

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 оцінки стану розрахунків з податку на**  
**додану вартість під час виконання узгоджених процедур»**

Виконав здобувач вищої освіти  
II курсу, групи ООА-22 М (1,9)  
ОПП «Аудит, державний  
фінансовий контроль та  
експертиза»  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
Єршовенко В.П.  
« 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**

\_\_\_\_\_ Єрмоменко Віктор Петрович \_\_\_\_\_

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Організація і методика оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур

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) узагальнення теоретичних основ та обґрунтування пропозицій з організації та методики виконання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків податку на додану вартість. Завдання: уточнити економічну категорію «податок на додану вартість» та його методи нарахування; узагальнити теоретичні основи виконання завдань узгоджених процедур відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту; визначити необхідне інформаційне забезпечення виконання узгоджених процедур під час оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість відповідно до діючого законодавства; визначити алгоритм побудови системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності; розробити пропозиції щодо удосконалення системи управління якістю аудиторської діяльності під час надання аудиторських послуг.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

## АНОТАЦІЯ

**Єрмоєнко В.П. Організація і методика оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур.** – 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 узгоджених процедур оцінки стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість практикуючими фахівцями» досліджено економічна категорія «податок на додану вартість», розкрито основні вимоги щодо виконання завдання узгоджених процедур, досліджено інформаційне забезпечення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. В другому розділі «Організація і методика оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур (на матеріалах ПП «ФАВОР»)» розкрито організаційно-економічну характеристику підприємства, виконано узгоджені процедури щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість, узагальнено результати завдання узгоджених процедур. В третьому розділі «Концепції вдосконалення системи управління якістю аудиторської діяльності та перевірки якості виконання завдання» досліджено алгоритм побудови системи контролю якості суб'єктами аудиторської діяльності, визначено напрями удосконалення системи управління якістю на рівні суб'єктів аудиторської діяльності, визначено основні вимоги щодо формування документального забезпечення під час виконання узгоджених процедур.

**Ключові слова:** аудит, аудитор, завдання узгоджених процедур, податок на додану вартість, податкова звітність, податкові зобов'язання, податковий кредит, практикуючий фахівець, професійна етика, система управління якістю.

## ANNOTATION

**Yeryomenko V.P. Organisation and methods of assessing the state of settlements on value added tax during the implementation of agreed procedures.** - 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 chapter «Theoretical basis of the implementation of agreed procedures by practitioners to assess the state of settlements with the value added tax budget» examines the economic category «value added tax», reveals the basic requirements for performing the task of agreed procedures, and examines the information support of settlements with the budget for value added tax. In the second section «Organisation and Methodology for Assessing the Status of Value Added Tax Settlements in the Course of Performing Agreed Procedures (Based on the Materials of PE «FAVOR»)» the article describes the organisational and economic characteristics of an enterprise, performs agreed procedures for assessing the status of settlements with the value added tax budget, and summarises the results of performing agreed procedures. In the third section «Concepts for Improving the Quality Management System of Audit Activity and Assignment Quality Control» the algorithm for building a quality control system by audit entities is studied, the directions for improving the quality management system at the level of audit entities are determined, and the basic requirements for the formation of documentary support during the implementation of agreed procedures are determined.

**Keywords: audit, auditor, tasks of agreed procedures, value added tax, tax reporting, tax liabilities, tax credit, practitioner, professional ethics, quality management system.**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	<b>6</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР ОЦІНКИ СТАНУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПРАКТИКУЮЧИМИ ФАХІВЦЯМИ</b>	<b>12</b>
1.1. Економічна категорія «податок на додану вартість» та особливості його нарахування	12
1.2. Завдання з виконання узгоджених процедур як один із видів супутніх послуг в аудиторській діяльності	26
1.3. Інформаційне забезпечення оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур	36
<b>ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1</b>	<b>43</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОЦІНКИ СТАНУ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПІД ЧАС ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР (НА МАТЕРІАЛАХ ПП «ФАВОР»)</b>	<b>45</b>
2.1. Організаційно-економічні аспекти діяльності ПП «ФАВОР»	45
2.2. Організація і методика оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість на ПП «ФАВОР» під час виконання узгоджених процедур	54
2.3. Узагальнення результатів виконання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість ПП «ФАВОР»	73
<b>ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2</b>	<b>75</b>
<b>РОЗДІЛ 3. КОНЦЕПЦІЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПЕРЕВІРКИ ЯКОСТІ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ</b>	<b>78</b>
3.1. Алгоритм побудови системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності	78
3.2. Напрями удосконалення системи управління якістю суб'єктів аудиторської діяльності	93
3.3. Основні вимоги щодо формування документального забезпечення оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур	105
<b>ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3</b>	<b>111</b>
<b>ВИСНОВКИ</b>	<b>114</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>	<b>118</b>
<b>ДОДАТКИ</b>	<b>128</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Супутні аудиторські послуги, як правило, охоплюють низку видів діяльності та пропозицій, що виходять за межі стандартного фінансового аудиту. Ці послуги надаються аудиторськими фірмами для допомоги клієнтам за різними аспектами їхньої господарської діяльності, дотримання вимог законодавства та управління ризиками. Такі супутні аудиторські послуги мають вирішальне значення для господарюючих суб'єктів, що прагнуть не лише дотримання регуляторних вимог, але й підвищення операційної ефективності, зменшення ризиків та прийняття стратегічних рішень. Суб'єкти аудиторської діяльності пропонують ці послуги клієнтам з метою ефективного управління ризиками, посилення внутрішнього контролю і впевненого досягнення власних бізнес-цілей.

Впровадження узгоджених процедур аудиту є критично важливим аспектом забезпечення прозорості, дотримання законодавства та об'єктивності в адмініструванні податків. Узгоджені процедури аудиту забезпечують структуровану основу для проведення перевірок, яка гарантує послідовність у тому, як податкові органи вивчають документацію платників податків. Така узгодженість сприяє об'єктивності та неупередженості шляхом застосування єдиних стандартів до всіх платників податків. Попередньо узгодивши процедури аудиту як податкові органи так і платники податків мають можливість передбачити хід і результати перевірки. Така прозорість сприяє зміцненню довіри та підзвітності в податковій системі. Визначені аудиторські процедури допомагають ефективно розподіляти ресурси, зосереджуючи аудиторські зусилля на сферах потенційних ризиків або невідповідностей. Такий цілеспрямований підхід зменшує кількість зайвих перевірок та оптимізує роботу персоналу.

Впровадження узгоджених аудиторських процедур гарантує проведення аудиту відповідно до законодавчих та регуляторних вимог. Це

допомагає уникнути процедурних помилок і забезпечує юридичну обґрунтованість результатів аудиту.

Аудиторські процедури призначені для виявлення та усунення потенційних ризиків ухилення від сплати податків або недотримання вимог законодавства. Дотримуючись узгоджених методологій, замовники послуг можуть ефективно управляти цими ризиками та вживати відповідних заходів примусу, коли це необхідно.

Організація та методичні підходи до оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість в ході узгоджених процедур є надзвичайно актуальними у контексті як податкового адміністрування так і дотримання податкового законодавства платниками податку на додану вартість. Впровадження узгоджених процедур аудиту має важливе значення для забезпечення об'єктивності, прозорості та ефективності податкового адміністрування податку на додану вартість; сприяє дотриманню вимог законодавства; оптимізації розподілу ресурсів і співпраці між податковими органами та платниками податків.

Вивченню основних питань щодо організації та методики до оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур, присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як Ф. Боррас Памієс, Д.Д. Бедор Варгас, Е.І. Борха-Салинас, Т. Давидюк, К. Долгий, Ж.С. Каррера Лопес, О. Е. Лубенченко, О. Міронова та інші. Проте зміни міжнародних підходів до оцінки якості аудиту та інших аудиторських послуг, що обумовлені нагальними потребами замовників аудиторських послуг, зокрема супутніх, визначають необхідність та доцільність подальших досліджень за цим напрямом.

**Мета кваліфікаційної роботи** узагальнення теоретичних основ та обґрунтування пропозицій з організації та методики виконання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків податку на додану вартість.

**Задачі кваліфікаційної роботи.** Для досягнення визначеної мети дослідження поставлено та вирішено такі завдання:

- уточнити економічну категорію «податок на додану вартість» та його методи нарахування;
- узагальнити теоретичні основи виконання завдань узгоджених процедур відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту;
- визначити необхідне інформаційне забезпечення виконання узгоджених процедур під час оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість відповідно до діючого законодавства;
- визначити алгоритм побудови системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності;
- розробити пропозиції щодо удосконалення системи управління якістю аудиторської діяльності під час надання аудиторських послуг.

**Базовим для дослідження** обрано Приватне підприємство «ФАВОР». Конкретні дослідження проводилися з використанням даних первинного, аналітичного, синтетичного обліку, фінансової, податкової звітності ПП «ФАВОР».

**Об'єкт дослідження.** Об'єктом дослідження є процеси адміністрування та аудиту розрахунків з податку на додану вартість.

**Предмет дослідження.** Предметом дослідження є організація і методика виконання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків податку на додану вартість.

**Інформаційне забезпечення проведених досліджень.** Для дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку ПП «ФАВОР»; законодавчі та нормативно-правові документи України, що регулюють порядок оподаткування податком на додану вартість; 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 виконання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість.

**Теоретична та практична значимість отриманих результатів** полягає у наступному:

➤ визначено основні шляхи розробки ефективної системи контролю якості аудиторських послуг, які дозволять впливати на всіх рівнях на забезпечення якості аудиту, визначити взаємозв'язок між суб'єктами, об'єктами та їх взаємодію. Проаналізовано основні вимоги до організації системи контролю якості аудиту на рівні кожного суб'єкта аудиторської діяльності шляхом створення власної системи контролю якості аудиторських послуг.

➤ зазначено, що система контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єкта аудиторської діяльності повинна включати в себе політику, яку необхідно розробити для дотримання вимог діючих міжнародних стандартів, процедури, які повинні бути впроваджені з метою моніторингу відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності вимогам діючого законодавства. Це дозволить забезпечити високий рівень виконання аудиторських послуг суб'єктами аудиторської діяльності;

➤ обґрунтовано необхідність розробки внутрішніх стандартів кожного суб'єкта аудиторської діяльності, що вплине на якість виконання аудиторських послуг та підвищить рівень репутації суб'єкта аудиторської діяльності. Внутрішні стандарти суб'єкта аудиторської діяльності є основним елементом системи внутрішнього контролю якості аудиту. Їх розробка та впровадження дозволить своєчасно визначати слабкі місця системи контролю якості аудиту за результатами їх оцінки;

➤ запропоновано приклади робочих документів аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, що уможливило оцінку відповідності формування податкових зобов'язань з податку на додану вартість та прав на податковий кредит з податку на додану вартість вимогам чинного законодавства, своєчасності реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та виявлення порушень щодо розрахунків з бюджетом податку на додану вартість та їх виправлення. Це зменшить рівень економічного ризику платника податку на додану вартість отримання штрафних санкцій та пені зі сторони податкових органів.

Практичне значення одержаних результатів кваліфікаційної роботи полягає в тому що, вони можуть бути використані як суб'єктами аудиторської діяльності, так і обліковими бухгалтерськими службами суб'єктів господарювання – платників податку на додану вартість.

**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 Всеукраїнській студентській науково-практичній 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. «Основні процедури при виконанні узгоджених процедур щодо стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість» 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 виконання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість

практикуючими фахівцями» досліджено економічна категорія «податок на додану вартість», розкрито основні вимоги щодо виконання завдання узгоджених процедур в аудиторській діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, досліджено інформаційне забезпечення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, у тому числі і стосовно системи електронного адміністрування.

В другому розділі «Організація і методика оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур (на матеріалах ПП «ФАВОР»») розкрито організаційно-економічні аспекти діяльності досліджуваного підприємства, виконано узгоджені процедури щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість на досліджуваному підприємстві, узагальнено результати завдання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість на досліджуваному підприємстві.

В третьому розділі «Концепції вдосконалення системи управління якістю аудиторської діяльності та перевірки якості виконання завдання» досліджено алгоритм побудови системи контролю якості суб'єктами аудиторської діяльності, визначено напрями удосконалення системи управління якістю на рівні суб'єктів аудиторської діяльності, визначено основні вимоги щодо формування документального забезпечення оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур.

**Обсяг роботи.** Робота викладена на 123 сторінках, вона містить 8 рисунків, 17 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 89 найменувань та викладений на 10 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР ОЦІНКИ СТАНУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПРАКТИКУЮЧИМИ ФАХІВЦЯМИ

#### **1.1. Економічна категорія «податок на додану вартість» та особливості його нарахування**

У сучасних реаліях мало яка країна обходиться без використання тієї чи іншої форми податку на додану вартість (ПДВ). Природно, що кожна держава адаптує цей податок таким чином, щоб він найкраще відповідав її економічним та соціальним цілям. ПДВ займає значне місце як у практичному, так і в теоретичному аспектах, що підкреслює необхідність виділення його унікальних ознак, характерних саме для цього податку [75]. Таким чином, доктринальне визначення специфічних характеристик ПДВ і його позиції серед інших основних податків потребує глибокого аналізу. Це пов'язано з тим, що різні підходи до трактування сутності доданої вартості можуть призводити до неоднозначностей у визначенні цього податку.

У науковій літературі існує безліч різних поглядів щодо визначення ПДВ. Однак, основною передумовою для аналізу правової природи цього податку є його спрямованість на виявлення доданої вартості та її подальше оподаткування. У цьому контексті слід звернути увагу на те, що особливості формування доданої вартості визначаються обраним науково обґрунтованим методом її розрахунку.

Отже, правильне розуміння ПДВ передбачає врахування специфіки обчислення доданої вартості, яку встановлює певний науково обґрунтований метод. Це важливо для того, щоб забезпечити адекватне оподаткування і уникнути неоднозначностей у його тлумаченні та застосуванні.

О.О. Амоша в авторефераті своєї дисертації підтримує цю наукову думку і також виділяє методи визначення доданої вартості, включаючи

прямий адитивний метод, непрямий адитивний метод, прямий метод віднімання і непрямий метод віднімання (відомий також як метод накладних або кредитний метод) [1]. Ця класифікація підтримується також і деякими західними науковцями, такими як О. Олдмен, А. Скенк, Ю. Краюс, Бен Терра, Ф. Бредорде, В. Ліндхольм та іншими.

Узагальнюючи ці підходи, можна навести формули розрахунку для кожного з методів, що представлено схематично на рис. 1.1, які дозволяють чітко зрозуміти специфіку і застосування кожного з них. Ці методи не лише допомагають у визначенні доданої вартості, але й є основою для формування ефективних систем оподаткування, що враховують особливості національних економік та забезпечують належний рівень податкових надходжень.

<b>ФОРМУЛИ ВИЗНАЧЕННЯ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ ЗА МЕТОДОМ ДОДАВАННЯ ТА ВІДНІМАННЯ</b>	
<b>Прямий метод додавання</b>	$(\text{прибуток} + \text{витрати на заробітну плату}) * \text{ставку податку}$
<b>Непрямий метод додавання</b>	$(\text{витрати на заробітну плату}) * \text{ставку податку} + \text{податок (прибуток)}$
<b>Прямий метод віднімання</b>	$(\text{витрати} - \text{доходи}) * \text{ставку податку}$
<b>Непрямий метод віднімання</b>	$(\text{випуск}) * \text{ставку податку} - \text{податок (витрати)}$

**Рис. 1.1. Методи розрахунку податку на додану вартість**

Підрахунок доданої вартості за методом непрямого віднімання, який детально описаний у рис. 1.1, може здійснюватися за допомогою податкових накладних. Деякі науковці виділяють цей метод в окрему категорію, відому як «кредитно-рахунковий метод». Крім того, такий розрахунок може бути виконаний і на основі бухгалтерських показників. Варто зазначити, що в більшості випадків визначення доданої вартості як за методом віднімання, так і за методом додавання (окрім кредитно-рахункового методу) здебільшого базується на загальних облікових відомостях показників

бухгалтерського обліку за звітний період, а не на даних податкових накладних.

Використовуючи усталену в наукових колах термінологію, ми будемо послуговуватися терміном «кредитно-рахунковий метод». Цей метод є найбільш поширеним у практиці як в Україні, так і у переважній більшості європейських країн, зокрема у всіх Державах-членах ЄС, а також у державах із новозеландською системою оподаткування ПДВ. Таке використання терміну допомагає відокремити даний метод підрахунку від методу непрямого віднімання.

Методи віднімання і додавання за ідеальної ситуації можуть дати однаковий результат. Для демонстрації цього твердження на практиці можна зіставити результати визначення доданої вартості за непрямыми методами віднімання і додавання.

У цьому контексті заслуговує на увагу праця вчених зі США, А. Скенка та О. Олдмена, де автори спробували представити всі можливі способи підрахунку доданої вартості в одній зведеній таблиці [86, с. 45]. Цей підхід допомагає зрозуміти різноманітні методи та їхні застосування в різних юрисдикціях, що, своєю чергою, сприяє кращому усвідомленню сутності і значення доданої вартості в системах оподаткування різних країн.

Зазначені вище методи не можуть охопити все різноманіття світової практики оподаткування. Деякі дослідники вказують на те, що «економічна модель кожного з методів відрізняється, через що розрахунок ПДВ за різними варіантами не призведе до збігу» [5]. Проте, вважаємо, що, беручи за основу чотири методи, охарактеризовані вище, можна вважати решту методів лише похідними від них.

Наприклад, на практиці певні елементи непрямого методу віднімання використовуються в системі ПДВ Японії. Важливо відзначити, що Японія є першою країною, яка реалізувала теорію ПДВ на законодавчому рівні у 1949 році, коли було прийнято закон про реформу податків, розроблений Місією Шоупа. Хоча цей закон було затверджено, він не набрав чинності. Лише у

1989 році в Японії було введено ПДВ, додана вартість якого визначається за методом віднімання, але з певними особливостями. Цей податок розраховується шляхом віднімання кредитів за визначені операції від загального обсягу продажу за звітний період. До податкового кредиту належать закупівлі як у зареєстрованих платників податку, так і у звільнених від сплати податку осіб.

Таким чином, враховуючи різноманіття методів визначення доданої вартості, можна зробити висновок, що термін «ПДВ» може застосовуватися до будь-якого податку, метою якого є оподаткування доданої вартості на основі зазначених вище методів. У даному дисертаційному дослідженні під терміном «ПДВ» розуміється саме різновид ПДВ, що застосовується в Європі. У контексті порівняння його з іншими методами визначення доданої вартості ми використовуватимемо термін «ПДВ Європейського типу». Це означає податок, додана вартість якого визначається кредитно-рахунковим методом, але з особливостями, характерними для системи ПДВ у ЄС, про що йтиметься нижче. Для позначення всіх видів ПДВ одним терміном, незалежно від методів визначення доданої вартості, пропонується використовувати термін «ПДВ у широкому розумінні». Однак для порівняння окремих видів ПДВ пропонується застосовувати назву методу підрахунку, наприклад, «ПДВ за методом непрямого віднімання», «ПДВ за методом прямого додавання» тощо.

Таким чином, основні методи визначення доданої вартості, хоча і можуть відрізнятися у своїх конкретних реалізаціях у різних країнах, все ж можуть бути класифіковані на основі чотирьох основних підходів. Ця класифікація дозволяє більш чітко розуміти, як функціонує ПДВ у різних юрисдикціях, і як ці системи можуть бути адаптовані для досягнення ефективного оподаткування доданої вартості.

Визначивши ПДВ за методикою визначення доданої вартості, слід виявити його ключові риси та встановити, які різновиди цього податку

можуть застосовуватися в теорії та на практиці, а також які з них характерні для ПДВ, що застосовується в ЄС.

У директивах ЄС для позначення ПДВ використовується термін «податок з обороту» (від англ. – turnover tax). Однак це поняття може застосовуватися для позначення різних за методом розрахунку видів непрямих податків.

Теорії оподаткування ПДВ розвивалися в Європі в контексті вдосконалення податку з обороту. Як зазначає А. Скенк, запровадження ПДВ поширювалося переважно як реформа податку з обороту, спрямована на створення більш нейтрального податку. На нашу думку, цей термін є широким визначенням ПДВ, що може призвести до ототожнення ПДВ з іншими податками, які не відповідають сутності даного податку.

Відповідно до сучасної наукової теорії, ПДВ є лише різновидом податку з обороту. Близьким до таких податків є податок на продаж. Для уніфікованого використання зазначених вище понять доцільно розмежувати та окреслити сферу їх застосування, з'ясувавши сутність цих понять, а також яка з наведених складових у найбільшій мірі відповідає правовій сутності ПДВ. Хоча цим дискусіям приділяється багато уваги, однастайності з цього приводу ще не досягнуто.

Особливістю податку з обороту є те, що він нараховується на одному (одноетапний податок) або кількох (багатоетапний податок) етапах обороту. Теоретично нарахування податку з обороту може бути обмежене етапами, які передують продажу кінцевому споживачу. Наприклад:

- якщо нарахування податку обмежене стадією виробництва товару, то лише виробники товару підлягають реєстрації як платники податку (такий податок діяв у Кот-д'Івуарі та Сенегалі у 1960-ті роки [88, с. 4]); або
- якщо податок поширюється на виробництво та оптовий продаж, то лише особи, які належать до цих категорій, підлягають реєстрації.

Механізм багатоетапного різновиду податку з обороту також дозволяє не включати стадію споживання. Тому, на думку нідерландського вченого Бена Терри, доцільно виділяти два основні різновиди багатоетапного податку: податок, що справляється на всіх етапах (Allphasen-Steuer), і податок, що справляється на окремих етапах (Mehrphasen-Steuer). Обидва терміни вказані німецькою мовою, що, як слушно зазначають Бен Терра і Ю. Краус, є ознакою того, що відповідна теорія була розроблена німецькими вченими [86, с. 292]. Аргументуючи свою позицію, О. Молдован вважає, що базою оподаткування багатоетапного податку з обороту, як правило, є валова виручка, а податкові зобов'язання нараховуються на кожному етапі виробництва [56].

Багатоетапному податку протиставляється одноетапний податок, який може справлятися лише на певному етапі обороту, наприклад, на етапі виробництва, реалізації (продажу) кінцевому споживачу або на посередницьких етапах. Найпоширенішим прикладом одноетапного податку є податок на продаж, тобто податок, що справляється на стадії реалізації (продажу) кінцевому споживачеві.

О. Молдован зазначає, що плюси каскадного податку полягають у тому, що він забезпечує значну фіскальну віддачу, сприяє простоті адміністрування і стимулює вертикальну інтеграцію виробництва, оскільки зменшення операцій між юридично незалежними суб'єктами звужує базу оподаткування. Таким чином, податок адміністративно зручний для фірм, оскільки він гармонізує податкову, фінансову та бухгалтерську звітність [43].

Отже, податок з обороту не обов'язково є різновидом податку на споживання, але ці поняття не є й взаємовиключними. У зв'язку з цим некоректно вважати, що податок з обороту обов'язково буде різновидом податку на споживання. У цьому контексті, на нашу думку, доцільним є визначення ПДВ як податку на витрати зі споживання [84, с. 38], поєднуючи ознаки витрат і споживання, адже ПДВ справляється із витрат на товари і

послуги. Вважаємо, що таке визначення найбільше відповідає суті досліджуваного податку.

Проаналізуємо моделі альтернативних різновидів багатоетапного податку з обороту, що справляється на всіх етапах, так званого кумулятивного, або каскадного, податку з обороту. Як ПДВ, так і податок на продаж у ідеальному сценарії уникають кумулятивного ефекту, але використовують для цього різні методи. Наприклад, корекція доданої вартості у ПДВ відбувається через застосування процедур, які обмежують податкову відповідальність кожного платника податку на попередньому етапі. У випадку одноетапного податку корекція здійснюється шляхом надання платникам податку дозволу не сплачувати податок на посередницьких етапах, якщо покупець надає сертифікат звільнення [89]. Такий підхід застосовується у деяких штатах у США. Одноетапний податок нараховується лише при продажу товару кінцевому споживачеві [27].

Навпаки, каскадний податок відчутно впливає на збільшення ціни, залежно від кількості етапів обороту. Цього можна уникнути лише при концентрації всіх етапів виробництва і продажу в межах одного платника податку, за повної вертикальної інтеграції. Каскадний податок застосовується на кожному етапі, додаючи до вартості товару або послуги суму податку за ставкою, без урахування вартості попередньо сплаченого податку.

Щодо податку на продаж, теоретично, ПДВ і податок на продаж «чистої форми» є економічно еквівалентними. Проте в адмініструванні ці два податки відрізняються. Дії податку на продаж для постачальника менш складні, оскільки немає необхідності розподіляти надходження за товари і послуги, які звільнені від сплати податку, а також надходжень від реалізації товарів і послуг з нульовою ставкою. Проте при оподаткуванні податком на продаж можливий каскадний ефект на різних етапах, а також ймовірне ухилення від сплати податку загалом, оскільки механізм податку на продаж

зазвичай не передбачає можливості відстеження подальшого руху товарів та послуг [81, с. 30].

Серед переваг податку на додану вартість (ПДВ) порівняно з каскадним податком фахівці виділяють наступні аспекти:

➤ ПДВ ввівся як заміна оптових продажів або каскадних податків, які можуть мати довільний ефект або стимулювати вертикальну інтеграцію виробництва. Застосування ПДВ робить податки на споживання більш нейтральними до цін, ефективності виробництва та споживання, оскільки він оподатковує споживання домогосподарств, а не покупки підприємств і організацій, за винятком кінцевого невиробничого споживання. ПДВ має ширшу базу оподаткування, оскільки охоплює всі невиробничі покупки підприємств, у тому числі роботи для власних потреб, та придбання товарів/послуг усіх сфер діяльності [10, с. 430-431].

➤ ПДВ допомагає зменшити викривлення в цінах міжнародної торгівлі через принципи територіальності, оскільки вирівнює ціни між споживачами та виробниками.

➤ Справляння ПДВ кредитно-рахунковим методом є простішим у адмініструванні і дозволяє більш ефективно боротися з ухиленням від сплати податків, оскільки забезпечує розподіл загального обсягу податкових зобов'язань для кожного товару між декількома платниками учасниками комерційного циклу.

➤ Техніка справляння ПДВ забезпечує збір податку на всіх етапах виробництва, що збільшує стійкість надходжень податку стосовно кон'юнктурних коливань динаміки обороту роздрібною торгівлі.

У той же час Світовий банк зауважує, що заміна ПДВ на податок з обороту може мати негативні наслідки. Податок з обороту супроводжується викривленнями в економіці через стимули, які він генерує, що може призвести до менш ефективного виробництва. Крім того, такий податок має каскадний ефект оподаткування та дозволяє використовувати прості схеми

ухилення від сплати податків, що може негативно позначитися на умовах підприємництва.

Встановивши особливості податку на додану вартість (ПДВ), що відрізняють його від інших податків з обороту, слід проаналізувати варіанти визначення територіальної належності цього податку у разі торгівлі між державами. Це необхідно для того, щоб визначити, чи можна виділити особливості, що характерні саме для ПДВ за цією ознакою, і для розуміння понять, що використовуються в даній роботі. Ця характеристика також дозволяє визначити протекціоністську роль ПДВ та його вплив на споживання та міжнародні торговельні операції.

Отже, ПДВ може бути застосований за принципом призначення або за принципом походження товару чи послуги.

Згідно з принципом призначення, всі товари і послуги повинні оподатковуватися відповідно до законодавства країни призначення. У такому випадку імпортовані товари оподатковуються за тими ж правилами, що і товари внутрішнього походження, а експортовані товари звільнені від оподаткування.

За принципом походження, усі товари та послуги оподатковуються відповідно до законодавства країни їх походження. У такому випадку оподатковується експорт, а не імпорт. Проте при цьому існує ризик того, що імпортований товар може мати конкурентну перевагу над виробленим в країні товаром як на внутрішньому ринку, так і на зовнішніх ринках.

Отже, за принципом призначення країна очікує оподаткування всього споживання в межах своїх кордонів, тоді як за принципом походження країна очікує оподаткування всього виробництва в межах своїх кордонів.

Використовуючи правила походження чи призначення, держава може впливати на походження товарів споживання та стимулювати експорт або імпорт окремих груп товарів. Через ПДВ можна вплинути на надання послуг іноземними підприємцями або на конкурентоспроможність національних надавачів послуг. Таким чином, ПДВ може виступати як протекціоністський

інструмент, а в непрофесійних руках, навпаки, може поставити національних підприємців у невігідне становище.

Історично принцип призначення товару або послуги у непрямих податках на споживання застосовується найчастіше, оскільки він логічно впливає із призначення таких податків. Основна вигода при цьому надходить країні походження товарів, а навантаження лягає на платників податку у країні призначення. Також держава не має наміру оподатковувати споживача, якщо він перебуває за кордоном. За загальним правилом непрямого оподаткування, податок повинен бути введений на імпортовані товари і послуги при їх продажі [81, с. 32].

Принцип походження, теоретично, може працювати ефективно в системі ПДВ, особливо всередині державних союзів, де встановлені однакові ставки податку та гармонізовано інші правила. Різниця між цими принципами полягає у тому, що за принципом походження прибуток отримується за місцезнаходженням постачальника, тоді як навантаження на споживачів однакове у всіх країнах-членах, і виробники усіх країн-членів знаходяться в однакових умовах з точки зору оподаткування ПДВ. Саме така система ПДВ за принципом походження була кінцевою метою ЄС при формуванні Спільного ринку у 1993 р., про що йтиметься у п. 1.2.

Згідно з рекомендаціями ОЕСР, принцип призначення повинен застосовуватись незалежно від виду, форми та отримувача послуг. Цей підхід вперше був запропонований ОЕСР стосовно постачання електронних послуг у 2001 році [85]. У подальших рекомендаціях, які охоплюють інші види послуг, ОЕСР послідовно підтримувала оподаткування послуг виключно за принципом призначення.

Однак, через складність адміністрування, ОЕСР зазначає, що на даному етапі впровадження цього правила є складним, оскільки послуги за своєю природою не підлягають митному контролю. Таким чином, на нашу думку, нині застосування принципу походження до постачання послуг є більш прийнятним.

У зв'язку з цим, багато держав зберігають за собою право оподатковувати послуги за місцем походження. Проте, такий підхід може призвести до подвійного оподаткування, що є небажаним у міжнародному оподаткуванні.

Визначення місця здійснення операцій є ключовою передумовою для створення глобальної системи оподаткування ПДВ. У квітні 2014 року представники понад 80 держав обговорили останні доповнення до рекомендацій ОЕСР. Основна мета цих рекомендацій – запобігання подвійному оподаткуванню або відсутності оподаткування ПДВ, що виникає через невідповідності у податкових системах та понятійному апараті різних країн.

Рекомендації ОЕСР базуються на принципі нейтральності, який, за їхнім баченням, повинен бути основою системи ПДВ у будь-якій країні і виключати будь-які форми протекціонізму через механізм ПДВ.

За ідеального сценарію, платники податків не повинні нести додаткового податкового тягаря, а держави мають отримувати надходження від усіх операцій, що визнані об'єктами ПДВ у їхньому законодавстві.

Застосування рекомендацій ОЕСР може сприяти розвитку міжнародної торгівлі товарами та послугами. Для цього ОЕСР має більш активно лобіювати свої рекомендації. Податкові бар'єри, які виникають через відмінності у податкових системах різних країн, є недопустимими та небажаними.

Основною проблемою, яка перешкоджає імплементації рекомендацій ОЕСР, є значна невизначеність понять, використаних у них, можливість для держав застосовувати виключення з правил, а також те, що застосування цих правил може призвести до втрат надходжень від оподаткування послуг у місці призначення через відсутність ефективного міжнародного співробітництва у сфері ПДВ.

Австрійським урядовим експертом Томасом Еккером була розроблена модельна конвенція із ПДВ як альтернатива рекомендаціям ОЕСР. Основною

метою цієї модельної конвенції є боротьба з подвійним оподаткуванням. Хоча вона значною мірою схожа з існуючими модельними конвенціями про усунення подвійного оподаткування, на нашу думку, вона є скоріше гібридом між існуючими Директивами ЄС у сфері ПДВ та міжнародними угодами. Модельна конвенція з ПДВ пропонує узгодити поняття «особа» та «резидент», регулювати правила розподілу надходжень від податку, спільні підходи до адміністрування ПДВ та адміністративного співробітництва між державами, інші важливі аспекти, пов'язані з ПДВ.

З урахуванням недостатньої гармонізації ставок ПДВ у світі, важливо відзначити слова Г.В. Беха, що висока ставка ПДВ може впливати на інфляцію, і «взагалі мова про оптимальну ставку може йтися лише в рамках цілісної загальної податкової системи, коли визначене податкове навантаження від усіх податків, а не виключно щодо податку на додану вартість» [5].

Цілком справедливими, на нашу думку, є думка про те, що реалізація основної мети держави від справляння ПДВ, як і інших податків, полягає у забезпеченні державним примусом обов'язку платника внести до бюджету чи державного (публічного) позабюджетного фонду певну суму грошових коштів [5].

Важливою прогалиною у визначенні ПДВ, на яку ми плануємо звернути окрему увагу, є аналіз можливості спрямування надходжень від ПДВ на місцевий рівень і можливість введення даного податку на місцевому рівні, оскільки в теорії він часто визначається як загальнодержавний [48]. На нашу думку, особливість ПДВ полягає в тому, що цей податок може бути реалізований як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях. У більшості держав світу, як і в Україні, ПДВ є загальнодержавним. Однак існують приклади введення даного податку на місцевому рівні або розподілу надходжень від нього між державним та місцевими бюджетами.

Наприклад, дослідження Бьорда вказують, що п'ять юрисдикцій-членів ОЕСР ділять надходження від ПДВ з регіональними органами влади.

Наприклад, у Німеччині, яка є членом ЄС, податок регулюється на загальнодержавному рівні, проте адмініструється, і доходи від нього розподіляються як на національному, так і на регіональному рівнях. З урахуванням того, що частка надходжень від ПДВ у ЄС надходить до Співтовариства, слід зазначити, що Німеччина розподіляє надходження від ПДВ між місцевими, державними і союзними бюджетами [84, с. 3].

Охарактеризувавши вищенаведений контекст, слід відзначити, що аналіз особливостей податкових систем виходить за межі обсягу даного дослідження. Тим не менш, варто підкреслити, що досвід урядової роботи в галузі ПДВ у Бразилії є дуже цінним для подальших досліджень, оскільки він служить прикладом винятково складної федеративної фіскальної системи, де велика кількість податків розподіляється між місцевими і державними бюджетами.

К. Гранкола вказує на те, що оптимальним рішенням для проблем ПДВ у федеративних системах є введення єдиного закону про ПДВ або прийняття однакових законів у всіх суб'єктів держави з однаковими основними функціями, заснованих на принципі походження. У разі бажання суб'єктів федерації зберегти свою митну адміністрацію, їм можна використовувати окремі закони щодо ПДВ з незначними відмінностями, застосовуючи принцип призначення, але за умови, що федеративна держава має одну податкову адміністрацію для управління цими податками.

Загалом вищезазначені характеристики є інструментами, які дозволяють налаштувати механізм оподаткування ПДВ залежно від завдань, поставлених перед державою. Ураховуючи різноманітність термінологічних підходів, пропонується використовувати такі визначення: «податок на додану вартість у широкому розумінні» – термін, який може бути застосований для загального опису всього спектру можливостей, що надаються різними підходами до ПДВ, які були показані вище, а «податок на додану вартість за європейським зразком» – стосовно податку, який застосовується, зокрема, в Україні та країнах Європейського союзу.

Отже, «податок на додану вартість у широкому розумінні» є некумулятивним податком, де додана вартість встановлюється шляхом додавання або віднімання, який може бути загальнодержавним або місцевим, і може застосовуватися як за принципом походження, так і за принципом призначення.

Податок на додану вартість європейського типу є загальнодержавним, непрямим та некумулятивним податком з обороту, який справляється на всіх етапах витрат на споживання, як за принципом походження, так і за принципом призначення, і додана вартість визначається за допомогою кредитно-рахункового методу.

Потрібно розрізняти ПДВ європейського типу від аналогічних систем ПДВ, що функціонують у різних країнах світу. Наприклад, в Новій Зеландії існує система ПДВ, яка, хоч і має значні схожості з європейською, проте є альтернативним варіантом. Новозеландська модель ПДВ відрізняється від європейської через свій підхід до структури ставок та бази оподаткування. Новозеландська система характеризується застосуванням єдиної низької ставки податку без винятків та пільг, за винятком нульової ставки на експорт та суміжні поставки, у відмінну від європейської системи, яка має високу ставку з численними винятками і застосуванням знижених ставок для певних видів операцій.

З економічного погляду, ПДВ із єдиною низькою ставкою, на думку багатьох дослідників, є більш привабливим, ніж податок із великою ставкою та численними винятками. Такий підхід до оподаткування відповідає ознакам економічної нейтральності: ставка податку однакова для всієї споживчої бази.

У той же час, новозеландська модель не передбачає винятків для соціально чутливих категорій товарів, що може поглибити регресивний характер податку. Одним із основних аргументів противників ПДВ, особливо в США, є твердження, що ПДВ є регресивним податком. Це обґрунтовано

тим, що за однакових ставок податку особа з вищими доходами сплачує меншу частку від свого доходу у вигляді податку.

## **1.2. Завдання з виконання узгоджених процедур як один із видів супутніх послуг в аудиторській діяльності**

Аудиторські послуги включають аудит, огляд фінансової та консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості, а також інші професійні послуги, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності згідно з міжнародними стандартами аудиту, стандартами аудиту Великої Британії або Сполучених Штатів, з урахуванням вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р. [17].

Одним із видів інших професійних послуг в аудиті є супутні послуги, зокрема завдання з виконання узгоджених процедур. Це завдання регулюється Міжнародним стандартом супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур». В Україні з 01 січня 2022 р. було введено в дію оновлений МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур», який значно змінив порядок виконання та оформлення завдань узгоджених процедур [34].

МССП 4400 надає практичні рекомендації для фахівців, які виконують конкретні процедури щодо фінансової інформації та надають звіт про результати без висловлення загального висновку. Такі завдання часто замовляються клієнтами, які мають специфічні потреби у фінансовій або нефінансовій інформації, але не потребують повного аудиту чи огляду.

Обсяг завдання визначається конкретними процедурами, узгодженими між практикуючим фахівцем і клієнтом. Ці процедури можуть включати тести, перевірки, порівняння або інші дії, необхідні для досягнення цілей завдання. Як і в інших завданнях з надання впевненості, при виконанні завдань з узгоджених

процедур відповідно до МСБО 4400, практикуючі фахівці повинні зберігати незалежність як з зовнішніх ознак, так і по суті.

На відміну від завдань з аудиту фінансової звітності, які забезпечують високий рівень обґрунтованої впевненості, завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 забезпечують лише обмежену впевненість. У звіті, складеному практикуючим фахівцем, детально описуються виконані процедури та робляться висновки щодо кожної з них, проте не надається загальний висновок стосовно фінансової інформації в цілому. Такий звіт зазвичай призначений для конкретних сторін, які погодилися на проведення процедур, і не призначений для широкого розповсюдження. У звіті має бути чітко зазначено, що він є результатом виконання узгоджених процедур, проведених згідно з вимогами МССП 4400. Предмет завдання може варіюватися і включати як фінансову, так і нефінансову інформацію.

Аналіз нововведень у МССП 4400 у новій редакції дозволив виділити кілька ключових аспектів.

По-перше, згідно з вимогами старої редакції МССП 4400 [34], завдання узгоджених процедур виконувались аудитором. У новій редакції введено поняття «практикуючий фахівець» (Practitioner), як особи, що виконує завдання. Практикуючий фахівець, як і аудитор, зобов'язаний дотримуватися етичних вимог, таких як об'єктивність та незалежність. Він також повинен застосовувати професійне судження при прийнятті, проведенні та поданні звітності за результатами виконання узгоджених процедур [17].

По-друге, нова редакція МССП 4400 запроваджує відповідальність аудиторської фірми за систему, політику та процедури контролю якості під час виконання завдань узгоджених процедур, чого не було передбачено попередньою редакцією. Аудиторська фірма повинна створити систему контролю якості для завдань супутніх послуг. Ця система повинна забезпечувати впевненість у тому, що фірма та її персонал дотримуються професійних стандартів, правових і нормативних вимог. Система контролю

якості включає елементи, пов'язані з відповідальністю керівництва за якість усередині фірми, відповідністю етичним вимогам, прийнятністю та продовженням відносин з клієнтами, людськими ресурсами, виконанням завдань і моніторингом [34]. Усі ці елементи регулюються Міжнародним стандартом управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» [36].

По-третє, у відповідності до старої редакції стандарту МССП 4400, завдання з виконання узгоджених процедур могли включати виконання процедур щодо окремих статей фінансових даних, таких як дебіторська або кредиторська заборгованість, придбання у пов'язаних сторін, обсяги продажу та прибутку сегмента суб'єкта господарювання, або навіть стосуватися всього фінансового звіту чи повного пакета фінансової звітності [8]. Нова редакція стандарту МССП 4400 визначає більш структурований та чіткий перелік як фінансових, так і нефінансових питань, що включаються до предметів завдання з виконання узгоджених процедур [34]. Цей перелік представлено у схематичному вигляді на рис. 1.2.



**Рис. 1.2. Перелік питань, що є предметом завдання з виконанням узгоджених процедур відповідно до вимог МССП 4400 [34]**

Треба зазначити, що вищезазначений перелік питань, розглянутих під час виконання завдання узгоджених процедур, не є вичерпним.

По-четверте, згідно з вимогами старої редакції стандарту МССП 4400, метою завдання з узгоджених процедур було виконання аудиторських процедур, узгоджених аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати [34]. З моменту введення в дію нової редакції МССП 4400 метою завдання з виконання узгоджених процедур стало виконання процедур практикуючим фахівцем, які були узгоджені зі стороною, яка наймає, та подання звіту з відповідними висновками щодо цих процедур. Таким чином, найменування та структура звітності під час виконання завдання узгоджених процедур зазнали змін [34].

Структура звіту про узгоджені процедури, введеного в дію новою редакцією МССП 4400, суттєво відрізняється від звіту про фактичні результати, який діяв згідно зі старою редакцією стандарту. Основною відмінністю є те, що у звіті про фактичні результати зазначалися безпосередні результати виконання узгоджених процедур, тоді як у новому звіті про узгоджені процедури подаються висновки, які базуються на фактичних результатах виконання цих процедур. Висновки мають бути об'єктивно перевіреними, що означає можливість отримання еквівалентних результатів різними фахівцями при виконанні однакових завдань. Висновки повинні бути чіткими та не містити суб'єктивних думок або рекомендацій від практикуючого фахівця. Також дозволено використовувати термін «фактичні висновки» замість «висновки» в тих випадках, коли є ризик неправильного розуміння терміну «висновки» [34].

Варто підкреслити, що завдання з виконання узгоджених процедур, як і раніше, не є завданням з аудиту, перевірки чи іншим завданням з надання впевненості. Новий звіт про узгоджені процедури, порівняно зі звітом про фактичні результати, більш чітко визначає обов'язки сторони, що наймає, а також відповідальної сторони, обов'язки практикуючого фахівця, і надає пояснення щодо дотримання вимог професійної етики та контролю якості.

По-п'яте, нова редакція стандарту МССП 4400 встановлює основні вимоги до прийняття та продовження виконання завдання. Визначено обставини, за яких практикуючий фахівець не повинен погоджуватися або продовжувати виконання завдання. До таких обставин відносяться випадки, коли процедури не відповідають вимогам завдання з виконання узгоджених процедур. Це включає ситуації, коли процедури впливають на прийняття рішень, які мають бути здійснені користувачами; коли предмет узгоджених процедур є ненадійним; або коли замість узгоджених процедур більш доречним є виконання завдання з надання впевненості або надання консультативних послуг [34].

По-шосте, згідно з вимогами старої редакції стандарту МССП 4400, аудитор підтверджував прийняття завдання шляхом надсилання листа-зобов'язання, в якому викладалися основні умови завдання, включався перелік процедур та зазначалося, що розсилку звіту про фактичні результати обмежено [8]. З введенням у дію нової редакції стандарту МССП 4400, практикуючий фахівець узгоджує умови завдання з виконання узгоджених процедур зі стороною, що наймає, і фіксує узгоджені умови в листі-угоді [34].

Структура листа, що стосується виконання завдання узгоджених процедур, значно змінилася. Зміни полягають у назві такого листа: відповідно до вимог стандарту МССП 4400 у старій редакції лист мав назву «лист-зобов'язання», а за новими вимогами цей лист називається «лист-угода» [34]. У листі-угоді більш детально визначається предмет, за яким виконуватимуться узгоджені процедури, мета завдання і передбачені користувачі звіту про узгоджені процедури, підтвердження відповідних етичних вимог, яких практикуючий фахівець буде дотримуватися, наявність заяви про зобов'язання дотримуватися вимог незалежності та інше.

По-сьоме, у новій редакції МССП 4400 чітко визначено механізм виконання узгоджених процедур шляхом здійснення запитів про отримання письмових пояснень за певних умов. Практикуючий фахівець має право подати запит про отримання письмового пояснення відповідей, які були надані усно, а

також може домовитись про включення в якості узгодженої процедури отримання письмових пояснень від відповідальної сторони [34].

По-восьме, у новій редакції МССП 4400 затверджено порядок використання експертів для отримання допомоги практикуючому фахівцю під час виконання завдання узгоджених процедур. Наприклад, експерти можуть бути задіяні для розробки юридичних аспектів контрактів або для визначення рівня токсинів у зразку зерна. Вони можуть бути як зовнішні, так і внутрішні, але обов'язково підпадають під систему контролю якості фірми. Перед роботою з експертом практикуючий фахівець повинен оцінити його компетентність та об'єктивність, а також узгодити характер, обсяг і цілі його роботи [34].

По-дев'яте, у попередній редакції МССП 4400 рекомендувалося документувати важливі докази для обґрунтування звіту про фактичні результати завдання узгоджених процедур [34]. У новій редакції встановлено перелік елементів, які мають бути включені до документації, включаючи умови завдання, характер, термін і обсяг виконаних узгоджених процедур. Це включає ідентифікацію об'єкта, документів, вибір певних сум з заданої кількості або уся сукупність, опитування конкретного персоналу, документування запитів, процесів або предметів та отримання висновків в результаті їх виконання [34].

Впровадження процесу контролю якості для виконання завдань за стандартом МССП 4400 у новій редакції є важливим етапом для забезпечення ефективності, точності і послідовності у виконанні узгоджених процедур. Щоб покращити цей процес, можна визначити кілька напрямів:

По-перше, потрібно розробити чітко визначений процес контролю якості, який охоплює всі етапи від планування до підготовки звіту про узгоджені процедури. Важливо визначити ролі та обов'язки практикуючих фахівців або інших експертів, які залучаються до виконання завдання.

По-друге, слід створити систему перевірки та затвердження, щоб кожне завдання було ретельно перевірено на точність, повноту та відповідність вимогам МССП 4400. Це допоможе гарантувати відповідність плану завдань та стандартам.

По-третє, важливо задокументувати процедури перевірки для кожного завдання. Це може включати контрольні списки, шаблони або інструкції для стандартизації процесу та забезпечення послідовності.

По-четверте, необхідно переконатися, що вся документація, пов'язана із завданням, є точною, повною і добре організованою. Це включає робочі документи, докази та звіти.

Впровадження надійного процесу контролю якості допоможе підвищити надійність результатів, зменшити ризики та надати впевненості всім сторонам, що беруть участь у завданнях, у тому, що узгоджені процедури були виконані старанно і точно.

При здійсненні завдань узгоджених процедур відповідно до МССП 4400, аудиторська документація відіграє критично важливу роль у підтримці та обґрунтуванні роботи, виконаної практикуючим фахівцем, а також у підтвердженні дотримання вимог відповідних стандартів. Належним чином організована і структурована документація є ключем до надання переконливих доказів виконаних процедур, отриманих висновків та обґрунтувань для звіту, який видає практикуючий фахівець.

Для підвищення якості та змістовності документації, яка супроводжує завдання з виконання узгоджених процедур, необхідно включити до неї наступні елементи:

1. **Умови завдання:** Документація повинна містити детальний опис умов завдання, включаючи характер, терміни і обсяг запланованих процедур. Це забезпечить чітке розуміння контексту виконуваного завдання.

2. **Результати та професійні судження:** Важливо включити результати виконаних процедур і зафіксувати будь-які суттєві професійні судження, зроблені під час виконання завдання. Це дозволяє зрозуміти логіку і обґрунтування рішень, прийнятих практикуючим фахівцем.

3. **Комунікація зі стороною, що наймає:** Документація повинна включати записи всіх відповідних комунікацій зі стороною, що наймає, а також

з будь-якими іншими передбачуваними користувачами результатів завдання. Це забезпечує прозорість і відстежуваність комунікаційних процесів.

Крім цього, документація повинна бути вичерпною, охоплюючи всю суттєву інформацію, що стосується виконуваного завдання. Практикуючий фахівець має ретельно документувати виконані процедури, включаючи обґрунтування вибору конкретних методів, а також будь-які обмеження обсягу завдання. Важливо, щоб документація складалася своєчасно, в процесі виконання завдання, а не постфактум, щоб забезпечити її актуальність і точність.

Належна документація повинна створюватися в реальному часі, що означає її реєстрацію під час виконання процедур. Це підходить для забезпечення точності і надійності інформації, що фіксується. Таким чином, шляхом дотримання вищезазначених рекомендацій, можна значно підвищити якість аудиторської документації при виконанні завдань узгоджених процедур, що сприяє забезпеченню високих стандартів професійної діяльності відповідно до вимог МССП 4400.

Розглянемо приклад того, як практикуючий фахівець може удосконалити документацію відповідно до вимог МССП 4400 для завдання з виконання узгоджених процедур щодо оцінки системи управління запасами компанії. Основною метою цього завдання є підготовка звіту про узгоджені процедури щодо ефективності та точності процесу відстеження та оцінки запасів.

Перш за все, у документації необхідно чітко визначити мету завдання. Наприклад: «Метою цього завдання є виконання узгоджених процедур для оцінки ефективності та точності системи управління запасами компанії XYZ за фінансовий рік, що закінчився 31 грудня 2023 року». Це визначення забезпечить ясність і спрямованість для всіх учасників процесу.

Далі, слід чітко перелічити конкретні процедури, які необхідно виконати для досягнення поставленої мети. Наприклад: «Провести вибіркову інвентаризацію в різних місцях і порівняти результати з інвентаризаційними

записами». Важливо надати детальний опис кожної процедури, щоб забезпечити розуміння її суті та значущості.

Якщо в рамках процедур використовується вибірка, необхідно надати чітке пояснення застосованої методології вибірки. Це включає зазначення розміру вибірки, методу відбору та обґрунтування обраного підходу. Наприклад: «Для вибіркової інвентаризації було обрано 50 одиниць продукції за методом систематичної вибірки з інтервалом у 10 одиниць, що забезпечує репрезентативність вибірки».

Для кожної процедури необхідно документувати отримані докази. Це можуть бути фотографії підрахунку запасів, копії переглянутих інвентаризаційних записів та будь-яка інша додаткова інформація, зібрана під час виконання завдання. Наприклад: «Документи, що підтверджують фізичну інвентаризацію, включають фотографії місць зберігання запасів, копії інвентаризаційних списків і звіти з інвентаризації».

Також слід чітко пов'язати кожну процедуру з узгодженими критеріями. Наприклад, якщо критерії передбачають, що підрахунки в інвентаризації мають бути точними з допуском 2%, необхідно показати, як процедури перевіряють відповідність цьому критерію. Це можна зробити шляхом наведення прикладів і детального опису процедури перевірки відповідності: «Для перевірки точності підрахунків запасів було визначено допустимий відсоток відхилення у 2%. У ході процедури було проведено порівняння фізичних підрахунків з інвентаризаційними записами для підтвердження відповідності зазначеному допуску».

Створити перехресні посилання на кожну процедуру з відповідними висновками і доказами в документації. Це допоможе забезпечити логічну зв'язність і структурованість документів. Наприклад: «Результати процедури вибіркової інвентаризації, задокументовані на сторінках 10-15, підтверджують відповідність інвентаризаційних підрахунків критерію точності у 2%».

Якщо під час виконання процедур будуть виявлені будь-які проблеми або винятки, їх слід чітко задокументувати разом з наслідками. Наприклад: «Під час

фізичної інвентаризації ми помітили розбіжність у 5% між фактичною кількістю та зареєстрованою вартістю запасів, що призвело до потенційного завищення вартості запасів. Ця розбіжність свідчить про можливі помилки у системі управління запасами, що потребує додаткового аналізу та коригування».

Таким чином, шляхом чіткого визначення цілей завдання, детального опису виконаних процедур, документування отриманих доказів, зв'язування процедур з узгодженими критеріями та належного обліку виявлених проблем, можна значно підвищити якість і точність документації відповідно до вимог МССП 4400.

Підсумовуючи результати проведених узгоджених процедур, слід надати чіткі та стислі висновки. Наприклад: «На основі проведених узгоджених процедур ми встановили, що система управління запасами загалом ефективно відстежує та оцінює запаси. Однак є певні сфери, які потребують вдосконалення, про що свідчать наші висновки». Це дозволить забезпечити зрозумілий підсумок для користувачів звіту, надаючи їм конкретну інформацію щодо ефективності та точності системи управління запасами.

Важливо переконатися, що вся документація перевірена та схвалена партнером по завданню або іншим відповідним рецензентом. Це підтверджує відповідність професійним стандартам і політиці фірми. Рецензування та затвердження документації є ключовим етапом контролю якості, що гарантує точність, повноту та відповідність звіту вимогам МССП 4400.

Дотримуючись цих рекомендацій, практикуючий фахівець може значно покращити чіткість, повноту та організацію документації для завдань з виконання узгоджених процедур щодо оцінки системи управління запасами згідно з МССП 4400. Це зробить документацію більш ефективною для демонстрації виконаної роботи та результатів, отриманих під час перевірки системи управління запасами. Добре структурована та детально задокументована інформація не лише підвищить прозорість процесу, але й

полегшить комунікацію з усіма зацікавленими сторонами, забезпечуючи їм необхідну впевненість у результатах проведених процедур.

Таким чином, забезпечення належної якості та детальності документації відповідно до вимог МССП 4400 є критичним для успішного завершення завдань з узгоджених процедур. Практикуючий фахівець повинен прагнути до максимального рівня точності та прозорості у своїй роботі, щоб надати користувачам звітів впевненість у їх достовірності та відповідності високим стандартам професійної практики.

### **1.3. Інформаційне забезпечення оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур**

Електронний документообіг податку на додану вартість (ПДВ) є ключовим елементом системи електронного адміністрування (СЕА), що забезпечує відстеження всіх даних, пов'язаних із податком, зокрема тих, що стосуються нарахувань та сплат кожним платником ПДВ. Важливість цього процесу підкреслюється тим, що реєстрація податкових накладних здійснюється платником податку (продавцем) лише за умов, коли сума ПДВ у податковій накладній є меншою або дорівнює «ліміту реєстрації» або сумі коштів на рахунку системи електронного адміністрування (РСЕА). Перевірку дотримання цих умов здійснює Державна фіскальна служба України (ДФСУ).

Впровадження системи електронного адміністрування ПДВ з 1 лютого 2015 року, відповідно до статті 200.1 Податкового кодексу України (ПКУ) та Порядку електронного адміністрування № 569 від 16 жовтня 2014 року, значно змінило процедури, пов'язані не тільки з реєстрацією податкових накладних, але й з порядком перерахування сум ПДВ до бюджету. Відповідно до нових правил, кожному суб'єкту господарювання, який є платником ПДВ, відкривається спеціальний електронний рахунок. Цей

рахунок використовується виключно для перерахування коштів до Державного бюджету України.

Таким чином, електронний документообіг податку на додану вартість забезпечує більш прозорий та контрольований процес адміністрування ПДВ. Завдяки цьому нововведенню, платники податку мають можливість ефективніше здійснювати свої податкові зобов'язання, що сприяє підвищенню рівня податкової дисципліни та зменшенню кількості податкових правопорушень.

«На такий рахунок перераховують грошові кошти: з власного поточного рахунку платника податку в сумах, необхідних для збільшення суми, необхідної для реєстрації податкової накладної в ЄРПН; з власного поточного рахунку платника податку в сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгодженого податкового зобов'язання з податку на додану вартість; з бюджету в сумах надміру сплачених грошових зобов'язань з податку на додану вартість, повернутих платнику податків» [57].

«На рахунок системи електронного адміністрування (РСЕА), який відкривається в органах ДКСУ, платники податку самостійно зараховуватимуть кошти з власного поточного рахунку, а саме: а) суми ПДВ, отримані від покупця товарів при оплаті готівкою, при проведенні бартерних операцій або за результатами операцій, передбачених п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу України; б) суми, необхідні для збільшення суми ПДВ, на яку платник ПДВ має право видати податкові накладні; в) суми, необхідні для сплати узгоджених податкових зобов'язань, якщо коштів на РСЕА для цього недостатньо» [57].

Для обліку коштів на рахунку системи електронного адміністрування (РСЕА) доцільно використовувати синтетичний рахунок 32 «Спеціальний рахунок ПДВ». Кошти на цьому рахунку можуть бути використані виключно для перерахування податкових зобов'язань до бюджету або на спеціальний рахунок сільськогосподарського підприємства.

Однією з проблемних сторін цього процесу є неврегульованість нормативних питань, пов'язаних з обслуговуванням спеціального рахунку. Зокрема, не визначено порядок здійснення обслуговування цього рахунку, періодичність надання виписок банку, вартість послуг за обслуговування рахунку, а також доступ підприємства до інформації про стан рахунку. Суттєвими питаннями залишаються строки внесення сум ПДВ за готівковими та бартерними розрахунками, а також відповідальність за неперерахування платежів на рахунок РСЕА. Важливим аспектом є необхідність забезпечення своєчасного і точного відображення всіх операцій, пов'язаних із податком на додану вартість, на рахунках бухгалтерського обліку. Це включає належне документування всіх транзакцій та надання точних виписок з рахунку.

Для удосконалення процесу обліку та уникнення потенційних проблем, доцільно розробити та затвердити нормативні акти, які б чітко регламентували порядок обслуговування спеціального рахунку ПДВ. Такі акти мають визначати:

1. Періодичність надання банківських виписок – встановлення чітких строків для надання виписок дозволить підприємствам своєчасно отримувати інформацію про рух коштів на спеціальному рахунку.

2. Вартість обслуговування рахунку – визначення вартості банківських послуг дозволить підприємствам планувати свої витрати на обслуговування рахунку.

3. Доступ до інформації – забезпечення зручного доступу до інформації про стан рахунку, можливо через електронні сервіси, сприятиме прозорості та оперативності управління податковими зобов'язаннями.

4. Строки внесення сум ПДВ – встановлення чітких строків для внесення сум ПДВ за різними формами розрахунків зменшить ризики порушення податкових зобов'язань.

5. Відповідальність за неперерахування платежів – визначення відповідальності за несвоєчасне перерахування платежів забезпечить

додаткові гарантії для підприємств щодо дотримання податкових зобов'язань.

Запровадження таких заходів дозволить значно підвищити ефективність і надійність системи електронного адміністрування податку на додану вартість, забезпечуючи при цьому відповідність чинному законодавству та нормативним вимогам.

Порядок електронного адміністрування ПДВ, встановлений наказом № 569 від 16 жовтня 2014 року, не враховує в формулі розрахункових документів (чеків РРО, транспортних квитків, готельних рахунків). Проте, для визначення суми податкового кредиту за звітний період, ці документи можуть бути включені, якщо їх сума не перевищує 40 гривень.

Важливо зазначити, що відсутність реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) позбавляє отримувача права на включення таких сум до податкового кредиту. Однак це не звільняє постачальника від обов'язку включення зазначених у податковій накладній сум до податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Суми податкових зобов'язань, що підлягають сплаті до бюджету, визначаються платниками податку самостійно на основі результатів їх діяльності за відповідний звітний період, як передбачено Податковим кодексом. Ці суми відображаються у податковій декларації платника ПДВ. Перерахування податкових зобов'язань до бюджету здійснюється Казначейством на підставі реєстру, який автоматично формується ДФС на основі поданих податкових декларацій з ПДВ зі спеціальних рахунків платників податку.

У разі недостатності коштів на рахунку платника у системі електронного адміністрування податку для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань та/або для перерахування на спеціальний рахунок, платник повинен, у строки, встановлені Податковим кодексом, перерахувати з власного поточного рахунку на свій електронний рахунок кошти в необхідних сумах. На дату виникнення податкових зобов'язань, платник

податку на додану вартість зобов'язаний відповідно до статті 201 ПКУ скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням вимог щодо реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН).

«Платник податку має право зареєструвати податкові накладні, розрахунки коригування є ЄРПН на суму податку, обчислену за формулою згідно ст. 201 ПКУ та Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість № 569 від 16 жовтня 2014 р. Реєстрації в ЄРПН з 1 лютого 2015 р. підлягають всі податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних (у тому числі які не надаються покупцю, виписані за операціями, вписані за операціями з постачання товарів (послуг), які звільнені від оподаткування) незалежно від розміру податку на додану вартість в одній податковій накладній» [57].

«Податкова накладна складена платником податку згідно Порядку заповнення податкової накладної № 1307 від 31 грудня 2015 р. в електронній формі повинна бути зареєстрована в ЄРПН протягом 15 календарних днів з дня наступного за датою виникнення податкових зобов'язань, відображених у відповідних податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної та розрахунку коригування до податкової накладної є квитанція № 1 в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня. Платник податку має право зареєструвати податкову накладну та розрахунок коригування в ЄРПН, в якій загальна сума податку не перевищує суму обчислену відповідно до пункту 201.3 ПКУ. Слід зазначити, що відсутність факту реєстрації податкової накладної в ЄРПН не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в такій податковій накладній до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період» [57].

Відповідно до статті 201 Податкового кодексу України (ПКУ), підставою для включення сум податку до податкового кредиту є податкові накладні або розрахунки коригування до податкових накладних,

zareєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Податкова накладна, яка містить помилки в обов'язкових реквізитах, але не перешкоджає ідентифікації господарської операції, її змісту, періоду, сторін та суми податкових зобов'язань, є підставою для віднесення покупцем сум податку до податкового кредиту. Покупцю товарів податкова накладна надається виключно в електронній формі, дотримуючись вимог законодавства щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Для отримання податкової накладної або розрахунку коригування покупець за допомогою власного програмного забезпечення надсилає запит на отримання інформації з ЄРПН. У відповідь він отримує витяг з ЄРПН в електронному вигляді, який підтверджує реєстрацію податкової накладної або розрахунку коригування в ЄРПН. Вважається, що податкова накладна або розрахунок коригування є зареєстрованими в ЄРПН та отриманими покупцем у момент отримання такого витягу.

Податкові накладні, отримані з Єдиного державного реєстру податкових накладних, слугують для отримувача товарів (послуг) підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту. Відповідно до статті 198.6 ПКУ, якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді суми податку на підставі отриманих податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати складання податкової накладної.

Суми податку, зазначені в податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН з порушенням терміну реєстрації, включаються до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому такі податкові накладні та розрахунки коригування були зареєстровані, але не пізніше 365 календарних днів з дати складання податкових накладних. Для платників податку, які застосовують касовий метод, цей термін не повинен перевищувати 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка платників податку.

«Не відносяться до податкового кредиту суми податку не підтвержені податковими накладними, розрахунками коригування до податкових накладних, митними деклараціями, іншими документами згідно ст. 201 пп. 201.11 ПКУ» [57].

«Такими «іншими» документами згідно ст. 201 пп. 201.11 ПКУ, що дають право на віднесення сум до податкового кредиту є: транспортні квитки, готельні рахунки, рахунки за послуги зв'язку (з вказаними сумою платежу, сумою податку, та податкового номеру продавця), касові чеки до 200 гривень за день (без урахуванням податку), бухгалтерські довідки» [57].

«Необхідно зазначити, що у запиті на отримання інформації з ЄРПН необхідно вказувати період та номер податкової накладної, визначеної продавцем товарів (послуг). Без таких даних запит до ЄРПН відправити не можливо, тому що це не передбачено технічними особливостями діючої системою електронного адміністрування» [57].

«Перелік первинної документації, яким оформлюються операції розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість наведено в табл. 1.1. [16].

**Таблиця 1.1**

**Первинні документи з інформаційного забезпечення податку на додану вартість**

<b>№ п/п</b>	<b>Назва документу</b>
1	Банківська виписка, приходний касовий ордер щодо отриманих грошових коштів
2	Договір поставки товарів/послуг, накладна на відвантаження, акт приймання-передачі виконаних послуг, товарно-транспортна накладна
3	Податкова накладна, розрахунок коригування до податкової накладної
4	Бухгалтерська довідка (розрахунок)
5	Договір поставки товарів/послуг, накладна, акт приймання-передачі виконаних послуг, товарно-транспортна накладна
6	Митні декларації, транспортні накладні (авіа накладні, коносаменти)
7	Платіжне доручення, банківська виписка щодо перерахування коштів з власного рахунку на рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ)
8	Витяг з СЕА ПДВ – щодо списання коштів Держказначейством з електронного рахунку платника податку
9	Витяг з СЕА ПДВ – щодо повернення коштів зайво сплачених за заявою платника (бюджетного відшкодування)
10	Платіжне доручення, банківська виписка щодо перерахування коштів з власного рахунку на рахунок для сплати ПДВ при ввезенні товарів на митну територію України

«Всі первинні документи можуть бути складені на паперових або електронних носіях повинні відповідати вимогам щодо наявності обов'язкових реквізитів, які наведені у ст. 9 Закону України № 996-XIV від 16 липня 1997 р. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», для податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних відповідно до ст. 201 ПКУ та Порядку заповнення податкової накладної № 1307 від 31 грудня 2015 р.» [16].

## **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1**

На підставі дослідження різних методів визначення доданої вартості з'ясовано, що кожна держава формує інструменти щодо отримання доходів до бюджету з податку на додану вартість на підставі обраних. Проаналізовано теоретичні підходи щодо категорії «податок на додану вартість», визначено приклади їх реалізації на практиці. Запропоновано визначення категорії «податок на додану вартість» за двома напрямками: перший – це «податок на додану вартість у широкому розумінні», другий – це «податок на додану вартість європейського типу». Зазначено, що перша категорія за сутністю є некумулятивним податком, що визначається на основі методів додавання або віднімання. Друга категорія вважається загальнодержавним, непрямим, некумулятивним, податком з обороту, що визначається на кожному етапі споживання.

Досліджено основні вимоги щодо надання супутніх послуг, а саме, виконання завдання узгоджених процедур відповідно МССП 4400. Процедури, що узгоджуються між практикуючим фахівцем і особою, що наймає, містять виконання конкретних процедур з фінансовою або нефінансовою інформацією. Окреслено обов'язки як практикуючого фахівця, так і сторони, що наймає відповідно до вимог МССП 4400. Зазначено, що процедури можуть включати великий перелік завдань: від перевірки конкретних фінансових даних до перевірки дотримання нормативних вимог.

Визначено основні напрями удосконалення документації практикуючого фахівця під час виконання завдань узгоджених процедур, що дозволить спланувати, виконати та проаналізувати результати їх виконання відповідно до вимог діючого стандарту. Документація, яка запропонована, спрямована на забезпечення якості виконання узгоджених процедур і підвищення рівня достовірності їх виконання та узагальнення їх результатів.

Визначено інформаційне забезпечення під час виконання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість. Розкрито основні принципи дії системи електронного адміністрування податку на додану вартість, зокрема правила реєстрації податкових накладних, визначення ліміту реєстрації податку на додану вартість, правила використання електронного розрахункового рахунку для поповнення ліміту платниками податку на додану вартість. Запропоновано для підвищення прозорості обліку – кошти, які перераховуються при ввезенні товарів обліковувати на рахунку «Спеціальні рахунки в національній валюті», з відокремленням за аналітичним рахунком «Розрахунки за ПДВ в СЕА ПДВ», що дозволить удосконалити інформаційне забезпечення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОЦІНКИ СТАНУ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПІД ЧАС ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР (НА МАТЕРІАЛАХ ПП «ФАВОР»)

#### 2.1. Організаційно-економічна характеристика ПП «ФАВОР»

Основним видом діяльності приватного підприємства «ФАВОР» є вантажні перевезення хлібобулочних виробів. Досліджуване підприємство було зареєстровано 17 березня 2000 р. (додаток А). Досліджуване підприємство є платником податку на прибуток за загальною ставкою 18 % та податком на додану вартість (додаток Б).

Досліджуване підприємство має два великих контрактів з підприємствами, що виготовляють хлібобулочні вироби, а саме: ТОВ «КИЇВХЛІБ» та ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД». На підставі заключних контрактів досліджуване підприємство здійснює щоденно перевезення хліба та хлібобулочних виробів відповідно до графіку перевезення, що затверджено з двома підприємствами – виробниками (додаток В).

Для виконання вантажних перевезень хліба та хлібобулочних виробів досліджуване підприємство придбало як власний вантажний транспорт, так і має вантажний автомобільний транспорт, що орендує. Специфікою такого вантажного автомобільного транспорту є те, що вони переобладнані і мають хлібні фургони. Хлібний фургон має спеціальні контейнери або лотки. Всередині фургон поділений на відсіки, в яких розміщуються стелажі для лотків.

Досліджуване підприємство має 8 власних вантажних автомобілів, які мають хлібні фургони.

Перший автомобіль марки RENAULT, - модель: MASTER було придбано 25 листопада 2021 р. та має свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СТХ № 437676 від 10 грудня 2021 р. реєстраційний

номер ВА4152ЕТ. Цій автомобіль має рік випуску 2017 р. та вже використовувався на території України.

Другий вантажний автомобіль RENAULT, - модель: MASTER був придбано 27 травня 2020 р. та має свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СХС № 109722 від 06 червня 2020 р. реєстраційний номер ВА 1650 ЕН. Цій автомобіль має рік випуску 2015 р. та вже використовувався на території України.

Третій вантажний автомобіль марки ГАЗ А21R33-50 БОРТОВИЙ-ТЕНТОВАНИЙ був придбано 12 грудня 2019 р. та має свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СХЕ № 563818 від 19 грудня 2019 р. реєстраційний номер ВА3684СС. Цій автомобіль на момент придбання мав рік випуску 2019 р., тобто без пробігу та використання.

Четвертий вантажний автомобіль марки ГАЗ А21R33-50 БОРТОВИЙ-ТЕНТОВАНИЙ також був придбано 12 грудня 2019 р. та має свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СХЕ № 563817 від 19 грудня 2019 р. реєстраційний номер ВА3681СС. Цій автомобіль на момент придбання мав рік випуску 2019 р., тобто без пробігу та використання.

П'ятий автомобіль марки MERCEDES BENZ АТЕГО 816 був придбано 17 лютого 2021 р. та має свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СТВ № 544053 від 20 лютого 2021 р. реєстраційний номер ВА1943СЕ. Цій автомобіль має рік випуску 2016 р. та вже використовувався на території України.

Досліджуване підприємство у 2021 році для придбання вантажних автомобілів скористалося програмою «Доступні кредити 5-7-9%». Ця програма банківського кредитування суб'єктів підприємництва, що реалізується в межах Урядової програми «Доступні кредити 5-7-9%», затвердженої Радою Фонду розвитку підприємництва та розміщеної на офіційному сайті Фонду на виконання ініціативи Президента України та відповідно до «Порядку надання фінансової державної підтримки суб'єктів підприємництва», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України №

28 від 24 січня 2020 року. ПП «ФАВОР» за цією програмою оформило три кредити у АТ «УКРГАЗБАНКУ». За рахунок цих кредитів було придбано наступні вантажні автомобілі:

перший вантажний автомобіль марки RENAULT, - модель: MASTER 14 липня 2021 р. та має свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СТА № 228801 від 23 липня 2021 р. реєстраційний номер ВА9547 ЕІ. Цій автомобіль року випуску 2016 р. та вже використовувався на території України.

другий вантажний автомобіль марки RENAULT - модель: MASTER був придбано 14 липня 2021 р. та має свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СТА № 228800 від 23 липня 2021 р. реєстраційний номер ВА9546 ЕІ. Цій автомобіль року випуску 2016 р. та вже використовувався на території України.

третій вантажний автомобіль марки RENAULT, - модель: MASTER був придбано 25 жовтня 2021 р. та має свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СТХ № 130350 від 05 листопада 2021 р. реєстраційний номер ВА6327ЕО. Цій автомобіль року випуску 2015 р. та вже використовувався на території України.

Досліджуване підприємство орендує чотири вантажних автомобіля за договорами оренди транспортних засобів від 25 липня 2020 р. з орендодавцем ПРАТ «ЧЕРКАСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ». Загальна сума орендних платежів за місяць складає 10370,00 грн. Орендовано вантажні автомобілі АС АС-Є3302 АХУ-1, 2015 року випуску (свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СХМ № 284381 від 21 квітня 2017 р., реєстраційний номер СА3850СА), ГАЗ-3302, 2015 року випуску (свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СХМ № 284350 від 20 квітня 2017 р., реєстраційний номер СА3806СА), ГАЗ 3302, 2015 року випуску (свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СХН № 598254 від 26 червня 2019 р., реєстраційний номер СА3284АТ) та АС АС-Г 330202 АХХ-1, 2015 року

випуску (свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу СХО № 045286 від 07 квітня 2016 р., реєстраційний номер СА1951ВН).

У 2023 році на досліджуваному підприємстві працювали у штатів 13 водіїв транспортних засобів.

З метою введення господарської діяльності, досліджуване підприємство придбаває дизельне паливо, газ нафтовий та бензин у постачальника палива з використанням паливних карток. Паливні картки видаються водіям автомобільного транспорту, які самостійно здійснюють заправку вантажних автомобілів на заправках «WOG» (додаток Д).

Крім того, з метою підтримання вантажних автомобілів у належному технічному стані, досліджуване підприємство постійно проводить їх технічний огляд, ремонтує, замінює запасні частини, автомобільні шини, замінює фільтри, масла тощо. Для виконання своєчасного технічного огляду вантажних автомобілів досліджуване підприємство заключає договори зі станціями технічного огляду, які знаходять як у м. Кропивницькому, у м. Черкасах, у м. Києві.

Вартість наданих транспортних послуг по перевезенню хліба та хлібобулочних виробів розраховуються ви ходячі зі встановленого розміру за різними видами маршрутів та вартості палива або у відсотках від вартості перевезеного хліба та хлібобулочних виробів залежно від відстані маршрутів, що затверджено зі замовниками таких послуг.

Для проведення аналізу фінансового стану досліджуваного підприємства використано значення показників Фінансових звітів суб'єктів підприємницької діяльності ПП «ФАВОР» (додаток Ж).

Перша категорія показників розраховується з метою визначення фінансової стійкості досліджуваного підприємства. Фінансова стійкість – це стан майна підприємства, що гарантує йому стабільність, платоспроможність, фінансову незалежність. Фінансова стійкість підприємства передбачає, що ресурси, вкладені в підприємницьку діяльність, повинні окупитись за рахунок грошових надходжень від господарювання, а

отриманий прибуток забезпечувати самофінансування та незалежність підприємства від зовнішніх залучених джерел формування активів. Значення показників фінансової стійкості представлено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Показники фінансової стійкості на досліджуваному підприємстві за 2022 та 2023 рік**

Назва показника	Формула розрахунку	Нормативне значення	Фактичне значення 2022	Фактичне значення 2023
Коефіцієнт автономії (незалежності)	Власний капітал : валюта балансу	$\geq 0,5$	0,42	0,53
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	Позиковий капітал : валюта балансу	$\leq 0,5$	0,58	0,47
Коефіцієнт фінансового ризику (співвідношення позикового та власного капіталу)	Позиковий капітал : власний капітал	$\leq 1$	1,4	1,12
Коефіцієнт забезпечення власним оборотним капіталом (власними оборотними коштами)	Власні оборотні активи : оборотні активи	$\geq 0,1$	-0,73	-0,12
Коефіцієнт маневреності власних коштів	Власні оборотні активи : власний капітал		-0,59	-0,09
Коефіцієнт забезпечення запасів власними оборотними коштами	Власні оборотні активи : запаси	$\geq 4$	0	0
Коефіцієнт маневреності робочого капіталу	Запаси : власні оборотні активи		0	0
Власні оборотні кошти (власний оборотний капітал, робочий капітал)	Оборотні активи – Поточні зобов'язання		-822,50	-135,6

Власні оборотні кошти - показник фінансової стійкості та ліквідності компанії, який являє собою суму коштів, що залишилася після виключення зобов'язань зі своїх оборотних активів. Іншими словами, це сума власних оборотних активів, яка доступна для щоденної операційної діяльності компанії. На досліджуваному підприємстві власні оборотні кошти у 2022 році дорівнювалися від'ємному значенню 822,5 тис. грн., але у 2023 р. цей показник значно зменшився і дорівнював від'ємному значенню 135,6 тис. грн. Значення цього показника на досліджуваному підприємстві показує, що

для щоденної операційної діяльності власних оборотних коштів не вистачало ні у 2022 р., ні у 2023 р.

Наступний коефіцієнт – це коефіцієнт автономії (фінансової незалежності), який показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Він характеризує фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності. На досліджуваному підприємстві у 2022 р. цей коефіцієнт мав значення 0.42, а вже у 2023 р. дорівнював 0.53. Це означає, що у 2022 році підприємство залежало від зовнішніх джерел фінансування. Але вже у 2023 р. досліджуване підприємство має достатній рівень незалежності та цей показник мав нормативне значення.

Коефіцієнт фінансової залежності є оберненим до коефіцієнта автономії. Зростання цього показника в динаміці означає збільшення частки позикових коштів у фінансуванні підприємства і втрату фінансової незалежності. Він показує, скільки позикових коштів залучає підприємство на 1 грн. власного капіталу. На досліджуваному підприємстві цей показник у 2022 році дорівнював 0.58, а у 2023 р. покращився і став дорівнюватися 0.47.

Коефіцієнт фінансового ризику показує, скільки позикових коштів, залучених підприємством на 1 гривню вкладених в активи власних коштів. Чим вище його значення, тим вищий ризик вкладання капіталу в підприємство. На досліджуваному підприємстві цей показник у 2022 році мав значення 1.4, а у 2023 р. дорівнював 1.12. І у 2022 році та 2023 році цей показник не мав нормативного значення, що означає рівень позикового капіталу перевищує рівень власного капіталу.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами є індикатором здатності компанії фінансувати оборотний капітал за рахунок власних оборотних коштів. Значення показника демонструє частку власних оборотних коштів у сумі оборотних активів компанії. На досліджуваному підприємстві значення даного показника у 2022 році дорівнював

від'ємному значенню 0.73, а у 2023 році цей показник вже дорівнювався від'ємному значенню 0.12.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного капіталу перебуває в обороті, тобто у тій формі, яка дає змогу вільно маневрувати цими коштами. Значення цього показника на досліджуваному підприємстві у 2022 році дорівнювався від'ємному значенню 0.59, а у 2023 р. цей показник збільшився та став дорівнювати від'ємному значенню 0.09.

Наступна категорія показників – це показники ліквідності, які означають рівень швидкості, з якою актив може бути конвертований в гроші без відчутної втрати вартості. Якщо розглядати дебіторську заборгованість, то вона може бути конвертована у грошові кошти, але при незначному рівні дисконту. Вартість запасів на підприємстві маю самий низький рівень ліквідності, тому що перетворення у грошові кошти буде принакності дуже суттєвого рівня дисконту та буде займати більш тривалий час. Тому запаси на підприємстві є більш неліквідними у порівняно з дебіторською заборгованістю та грошовими коштами. Значення показників ліквідності представлено у табл. 2.2.

**Таблиця 2.2**

**Показники фінансової ліквідності  
на досліджуваному підприємстві за 2022 та 2023 рік**

Показник	Формула розрахунку	Фактичне значення 2022	Фактичне значення 2023
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	Грошові кошти та їх еквіваленти / Поточні зобов'язання	0,09	0,06
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	(Оборотні активи – Запаси – Необоротні активи на продаж) / Поточні зобов'язання	0,58	0,90
3. Коефіцієнт загальної ліквідності (коефіцієнт покриття)	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	0,58	0,90

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових

коштів та їх еквівалентів), тобто демонструю спроможність підприємства негайно погасити свою короткотермінову кредиторську заборгованість. На досліджуваному підприємстві цей показник має дуже низький рівень значення. У 2022 році дорівнювався 0.09, а у 2023 році дорівнювався 0.06.

Коефіцієнт швидкої ліквідності - розраховується з використанням лише частини поточних активів – грошових коштів, легко реалізованих цінних паперів і дебіторської заборгованості, які зіставляються з поточними зобов'язаннями, і демонструє, на скільки можливо буде погасити поточні зобов'язання, якщо положення стане дійсно критичним, при цьому виходять із припущення, що товарно-матеріальні запаси взагалі не мають ніякої ліквідаційної вартості. На досліджуваному підприємстві у 2022 році цей показник дорівнювався значення 0.58, а у 2023 році вже становив 0.90.

Коефіцієнт загальної ліквідності характеризує здатність підприємства забезпечити свої короткострокові зобов'язання найбільш легко реалізованою частиною активів – оборотними коштами. Цей коефіцієнт дає найбільш загальну оцінку ліквідності активів. Оскільки поточні зобов'язання підприємства погашаються в основному за рахунок поточних активів, для забезпечення нормального рівня ліквідності необхідно, щоб вартість поточних активів перевищувала суму поточних зобов'язань. Цей показник на досліджуваному підприємстві дорівнюється рівню коефіцієнту швидкої ліквідності, так як запаси на досліджуваному підприємстві та необоротні активи на продаж відсутні.

Наступна категорія показників – це показники рентабельності, які означають рівень відношення прибутку і витрат, що виражається у відсотках. Значення показників рентабельності представлено у табл. 2.3.

**Таблиця 2.3**

**Показники рентабельності  
на досліджуваному підприємстві за 2022 та 2023 рік**

Показник	Формула розрахунку	Фактичне значення 2022	Фактичне значення 2023
<b>1. Рентабельність продаж (ROS)</b>			
1.1. за валовим	Рентабельність продаж за валовим	0,006	0,006

Показник	Формула розрахунку	Фактичне значення 2022	Фактичне значення 2023
прибутком	прибутком = Валовий прибуток / Чистий дохід від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)		
1.2. за операційним прибутком	Рентабельність продаж за операційним прибутком = Операційний прибуток / Чистий дохід від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)	0,006	0,006
1.3. за ЕВІТ (прибутком/збитком до нарахування податків і відсотків)	Рентабельність продаж за ЕВІТ = Прибуток (збиток) до нарахування податків і відсотків / Чистий дохід від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)	0,008	0,008
1.4. за чистим прибутком	Рентабельність продаж за чистим прибутком = Чистий прибуток / Чистий дохід від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)	0,006	0,006
2. Рентабельність активів (за чистим прибутком)	Коефіцієнт рентабельності активів = Чистий прибуток / Середньорічна вартість активів балансу	0,022	0,025
3. Рентабельність власного капіталу (за чистим прибутком)	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу = Чистий прибуток / Середньорічна вартість власного капіталу	0,06	0,05
4. Рентабельність операційних витрат	Рентабельність операційних витрат = Операційний прибуток / Сукупні витрати операційної діяльності	0,006	0,006

Коефіцієнти рентабельності продажів відображає прибутковість або збитковість продаж і демонструє зміни в політиці ціноутворення, характеризує здатність підприємства контролювати собівартість реалізованої продукції. Показник іноді називають коефіцієнт маржі за валовим прибутком або у чистому прибутку. На досліджуваному підприємстві ці показники дорівнюють значення 0.006 у чистому прибутку як у 2022 р. так і у 2023 р. Тобто рівень рентабельності має однакове значення. Показник продажів у валовому прибутку на досліджуваному підприємстві також дорівнюється однакового значення у 2022 р. та у 2023 р. у розмірі 0.008.

Коефіцієнт рентабельність активів (за чистим прибутком) демонструє суму чистого прибутку, отриману в розрахунку на одну гривню (або іншу грошову одиницю) середньорічної вартості активів підприємства. Показує ефективність (прибутковість) використання активів. На досліджуваному

підприємстві значення цього коефіцієнту у 2022 році дорівнюється 0.022, а у 2023 році показник цього коефіцієнту збільшився і став дорівнюватися 0.025.

Коефіцієнт рентабельність власного капіталу (за чистим прибутком) демонструє суму чистого прибутку, отриману в розрахунку на одну гривню (або іншу грошову одиницю) середньорічної вартості власного капіталу підприємства. Показує ефективність (прибутковість) використання власного капіталу. Значення цього коефіцієнту на досліджуваному підприємстві дорівнюється у 2022 році 0.006 та у 2023 році – 0.05.

Коефіцієнт рентабельність операційних витрат демонструє суму операційного прибутку, отриману в розрахунку на одну гривню (або іншу грошову одиницю) понесених підприємством операційних витрат. Показує ефективність понесених витрат операційної діяльності. На досліджуваному підприємстві дорівнюється рівню показників рентабельності продажів і знаходиться на одноковому рівні у 2022 році та у 2023 році

Показники фінансового стану підприємства, рівня ліквідності та рентабельності, що були розраховані, свідчать про задовільний фінансовий стан досліджуваного підприємства. На фінансовий стан досліджуваного підприємства суттєво вплинув військовий стан, значний зріст вартості палива протягом двох років та значний зріст вартості технічного обслуговування вантажних автомобілів. Але те, що протягом двох років значення показників рентабельності залишається на одноковому рівні, означає що фінансовий стан залишається поки важким, але стабільним.

## **2.2. Організація і методика оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість на ПП «ФАВОР» під час виконання узгоджених процедур**

У рамках проведення завдання з виконання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість на досліджуваному

підприємстві ПП «ФАВОР» практикуючий фахівець з початку узгоджує зі замовником всі процедури.

З цією метою практикуючий фахівець надіслав до замовника ПП «ФАВОР» лист-угоди для завдання з виконання узгоджених процедур, а саме:

Директору ПП «ФАВОР»

Новосьолову Ігорю Віталійовичу

«Ви надіслали нам запит про реалізацію завдання з виконання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість 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» [34].

«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 керівництво ПП «ФАВОР» 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» [34].

«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» [34].

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

- отримати від керівництва всі первинні документи за період з 01 січня 2022 р. по 31 грудня 2023 р., що підтверджуються операції щодо продажу послуг та придбання товарів (робіт, послуг) за всіма контрагентами;
- по кожному контрагенту потрібно порівняти дати оплати та дати фактичного здійснення господарських операцій з метою оцінки правильності формування податкових зобов'язань та податкового кредиту;
- визначити стан розрахунків з податку на додану вартість за кожним місцем, щоб оцінити стан розрахунків з бюджетом податку на додану вартість;
- проаналізувати критерії ризикованості здійснених операцій, що впливають на стан зупинення реєстрації податкових накладних, що приводять до суттєвого впливу на 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» [34].

Практикуючий фахівець з метою оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур встановлює перелік покупців за якими досліджуване підприємство нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість при поставці транспортних послуг. Від керівництва досліджуваного підприємства було отримано перелік

основних контрагентів, яким надаються транспортні послуги, що представлено у табл. 2.4.

**Таблиця 2.4**

**Перелік замовників транспортних послуг ПП «ФАВОР», що надано керівництвом підприємства**

Назва замовника транспортних послуг	Код ЄДРПОУ	Податковий номер платника податку на додану вартість	Договір про надання транспортних послуг
ТОВ «КИЇВХЛБ»	44375369	443753626560	Договір № 181 від 01 січня 2022 р.
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛБ ТД»	43264658	432646523015	Договір про надання транспортно-експедиційних послуг № 27 від 01.01.2022 р. та Договір про надання транспортно-експедиційних послуг № 28 від 01.01.2022 р.

З метою оцінки правильності нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість на досліджуваному підприємстві практикуючий фахівець порівняв дати, що зазначено у актах наданих послуг, та датами отримання оплати від замовників за наданні послуги. Відповідно до вимог ПКУ нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість здійснюється за першою датою: або отримання коштів на розрахунковий рахунок або дата надання послуг. За відповідними датами досліджуване підприємство повинно нарахувати податкові зобов'язання з податку на додану вартість, оформити податкову накладну і зареєструвати своєчасно її у Єдиному електронному реєстрі податкових накладних. Строки реєстрації податкових накладних відповідно до вимог ПКУ встановлено за наступними періодами виконання узгоджених процедур:

➤ за період з 01 січня 2022 р. по 08 лютого 2023 р. податкові накладні, що виписано з 01 числа по 15 число поточного місяця повинні бути зареєстровані до останнього числа поточного місяця, податкові накладні, що виписано з 16 числа по останнє число поточного місяця реєструються до 15 числа включно наступного місяця;

➤ за період з 08 лютого 2023 р. по 31 грудня 2023 р. податкові накладні, що виписано з 01 числа по 15 число поточного місяця повинні бути зареєстровані до 5 числа включно наступного місяця, податкові накладні, що

виписано з 16 числа по останнє число поточного місяця реєструються до 18 числа включно наступного місяця.

Практикуючий фахівець для оцінки правильності нарахування податкових зобов'язань заповнює робочий документ практикуючого фахівця під час виконання узгоджених процедур щодо оцінки правильності нарахування податкових зобов'язань, що представлено у табл. 2.5.

**Таблиця 2.5**

**Робочий документ практикуючого фахівця під час виконання  
узгоджених процедур щодо оцінки правильності нарахування  
податкових зобов'язань ПП «ФАВОР»**

Назва замовника	Акт надання послуг		Дані виписок банку		Податкові зобов'язання, що нараховане підприємством	Податкові зобов'язання, що нараховане практикуючим фахівцем	Різниця між даними підприємства та даними практикуючого фахівця
	Дата акту	Загальна сума транспортних послуг	Дата оплати	Сума оплати			
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	15.01.2023	240558,90	09.02.2023	240558,90	40093,15	40093,15	-
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	15.01.2023	238500,00	14.02.2022	238500,00	39750,00	39750,00	-
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	31.01.2023	305108,70	16.02.2023	305108,70	50851,45	50851,45	-
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	31.01.2023	254400,00	28.02.2023	254400,00	42400,00	42400,00	-
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	15.02.2023	277765,92	08.03.2023	277765,92	46294,32	46294,32	-
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	15.02.2023	270000,00	22.03.2023	270000,00	45000,00	45000,00	-
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	28.02.2023	243200,88	31.03.2023	243200,88	40533,48	40533,48	-
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	28.02.2023	234000,00	31.03.2023	234000,00	39000,00	39000,00	-
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	10.01.2023	29167,74	09.03.2023	29167,74	4861,29	4861,29	-
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	20.01.2023	36255,24	23.03.2023	36988,56	6042,54	6042,54	-
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	31.01.2023	40032,84	06.04.2023	40032,84	6672,14	6672,14	-
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	10.02.2023	36988,56	13.04.2023	36988,56	6164,76	6164,76	-
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	20.02.2023	37436,04	20.04.2023	37436,04	6239,34	6239,34	-
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	28.02.2023	28950,60	04.05.2023	28950,60	4825,10	4825,10	-
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	10.03.2023	35579,58	18.05.2023	35579,58	5929,93	5929,93	-
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	20.03.2023	34357,80	25.05.2023	34357,80	5726,30	5726,30	-
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	31.03.2023	37614,36	01.06.2023	37614,36	6269,06	6269,06	-

Під час виконання узгоджених процедур щодо оцінки правильності податкових зобов'язань з податку на додану вартість практикуючий фахівець порівняв дані дат оформлення актів надання транспортних послуг з датами отримання оплати від замовників за виписками по розрахунковому рахунку банку (додаток З). Він погодився з тим, що на досліджуваному підприємстві першою датою є дата оформлення актів надання транспортних послуг. Практикуючий фахівець перевіряє правильність оформлення податкових накладних під час нарахування податкових зобов'язань та своєчасність їх реєстрації у Єдиному електронному реєстрі податкових накладних (додаток К). Робочий документ практикуючого фахівця підтвердження своєчасності реєстрації податкових накладних при нарахуванні податкових зобов'язань з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Робочий документ практикуючого фахівця підтвердження своєчасності реєстрації податкових накладних при нарахуванні податкових зобов'язань з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур**

Назва замовника	Акт надання послуг		Податкова накладна		Сума податкових зобов'язань, що нараховане підприємством	Дата реєстрації податковій накладній у Єдиному електронному реєстрі податкових накладних	Відповідність строкам реєстрації, що встановлено діючим ПКУ
	Дата акту	Загальна сума транспортних послуг	Номер і дата податковій накладній	Постачання послуг разом з ПДВ			
<b>Січень 2023 року</b>							
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	10.01.2023	29167,74	№ 1 від 10.01.2023	29167,74	4861,29	25.01.2023	+
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	15.01.2023	238500,00	№ 2 від 15.01.2023	238500,00	39750,00	28.01.2023	+
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	15.01.2023	240558,90	№ 3 від 15.01.2023	240558,90	40093,15	29.01.2023	+
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	20.01.2023	36255,24	№ 4 від 20.01.2023	36255,24	6042,54	05.02.2023	+
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	31.01.2023	254400,00	№ 5 від 31.01.2023	254400,00	42400,00	14.02.2023	+
ТОВ «ЧЕРКАСИХЛІБ ТД»	31.01.2023	305108,70	№ 6 від 31.01.2023	305108,70	50851,45	14.02.2023	+
ТОВ «КІЇВХЛІБ»	31.01.2023	40032,84	№ 7 від 31.01.2023	40032,84	6672,14	14.02.2023	+
<b>ВСЬОГО</b>		<b>1144023,42</b>		<b>1144023,42</b>	<b>190670,57</b>		

Практикуючий фахівець відслідкував строки реєстрації податкових накладних при нарахуванні податкових зобов'язань з податку на додану вартість замовникам транспортних послуг та встановив, що ПП «ФАВОР» дотримувалась строки реєстрації податкових накладних. Досліджуване підприємство не має ризику нарахування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, що встановлено у відсотках до суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість.

Практикуючий фахівець з метою оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур встановлює перелік постачальників за якими досліджуване підприємство формує податковий кредит з податку на додану вартість при покупки товарів (робіт, послуг) (додаток Л). Право на податковий кредит зменшує суму податкових зобов'язань з податку на додану вартість досліджуваного підприємства, тому практикуючий фахівець оцінює правомірність формування податкового кредиту під час виконання узгоджених процедур. Від керівництва досліджуваного підприємства було отримано перелік основних контрагентів постачальників, за якими відбувається придбання запасів, робіт, послуг, що представлено у табл. 2.7.

**Таблиця 2.7**

**Перелік постачальників запасів, робіт, послуг ПП «ФАВОР», що надано керівництвом підприємства**

Назва замовника транспортних послуг	Код ЄДРПОУ	Податковий номер платника податку на додану вартість	Вид придбання товарів (робіт, послуг)
ТОВ «ВОГ РЕСУРС»	43258487	432584803184	Паливо дизельне, газу, бензину
ПРАТ «ЧЕРКАСЬКИЙ ХЛБОКОМБІНАТ»	05518948	055189423013	Оренда вантажних автомобілів
ПП «СФЕРА-ДИЗЕЛЬ-С»	39201670	392016723016	Послуги з технічного обслуговування автомобілів та їх ремонту
ТОВ «INTER CARS UKRAINE», Кіровоградська філія ТОВ «INTER CARS UKRAINE»	30865632/15	308656322259	Запасні частини до вантажних автомобілів
ТОВ «АВТОКАПРИЗ»	38920297	389202923017	Послуги з технічного обслуговування автомобілів
ТОВ «АВТОКОМПАНІЯ «АНВІ»	38808316	388083126538	Послуги з технічного обслуговування автомобілів та їх ремонту
ТОВ «КОМПАНІЯ ТЕХНОПАРТС»	39489921	394899223010	Послуги з технічного обслуговування автомобілів та їх ремонту
ТОВ «СІТІ ФРАНС СЕРВІС»	37553481	375534826535	Послуги з технічного обслуговування автомобілів та їх ремонту

Назва замовника транспортних послуг	Код ЄДРПОУ	Податковий номер платника податку на додану вартість	Вид придбання товарів (робіт, послуг)
ТОВ «ТОРГОВО-ПРОМИСЛОВА КОМПАНІЯ «ОМЕГА-АВТОПОСТАВКА»	33010822	330108220234	Запасні частини до вантажних автомобілів
ТОВ «Автоінвест-Слісаветград»	32967539	329675311237	Послуги по стояки вантажних автомобілів
ТОВ «МОБІ ДІ-К»	32383883	323838826573	Послуги з технічного обслуговування автомобілів та їх ремонту
ФОП РЕЗНІКОВ АНДРІЙ ВІКТОРОВИЧ	3226107198	3226107198	Послуги з технічного обслуговування автомобілів та їх ремонту
ТОВ «РІТЕЙЛ ПРОМ ШИНИ»	36550390	365503918194	Автомобільні шини
ФОП Шевченко Тетяна Сергіївна	3138416621	3138416621	Автомобільні шини
Кіровоградська обласна спілка споживчих товариств	01755404	017554011234	Оренда гаражу
ТОВ «ЕЛІТ-Україна»	20454393	204543926654	Запасні частини до вантажних автомобілів
ТОВ «КОМТРАНС Україна»	42067282	420672823014	Запасні частини до вантажних автомобілів

З метою оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість практикуючий фахівець перевіряє правомірність формування податкового кредиту з податку на додану вартість на досліджуваному підприємстві. Практикуючий фахівець порівняв дати, що зазначено у накладних (актах отриманих робіт, послуг), з датами перерахування оплати постачальникам за придбані товари (роботи, послуги). Відповідно до вимог ПКУ формування податкового кредиту з податку на додану вартість здійснюється за першою датою: або здійснення оплати постачальнику або дата придбання товарів (робіт, послуг). За відповідними датами досліджуване підприємство формує податковий кредит за даними оформлених податкових накладних, що зареєстровані у Єдиному електронному реєстрі податкових накладних.

Практикуючий фахівець для оцінки правильності формування податкового кредиту заповнює робочий документ практикуючого фахівця під час виконання узгоджених процедур щодо оцінки правильності формування податкового кредиту, що представлено у табл. 2.8.

Під час виконання узгоджених процедур практикуючий фахівець щодо оцінки правильності формування податкового кредиту порівняв дані дат оформлення накладних, актів на отримання робіт (послуг) від постачальників з датами перерахування їм оплати за виписками по розрахунковому рахунку банку. Він погодився з тим, що на досліджуваному підприємстві першою

датою є як і дата оприбуткування запасів (отримання робіт, послуг), так і дата перерахування оплати постачальнику.

Таблиця 2.8

**Робочий документ практикуючого фахівця під час виконання  
узгоджених процедур щодо оцінки правильності формування  
податкового кредиту ПП «ФАВОР»**

Назва постачальника	Первинний документ (накладна, акт)		Дані виписок банку		Право на податковий кредит, що сформоване підприємством	Право податкового кредиту, що сформовано практикуючим фахівцем	Різниця між даними підприємств а та даними практикуючого фахівця
	Номер і дата документа	Загальна сума придбання	Дата оплати	Сума оплати			
ФОП РЕЗНИКОВ АНДРІЙ ВІКТОРОВИЧ	Акт № 16 від 22.03.2023	6025,20	30.03.2023	6025,20	1004,20	1004,20	-
Кіровоградська обласна спілка споживчих товариств	Акт № 221 від 31.03.2023	3387,10	30.03.2023	3387,10	564,52	564,52	-
ТОВ «АВТОКАПРИЗ»	Акт № 444 від 28.03.2023	401,00	30.03.2023	401,00	66,83	66,83	-
ПРАТ «ЧЕРКАСЬКИЙ ХЛИБКОМБІНАТ»	Акт № 140 від 31.03.2023	2580,00	19.06.2023	2580,00	430,00	430,00	-
ТОВ «INTER CARS UKRAINE», Кіровоградська філія ТОВ «INTER CARS UKRAINE»	Накладна № 230007299 від 02.03.2023	1484,11	01.03.2023	1484,11	247,35	247,35	-
ТОВ «КОМПАНІЯ ТЕХНОПАРТС»	Акт № 2862 від 28.03.2023	400,00	30.03.2023	400,00	66,67	66,67	-
ТОВ «МОБІ ДІ-К»	Акт № 80 від 14.03.2023	23573,04	14.03.2023	23573,04	3928,84	3928,84	-
ТОВ «СІПІ ФРАНС СЕРВІС»	Акт № 19418 від 02.03.2023	648,00	02.03.2023	648,00	108,00	108,00	-
ТОВ «СІПІ ФРАНС СЕРВІС»	Акт № 19579 від 30.03.2023	432,00	30.03.2023	432,00	72,000	72,00	-
ТОВ «ВОГ РЕСУРС»	Накладна № 49389 від 31.03.2023	416972,91	17.03.2023	60000,00	3925,23	3925,23	-
			20.03.2023	16000,00	1046,73	1046,73	-
			23.03.2023	30000,00	1962,62	1962,62	-
			24.03.2023	60000,00	3925,23	3925,23	-
			30.03.2023	60000,00	3925,23	3925,23	-
			01.03.2023	50000,00	3271,03	3271,03	-
			03.03.2023	40000,00	2616,82	2616,82	-
			06.03.2023	50000,00	3271,03	3271,03	-
			09.03.2023	60000,00	3925,23	3925,23	-
13.03.2023	20000,00	1308,41	1308,41	-			
15.03.2023	10700,00	700,00	700,00	-			
ПП «СФЕРА-ДИЗЕЛЬ-С»	Акт № 163 від 17.03.2023	25410,00	17.03.2023	25410,00	4235,00	4235,00	-
ТОВ «ЕЛІТ-Україна»	Накладна № КІ323F014947 від 01.03.2023	3911,34	01.03.2023	3911,34	651,89	651,89	-
ТОВ «ТОРГОВО-ПРОМИСЛОВА КОМПАНІЯ «ОМЕГА-АВТОПОСТАВКА»	Накладна № ХВ-0662848 від 31.03.2023	2764,44	31.03.2023	2764,44	460,74	460,74	-
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
<b>ВСЬОГО</b>		<b>619645,64</b>		<b>659372,73</b>	<b>63656,35</b>	<b>63656,35</b>	

Практикуючий фахівець перевіряє правильність формування податкового кредиту за наявністю податкових накладних від постачальників, які своєчасно зареєстровані у Єдиному електронному реєстрі податкових накладних. Для цього практикуючий фахівець дані Єдиного електронного реєстру податкових накладних, а саме отриманих податкових накладних, порівнює з даними первинних документів та виписками банків по розрахункових рахунках (додаток М). Робочий документ практикуючого фахівця підтвердження своєчасності реєстрації податкових накладних при формування податкового кредиту з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур представлено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Робочий документ практикуючого фахівця підтвердження правильності формування податкового кредиту з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур**

Найменування постачальників	Податковий номер постачальника	Порядковий номер ПН	Дата ПН	Дата Реєстрації	Статус ПН	Обсяг придбання	Податковий кредит
ТОВ «ТОРГОВО-ПРОМИСЛОВА КОМПАНІЯ «ОМЕГА-АВТОПОСТАВКА»	330108220234	81954	31.03.2023	17.04.2023	Зареєстровано	2764,44	460,74
ТОВ «КОМПАНІЯ ТЕХНОПАРТС»	394899223010	1071	28.03.2023	13.04.2023	Зареєстровано	400	66,67
ФОП РЕЗНІКОВ АНДРІЙ ВІКТОРОВИЧ	3226107198	18	29.03.2023	11.04.2023	Зареєстровано	2224,5	370,75
ТОВ «СІТІ ФРАНС СЕРВІС»	375534826535	20	30.03.2023	11.04.2023	Зареєстровано	432	72
ТОВ «СІТІ ФРАНС СЕРВІС»	375534826535	21	30.03.2023	11.04.2023	Зареєстровано	2494,2	415,7
ПРАТ «ЧЕРКАСЬКИЙ ХЛБКОМБІНАТ»	55189423013	34	31.03.2023	10.04.2023	Зареєстровано	2580	430
ПП «СФЕРА-ДИЗЕЛЬ-С»	392016723016	30	17.03.2023	06.04.2023	Зареєстровано	25410	4235
ТОВ «ВОГ РЕСУРС»	432584803184	37296	30.03.2023	06.04.2023	Зареєстровано	60000	3925,23
ТОВ «ВОГ РЕСУРС»	432584803184	37295	24.03.2023	05.04.2023	Зареєстровано	60000	3925,23
ТОВ «ВОГ РЕСУРС»	432584803184	37294	23.03.2023	05.04.2023	Зареєстровано	30000	1962,62
ТОВ «МОБІ ДІ-К»	323838826573	35	30.03.2023	31.03.2023	Зареєстровано	2201,88	366,98
Кіровоградська обласна спілка споживчих товариств	17554011234	22	30.03.2023	31.03.2023	Зареєстровано	3387,1	564,52
ТОВ «МОБІ ДІ-К»	323838826573	34	30.03.2023	30.03.2023	Зареєстровано	12760,02	2126,67
ФОП РЕЗНІКОВ АНДРІЙ ВІКТОРОВИЧ	3226107198	16	22.03.2023	30.03.2023	Зареєстровано	6025,2	1004,2
ТОВ «INTER CARS UKRAINE», Кіровоградська філія ТОВ «INTER CARS UKRAINE»	308656322259	649864//15	24.03.2023	30.03.2023	Зареєстровано	1098,26	183,04
ФОП РЕЗНІКОВ АНДРІЙ ВІКТОРОВИЧ	3226107198	8	02.03.2023	29.03.2023	Зареєстровано	11472,9	1912,15
ТОВ «КОМПАНІЯ ТЕХНОПАРТС»	394899223010	27	01.03.2023	28.03.2023	Зареєстровано	16314,39	2719,06
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
<b>РАЗОМ</b>						<b>659372,73</b>	<b>63656,35</b>

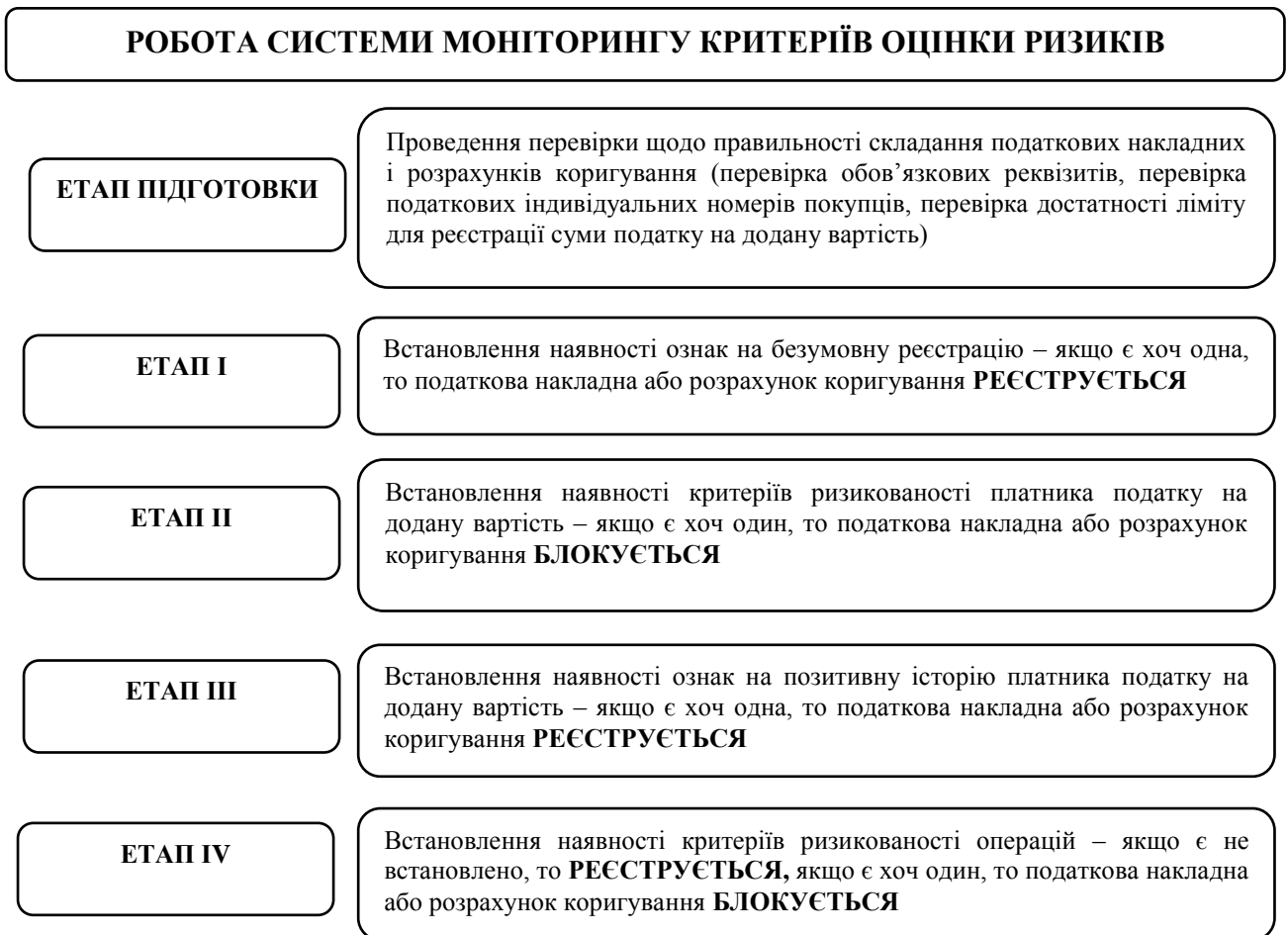
Практикуючий фахівець відслідкував строки реєстрації податкових накладних від постачальників при формуванні податкового кредиту з податку на додану вартість та встановив, що ПП «ФАВОР» до складу податкового кредиту включало суму податку на додану вартість тільки на підставі податкових накладних, що зареєстровано у Єдиному реєстрі податкових накладних, та відповідають обсягам придбання у постачальників відповідно підтверджуючих первинних документів з урахування дат першої події. Досліджуване підприємство не має ризику нарахування штрафних санкцій за неправомірне формування податкового кредиту з податку на додану вартість з податку на додану вартість.

Під час виконання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість практикуючий фахівець аналізує критерії ризикованості здійснених операцій, що впливають на стан зупинення реєстрації податкових накладних на досліджуваному підприємстві. Практикуючий фахівець встановив, що протягом трьох місяців 2022 р., а саме, липень, серпень і вересень, податкові накладні досліджуваного підприємства блокувалися під час реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Треба зазначити, що відповідно до діючого законодавства, існує автоматизована система моніторингу критерії оцінки ризику податкових накладних і розрахунків коригування, яких платник податку на додану вартість відправляє на реєстрацію у Єдиному реєстрі податкових накладних. Ця система була створена з метою боротьби зі реєстрацією податкових накладних платників ПДВ, які є сумлінні.

Процес блокування податкових накладних проводиться під час моніторингу відповідно до порядку, який встановлено Постановою Кабінету Міністрів України № 1165 від 01.12.2019 р. «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних».

Автоматизована система моніторингу податкових накладних включає наступні етапи перевірки податкових накладних, що схематично представлено на рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Етапи перевірки податкових накладних у системі моніторингу критеріїв оцінки ризиків**

Під час моніторингу податкова накладна аналізується на відповідність та невідповідність певним критеріям. Наприклад, оцінюється наявність підстав щодо безумовної реєстрації податкових накладних, проводиться перевірка господарських операцій на критерій ризикованості, перевіряється наявність у платника податку на додану вартість матеріальних, трудових ресурсів, що підтверджують можливість займатися відповідним видом господарської діяльності, обов'язково проводиться аналіз позитивної податкової історії платника податку на додану вартість тощо.

Блокування податкових накладних відбувається у тому випадку, коли податковий орган вважає, що господарська операція має ознаки ризикованості. Практикуючий фахівець встановив, що основною причиною блокування податкових накладних на досліджуваному підприємстві є те, що вхідна номенклатура придбаних товарів (робіт, послуг) не відповідає вихідній номенклатурі. Тобто для надання транспортних послуг досліджуване підприємство придбаває паливо, запасні частини для вантажних автомобілів, отримує роботи, що пов'язані з технічним обслуговуванням та ремонтом транспортних засобів, які мають коди УКТ ЗЕД/ ДКПП, що відрізняється від коду ДКПП – транспортні послуги 49.41.

Відповідно до вимог діючого законодавства реєстрація податкової накладної проводиться у тому випадку, якщо існує одна умова безумовної реєстрації. Перелік умов безумовної реєстрації податкових накладних наведено на рис. 2.2.

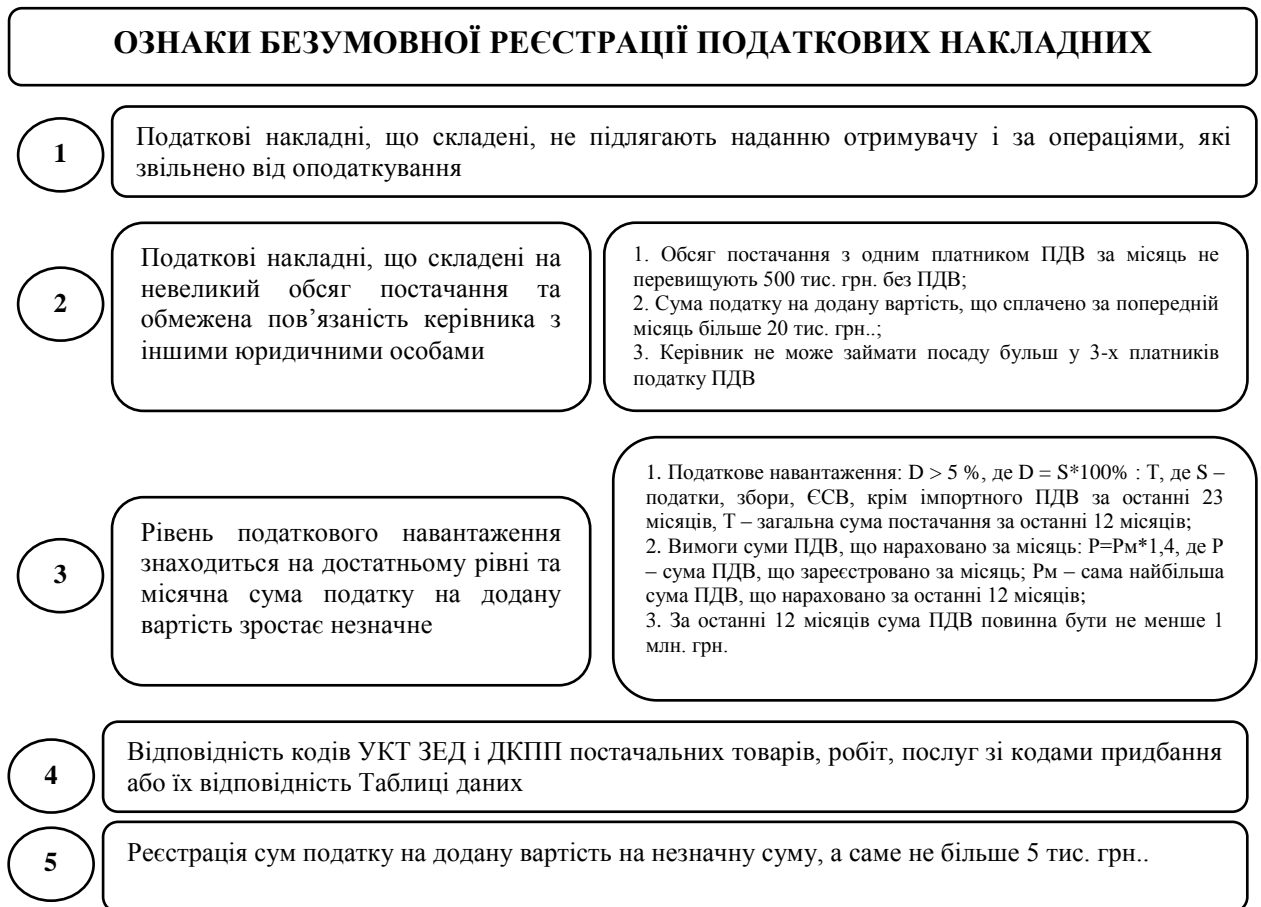


Рис. 2.2. Перелік ознак безумовної реєстрації податкових накладних [61]

Податкові накладні та розрахунки коригування блокуються у випадку, коли виконуються відразу дві умови:

- перша умова, це коли відсутня відповідність безумовної реєстрації.
- друга умова, це коли існує критерій ризикованості самого платника податку на додану вартість або ризикованість самої господарської операції.

Основними негативними наслідками блокування податкових накладних або розрахунків коригування у постачальників і у покупців є:

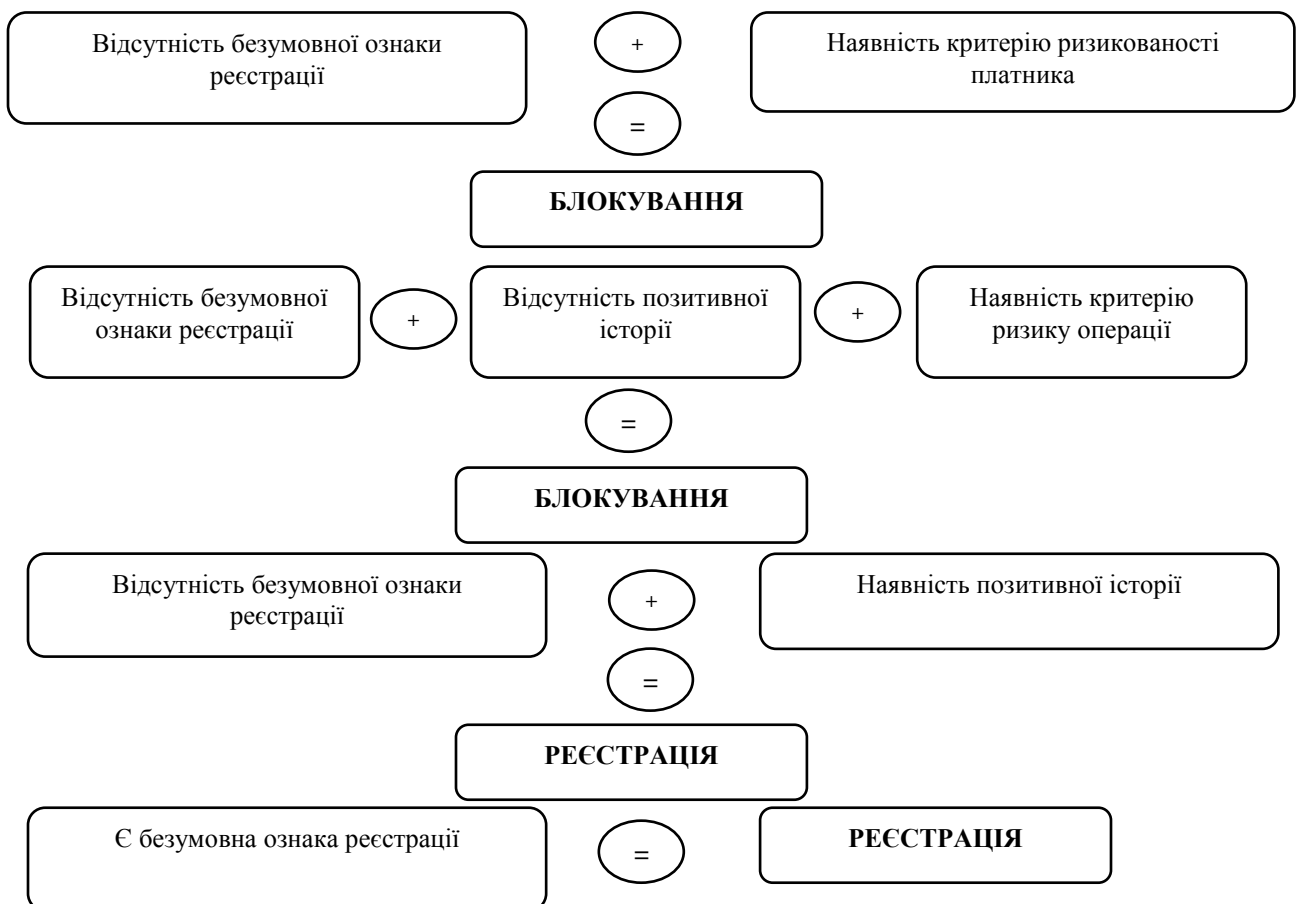
По-перше, у покупців платників податку на додану вартість не виникає право на податковий кредит, тому що податкова накладна, яка заблокована і незареєстрована у Єдиному реєстрі податкових накладних відповідно до вимог ПКУ не включається до складу податкового кредиту. Тобто у покупця платника податку на додану вартість відбувається у даному випадку перевищення податкових зобов'язань, яке буде сплачено до бюджету. Постачальник суму ПДВ за податковими накладними, що заблоковано, обов'язково включає до складу податкових зобов'язань з ПДВ, що приводить до зменшення свого ліміту на реєстрацію податку на додану вартість.

По-друге, з постачальниками - платниками податку на додану вартість у яких блокуються податкові накладні як правило співробітництво припиняється, тому що сам покупець може отримати статус ризикованості, тобто виникають репутаційні втрати.

Правила моніторингу податкових накладних і розрахунків коригування узагальнено представлено на рис. 2.3. Ризикованість платника податку на додану вартість виникає у наступних випадках, коди платник податку на додану вартість:

- «зареєстрований на недійсні або підроблені документи» [61];
- «оформлений на підставну, померлу або неіснуючу особу» [61];
- «зареєстрований особами, які не мали наміру здійснювати фінансово-господарську діяльність (якщо вони заявили про це у ДПС)» [61];

- «зареєстрований без відома та згоди його засновників» [61];
- «є юрособою, не маючи відкритих рахунків у банківських установах, крім рахунків у Казначействі (виняток – бюджетні установи)» [61];
- «не подав до ДПС **фінансову звітність** за останній звітний період, або податкову декларацію з ПДВ за останні 2 періоди» [61];
- «**інша наявна у ДПС податкова інформація**, яка свідчить про ризиковість здійснення операції, наприклад з результатів перевірок інших платників податків («компрогат» від ДПС)» [61].



**Рис. 2.3. Узагальнення правил моніторингу податкових накладних і розрахунків коригування**

На практиці одна із самих поширених причин блокування є включення платника податку на додану вартість у список ризикових підприємств.

Державна податкова служба обов'язково надсилає рішення щодо визнання платника ПДВ ризиковим, в якому зазначається наступна інформація:

- «критеріїв, на підставі яких було прийнято таке рішення» [61];
- «типу операції та періоду її проведення» [61];
- «коду УКТ ЗЕД/ДКПП» [61];
- «податкового номера платника ПДВ, який був включений до списку ризикових операцій» [61].

Якщо існує позитивна історія платника податку на додану вартість, їх податкові накладні реєструються також і у тому випадку, коли операції є ризиковані.

До вимог позитивної історії платника податку на додану вартість включаються наступні критерії:

- «Відсутність покупців із значними обсягами закупівель (понад 100 тис. грн на місяць). Загальний обсяг постачань/реалізації у ПН/РК повинен не перевищувати 1 млн грн на місяць» [61].
- «Торгівля однаковими товарами чи послугами протягом 4-х місяців з останніх 6 місяців, використовуючи товарні коди УКТ ЗЕД (або ДКПП)» [61].
- «Володіння значними матеріальними ресурсами, виявлене через залишкову вартість основних засобів більше 5 млн грн, що відображена у фінансовій звітності» [61].
- «Володіння значними земельними ресурсами, які включають площу власних (орендованих) земельних ділянок більше 200 га або орендованих ділянок комунальної та/або державної власності не менше 0,5 га (станом на 01.01.2023)» [61].
- «Сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), що перевищує в розрахунку на одного працюючого ЄСВ в 2 рази мінімальної зарплати протягом останніх 12 місяців» [61].

➤ «Загальна сума ЄСВ, податків та зборів перевищує 10 млн. грн.. у попередньому звітному році, враховуючи відокремлені підрозділи» [61].

➤ «Платник ПДВ, який належить до єдинників сільськогосподарської 4 групи, за умови сплати єдиного податку в повному обсязі та вчасно (з 11.01.2023)» [61].

У випадку відсутності позитивної історії, податкова накладна переходить на останній етап перевірки.

До критерії ризикованості здійснених операцій включаються наступні:

➤ «Невідповідність у 1.5 рази та більше обсягу постачання товару (послуги) над обсягом придбання (ввезення) товару (послуги)» [61].

➤ «Відсутність ліцензії на підакцизний товар, який зазначений у податковій накладній та підлягає реєстрації» [61].

➤ «Відсутність актуального запису в Реєстрі платників акцизного податку для суб'єкта господарювання, що реалізує пальне» [61].

➤ «Зупинення реєстрації розрахункового документа на зміну номенклатури товару» [61].

➤ «Складання розрахункового документа на зменшення податкових зобов'язань на суму, що перевищує «віртуальний залишок товарів/послуг» – різниця між обсягами придбання та постачання товарів/послуг, тобто віртуальний залишок в СМКОР. З 11.01.2023 у розрахунку віртуального залишку товарів/послуг не враховуватиметься обсяг придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та оподатковуються за ставкою ПДВ 0%. Також, якщо є товари/послуги, що були вказані в зменшуючому розрахунковому документі, які постачаються на **постійній основі**, застосовується **оновлена формула** з коефіцієнтом щодо обсягу постачання **«1/1.5»** (приблизно 0,67). Формула тоді виглядає як: *залишок = обсяг придбання – обсяг постачання × 1/1.5* [61].

➤ «Складання розрахункового документа до податкової накладної, яка була зареєстрована як неплатник ПДВ, і реєстрація цього розрахункового документа у строк більше 30 днів з дня реєстрації податкової накладної. Виняток – розрахунковий документ до податкової накладної на постачання електроенергії, теплової енергії та природного газу» [61].

Досліджуване підприємство після блокування податкових накладних готувало і подавало Повідомлення на розблокування податкової накладної. Практикуючий фахівець встановив, що всі податкові накладні, що були заблоковані на досліджуваному підприємстві, були розблоковані після подання вищезазначеного повідомлення.

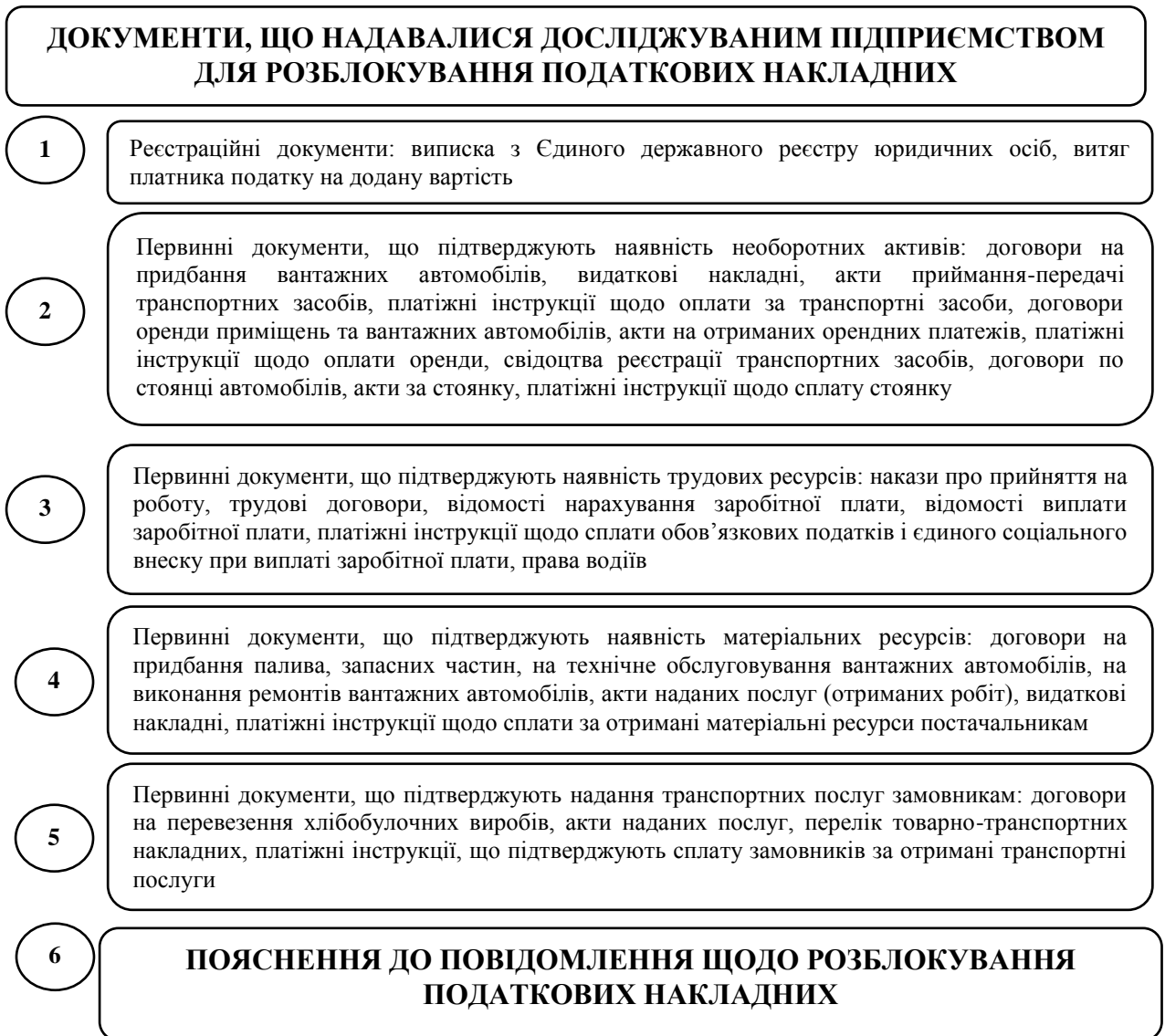
До Повідомлення обов'язково досліджуване підприємство надавало пояснення та первинні документи потрібно надати письмові пояснення. До таких документів, досліджуване підприємство включало за переліком, що представлено на рис. 2.4.

У поясненні досліджуване підприємство дуже ретельно описує наявність технічних ресурсів, трудових ресурсів, матеріальних ресурсів, що підтверджують можливість надавати транспортні послуги іншим замовникам, розкриває сутність господарських операцій. Пояснення досліджуваного підприємства можна умовно поділити на три частини: перша – це загальна інформація про ПП «ФАВОР», друга частина включає повне описання технічних ресурсів, трудових ресурсів і матеріальних ресурсів; третя частина включає в себе детальний опис господарської операції, тобто надання транспортних послуг замовнику з урахуванням позитивної історії платника податку та проханням зареєструвати податкову накладну.

Практикуючий фахівець під час аналізу критерії ризику блокування податкових накладних у подальшому рекомендує досліджуваному підприємству наступні способи уникнення блокування податкових накладних.

З метою уникнення зупинення реєстрації податкових накладних практикуючих фахівець рекомендує подати Таблицю даних платника

податку. У даній таблиці досліджуване підприємство повинно вказати коди УКТЗЕД товарів або ДКПП послуг, які платник податку придбаває у постачальників і код ДКПП транспортних послуг. У разі прийняття Комісією податкового органу рішення про її врахування, реєстрація податкових накладних у подальшому будуть не блокуватися.



**Рис. 2.4. Перелік документів, що надаються досліджуваним підприємством до податкового органу для розблокування податкових накладних**

Крім того, практикуючий фахівець рекомендує додатково прийняти рішення щодо зменшення ризику зупинення шляхом формування позитивної історії як платника податку. По-перше, контролювати кількість працівників і

розмір їх заробітної плати, яка повинна бути більше мінімальної заробітної плати, постійно слідкувати за наявністю матеріально-технічної бази для виконання транспортних послуг. По-друге, контролювати постачальників – платників податку на додану вартість на критерій ризикованості, а саме, вивчати судові рішення за такими постачальниками у Єдиному реєстрі судових рішень, вимагати у постачальників інформацію щодо статусу їх ризикованості за кодами, що присвоюються державною податковою службою у електронному кабінеті платника податку – постачальника.

### **2.3. Узагальнення результатів виконання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість ПП «ФАВОР»**

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.

**ЗВІТ ПРО УЗГОДЖЕНІ ПРОЦЕДУРИ** щодо оцінки стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість ПП «ФАВОР»

Директору ПП «ФАВОР»

#### **Ціль цього звіту про узгоджені процедури**

Наш звіт призначений виключно для надання допомоги ПП «ФАВОР» 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**

ПП «ФАВОР» визнав, що узгоджені процедури підходять для цілей завдання.

ПП «ФАВОР», 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 ПП «ФАВОР», і представлення результатів, які є фактичними результатами виконаних узгоджених процедур. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності узгоджених процедур» [34].

«Це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням з надання впевненості. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості» [34].

«Якби ми виконали додаткові процедури, наша увага могла бути повернута до інших питань, про які було б повідомлено» [34].

### **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» [34].

«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» [34].

### **Процедури та висновки**

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

<b>№</b>	<b>Процедури</b>	<b>Висновки</b>
1	Отримати від керівництва всі первинні документи за період з 01 січня 2022 р. по 31 грудня 2023 р., що підтверджуються операції щодо продажу послуг та придбання товарів (робіт, послуг) за всіма контрагентами	Ми отримали від керівництва список всіх контрактів постачальників та покупців, які були підписані в період з 01 січня 2022 р. по 31 грудня 2023 р. Ми знайшли всіх контрагентів, які були включені до списку
2	У випадку з кожним ідентифікованим контрагентом, зазначеним в списку, потрібно порівняти дати оплати та дати фактичного	Ми перевірили дати оплати і дати фактичного здійснення господарських операцій на підставі виписок банку з розрахункових рахунків та

№	Процедури	Висновки
	здійснення господарських операцій з метою оцінки правильності формування податкових зобов'язань та податкового кредиту	первинних документів. Ми виявили, що за всіма господарськими операціями встановлена правильність формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість
3	Визначити стан розрахунків з податку на додану вартість за кожним місцем, щоб оцінити стан розрахунків з бюджетом податку на додану вартість	Ми перевірили загальну суму податкових зобов'язань і податкового кредиту, що сформовано за кожним місяцем у податкових декларацій з податку на додану вартість. Ми виявили, що за даними податкових декларацій з податку на додану вартість встановлена правильність нарахування зобов'язань до сплати до бюджету податку на додану вартість
4	Проаналізувати критерії ризикованості здійснених операцій, що впливають на стан зупинення реєстрації податкових накладних, що приводять до суттєвого впливу на стан розрахунків з бюджетом податку на додану вартість	Ми проаналізували критерії ризикованості господарських операцій, які впливають на рівень проходження перевірки у системі моніторингу критеріїв оцінки ризиків під час реєстрації податкових накладних. Ми надали рекомендації, які у подальшому зменшують ризики блокування податкових накладних, шляхом подання Таблиці платників податків, формування позитивної історії платника податку, проведення аналізу рівня ризикованості контрагентів – постачальників до початку проведення господарських операцій

[Підпис практикуючого фахівця]

[Дата звіту практикуючого фахівця]

[Адреса практикуючого фахівця]

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Основним видом діяльності досліджуваного підприємства є вантажні перевезення хліба та хлібобулочних виробів. У межах виконання завдання з проведення узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість практикуючий фахівець з початку узгодив із замовником всі процедури, а саме: отримання від керівництва всіх первинних документів методи визначення доданої вартості за всіма контрагентами з продажу та постачання; порівняння дат оплати з датами фактичного здійснення господарських операцій; проведення аналізу критеріїв ризикованості здійснених операцій, які впливають на стан зупинення реєстрації податкових накладних.

Практикуючий фахівець встановив перелік покупців за розрахунками з якими досліджуване підприємство нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість при наданні транспортних послуг, порівняв дати оформлення актів надання транспортних послуг з датами отримання оплати від замовників за виписками з розрахункового рахунку банку, перевірів своєчасність їх реєстрації у Єдиному електронному реєстрі податкових накладних. Практикуючий фахівець встановив перелік постачальників платників податку на додану вартість, порівняв дати, що зазначено у первинних документах з датами перерахування оплати постачальникам за придбані товари (роботи, послуги). За результатами виконання узгоджених процедур встановлено відповідність формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість за всіма господарськими операціями на досліджуваному підприємстві вимогам чинного законодавства.

Під час виконання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість практикуючий фахівець проаналізував критерії ризикованості здійснених операцій, що вплинули на стан зупинення реєстрації податкових накладних на досліджуваному підприємстві. Було встановлено, що протягом трьох місяців 2022 р., податкові накладні досліджуваного підприємства блокувалися під час реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних. Практикуючий фахівець надав наступні рекомендації з метою подальшого уникнення блокування податкових накладних:

По-перше, було рекомендовано подати «Таблицю даних платника податку». У даній таблиці досліджуване підприємство повинно вказати коди УКТЗЕД товарів або ДКПП послуг, які платник податку придбаває у постачальників і код ДКПП транспортних послуг. У разі прийняття Комісією податкового органу рішення про її врахування, реєстрація податкових накладних у подальшому не буде блокуватися.

По-друге, додатково прийняти рішення щодо зменшення ризику зупинення реєстрації шляхом формування позитивної історії як платника податку, а саме: контролювати кількість працівників і розмір їх заробітної плати, яка повинна бути більше мінімальної, постійно відстежувати наявність матеріально-технічної бази для виконання транспортних послуг, контролювати постачальників – платників податку на додану вартість на критерій ризикованості, а саме, вивчати судові рішення за такими постачальниками у Єдиному реєстрі судових рішень, вимагати у постачальників інформацію щодо статусу їх ризикованості за кодами, що присвоюються державною податковою службою у електронному кабінеті платника податку – постачальника.

## РОЗДІЛ 3

### КОНЦЕПЦІЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТОСРЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПЕРЕВІРКИ ЯКОСТІ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ

#### **3.1. Алгоритм побудови системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності**

Якість аудиторських послуг визначається відповідністю наданих послуг очікуванням споживачів або встановленим стандартам. Основним критерієм оцінки якості таких послуг для клієнта є ступінь задоволення його потреб, тобто відповідність отриманого результату очікуваному.

Ефективне забезпечення якості аудиторських послуг є актуальною проблемою для аудиторських фірм. Ключову роль у процесі управління оцінкою та контролем якості відіграє не лише виявлення відхилень від стандартів чи очікувань клієнтів, але й визначення внутрішніх причин, що спричинили такі відхилення. Важливим завданням є формування стратегій підвищення якості послуг до необхідного рівня та постійний контроль їх підтримання на визначеному рівні.

Аудиторська послуга вважається якісною, якщо вона відповідає професійним стандартам, законодавчим і нормативним вимогам, що регулюють аудиторську діяльність, і задовольняє потреби користувачів. Обов'язком аудиторської фірми є створення, впровадження, обслуговування і забезпечення ефективного функціонування системи контролю якості аудиторських послуг. Ця система повинна бути спрямована на забезпечення достатньої впевненості у тому, що персонал фірми дотримується професійних стандартів, правил і вимог законодавства.

«Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості, система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів: відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі; етичні

вимоги; прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань; людські ресурси; виконання завдання; моніторинг» [36].

«Усі зазначені елементи контролю якості взаємозалежні. Відносно кожного з наведених елементів мають бути встановлені політика та процедури контролю якості, виражені в формі відповідного документу з дотриманням вимог до аудиторської документації у вигляді: положення з контролю якості; посібника з контролю якості; збірки внутрішніх стандартів та окремих положень суб'єкта аудиторської діяльності» [36].

«Система контролю якості аудиторських послуг повинна містити інструменти вирішення конкретних практичних питань, що мають важливе значення для безперервного вдосконалення професійних стандартів та виконання законодавчих і нормативних вимог. Для цього в аудиторській фірмі: здійснюється розподіл обов'язків між персоналом у такий спосіб, щоб комерційні аспекти не превалювали над забезпеченням якості аудиторських послуг, які надаються; застосовується система стимулювання, яка заохочує персонал забезпечувати якість аудиторських послуг; виділяються необхідні для впровадження й підтримки системи контролю якості ресурси» [36].

Аудиторська фірма зобов'язана ретельно документувати виконання принципів роботи та процедури системи контролю якості. Документація, пов'язана з контролем якості, є внутрішньою власністю аудиторської фірми і повинна зберігатися протягом достатнього часу для забезпечення виконання необхідних процедур динамічного внутрішнього контролю, зовнішнього огляду та контролю якості. Ще одним важливим аспектом організації ефективного контролю якості аудиторських послуг є проведення періодичних заходів з оцінки якості надання послуг у самій фірмі та її структурних підрозділах, філіях і дочірніх компаніях, якщо такі наявні. Метою цих програм оцінки на рівні окремих аудиторських фірм є забезпечення достатньої впевненості у тому, що політика і процедури системи контролю якості є актуальними, адекватними і ефективними.

Для досягнення цієї мети кожна аудиторська фірма реалізує свої внутрішньо затвержені оціночні процедури, які можуть значно відрізнятися в практичній реалізації через різноманітність розмірів, характеру та асортименту послуг аудиторської практики, внутрішні процедури фірми та її управлінську практику.

«В цілому ж загальним для будь-якої системи оцінки якості аудиторських послуг є те, що дана система повинна забезпечувати впевненість в тому, що значні та довгострокові порушення політики і стандартів якості послуг будуть виявлені. Особливо важлива підтримка цього процесу з боку партнерів та менеджерів аудиторських фірм» [36].

«Практика та застосуванні в аудиторській фірмі процедури оцінки якості аудиторських послуг повинні забезпечувати об'єктивну оцінку за наступними компонентами: дотримання професійних стандартів, відповідність вимогам нормативно-правових актів, адекватність доповіді про виконання замовлення з надання аудиторських послуг меті та змісту надання послуг з урахуванням умов та особливостей замовника; застосування правил правила і процедур контролю якості послуг суб'єктами аудиторської діяльності» [36].

«Мінімальні обов'язкові вимоги, що висуваються до внутрішніх стандартів якості надання послуг в аудиторській фірмі, можна розділити на наступні основні групи: вимоги до призначення та підготовки внутрішніх стандартів; вимоги до форми та змісту внутрішніх стандартів; вимоги до порядку підготовки внутрішніх стандартів; вимоги до порядку організації внутрішньофірмового контролю за виконанням вимог внутрішніх стандартів якості аудиторських послуг» [36].

«На практиці технологічний цикл проведення контролю якості аудиторських послуг на основі оцінки передбачає здійснення: перевірка відповідності, що включає перевірку відповідності розроблених і прийнятих внутрішніх стандартів якості послуг суб'єктами аудиторської діяльності положенням діючих національних та міжнародних стандартів аудиторської

діяльності, а також вимогам діючого законодавства; безпосередньо перевірки якості аудиторських послуг, що передбачає перевірку факту та міри виконання розроблених та застосовуваних у суб'єкта аудиторської діяльності стандартів» [36].

Оцінка якості аудиторських послуг як складова системи контролю якості конкретної аудиторської фірми може здійснюватись безперервно або періодично. У випадку малих аудиторських фірм цю оцінку може виконувати той самий персонал, який розробив і впровадив політику та процедури контролю якості на фірмі. Ці особи мають глибоке розуміння вимог щодо якості послуг, що спрощує визначення напрямків для поліпшення діяльності фірми і підвищення якості її послуг.

Організаційний аспект впровадження та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг передбачає призначення відповідальної особи або створення спеціального підрозділу контролю якості, в залежності від можливостей організації. Також можливі варіанти, як доручення організації та здійснення контролю якості одному з аудиторів у додаток до його основних обов'язків, призначення кваліфікованої зовнішньої особи для контролю якості або укладення угоди з незалежним консультантом. Це дозволяє забезпечити ефективне функціонування системи контролю якості і відповідність вимогам професійних стандартів та законодавчих вимог.

Отже, якщо суб'єкт аудиторської діяльності не має власних ресурсів для проведення оцінки якості своїх послуг, він може звертатися до зовнішніх професіоналів або користуватися системою оцінки, яка діє в рамках професійних аудиторських організацій або спілок, до яких він належить.

«Планування організації процесу оцінки якості аудиторських послуг, як правило, здійснюється з урахуванням таких чинників, як: розмір аудиторської фірми, яка виступає об'єктом оцінки; різноманітність і складність аудиторської практики даної аудиторської фірми; ризики, пов'язані з клієнтською базою та наданням конкретних видів аудиторських

послуг даною аудиторською фірмою; кількість структурних підрозділів об'єкту оцінки та їх географічне розміщення; огляд функціонування і дотримання правил окремо в кожному відокремленому офісі аудиторської фірми (якщо такі є); результати попередніх перевірок, внутрішнього та зовнішнього контролю, що здійснювались за ініціативи аудиторської фірми або контролюючих органів; ступінь повноважень, наданих структурним підрозділам оцінюваної аудиторської фірми» [36].

«Документація перевірок може включати в себе: оцінку дотримання професійних стандартів, правил і вимог законодавства; результати оцінки елементів системи контролю якості; оцінку того, чи правильно застосовуються на фірмі принципи і процедури контролю якості; виявлення всіх недоліків щодо якості аудиторських послуг, їх наслідків; формулювання рішення про необхідність подальших дій, поряд з їх обґрунтуванням та докладним описом» [26].

«За результатами перевірки якості оформлення робочої документації та організації системи контролю якості аудиторської фірми можуть бути виявлені недоліки різного рівня суттєвості: від формальних до фундаментальних. Прикладами фундаментальних недоліків системи контролю якості можна назвати: відсутність незалежної особи, яка б здійснювала моніторинг якості робочих документів аудитора; виконання аудиту підприємств, щодо яких недотримується принцип незалежності через відносини власності, управління чи фінансової залежності однієї зі сторін, а також через надання клієнту послуг, пов'язаних зі складанням його фінансової звітності; видача аудиторського звіту із висловленням думки незалежного аудитора без отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів» [26].

«Менш значущими недоліками є ті, виправлення яких потребує менше часу та зусиль, зокрема: відсутність індексації та перехресних посилань на окремих робочих документах; недостатній опис бізнесу клієнта та формальний аналіз результатів його діяльності на етапі планування;

нечіткий зв'язок між виявленими на етапі планування ризиками та наступними аудиторськими процедурами; технічні помилки при проведенні вибірок на перевірку фінансово-господарської документації, чи на підтвердження сальдо по рахункам активів і зобов'язань та інші» [26].

Переліки, наведені вище, не є вичерпними, і в різних ситуаціях, залежно від професійного судження ревізора та рівня підготовки уповноважених осіб аудиторської фірми, навіть незначні на перший погляд порушення можуть мати значні негативні наслідки для аудиторської фірми. З іншого боку, дотримання адекватного професійного обґрунтування у конкретних випадках може врятувати компанію від негативних наслідків у зв'язку з формулюванням аудиторського висновку.

Розробка системи контролю якості аудиторських послуг повинна базуватися на вивченні міжнародного досвіду щодо вибору методологій забезпечення якості аудиту, процедур та реальної практики в сфері виконання міжнародних та національних стандартів, правил професійної поведінки та етичних норм. Провідні мережі аудиторсько-консалтингових фірм, що мають світовий розмах, широко застосовують оцінку якості аудиторських послуг, як важливий елемент системи контролю якості та фактор підтримання та підвищення професійної репутації як лідера у галузі аудиту і консалтингу.

Деякі з цих мереж успішно взаємодіють з вітчизняними аудиторами та представлені в Україні, що сприяє поширенню практик оцінки якості та методичних підходів до оцінки якості аудиторських послуг в нашій країні. Система контролю якості у великих аудиторських компаніях централізовано регламентується завдяки роботі науково-практичних центрів в Європі та Америці.

Мережеві компанії розробляють власні аудиторські програми та корпоративні керівництва щодо оформлення робочої документації та впровадження внутрішнього контролю за якістю надання послуг на різних континентах. Їх досвід є візитною карткою для інших компаній, які прагнуть

досягти аналогічних стандартів якості. Членство в Forum of Firms є одним з важливих індикаторів відповідності послуг компаній-членів HLB International високим стандартам якості. Це підтверджує відповідність їх аудиторських практик міжнародним стандартам.

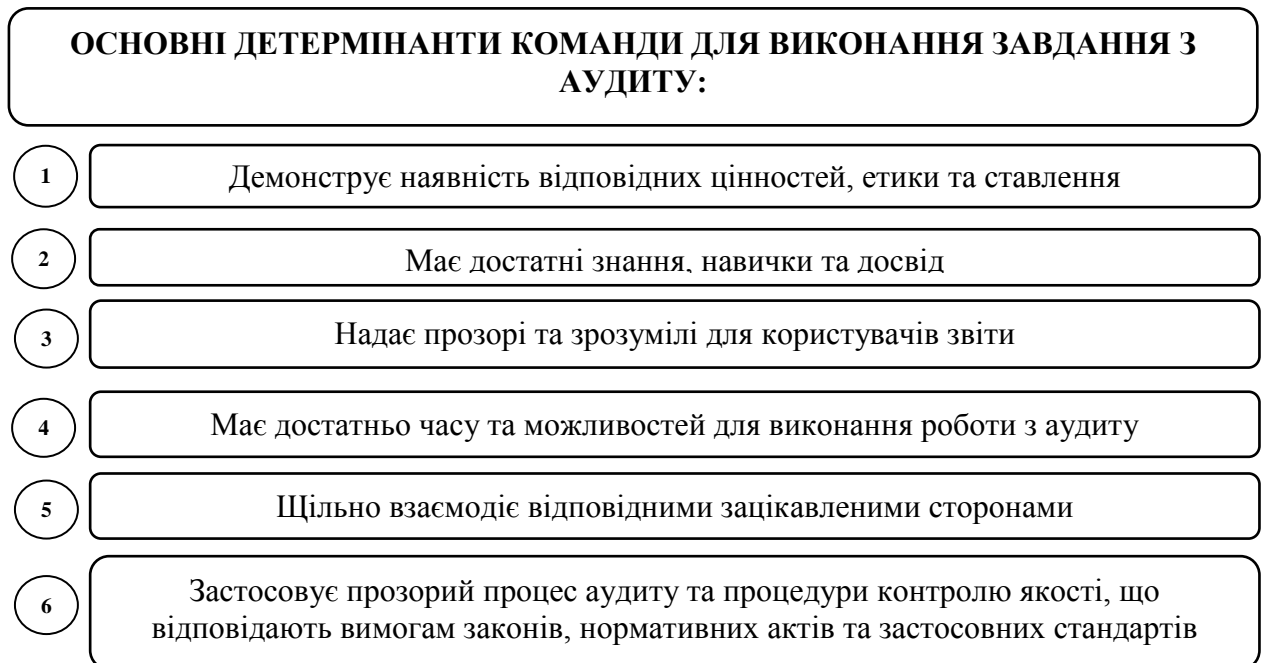
Також важливим є членство в Американській торговельній палаті (ACC) та Київській торговопромисловій палаті, що забезпечує компаніям ділові зв'язки та комунікації, доступ до актуальної інформації і обмін досвідом зі світовою бізнес-спільнотою. Система контролю якості аудиторських послуг спрямована на забезпечення високих стандартів у роботі аудиторів. Головна відповідальність за розробку, впровадження та моніторинг такої системи лежить на керівництві аудиторської фірми, проте всі члени організації зобов'язані дотримуватися її принципів управління якістю.

Одним із ключових елементів контролю якості аудиторських послуг є оцінка відповідності рівня якості послуг суб'єкта аудиторської діяльності міжнародним та професійним стандартам. Суб'єкт аудиторської фірми повинен розробити та реалізувати політику та процедури контролю якості на основі ефективної системи оцінки, що дозволяє компенсувати виявлені слабкі місця. Необхідно усувати передусім недоліки, що вказують на структурні проблеми в забезпеченні якості послуг або недотримання професійних обов'язків. Ці заходи сприяють зміцненню професійної етики та підтримці високих стандартів у сфері аудиту та консалтингу, що є важливим для підтримання довіри клієнтів і забезпечення успішного функціонування аудиторських фірм.

На підставі концептуальної основи якості аудиту (далі – Концепція), розробленої Радо, якість аудиту розглядається як складний та динамічний процес у межах більш загальної системи управління підприємством. Цей процес спрямований на всіх ієрархічних рівнях фірми для забезпечення високої якості аудиторських послуг та формування конкурентних переваг. Ключові елементи Концепції включають у себе засоби, методи, процедури

контролю, а також правову взаємодію між суб'єктами та об'єктами аудиту. Ці аспекти взаємодіють між собою, щоб досягти синергетичних ефектів, що сприяють зростанню якості та ефективності аудиторських процесів.

Згідно з Концепцією, основними детермінантами команди для виконання аудиту на рівні аудиторської фірми є не лише технічні аспекти, але й організаційна культура, здатність до інновацій та співпраця всіх учасників процесу. Це дозволяє не лише відповідати міжнародним стандартам, але й створювати додаткову вартість для клієнтів через вдосконалення інтервальних процесів та сприяння утвердженню професійних стандартів у галузі аудиту.



**Рис. 3.1. Основні детермінанти команди для виконання завдання з аудиту на рівні аудиторської фірми**

«Концептуальна основа якості аудиту посиляється також на Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, як на документи, що закладають важливу основу на підтримку якості аудиту» [39].

«Загальні вимоги до аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності, викладені в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та

проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (рис. 3.2).

Ці цілі фактично є підґрунтям для оцінки якості аудиту» [39].



**Рис. 3.2. Загальні цілі аудитора з огляду на МСА 200 [39]**

«Через створення в кожній аудиторській фірмі власної системи контролю якості забезпечується якість аудиторських послуг. Основні вимоги до організації системи контролю якості аудиторських послуг зведені у табл. 3.1» [36].

**Таблиця 3.1**

**Основні вимоги до системи контролю якості аудиторських послуг**

<b>Вимога</b>	<b>Пояснення</b>
«Створити в аудиторській фірмі систему контролю якості аудиторських послуг» [36]	«Ця система повинна забезпечувати достатній рівень контролю для всіх завдань з надання впевненості» [36]
«Система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів: а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на Фірмі; б) етичні вимоги; в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань; г) людські ресурси; г) виконання завдання; д) моніторинг» [36]	Політика та процедури контролю якості повинні бути встановлені та задокументовані для кожного з цих елементів. Форма та зміст документації залежать від розміру аудиторської фірми, характеру та складності аудиторської роботи.

Вимога	Пояснення
«Аудиторська фірма повинна ознайомити весь свій персонал з політикою та процедурами контролю якості, що застосовуються такою фірмою» [36]	Факт ознайомлення з політикою та процедурами повинен бути належним чином задокументований. Очікується, що співробітники розумітимуть і дотримуватимуться цих політик і процедур.
«Аудиторська фірма зобов'язана запровадити постійний процес із навчання і роз'яснення політики і процедур контролю якості та заохочувати персонал діяти відповідно до своєї політики та процедур» [36]	Політика та процедури контролю якості повинні бути розроблені таким чином, щоб сприяти розвитку культури, яка визнає та винагороджує якісну роботу. Керівник аудиторської фірми несе відповідальність за те, щоб подавати приклад персоналу щодо якості послуг, які надаються. Цей приклад, як правило, подається поведінкою керівництва аудиторської фірми та відповідними настановами для персоналу.
«Призначення особи, відповідальної за функціонування в аудиторській фірмі системи контролю якості» [36]	«Ця особа повинна мати достатній і відповідний досвід та здібності для того, щоб ідентифікувати і розуміти питання контролю якості й розробляти відповідні політики та процедури» [36]

Система контролю якості, яку має створити кожна аудиторська фірма, включає професійні стандарти, політику, спрямовану на забезпечення дотримання законодавчих і нормативних вимог, що застосовуються до аудиторської діяльності, а також процедури необхідні для впровадження та моніторингу дотримання аудиторською фірмою цих вимог.

Ефективність системи управління якістю (СУЯ) відіграє ключову роль у забезпеченні сталого виконання завдань, спрямованих на підтримку високих стандартів якості. Ця система надає суб'єктам аудиторської діяльності впевненість у досягненні поставлених цілей щодо якості аудиторських послуг. Нові та розширені вимоги, які містяться у Міжнародному стандарті управління якістю 1 (МСУЯ 1) «Управління якістю на рівні компанії (аудиторської фірми)», значно відрізняються від попередніх положень Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги».

До нововведень МСУЯ 1 належать:

а) Всеохоплюючі вимоги, що базуються на суб'єктно-орієнтованому підході. Цей підхід включає вимоги до документації, які подібні до вимог Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 230 «Аудиторська документація»;

б) Конкретні вимоги до документування визначених питань, пов'язаних з СУЯ, що забезпечують чітку фіксацію важливих аспектів;

в) Вимога щодо зберігання документації з СУЯ, яка відповідає положенням чинного МСКЯ 1.

Аудитор повинен детально документувати всі відомості, які є важливими для формування аудиторського звіту. Ця документація слугує доказом того, що аудит було проведено відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Вимоги щодо документального оформлення аудиторської перевірки включають наявність робочих документів аудитора, які є однією з найважливіших умов для проведення аудиту, що відповідає Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII та Міжнародним стандартам аудиту. Документи, створені в ході аудиторської перевірки, значно підвищують якість проведення аудиту. Вони допомагають у плануванні аудиторських процедур, надають можливість здійснювати нагляд та контроль за роботою асистентів аудитора, а також дозволяють збирати та документувати аудиторські докази, отримані в процесі перевірки. Ці документи є критично важливими для висловлення і обґрунтування аудиторської думки, що, у свою чергу, забезпечує відповідність аудиту встановленим стандартам і вимогам.

Документація аудитора включає в себе робочі документи, які створюються та зберігаються аудитором під час проведення аудиту. Ця документація регулюється Міжнародним стандартом аудиту (МСА) 230 «Аудиторська документація», а також іншими МСА. МСА 230 визначає конкретні обов'язки аудитора щодо складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності. Проте національні законодавчі або нормативні акти можуть встановлювати додаткові вимоги до документації аудитора.

Аудиторська документація має важливе значення з кількох причин:

1. Вона допомагає власникам і керівникам аудиторських фірм краще розуміти систему управління якістю (СУЯ) та свої обов'язки в її рамках. Це сприяє ефективному виконанню завдань, функцій і зобов'язань щодо СУЯ.

2. Документація дозволяє впроваджувати та застосовувати відповідні заходи, які були заплановані аудиторською фірмою. Це забезпечує виконання процесів відповідно до задуманих процедур.

3. Вона сприяє збереженню організаційних знань і є базою для прийняття рішень, пов'язаних з СУЯ. Документація фіксує обґрунтування рішень, що були прийняті в процесі аудиту.

4. Аудиторська документація є важливим інструментом для контролю за СУЯ. Вона надає керівництву необхідну інформацію для оцінки та аналізу ефективності системи управління якістю.

5. Вона забезпечує підзвітність аудиторської фірми, підтверджуючи, що фірма розробляє, впроваджує та використовує СУЯ відповідно до вимог МСУЯ 1 та чинного законодавства.

6. Документація сприяє роботі зовнішніх наглядових органів, дозволяючи їм виконувати свої зобов'язання в рамках перевірки системи управління якістю аудиторських фірм. Це є важливим елементом у забезпеченні надійності фінансової звітності.

Таким чином, належне ведення аудиторської документації є ключовим аспектом ефективного функціонування СУЯ, що забезпечує відповідність міжнародним стандартам аудиту та вимогам національного законодавства, а також сприяє підвищенню якості аудиторських послуг.

Система управління якістю (СУЯ) аудиторської фірми є динамічною і змінюється з плином часу, відповідно до зростаючих вимог і умов роботи. Документація щодо СУЯ та її розробки є важливою для фіксації стану СУЯ на певний момент часу, що може бути корисним під час розгляду питань щодо невдалого проведення аудиту. Міжнародні стандарти аудиту, особливо МСА 230 «Аудиторська документація», вимагають від аудиторів детального документування всіх етапів і процедур, виконаних під час перевірки, а також зберігання документів, що підтверджують джерела аудиторських доказів, на основі яких формується незалежна думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності. Значна увага приділяється документуванню в Законі

України №2258, особливо щодо обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, які мають суспільний інтерес. Це пов'язано з необхідністю документального підтвердження незалежності аудитора від підприємства, що перевіряється.

МСУЯ 1 не деталізує всі аспекти, які повинні бути задокументовані аудиторською фірмою, оскільки обсяг і характер документації варіюються залежно від багатьох факторів, включаючи розмір і складність фірми, а також види завдань, які вона виконує. Проте, МСУЯ 1 визначає три основні принципи для підготовки документації:

- Підтримка послідовного розуміння СУЯ персоналом, що включає розуміння їх ролей і обов'язків щодо СУЯ і виконання завдань.
- Підтримка послідовного впровадження та функціонування заходів реагування, передбачених СУЯ.
- Надання доказів розробки, впровадження та функціонування заходів реагування для підтримки оцінки СУЯ особою (особами), яка несе остаточну відповідальність і підзвітність за СУЯ.

МСУЯ 1 також вимагає, щоб суб'єкти аудиторської діяльності документували конкретні питання, включаючи:

- **Цілі** у сфері якості: Визначення цілей, які фірма прагне досягти у контексті якості.
- **Ризики** якості: Ідентифікація ризиків, які можуть вплинути на досягнення цілей у сфері якості.
- **Опис заходів** і того, як суб'єкт аудиторської діяльності усуває ризики якості: Документування процесу оцінки ризиків та заходів, вжитих для їх усунення.

Під час документування того, як заходи реагування аудиторської фірми усувають ризики якості, суб'єкти аудиторської діяльності можуть також документувати причини оцінки, присвоєної ризикам якості. Це включає розгляд впливу ризиків на досягнення однієї або декількох цілей у сфері якості.

Аудиторська документація, яка відповідає вимогам Міжнародних стандартів аудиту (МСА) 230 та інших відповідних МСА, має критичне значення для забезпечення належної основи для висновку щодо досягнення цілей якості та відповідності аудиту плануванню та виконанню відповідно до вимог МСА та відповідних законодавчих та нормативних вимог. Крім цього, аудиторська документація виконує цілий ряд додаткових функцій у сфері якості, що включають, але не обмежуються такими аспектами як:

Надання підтримки команді з метою планування та виконання аудиту;

1. Забезпечення допомоги членам команди, які відповідають за нагляд, у керуванні та виконанні нагляду за аудиторською роботою та виконанні їх обов'язків щодо огляду;

2. Забезпечення можливості команді звітувати про свою роботу;

3. Запис питань, які мають постійне значення для майбутніх аудитів;

4. Забезпечення можливості проведення оглядів та інспекцій контролю якості згідно з МСА (до дати впровадження Міжнародних стандартів з аудитування – відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості) або національних вимог, що є принаймні такими ж суворими;

5. Забезпечення можливості здійснення зовнішніх інспекцій відповідно до відповідних законодавчих, нормативних або інших вимог.

Отже, аудиторська документація є не лише інструментом внутрішнього контролю та забезпечення якості, але й важливим елементом забезпечення відповідності міжнародним стандартам і вимогам, що стосуються професійної діяльності аудиторських фірм.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту (МСА) 230, аудиторська документація охоплює записи аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів та зроблених висновків, які робить аудитор. Це також називається «робочими документами» або «робочою документацією». Документація включає всі записи, які створює аудитор у процесі планування та здійснення аудиту, включаючи документальні підтвердження від клієнта

та третіх осіб, матеріали зі співбесід, усного опитування, огляду, а також узагальнення даних аудиту та висновки щодо фінансової звітності.

Відповідно до статті 1 Закону України № 2258, робочі документи аудитора є записами та матеріалами, які зберігаються в електронній або паперовій формі і створені аудитором під час планування, підготовки та надання аудиторських послуг. Вони містять всю необхідну інформацію, яку аудитор вважає важливою для належного виконання аудиту, і розкривають використані процедури, тести, отримані дані та зроблені висновки під час проведення аудиту.

Згідно з пунктом 4 статті 24 Закону України № 2258, суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний забезпечити, щоб аудитор, який виконує завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, складав робочі документи для кожного завдання. Ці документи мають містити інформацію з оцінки незалежності в обсязі, визначеному статтею 28 цього закону, застосовані процедури, висновки та інші важливі дані. Крім того, він зобов'язаний зберігати будь-яку іншу важливу інформацію і документи, які підтверджують аудиторський звіт та дозволяють здійснювати моніторинг відповідності вимог цього закону та інших правових актів. Саме тому ведення робочої документації аудитором є не лише його обов'язком, але і важливим засобом для підтвердження аудиторської думки, особливо коли мова йде про обов'язковий аудит фінансової звітності. Обсяг такої документації визначається аудитором відповідно до конкретного завдання, що є предметом його професійного судження.

Професійне судження аудитора включає застосування його професійних компетенцій під час планування, збору та оцінки аудиторських доказів, а також обґрунтування незалежної аудиторської думки, що є основною метою будь-якого аудиту.

### **3.2. Напрями удосконалення системи управління якістю суб'єктів аудиторської діяльності**

«Міжнародний стандарт ISQM 1 «Управління якістю в аудиторській фірмі, що проводить аудит, огляд фінансової звітності, інші завдання з надання впевненості, супутні послуги» встановлює вимоги до аудиторської фірми в частині політик і процедур по виконанню аудиторських завдань та містить вісім елементів системи управління якістю, на яких має бути зосереджено увагу керівництва аудиторської фірми: 1) процес оцінки ризику в аудиторській фірмі; 2) управління та лідерство; 3) відповідні етичні вимоги; 4) прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань; 5) ресурси; 6) виконання завдань; 7) інформаційна система та інформаційна взаємодія; 8) моніторинг та усунення недоліків» [36].

Міжнародний стандарт ISQM 2 «Огляд якості завдань» встановлює строгі вимоги до осіб, які здійснюють оцінку якості завдань, а також до процесу документування цього огляду. Ці стандарти обов'язково враховують етичні вимоги та охоплюють всі аудиторські завдання без винятку: аудит, огляд фінансової звітності, інші завдання з надання впевненості, що не є аудитом, а також супутні послуги.

Оновлений МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» уточнює вимоги до процесу контролю на рівні завдання. Усі три стандарти оперують термінами «управління» та «управління якістю». З погляду аудиту, під терміном «управління» слід розуміти цілеспрямовану дію на колектив осіб (аудиторську групу) з метою виконання встановлених завдань для такої групи: якісне проведення аудиту та забезпечення об'єктивної та достовірної інформації про фінансову звітність суб'єктів господарювання для користувачів такої звітності. Чинники, які можуть негативно позначитися на досягненні поставлених цілей, включають значне зниження якості зібраних аудиторських доказів та можуть призвести до видачі аудитором неточної думки. Тому ISQM 1 вимагає від аудиторських фірм застосування

комплексного ризик-орієнтованого підходу до організації та проведення перевірок, що включає:

- встановлення цілей забезпечення якості для кожного елементу системи управління якістю,
- ідентифікацію ризиків, пов'язаних з якістю аудиторської діяльності, з подальшим розробленням каталогу ризиків,
- розроблення заходів щодо виявлення та оцінки ризиків якості та визначення процедур для їх мінімізації, встановлення строків проведення таких процедур, визначення відповідальних осіб та заходів щодо дисциплінарного провадження. Ризики якості розглядаються як небажані події, які можуть призвести до висунення неточної думки аудитором у своєму звіті.

В аудиторських фірмах відповідальність за забезпечення якості контролюється на двох рівнях. Перший рівень охоплює керівництво суб'єкта аудиторської діяльності (далі – САД), куди входять керівник або партнер, інші уповноважені особи, а також рада керуючих партнерів. Ці особи звітують перед управлінським персоналом, включаючи вищий управлінський персонал, і співробітниками фірми щорічно щодо ефективності системи управління якістю. На цьому рівні важливо декларувати та подальше перевіряти:

- а) відповідальність за дотримання етичних вимог;
- б) моніторинг системи управління якістю та процедури коригування виявлених помилок (пункт 20 ISQM 1);
- в) розподіл обов'язків, зокрема вимоги до співробітників, включаючи контролерів якості, щодо досвіду та достатнього часу для виконання завдань.

Другий рівень – це оперативний рівень проведення аудиторських перевірок, де передбачається виконання процедур оцінки якості на всіх етапах аудиту та інших аудиторських завдань. Особи, відповідальні за функціонування системи управління якістю, повинні мати відповідні компетенції та розуміти рівень своєї відповідальності. На основі аналізу

завдань, які виконує аудиторська фірма, слід впроваджувати принцип масштабування. У випадку, якщо САД є мережевою фірмою або виконує аудити фінансової звітності підприємств суспільного інтересу, процедури оцінки ризиків якості та контрольні заходи повинні бути деталізовані й жорсткими (пункт 11 ISQM 1). Навпаки, якщо аудиторська фірма здійснює аудит підприємств, які не є підприємствами суспільного інтересу, і надає формалізовані супутні послуги, процедури можуть бути менш деталізовані.

Ці два рівні відповідальності забезпечують, що аудиторська діяльність відповідає найвищим стандартам якості та етичних вимог, що є критичним для надання незалежної та достовірної інформації користувачам фінансової звітності.

Метою аудиторської фірми у забезпеченні високої якості аудиторських послуг є розробка та впровадження системи управління якістю (СУЯ), яка буде застосовуватися до всіх виконуваних завдань. Це дозволить, по-перше, забезпечити, щоб суб'єкт аудиторської діяльності виконував свої обов'язки згідно з Міжнародними стандартами управління якістю, Міжнародними стандартами аудиту, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», іншими законодавчими вимогами та внутрішніми стандартами фірми. По-друге, це гарантуватиме, що аудиторські звіти точно відображають реальні обставини. Таким чином, інтереси користувачів аудиторських звітів, а також суспільства в цілому будуть належним чином захищені.

Процес створення системи управління якістю в аудиторській фірмі проходить через три ключові етапи:

1. Постановка цілей у сфері забезпечення якості аудиту та аудиторських послуг. Це включає визначення стандартів і принципів, яких повинна дотримуватися аудиторська фірма для досягнення високої якості у всіх аспектах своєї діяльності.

2. Ідентифікація ризиків, пов'язаних з якістю аудиторських завдань. На цьому етапі виявляються потенційні загрози, які можуть вплинути на

якість аудиторських послуг, і визначаються способи їх усунення або мінімізації.

3. Впровадження заходів контролю у відповідь на оцінені ризики якості. Це включає розробку коригувальних дій щодо системи управління якістю, які повинні бути реалізовані для забезпечення відповідності встановленим стандартам.

Елемент СУЯ «інформаційна система та інформаційна взаємодія» встановлює вимоги щодо забезпечення якості, які стосуються отримання, обробки та використання інформації. Відповідно до Закону України «Про інформацію», інформація – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. На думку фахівців, об'єктом аудиту є інформація про окремі факти господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, що відображається в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної структури і підлягає кількісній та вартісній оцінці.

Аудитор зобов'язаний зібрати релевантну, достовірну та неупереджену інформацію. Інформація вважається релевантною, якщо вона дозволяє аудитору оцінити минулі та поточні події, спрогнозувати майбутні події і, спираючись на отримані висновки, прийняти обґрунтоване економічне рішення щодо діяльності суб'єкта, звітність якого перевіряється..

Інформація, яка необхідна аудитору, охоплює численні аспекти, що стосуються організації та методології аудиту, а також інші питання, пов'язані з діяльністю суб'єкта аудиторської діяльності (САД). До таких аспектів належать:

- Загальний підхід до проведення аудиторської перевірки, її обсяг або будь-які додаткові вимоги, які можуть виникати в процесі аудиту.
- Вибір або зміна суттєвої облікової політики та методів бухгалтерського обліку, які можуть значно вплинути на фінансову звітність та інші звіти суб'єкта господарювання.

➤ Інформація про потенційні суттєві ризики, які можуть виникнути як у діяльності суб'єкта господарювання, так і в роботі аудиторської фірми, що можуть вплинути на об'єктивність і достовірність аудиторського висновку.

➤ Аудиторські коригування, що викликають або можуть викликати суттєві зміни у фінансових та інших звітах суб'єкта господарювання, і які потребують ретельного аналізу та документування.

➤ Суттєва невизначеність щодо подій або обставин, які можуть породжувати сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність безперервно. Це включає незгоди з управлінським персоналом стосовно питань, які можуть мати значний вплив на господарську діяльність та аудиторський звіт.

➤ Інформація про чесність управлінського персоналу суб'єкта господарювання, виявлені суттєві недоліки в системі внутрішнього контролю, випадки шахрайства за участю управлінського персоналу, а також іншу релевантну інформацію.

➤ Будь-яка інформація, визначена умовами аудиторського завдання, яка може включати специфічні вимоги або деталі, що стосуються конкретного аудиту.

➤ База даних щодо обліку персоналу та залучених спеціалістів, яка містить загальну інформацію про персонал (осіб), їх базову освіту, попередні місця роботи, трудовий стаж, а також дані про наявність загроз незалежності, стягнення та догани з боку керівництва аудиторської фірми або регуляторних органів.

➤ Засоби комунікації як всередині аудиторської групи, так і між керівництвом аудиторської фірми та аудиторською групою, з клієнтами, третіми особами та іншими зацікавленими сторонами.

Ця інформація не тільки сприяє правильному плануванню та виконанню аудиторських завдань, але й забезпечує належний рівень обізнаності аудиторської команди щодо всіх аспектів перевірки, дозволяючи зменшити ризики та забезпечити високу якість аудиту.

Інформація в аудиторській фірмі збирається, накопичується, зберігається та обробляється через комплекс взаємопов'язаних організаційних і технічних засобів. Інформаційна система виконує ці функції з метою задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів, включаючи керівництво аудиторської фірми, ключових партнерів, членів аудиторської групи, регуляторні органи та громадські професійні організації.

У контексті Міжнародного стандарту управління якістю (ISQM 1), інформація та комунікація є важливими чинниками, що визначають якість аудиту та інших аудиторських послуг. На основі аналізу вимог ISQM 1 визначено цілі аудиторської фірми стосовно елемента «Інформаційна система та інформаційна взаємодія». Ці цілі передбачають створення:

1. Інформаційної системи, яка забезпечує збирання, накопичення та обробку релевантних даних з внутрішніх і зовнішніх джерел, що необхідні для якісного надання аудиторських послуг. Така система має бути ефективною та відповідати вимогам сучасних інформаційних технологій, забезпечуючи своєчасний доступ до необхідної інформації.

2. Культури обміну інформацією. Це включає встановлення внутрішньофірмових стандартів, які сприяють ефективній комунікації між персоналом аудиторської фірми, її керівництвом, управлінським персоналом клієнта, іншими зацікавленими сторонами та регуляторними органами. Така культура повинна сприяти виявленню та мінімізації загроз етичним нормам і якості аудиту.

Після встановлення цілей аудиторської фірми стосовно якості інформаційної системи та комунікації, розробляються конкретні процедури для оцінки ризиків якості та впровадження контрольних заходів у відповідь на ці ризики. Серед таких процедур і заходів, які мають бути впроваджені, можна виділити наступні:

- Моніторинг інформаційної системи для забезпечення її відповідності вимогам якості та безперервного вдосконалення, що включає

регулярні перевірки та оновлення системи для забезпечення її ефективності та надійності.

➤ Встановлення механізмів зворотного зв'язку між усіма зацікавленими сторонами, що сприятиме своєчасному виявленню проблем та їх ефективному вирішенню.

➤ Впровадження заходів з мінімізації ризиків, пов'язаних з якістю інформаційної взаємодії, що може включати навчання персоналу, розробку процедур для обміну інформацією та встановлення відповідальності за забезпечення якості інформації.

➤ Контроль і оцінка ефективності комунікаційних процесів важливі для забезпечення, щоб інформація, що обмінюється між різними рівнями організації, була точною, своєчасною та доречною для прийняття рішень.

Таким чином, систематичний підхід до управління інформаційними потоками та взаємодії всередині аудиторської фірми забезпечує високий рівень якості аудиторських послуг, відповідність міжнародним стандартам і законодавчим вимогам, а також сприяє довірі до аудиторських висновків з боку користувачі «аудиторська фірма розробляє процедури оцінки загроз етиці, інформування про виявлені загрози через робочий документ «Ідентифікація загроз незалежності» [26] (табл. 3.2).

**Таблиця 3.2**

**«Робочий документ «Ідентифікація загроз незалежності», фрагмент» [26]**

<p><b>«Мета:</b> При наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, в тому числі підприємству, що становить суспільний інтерес (за наявності такої можливості), інших завдань з надання впевненості, суб'єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту, аудитори, які будуть залучені до виконання завдання, мають оцінити та задокументувати інформацію відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів, МСКЯ 1, МСА 220 та ст. 10, ст. 28 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII.</p> <p><b>Процедури:</b> оцінка факторів, що впливають на незалежність, ідентифікація, оцінка, визначення і застосування засобів мінімізації загроз незалежності (процедури)» [26]</p>		
«Фактори, що впливають на незалежність» [26]	«Наявність (вказати так/ ні або інші відповіді)» [26]	
«а) фінансові або ділові відносин із клієнтом з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, або після нього, але до прийняття завдання з аудиту; б) попередні послуги, надані клієнту з аудиту фірмою (загрози незалежності створюються, якщо послуга, яка не є послугою з надання впевненості, була надана клієнту з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, або після нього, але до початку виконання аудиту командою з аудиту, і це надання послуги не було дозволено протягом періоду	так	«Дії аудитора у відповідь на загрозу (процедури) ✓ використання професіоналів, які не є членами групи з аудиту, для виконання аудиторських процедур по збору аудиторських доказів; ✓ огляд якості аудиторської завдань залученим експертом з контролю якості; ✓ залучення іншої фірми за межами виконавця або межами мережі для оцінювання результатів послуги, яка не є послугою з надання впевненості, або наявність іншої фірми за межами виконавця або

виконання завдання» [26]		межами мережі для повторного виконання послуги, яка не є послугою з надання впевненості, в обсязі, необхідному для того, щоб інша фірма могла взяти відповідальність за послугу» [26]
--------------------------	--	---

«Відповідно, не рідше одного разу на рік аудиторська фірма має отримати підтвердження щодо незалежності від персоналу через робочий документ «Річне підтвердження незалежності» (табл. 3.3)» [26].

Таблиця 3.3

## Фрагмент робочого документа «Річне підтвердження незалежності» [26]

№	Твердження	Оцінка твердження		Пояснення
		Так	Ні	
1	«Я не притягувався до судової (кримінальної) відповідальності, не був оголошений банкрутом, добровільно не мав угод з кредиторами аудиторської фірми та не був дискваліфікований як директор або аудитор (у судовому порядку протягом останніх 10 років)» [26]		Ні	Надано довідку про відсутність судимості
....	«Я та мої близькі родичі (чоловік/дружина, діти, батьки) не мали та не маємо фінансових інтересів (позик, гарантій, подарунків тощо) у клієнтів фірми, а саме: у мене та моїх близьких родичів відсутні безпосередні фінансові взаємозв'язки з клієнтами» [26]		Ні	Витяги з відкритих реєстрів щодо прав власності
«Я підтверджую, що я і моя родина (дружина, діти, батько, мати, брати, племінники) обізнані зі всіма вимогами політики незалежності аудиторської фірми і що всі вищезазначені деталі є правильними, кращими з моїх знань і базуються на цій інформації 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 в цьому робочому документі, виявляться неправдивими. ПІБ, особистий підпис та дата» [26]				

Скарги та звинувачення (за винятком явно незначних) можуть надходити як ззовні, так і зсередини аудиторської фірми. Такі звернення можуть надходити від персоналу, клієнтів або третіх осіб, таких як адвокати клієнтів. Обробкою цих скарг та звинувачень займається ключовий партнер із завдання або безпосередньо керівник аудиторської фірми. Важливою частиною цього процесу є створення аудиторською фірмою чітко визначених каналів, через які працівники можуть висловлювати свої сумніви без страху перед покаранням. В рамках корпоративної культури фірми існує встановлене правило, що кожен співробітник має право і зобов'язаний доповідати своєму безпосередньому керівнику про всі випадки порушень вимог до якості, встановлених фірмою.

Для забезпечення ефективного розгляду конкретної скарги керівник фірми видає наказ, яким призначає відповідальну особу (осіб) для розгляду скарги та встановлює обґрунтовані строки для її якісного та своєчасного

опрацювання. Ці особи повинні мати відповідний професійний досвід, необхідні повноваження та не брати участі у виконанні завдання, щодо якого надійшла скарга. У разі потреби призначені особи можуть звертатися за юридичними консультаціями.

Під час розгляду скарги призначені особи визначають наявність або відсутність обставин, які підтверджують вимоги та заперечення скаржника, зазначені в скарзі, а також інші обставини, що мають значення для об'єктивного розгляду скарги. Для цього проводиться перевірка викладених у скарзі відомостей. У процесі розгляду скарги можуть бути запрошені скаржник та його представник (якщо це зазначено у скарзі), а також інші зацікавлені особи, які вказані у скарзі або визначені відповідальними особами з питань її розгляду.

Рекомендації щодо дій, спрямованих на виправлення виявлених недоліків, включають наступне:

1. Запровадження відповідних дій для усунення недоліків щодо окремого завдання або окремого співробітника: Після виявлення недоліків конкретні дії мають бути призначені для їх усунення. Це може включати надання додаткової підготовки співробітникам, коригування методик або процедур виконання завдань, а також індивідуальне консультування.

2. Інформування осіб, які відповідають за підготовку та професійний розвиток персоналу, щодо виявлених недоліків: Виявлені недоліки та заходи щодо їх усунення повинні бути передані відповідним особам, які мають відповідати за професійний розвиток персоналу. Це дозволяє покращити підготовку співробітників та запобігти подібним проблемам у майбутньому.

3. Внесення змін у політики та процедури контролю якості: Якщо виявлені недоліки вказують на неефективність чи неадекватність політик або процедур контролю якості, фірма повинна розглянути їх і внести необхідні зміни для підвищення якості своїх послуг та запобігання подібним проблемам у майбутньому.

4. Дисциплінарні дії щодо осіб, які не дотрималися політик і процедур фірми, особливо тих осіб, хто робить це неодноразово: Якщо виявлені недоліки пов'язані з порушенням внутрішніх положень або процедур, особи, винні у цьому, можуть підпасти під дисциплінарні заходи. Це може включати додаткове навчання, дорадчі бесіди, або навіть санкції згідно з внутрішніми правилами фірми.

Після розгляду скарги керівник фірми приймає мотивоване рішення щодо задоволення скарги або відмови в її задоволенні на основі висновків особи, яка розглядала скаргу або комісії у разі застосування ефекту масштабування. Якщо аудиторська фірма є частиною мережі, процедури оцінки скарг повинні бути однаковими для всіх фірм, які утворюють цю мережу, з метою забезпечення консистентності та стандартизації підходів.

Наступним кроком аудиторська фірма розробляє процедури щодо прийняття завдання та клієнта, оцінки можливості відмови від завдання після укладання угоди з клієнтом, а також процедури взаємодії з ключовими особами, що відповідають за корпоративне управління клієнта, такими як управлінський персонал та аудиторський комітет. Також передбачено взаємодію з третіми особами, які забезпечують якість аудиторських завдань або зацікавлені в них, такими як постачальники послуг для аудиторських фірм, регуляторні органи та інші аудиторські фірми.

Певна інформація може стати відомою аудиторській групі після прийняття завдання та клієнта, але також може існувати до цього моменту або бути зовсім новою. Ця інформація вимагає виконання ряду процедур:

5. Проведення консультацій всередині аудиторської групи або з юристами для вирішення складних та спірних питань. Всі обговорення та вирішені питання фіксуються у журналах внутрішніх семінарів і тренінгів.

6. Аналіз питань, пов'язаних із законністю укладання договору з клієнтом відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

7. Оцінка якості корпоративного управління клієнта та розробка методичних рекомендацій щодо взаємодії з аудиторським комітетом.

8. Аргументація можливої відмови від завдання та сповіщення управлінського персоналу клієнта про цю відмову.

9. Визначення необхідності повідомлення регуляторних органів про відмову від завдання.

Усі ці кроки та відповідні рішення документуються в робочих документах фірми щодо прийняття клієнта та продовження співпраці з ним. Це включає оцінку здатності фірми виконати завдання, документування наявності кваліфікованого персоналу, відведення необхідного часу для виконання завдання та забезпечення можливості контролю за процесом аудиту та інших послуг на всіх етапах взаємодії.

Згідно зі статтею 29 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», встановлені обов'язки щодо комунікації аудиторської фірми з різними зацікавленими сторонами в контексті призначення та відсторонення суб'єкта аудиторської діяльності від виконання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності:

1. Аудиторська фірма здійснює комунікацію з найвищим управлінським персоналом клієнта, що включає загальні збори акціонерного товариства, загальні збори учасників, засновників підприємства, органи управління та аудиторський комітет. Це стосується як випадків проведення конкурсного відбору аудиторської фірми, так і інших аспектів співпраці.

2. Комунікація з підприємствами, що мають суспільний інтерес, та відповідними органами державної влади, яким згідно з законодавством подається фінансова звітність разом з аудиторським висновком. Також включається взаємодія з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

3. Здійснення комунікації з замовниками аудиту, іншими аудиторськими фірмами та Органом суспільного нагляду за аудиторською

діяльністю стосовно відсторонення суб'єкта аудиторської діяльності від виконання завдання з обов'язкового аудиту.

Крім того, до третіх осіб, які забезпечують якість аудиторських завдань, відносяться суб'єкти господарювання, що надають послуги розробки та впровадження програмного забезпечення, ведення бухгалтерського обліку, автоматизації процесу аудиту та інтернет-послуги. Рішення про залучення таких постачальників послуг покладається на керівника фірми і фіксується

Наступним кроком аудиторська фірма розробляє та впроваджує процедури контролю якості аудиторських завдань як на оперативному рівні перевірки, так і під час моніторингу системи управління якістю. Це включає створення політики та процедур, що вимагають відповідної документації, яка підтверджує функціонування кожного елементу системи управління якістю, особливо на етапі виконання завдання. Документування контролю якості здійснюється як в паперовому, так і в електронному вигляді, що має особливу актуальність під час воєнного стану. Документація щодо моніторингу повинна містити:

1. Опис процедур моніторингу, включаючи методика відбору завершених завдань для інспектування.

2. Результати оцінки, які охоплюють:

- 2.1. Відповідність виконаних завдань вимогам професійних стандартів, а також чинного законодавства та нормативних актів.

- 2.2. Оцінку того, чи була система управління якістю належним чином розроблена і ефективно впроваджена.

- 2.3. Визначення того, чи були політики та процедури контролю якості належно застосовані, щоб звіти, надані фірмою або її партнерами із завдань, відповідали фактичним обставинам.

3. Ідентифікацію виявлених недоліків, оцінку їхнього впливу, а також обґрунтування необхідності та виду подальших дій.

Аудиторська фірма зобов'язана зберігати зазначену документацію протягом достатнього часу, щоб особи, відповідальні за моніторинг, могли

повноцінно оцінити дотримання фірмою вимог системи контролю якості. Цей період не повинен бути меншим за сім років з дати створення документації.

Аудиторська фірма зобов'язана зберігати документацію, що підтверджує функціонування системи управління якістю, протягом часу, необхідного для того, щоб особи, відповідальні за моніторинг, могли ретельно оцінити дотримання фірмою вимог системи контролю якості. Цей період зберігання документації має бути не менш як сім років з моменту її створення.

### **3.3. Основні вимоги щодо формування документального забезпечення оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур**

З метою оптимального використання часу на етапі попереднього планування аудиторської перевірки, аудитор повинен дослідити всю доступну інформацію про підприємство-замовника. Це включає збір і використання матеріалів, що зберігаються в постійному архіві аудиторської фірми, а також інформації, отриманої від інших аудиторських фірм і від самих підприємств-замовників перевірки. Оскільки на теперішній час аудитори самостійно збирають усі необхідні документи від клієнтів, у цьому процесі можуть виникати певні труднощі, такі як затримки в отриманні або обмежений доступ до потрібної інформації.

Доцільним є створення на підприємствах-замовниках спеціалізованої інформаційно-документальної бази для аудиторів, яка містила б усю інформацію про господарську діяльність компаній, установчі документи, внутрішню політику, нормативну базу, посадові інструкції працівників тощо. Підготовка такого пакету документів до початку аудиторської перевірки дозволить значно зменшити витрати часу і зусиль аудиторів на початковому етапі планування.

Впровадження автоматизованої системи для створення аудиторської бази даних підприємством-клієнтом, а також забезпечення легкого доступу до цієї інформації для аудитора, може суттєво підвищити рівень довіри між замовниками аудиту та його виконавцями. Це обґрунтовується тим, що обидві сторони мають взаємний інтерес у ефективній та прозорій взаємодії. Звільнення аудиторів від трудомісткого процесу збору інформації про клієнта дозволить їм зосередитися на детальному аналізі та вивченні вже наданих даних. У разі виникнення необхідності у роз'ясненні суперечливих питань, доцільним є організація виїзду до клієнта з попереднім узгодженням переліку питань для обговорення. На стадії планування аудиторської перевірки формується робоча документація з аудиту, яка відіграє важливу роль у забезпеченні якості перевірок. З одного боку, наявність робочої документації дозволяє аудитору, у разі необхідності, підтвердити свою сумлінність і відповідальність під час виконання своїх обов'язків. З іншого боку, документування процедур аудиту створює основу для контролю якості аудиторських перевірок [24, с. 43].

Попри важливість документування в процесі аудиту, цей аспект є недостатньо розвиненим та зрозумілим в Україні. У чинному Законі України «Про аудиторську діяльність» не визначено порядок складання робочих документів аудитора та ведення аудиторського дос'є. Крім того, відсутні нормативні документи або методичні рекомендації, які регламентували б порядок складання та містили затверджені зразки робочих документів аудитора. З прийняттям Аудиторською палатою України рішення щодо впровадження Міжнародних стандартів аудиту (МСА) як національних, вимоги до аудиторів значно підвищилися. Однак, одночасно з цим, з'явилася можливість керуватися основними стандартами та рекомендаціями щодо документування в контексті аудиту фінансових звітів, які представлені у Міжнародному стандарті аудиту 230 «Документація аудиту». Це дозволяє аудиторам покращити свої навички в цій сфері та забезпечити належний рівень якості виконуваних робіт.

Однак складання робочих документів є критично важливим протягом усього аудиторського процесу, починаючи від надання клієнтові листа-зобов'язання на проведення аудиту, через стадії планування, аж до складання остаточного аудиторського звіту та висновку. Ці документи включають інформацію, яка, на думку аудитора, є суттєвою для проведення перевірки та підтвердження висновків, які будуть представлені у аудиторському звіті [41, с. 61]. Головною метою документування аудиторської перевірки є підтвердження того, що фірма та її працівники діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА), Кодексу етики, а також законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність. Крім того, документування має засвідчити, що аудиторські докази та висновки, надані фірмою, відповідають умовам завдання.

Зважаючи на те, що МСА не встановлюють уніфіковані форми робочих документів, аудитори самостійно розробляють типові форми для документування. Обсяг робочих документів визначається на підставі професійного судження аудитора. Основними критеріями достатності обсягу робочої документації є:

- наявність документів, що підтверджують виконання аудиторських процедур відповідно до стратегії та плану перевірки;
- наявність документів, що обґрунтовують виявлені зауваження та висновки щодо перевірки;
- забезпечення можливості наскрізного простежування правильності або помилковості формування звітних даних.

Робочі документи мають бути складені та систематизовані таким чином, щоб вони відповідали обставинам та потребам аудитора при кожній конкретній перевірці. Склад, кількість та зміст документів, які входять до робочої документації аудитора, визначаються з урахуванням таких факторів:

- характер і масштаб роботи, що виконується аудитором;
- характер та складність діяльності суб'єкта господарювання;
- стан бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;

- надійність системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- необхідний рівень управління та контролю персоналу аудиторської фірми.

Для більш упорядкованого зберігання та зручного використання документів, пропонується комплектувати їх у папки, заведених для кожного клієнта. Таким чином, впровадження системного підходу до документування аудиторської перевірки дозволяє забезпечити високий рівень якості аудиту, відповідність його вимогам МСА та національного законодавства, а також підвищує довіру з боку клієнтів та інших зацікавлених сторін.

Таким чином, впровадження системного та чітко структурованого підходу до документообігу на стадії планування аудиту сприятиме підвищенню ефективності та якості аудиторських послуг, забезпечуючи відповідність вимогам професійних стандартів та законодавчих актів.

Слід зазначити, що у випадках, коли процедура попереднього планування проводиться на підприємстві, фінансова звітність якого вже була піддана аудиторській перевірці раніше, обсяг перевірки буде значно скорочений. У цьому випадку досліджуватимуться лише ті зміни, які відбулися з часу останньої перевірки. Результати попереднього аудиту документуються у «Меморандумі попереднього планування» – спеціальній формі, де відображаються результати попереднього планування з додаванням усієї необхідної інформації. Це може включати блок-схеми, що ілюструють організаційну структуру управління підприємства, графіки документообігу тощо. Такий документ відіграє ключову роль у забезпеченні ефективних переговорів з клієнтами щодо обґрунтування обсягів та вартості аудиторської перевірки.

Мета аудиту податку на додану вартість під час виконання узгоджених процедур полягає в підтвердженні законності, достовірності та обґрунтованості операцій з податку на додану вартість, які здійснює підприємство, а також у правильному відображенні цих операцій у обліку.

Завдання виконання узгоджених процедур включає оцінку стану аналітичного та синтетичного обліку податку на додану вартість, які здійснювалося протягом періоду, що перевіряється; перевірку своєчасності та точності відображення цього податку у фінансовому обліку; а також перевірку відповідності підприємством вимог нормативних документів, які регулюють порядок ведення податкового обліку на додану вартість.

Виконання узгоджених процедур з оцінки стану розрахунків з бюджетом податку на додану вартість включає основні процедури для вирішення основних завдань. Приклади робочих документів практикуючого фахівця наведено у табл. 3.4-3.7.

Таблиця 3.4

Робочий документ практикуючого фахівця – перевірка правильності визначення залишку податку на додану вартість на початок періоду

Рахунок	Баланс на кінець попереднього періоду	Баланс на початок звітнього періоду	Головна книга	Відхилення	
				Балансу на початок звітнього періоду від балансу на кінець попереднього періоду	Балансу на початок звітнього періоду від головної книги
641					
643					
644					

Таблиця 3.5

Робочий документ практикуючого фахівця – перевірка правильності оформлення первинних документів з податку на додану вартість

Первинний документ						Примітка
назва	№	дата	сума	підпис	печатка	

Таблиця 3.6

Робочий документ практикуючого фахівця – перевірка правильності визначення податкового зобов'язання з податку на додану вартість

Період	За даними підприємствами	За даними аудиту податкове зобов'язання			Відхилення
		База оподаткування	Ставка	Сума ПДВ	

Робочий документ практикуючого фахівця – перевірка правильності  
визначення податкового кредиту з податку на додану вартість

Період	За даними підприємства	За даними аудиту податковий кредит			Відхилення
		База оподаткування	Ставки	Сума ПДВ	

Аналіз аудиторської практики показує, що в області розрахунків з бюджетом щодо податку на додану вартість існують деякі найбільш поширені помилки, які часто зустрічаються:

- оформлення електронних податкових накладних з порушенням вимог щодо їх заповнення, що може призвести до невизнання таких накладних контролюючими органами.
- реєстрація електронних податкових накладних у Єдиному реєстрі з порушенням встановлених строків, що часто призводить до нарахування штрафних санкцій.
- включення сум податкового кредиту до ПДВ з порушенням періоду, встановленого за електронними податковими накладними, зареєстрованими пізніше визначених строків у Єдиному реєстрі податкових накладних.
- порушення порядку оформлення і реєстрації коригувань кількісних і вартісних показників до податкових накладних.
- несвоєчасне поповнення електронного рахунку коштів для електронного адміністрування ПДВ для розрахунків з бюджетом відповідно до задекларованих даних у податкових деклараціях.
- невідповідність дат у електронних податкових накладних датам виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит, що може призвести до невизнання їх контролюючими органами.

Ці помилки мають потенціал створити значні фінансові та правові наслідки для підприємства, тому важливо дотримуватись вимог та процедур, встановлених законодавством для податкового адміністрування ПДВ.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Визначено основні шляхи розробки ефективної системи контролю якості аудиторських послуг, що дозволять впливати на всіх рівнях на забезпечення якості аудиту, визначити взаємозв'язок між суб'єктами, об'єктами та їх взаємодію. Встановлено основні детермінанти команди для виконання завдання з аудиту, який проводиться суб'єктами аудиторської діяльності, відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту. Проаналізовано основні вимоги до організації системи контролю якості аудиту на рівні кожного суб'єкта аудиторської діяльності шляхом створення власної системи контролю якості аудиторських послуг.

Зазначено, що система контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єкта аудиторської діяльності повинна включати в себе політику, яку необхідно розробити для дотримання вимог діючих міжнародних стандартів, процедури, що мають бути впроваджені з метою моніторингу відповідності суб'єктів аудиторської діяльності вимогам діючого законодавства. Це дозволить забезпечити високий рівень виконання аудиторських послуг суб'єктами аудиторської діяльності.

Встановлено, що на рівні суб'єкта аудиторської діяльності відповідальність за систему контролю якості несе керівник суб'єкта аудиторської діяльності, але працівники суб'єкта аудиторської діяльності повинні обов'язково дотриматись принципів системи управління якістю. Обґрунтовано необхідність розробки внутрішніх стандартів у кожного суб'єкта аудиторської діяльності, що позитивно вплине на якість надання аудиторських послуг та підвищення рівня репутації суб'єкта аудиторської діяльності. Внутрішні стандарти суб'єкта аудиторської діяльності є основним елементом системи внутрішнього контролю якості аудиту. Їх розробка та впровадження дозволять своєчасно визначати слабкі місця системи контролю якості аудиту за результатами їх оцінки.

Визначені основні задачі суб'єкта аудиторської діяльності за наступними елементами, перший елемент – це інформація та комунікація,

другий елемент – це ризики контролю, третій елемент – це процедури оцінки системи контролю якості, які повинні бути зазначені у Положенні з управління якістю суб'єкта аудиторської діяльності. Розроблено форми робочих документів, за допомогою яких ідентифікуються загрози незалежності на різних рівнях управління замовника аудиторських послуг.

Розроблені зразки робочих документів аудиту розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість, що надають можливість встановити відповідність формування податкових зобов'язань з податку на додану вартість, права на податковий кредит з податку на додану вартість вимогам чинного законодавства, своєчасність реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та виявлення порушень щодо розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість і виправлення їх, що зменшить рівень економічного ризику платника податку на додану вартість на отримання штрафних санкцій та пені зі сторони податкових органів.

## 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. На підставі дослідження різних методів визначення доданої вартості з'ясовано, що кожна держава формує інструменти щодо отримання доходів до бюджету з податку на додану вартість на підставі обраних. Проаналізовано теоретичні підходи щодо категорії «податок на додану вартість», визначено приклади їх реалізації на практиці. Запропоновано визначення категорії «податок на додану вартість» за двома напрямками: перший – це «податок на додану вартість у широкому розумінні», другий – це «податок на додану вартість європейського типу». Зазначено, що перша категорія за сутністю є некумулятивним податком, що визначається на основі методів додавання або віднімання. Друга категорія вважається загальнодержавним, непрямим, некумулятивним, податком з обороту, що визначається на кожному етапі споживання.

2. Досліджено основні вимоги щодо надання супутніх послуг, а саме, виконання завдання узгоджених процедур відповідно МССП 4400. Процедури, що узгоджуються між практикуючим фахівцем і особою, що наймає, містять виконання конкретних процедур з фінансовою або нефінансовою інформацією. Окреслено обов'язки як практикуючого фахівця, так і сторони, що наймає відповідно до вимог МССП 4400. Зазначено, що процедури можуть включати великий перелік завдань: від перевірки конкретних фінансових даних до перевірки дотримання нормативних вимог.

3. Визначено основні напрями удосконалення документації практикуючого фахівця під час виконання завдань узгоджених процедур, що дозволить спланувати, виконати та проаналізувати результати їх виконання

відповідно до вимог діючого стандарту. Документація, яка запропонована, спрямована на забезпечення якості виконання узгоджених процедур і підвищення рівня достовірності їх виконання та узагальнення їх результатів.

4. Визначено інформаційне забезпечення під час виконання узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість. Розкрито основні принципи дії системи електронного адміністрування податку на додану вартість, зокрема правила реєстрації податкових накладних, визначення ліміту реєстрації податку на додану вартість, правила використання електронного розрахункового рахунку для поповнення ліміту платниками податку на додану вартість. Запропоновано для підвищення прозорості обліку – кошти, які перераховуються при ввезенні товарів обліковувати на рахунку «Спеціальні рахунки в національній валюті», з відокремленням за аналітичним рахунком «Розрахунки за ПДВ в СЕА ПДВ», що дозволить удосконалити інформаційне забезпечення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

5. Основним видом діяльності досліджуваного підприємства є вантажні перевезення хліба та хлібобулочних виробів. У межах виконання завдання з проведення узгоджених процедур щодо оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість практикуючий фахівець з початку узгодив із замовником всі процедури, а саме: отримання від керівництва всіх первинних документів методи визначення доданої вартості за всіма контрагентами з продажу та постачання; порівняння дат оплати з датами фактичного здійснення господарських операцій; проведення аналізу критеріїв ризикованості здійснених операцій, які впливають на стан зупинення реєстрації податкових накладних.

6. Практикуючий фахівець встановив перелік покупців за розрахунками з якими досліджуване підприємство нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість при наданні транспортних послуг, порівняв дати оформлення актів надання транспортних послуг з датами отримання оплати від замовників за виписками з розрахункового рахунку банку, перевірів

своєчасність їх реєстрації у Єдиному електронному реєстрі податкових накладних. Практикуючий фахівець встановив перелік постачальників платників податку на додану вартість, порівняв дати, що зазначено у первинних документах з датами перерахування оплати постачальникам за придбані товари (роботи, послуги). За результатами виконання узгоджених процедур встановлено відповідність формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість за всіма господарськими операціями на досліджуваному підприємстві вимогам чинного законодавства.

7. Під час виконання узгоджених процедур оцінки стану розрахунків з податку на додану вартість практикуючий фахівець проаналізував критерії ризикованості здійснених операцій, що вплинули на стан зупинення реєстрації податкових накладних на досліджуваному підприємстві. Було встановлено, що протягом трьох місяців 2022 р., податкові накладні досліджуваного підприємства блокувалися під час реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних. Практикуючий фахівець надав наступні рекомендації з метою подальшого уникнення блокування податкових накладних:

По-перше, було рекомендовано подати «Таблицю даних платника податку». У даній таблиці досліджуване підприємство повинно вказати коди УКТЗЕД товарів або ДКПП послуг, які платник податку придбає у постачальників і код ДКПП транспортних послуг. У разі прийняття Комісією податкового органу рішення про її врахування, реєстрація податкових накладних у подальшому не буде блокуватися.

По-друге, додатково прийняти рішення щодо зменшення ризику зупинення реєстрації шляхом формування позитивної історії як платника податку, а саме: контролювати кількість працівників і розмір їх заробітної плати, яка повинна бути більше мінімальної, постійно відстежувати наявність матеріально-технічної бази для виконання транспортних послуг, контролювати постачальників – платників податку на додану вартість на

критерій ризикованості, а саме, вивчати судові рішення за такими постачальниками у Єдиному реєстрі судових рішень, вимагати у постачальників інформацію щодо статусу їх ризикованості за кодами, що присвоюються державною податковою службою у електронному кабінеті платника податку – постачальника.

8. Визначено основні шляхи розробки ефективної системи контролю якості аудиторських послуг, що дозволять впливати на всіх рівнях на забезпечення якості аудиту, визначити взаємозв'язок між суб'єктами, об'єктами та їх взаємодію. Встановлено основні детермінанти команди для виконання завдання з аудиту, який проводиться суб'єктами аудиторської діяльності, відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту. Проаналізовано основні вимоги до організації системи контролю якості аудиту на рівні кожного суб'єкта аудиторської діяльності шляхом створення власної системи контролю якості аудиторських послуг.

9. Зазначено, що система контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єкта аудиторської діяльності повинна включати в себе політику, яку необхідно розробити для дотримання вимог діючих міжнародних стандартів, процедури, що мають бути впроваджені з метою моніторингу відповідності суб'єктів аудиторської діяльності вимогам діючого законодавства. Це дозволить забезпечити високий рівень виконання аудиторських послуг суб'єктами аудиторської діяльності.

10. Встановлено, що на рівні суб'єкта аудиторської діяльності відповідальність за систему контролю якості несе керівник суб'єкта аудиторської діяльності, але працівники суб'єкта аудиторської діяльності повинні обов'язково дотриматись принципів системи управління якістю. Обґрунтовано необхідність розробки внутрішніх стандартів у кожного суб'єкта аудиторської діяльності, що позитивно вплине на якість надання аудиторських послуг та підвищення рівня репутації суб'єкта аудиторської діяльності. Внутрішні стандарти суб'єкта аудиторської діяльності є основним елементом системи внутрішнього контролю якості аудиту. Їх розробка та

впровадження дозволять своєчасно визначати слабкі місця системи контролю якості аудиту за результатами їх оцінки.

11. Визначені основні задачі суб'єкта аудиторської діяльності за наступними елементами, перший елемент – це інформація та комунікація, другий елемент – це ризики контролю, третій елемент – це процедури оцінки системи контролю якості, які повинні бути зазначені у Положенні з управління якістю суб'єкта аудиторської діяльності. Розроблено форми робочих документів, за допомогою яких ідентифікуються загрози незалежності на різних рівнях управління замовника аудиторських послуг.

12. Розроблені зразки робочих документів аудиту розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість, що надають можливість встановити відповідність формування податкових зобов'язань з податку на додану вартість, права на податковий кредит з податку на додану вартість вимогам чинного законодавства, своєчасність реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та виявлення порушень щодо розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість і виправлення їх, що зменшить рівень економічного ризику платника податку на додану вартість на отримання штрафних санкцій та пені зі сторони податкових органів.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Амоша О.О. Механізм оподаткування доданої вартості в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит». К. 2005. С. 24.
2. 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.
3. Безверхий К. Схеми формування проблемного кредиту з податку на додану вартість. *Бухгалтерський облік і аудит*. № 8-9. К.: 2015. С. 44 – 51.  
URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP\\_meta&C21COM=S&2\\_S21P03=FILA=&2\\_S21STR=boau\\_2015\\_8-9\\_8](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=boau_2015_8-9_8).
4. 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](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2020/96.pdf).
5. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. юрид. акад. України ім. Я.Мудрого. Х., 2002. 20 с.
6. 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/ktp/Auditor\\_of\\_Ukraine\\_July-August1.pdf](https://kiev-chamber.org.ua/files/articles/ktp/Auditor_of_Ukraine_July-August1.pdf).
7. Будько О.В. Особливості нарахування та сплати податку на додану вартість в бухгалтерському обліку згідно Податкового кодексу України. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. № 11. Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, 2011 URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=811>.

8. Волчанська, Л., Юшковський, Д. Податковий аспект організації обліку та аудиту податку на додану вартість. *Економіка та суспільство*. № 55. 2023. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-10>.

9. 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>.

10. Гетманцев Д.О. Непряме оподаткування: правова сутність та адміністрування. К.: Юрінком Інтер, 2013. 323 с.

11. Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту і Ради про щорічну фінансову звітність, консолідованої фінансової звітності і зв'язаних з ними звітів визначених типів компаній, що вносить поправки до Директиви 2006/43/ЄС Європейського парламенту і Ради на відміну Директиви Ради 78/660/ЄС і 83/349/ЄС URL: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=shownewsphp>.

12. 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>.

13. 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>

14. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування. П. М. Мельник, А. М. Новицький, О. А. Долгих, С. П. Ріппа та ін.; за заг. ред. П. В. Мельник. Ірпінь : НУДПС України. 2010. 332 с.

15. 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>.

16. 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>.

17. 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>.

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

19. Ільїна С.Б. Основи аудиту: *навчальний посібник.* К.: Кондор, 2009. 378 с.

20. Калиновська Л. В. Щодо податкового обліку платників податку на додану вартість. *Держава та регіони.* 2013. № 1 (39). С. 4.

21. 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.

22. Колісніченко К.В. Ризики адміністрування ПДВ. *Актуальні проблеми економіки : Гроші, фінанси і кредит.* №5 (131)1.2012. С. 243-248.

23. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: *Навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти.* К.: «Каравела», Львів: «Новий світ – 2000». 2010. 504 с.

24. Лісіна В.М. Документування аудиту як складового елементу системи контролю якості аудиторських послуг: *навчальний посібник.* К.: Знання, 2008. 245 с.

25. Лист Державної фіскальної служби України «Про систему електронного адміністрування ПДВ» від 19.01.2015 р. № 1403/7/99-99-19-03-01-17 URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnodержavni-podatki/podatok-nadodanu-vartist/listi-dps/179740.html>.

26. 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/>.

27. Луніна І. О. Ефективність оподаткування споживання в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 1. С. 17–27.

28. Малишкін О.І. Підготовка податкової інформації з ПДВ: аспекти автономії. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Вип. 3 (24). Житомир: ЖДТУ, 2012. С. 305–315.

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

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

31. Матвієнко Т.О. Проблеми бухгалтерського обліку зобов'язань за податками ізборами. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 2. С. 234–240.

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

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

34. 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](https://mof.gov.ua/storage/files/3_ISRS_4400_Revised_Final_Text_of_Full_Standard_uk.pdf).

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

36. 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\\_\(Not\\_Formatted\)\(uk\)](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk)).

pdf.

37. 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](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf).

38. 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](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_2.pdf).

39. 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](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf).

40. 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](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf).

41. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. 2018. International Federation of Accountants (IFAC). URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/kodex\\_et](https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et).

42. 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>.

43. Молдован О. ПДВ: реформувати не можна скасувати. *Економічна правда*. URL: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/03/16/229803/>.

44. 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](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28267.htm).

45. 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>.

46. 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>

47. 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>

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

49. Новації щодо застосування податку на додану вартість. Л. Мельянкova. *Національний університет біоресурсів і природокористування України*. К.: 2011. URL: [http://elibrary.nubip.edu.ua/11656/1/5.Meliankova\\_St\\_NUBIP.pdf](http://elibrary.nubip.edu.ua/11656/1/5.Meliankova_St_NUBIP.pdf).

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

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

52. Огірчук М. Ф. Електронне оподаткування в системі обліку податку на додану вартість. *Проблеми економіки : Фінанси та банківська справа*. № 4, К.: 2014. С. 376 – 381.

53. Очеретько Л.М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Міжнародний науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки»*. 3(20). 2013. С. 270-273.

54. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : *навч. посіб.* К.: КНЕУ. 2008. 472 с.

55. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація. К.: Фенікс, 2003. 260 с.

56. Повний перелік директив, що доповнюють основну директиву з ПДВ. URL: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/131057\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_en.htm).

57. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02 грудня 2010 р URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

58. 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>.

59. 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.

60. Пономарьова Т.В. Автоматизація обліку розрахунків з ПДВ: підходи та практичні рішення. *Вісник НТУ «ХПІ»*. № 66 (1039). 2013. С. 22-30.

61. 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>.

62. 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>.

63. Пронь Н. О. Вимоги до електронних документів: міжнародна практика та досвід України. *Збірник наукових праць НУДПС України*. 2012. № 1. С. 356-366.

64. Прокопчук О. Т. Класифікаційні ознаки податку на додану вартість. URL: <http://udau.edu.ua/library.php?Pid=385>.

65. 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.

66. Редько О. Концепція моделі регулювання аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 1. С. 42 – 48.

67. Рєзнїк О.М. Порївняльна характеристика ставки податку на додану вартїсть в Румунїї, Францїї, Люксембурзї та Українї. *Юридичний науковий електронний журнал Запорїзького нацїонального унїверситету*. 2015. № 6. С. 138- 141.

68. Регулювання у сферї бухгалтерського облїку та аудиту в ЄС та перспективи адаптацїї законодавства України. К. : Арт-Медїа, 2005. С. 576 – 584.

69. Рїбникова Г. Податок на додану вартїсть як їнструмент державного регулювання ефектївностї в сучасних умовах. URL: [ruthenia.info/txt/sxid/econ\\_2004.Doc](http://ruthenia.info/txt/sxid/econ_2004.Doc).

70. Рївак Н. Розвиток системи непрямого оподаткування в економїцї країн свїту URL: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Eir/2008\\_4/166-170.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Eir/2008_4/166-170.pdf).

71. Семененко Т. Проблемнї питання облїку податкових зобов'язань з ПДВ у контекстї Податкового кодексу України. *Бухгалтерський облїк ї аудит*. № 7 2011. с. 42-45.

72. Слепець В. М. Європейське право в галузї оподаткування (загальнотеоретичнї та їсторико-правовї аспекти): *авторєф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01 X.*, 2002. 15 с.

73. Тимчасовий регламент (систему) вїдпрацювання платникїв податку на додану вартїсть, якими допущено згортання позитивного нарахування з ПДВ та визначення вїдповїдних критерїїв контролю за такою процедурою URL: <http://www.dpsu.com.ua/content.php?lang=ukr&c>.

74. Утенкова К.О. Аудит: *Навчальний посїбник*. К.: Алерта, 2011. 408с.

75. Чередниченко О. М. Ефектївнїсть використання ПДВ в Українї. *Фїнанси України*. № 7. 2004. С. 27–35.

76. Щодо гармонїзацїї законодавств держав-членїв стосовно податкїв з обороту - запровадження податку на додану вартїсть в державах-членах:

третья Директива 69/463/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств 9 грудня 1969 року. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994\\_512](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_512).

77. Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту: перша Директива Ради 67/227/ЄЕС від 11 квітня 1967 року. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_201](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_201).

78. Фабіянська В.Ю. Поняття якості а аудиторській практиці. Агросвіт. № 9. 2017. С. 62-68. URL: [http://www.agrosvit.info/pdf/9\\_2017/12.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/9_2017/12.pdf).

79. 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](http://www.economy.in.ua/pdf/4_2022/3.pdf).

80. Ялі Т.П. Особливості методики внутрішньогосподарського контролю розрахунків підприємства за податками URL: <http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/1210/1/Yali.pdf>.

81. Bird R.M. The VAT in Developing and Transitional Countries / R.M. Bird, P. Gendon // Cambridge University Press. 2011. 278 p.

82. Borràs Pàmies F. El reto de mejorar la calidad de la auditoría. Real Academia Europea de Doctores. 2016. URL: <https://raed.academy/wp-content/uploads/2017/02/El-reto-de-mejorar-la-calidad-de-la-auditor%C3%ADa.pdf>.

83. Carrera López J. S., Bedor Vargas D. D., Borja-Salinas E. I. Auditoría financiera para el control interno en los procesos departamentales de una empresa. Polo del Conocimiento. 2020. Vol. 5, No. 03. P. 903–921. URL: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7518075>.

84. Lang M. Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences. 1296 p.

85. Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, OECD Publishing, Paris. OECD. 2001. P. 28. URL: Режим доступу: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014\\_ctt-2014-en#page28](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#page28).

86. Schenk A. Value Added Tax A Comparative Approach. Cambridge University press. 2007. 532 p.
87. Terra B. A Guide to the European VAT Directives. IBFD. 2013. Vol. 1. 1494 p.
88. The Modern VAT. Liam Ebril, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers. IMF. 2001. 223 p.
89. Yetter D.L. United States - Sales and Use Tax, Topical Analyses IBFD. URL: [http://online.ibfd.org/document/evat\\_us](http://online.ibfd.org/document/evat_us).

# ДОДАТКИ