-39-uchet-doxodov-i-rasxodov-u-flp-platelshhikov-edinogo-naloga>.

62. Огійчук, М. Ф. Аудит: організація і методика: *навчальний посібник для вузів*. К.: Алерта, 2010. 584 с.

63. Оподаткування юридичних осіб та аудит в сфері оподаткування: *навчальний посібник*. І. К. Дрозд, В. М. Іванков, О. А. Магопець, Г. Б. Назарова, В. В. Шалімов, Н. С. Шалімова. за редакцією Н.С. Шалімової. К. : «ТОВ Видавництво «Сова», 2017. 523 с. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/7433>

64. Організація та методика аудиту : *навчальний посібник*. В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Т.С. Шаровська, Н.С. Шалімова. за редакцією І.К. Дрозд. К.: «ТОВ Видавництво «Сова, 2014. 312 с.
65. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : *навч. посіб.* К.: КНЕУ. 2008. 472 с.
66. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація. К.: Фенікс, 2003. 260 с.
67. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02 грудня 2010 р URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
68. Податок на додану вартість як інструмент державного регулювання ефективності в сучасних умовах URL: <http://bokov.net.ua/index.php?pages=1&act=3&id=6033>.
69. Поддєрьогін А. М. Механізм функціонування податку на додану вартість та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва. *Наукові записки. Серія «Економіка»*, вип. 21. К.: 2013. С. 246-250.
70. Пожар Т. О. Система контролю якості аудиту ефективності. *Гроші, фінанси і кредит*. 2012. № 2(33). С. 169-174.
71. Пономарьова Т.В. Автоматизація обліку розрахунків з ПДВ: підходи та практичні рішення. *Вісник НТУ «ХПІ»*. № 66 (1039). 2013. С. 22-30.
72. Постанова Кабінету Міністерства України «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» № 1165 від 11 грудня 2019 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.
73. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» № 1246 від 29 грудня 2010 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text>.
74. Пронь Н. О. Вимоги до електронних документів: міжнародна практика та досвід України. *Збірник наукових праць НУДПС України*. 2012. № 1. С. 356-366.

75. Проскуріна Н. М. Еволюційні напрямки розвитку аудиту в Україні. URL: http://www.confcontact.com/20130214_econ/3_proskurina.htm.
76. Прохар Н. В. Особливості відображення в обліку інформації про податок на додану вартість за Податковим кодексом України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 11-25.
77. Редько О. Концепція моделі регулювання аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 1. С. 42 – 48.
78. Рєзнік О.М. Порівняльна характеристика ставки податку на додану вартість в Румунії, Франції, Люксембурзі та Україні. *Юридичний науковий електронний журнал Запорізького національного університету*. 2015. № 6. С. 138- 141.
79. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України. К. : Арт-Медіа, 2005. С. 576 – 584.
80. Рішення АПУ Щодо застосування МСА від 08.06.2018 р. № 361. URL: <https://www.apu.net.ua/event/1152-msa-2016-2017>.
81. Рядська В. В. Інституціональна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрямки розвитку. *Економіка і управління національним господарством*. 2014. № 2. С. 138-142.
82. Рядська В.В. Аналіз взаємозв'язку між ціною та якістю аудиторських послуг. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2014. № 2 (74). С. 236-242.
83. Рядська В.В. Аналіз змісту робочої незалежності в аудиті. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. 2014. № 1. С. 253-259.
84. Семененко Т. Проблемні питання обліку податкових зобов'язань з ПДВ у контексті Податкового кодексу України. *Бухгалтерський облік і аудит*. № 7 2011. с. 42-45.

85. Скорик М. О., Брухаль В. Р. Податкове стимулювання бізнесу в умовах воєнного стану. *Молодий вчений*. 2023. № 4 (116). С. 173–177.
86. Скрипник С. В., Лавров Р. В., Шепель І. В. Облік і оподаткування суб'єктів малого підприємництва. *Економіка та суспільство*. 2023. Випуск 52. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-61>.
87. Сушкова О. Є., Осадчий Є. С. Роль платників єдиного податку у формуванні фінансового-економічного потенціалу регіонів України. *Ефективна економіка*. 2020. № 11 URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8346>.
88. Утенкова К.О. Аудит: *Навчальний посібник*. К.: Алерта, 2011. 408с.
89. Чижова Т. В. Єдиний податок та його роль в сучасному підприємницькому просторі. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2022. Випуск 41. С. 131–136.
90. Шалімова Н.С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2009. №5. С. 237-248.
91. Шалімова Н.С. Системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: світовий досвід та шляхи його використання в Україні. *Економічний простір*. 2011. № 56/1. С. 113-121.
92. Шалімова Н.С. Якість аудиту як ключовий критерій оцінки його результативності в системі соціально-економічних відносин. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2014. № 4. С. 335-340.
93. Шульга С.В. Методичні аспекти оцінки ризиків при наданні аудиторських послуг. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. Науки: економіка, політологія, історія. 2019. № 5 (268). С.233-256.
94. Шульга С.В. Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2019. №3. С.67-75.

95. Шульга С.В. Підвищення якості аудиторських послуг в контексті глобальних 3D трендів. *Стратегія розвитку України: Економічний та гуманітарний виміри: матеріали науково-практичної конференції*. К.: ДП «Інформ.-аналіт.агенство», 2017. С. 322-324.

96. Шульга С.В., Новіченко Л.С., Щирська О.В. Проблемні питання, тенденції та напрями розвитку професійної етики аудитора. *Міжнародний економічний журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». №5 (25). 2019. С. 76-84.

97. Шульга С.В., Пархоменко Є.Ю. Професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. *Ефективна економіка*. 2019. № 3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6961>

98. Фабіяньська В.Ю. Поняття якості а аудиторській практиці. *Агросвіт*. № 9. 2017. С. 62-68. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/9_2017/12.pdf.

99. Царенко О.В. Методологічні підходи розбудови домінант системи управління якості аудиторських послуг в Україні. *Економіка та держава*. № 4. 2022. С. 4-7. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2022/3.pdf.

ДОДАТКИ