МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: «Організація та методика обліку та аудиту підприємства-резидента ДІЯ СІТІ – ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0714-оа
спеціальності 071 Облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
_____А.К. Кльоц_____
Керівник д.е.н., професор Проскуріна Н.М.
Рецензент к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.

Запоріжжя – 2025

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____ Н.М. Проскуріна
«___»_____ 2025 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Кльоц Анастасії Костянтинівні

1. Тема роботи: Організація та методика обліку та аудиту підприємства резидента ДІЯ СІТІ – ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»
керівник роботи Проскуріна Неля Миколаївна, д.е.н., професор,
затверджені наказом ЗНУ від 25 березня 2025 року № 439-с.

2. Строк подання студентом роботи 25 листопада 2025 року

3. Вихідні дані до роботи: законодавчі та нормативні акти України, спеціальна економічна література, матеріали періодичних видань, дані обліку та фінансової звітності установи, робочі документи аудитора.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розкрити економічну сутність та нормативно-правове регулювання режиму Дія Сіті; визначити теоретичні основи обліку та аудиту підприємств-резидентів Дія Сіті; надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»; проаналізувати організацію та методологію ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»; розглянути організаційні засади планування аудиту та документування домовленостей; розробити методику виконання процедур перевірки Звіту про відповідність та отримання аудиторських доказів; узагальнити порядок формування висновку аудитора про достовірність тверджень Звіту про відповідність резидента Дія Сіті.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 22 рис., 27 табл., 8 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Проскуріна Н.М. професор	05.08.2025 р.	05.08.2025 р.
2	Проскуріна Н.М. професор	09.09.2025 р.	09.09.2025 р.
3	Проскуріна Н.М. професор	03.10.2025 р.	03.10.2025 р.

7. Дата видачі завдання: 01 червня 2025 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2025	виконано
2.	Написання вступу	липень 2025	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2025	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2025	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2025	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2025	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2025	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	листопад 2025	виконано

Студент _____ А. К. Кльоц
(підпис)

Керівник роботи _____ Н. М. Проскуріна
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 141 с., 3 розділи, 27 табл., 22 рис., 8 формул, 12 додатків, 75 джерел.

ДІЯ СІТІ, РЕЗИДЕНТ, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АУДИТ, ЗВІТ ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ, ГІГ-КОНТРАКТ, ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, МСЗНВ 3000, КОМПЛАЄНС, СУТТЄВІСТЬ

Об’єкт дослідження – процеси організації та функціонування системи бухгалтерського обліку і аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства-резидента Дія Сіті в умовах спеціального правового та податкового режиму.

Мета роботи – узагальнення теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту підприємства-резидента Дія Сіті ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» в умовах цифровізації та спеціального правового режиму.

Методи дослідження – діалектичний метод пізнання та системний підхід до вивчення економічних явищ; методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу; історичний метод; методи індукції та дедукції; методи порівняння, групування та зіставлення; методи формалізації та економічного моделювання; графічний та табличний методи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту підприємства-резидента Дія Сіті в умовах цифровізації та спеціального правового режиму.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

удосконалено:

– методичні підходи до обліку розрахунків за гіг-контрактами; облікової політики ІТ-підприємства в частині запровадження багаторівневої аналітики доходів (4-го рівня) для автоматизованого контролю кваліфікованого доходу; методику визначення суттєвості при плануванні аудиту на основі розрахунку «запасу міцності» показників резидента;

набули подальшого розвитку:

– методика складання Звіту про відповідність через систематизацію джерел даних та уточнення формул розрахунку критеріїв; документальне забезпечення аудиту через розробку комплексу робочих документів, адаптованих до вимог МСЗНВ 3000; процес алгоритмізація формування звіту з надання впевненості залежно від суттєвості виявлених викривлень.

Отримані результати дослідження спрямовані на забезпечення прозорості формування показників Звіту про відповідність, мінімізацію ризиків втрати статусу резидента та підвищення якості формування звіту з надання впевненості.

SUMMARY

Qualifying work contains: 141 p., 3 chapters, 27 tab., 22 fig., 8 formulas, 12 annex, 75 references.

DIIA CITY, RESIDENT, ACCOUNTING, AUDIT, COMPLIANCE REPORT, GIG CONTRACT, ASSURANCE ENGAGEMENT, ISAE 3000, COMPLIANCE, MATERIALITY

The object of the study is the process of organizational and methodological support for accounting, reporting, and audit confirmation of the reliability of compliance reporting of enterprises that are residents of the Diia City special legal regime.

The aim of the work is to generalize theoretical foundations and develop practical recommendations for improving the organization and methodology of accounting and auditing of a Diia City resident enterprise, using «SoftServe Technologies» LLC as an example.

The theoretical and methodological basis of the study is the dialectical method of cognition and a systemic approach to the study of economic phenomena. The work uses: methods of theoretical generalization, analysis, and synthesis to reveal the essence of the regime and theoretical foundations of accounting; the historical method to identify the prerequisites for the creation of Diia City; methods of comparison and grouping for the analysis of the enterprise's activities and comparison of actual indicators with normative ones; methods of formalization and economic modeling for the development of formulas for calculating indicators, account structures, and working documents; graphical and tabular methods for the visual presentation of results.

Results and significance of the work. In the process of research, scientific results were obtained that are characterized by novelty and have practical significance:

improved:

– methodological approaches to accounting for settlements under contracts; accounting policy of an IT enterprise regarding the introduction of multi-level income analytics (4th level) for automated control of qualified income; methodology for determining materiality when planning an audit based on the calculation of the @safety margin" of resident indicators.

further developed:

– methodology for compiling the Compliance Report through the systematization of data sources and refinement of formulas for calculating criteria; organizational and methodological support for the audit through the development of a complex of working documents adapted to the requirements of ISAE 3000; algorithmization of forming an auditor's report depending on the materiality of identified distortions.

The practical significance lies in the fact that the application of the developed recommendations will ensure transparency in the formation of Compliance Report indicators, minimize the risks of losing resident status, and improve the quality of audit confirmation of information for state bodies.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
РЕФЕРАТ
SUMMARY
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ
ВСТУП……... 11
РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РЕЗИДЕНТІВ ДІЯ СІТІ
1.1 Економічна сутність та нормативно-правове регулювання спеціального податкового режиму Дія Сіті……... 18
1.2 Теоретичні основи обліку підприємства-резидента Дія Сіті……. 33
1.3 Теоретичні основи проведення аудиту підприємства-резидента Дія Сіті……. 44
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ НА ПІДПРИЄМСТВІ-РЕЗИДЕНТІ ДІЯ СІТІ ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства……. 55
2.2 Організація системи бухгалтерського обліку…….. 67
2.3 Методичні засади ведення облікового процесу на підприємстві…….. 71
2.4 Формування та подання звітності підприємства як резидента Дія Сіті 84
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВА-РЕЗИДЕНТА ДІЯ СІТІ ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»
3.1 Організаційні засади планування аудиту та документування домовленостей між аудитором та підприємством ……..……. 96
3.2 Методика виконання процедур перевірки Звіту про відповідність підприємства та отримання аудиторських доказів …….……. 108
3.3 Формування висновку незалежного аудитора про достовірність тверджень річного Звіту про відповідність підприємства ……..…... 121

ВИСНОВКИ ……. 126
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ…… 132
ДОДАТОК А Довідка з ЄДР……... 142
ДОДАТОК Б Витяг з Реєстру платників податків на додану вартість….. 146
ДОДАТОК В Статут ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»…… 147
ДОДАТОК Д Структура власності ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»…. 164
ДОДАТОК Е Наказ про набуття статусу резидента Дія Сіті……... 165
ДОДАТОК Ж Анкета-опитування про види діяльності……... 167
ДОДАТОК К Звіт про відповідність…….. 168
ДОДАТОК Л Штатний розпис ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»……... 171
ДОДАТОК М Облікова політика ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»….. 173
ДОДАТОК Н Звіт про фінансовий стан ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»…….. 177
ДОДАТОК П Звіт про фінансові результати ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»…….. 179
ДОДАТОК Р Анкета для попереднього ознайомлення з клієнтом на переддоговірному етапі……... 181

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

АПУ – Аудиторська палата України;

ЄСВ – єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

Закон України № 1667-IX – Закон України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні»;

ІТ – інформаційні технології;

Інструкція №286 – Інструкція зі статистики кількості працівників №286;

КВЕД – Класифікація видів економічної діяльності;

КД – кваліфікований дохід;

Мінцифри – Міністерство цифрової трансформації України;

МСА – Міжнародні стандарти аудиту;

МСЗНВ 3000 – Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3000;

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності;

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;

ПнВК – податок на виведений капітал;

САД – суб'єкт аудиторської діяльності;

СВКЯ – система внутрішнього контролю якості;

СМВ – середня місячна винагорода працівникам та гіг-спеціалістам;

СОП – середньооблікова кількість працівників та гіг-спеціалістів;

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю;

ЧКД – частка кваліфікованого доходу;

ВСТУП

Запровадження в Україні спеціального правового та податкового режиму Дія Сіті стало ключовим інструментом державної політики для трансформації цифрової економіки та створення сприятливого середовища для ІТ-галузі. Метою створення режиму є стимулювання розвитку вітчизняних технологічних компаній до рівня потужного європейського хабу через встановлення унікальних умов оподаткування, регулювання трудових відносин та корпоративного права.

Однак нові можливості створюють нові виклики, особливо в сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Класичні підходи до організації облікового процесу потребують адаптації до вимог спеціального законодавства. Критичною стає роль аудиту, оскільки резидентство Дія Сіті прямо залежить від щорічного доведення відповідності встановленим критеріям у формі подання до Міністерства цифрової трансформації України Звіту про відповідність і обов'язковим підтвердженням його достовірності незалежним аудиторським висновком.

Питання правового регулювання та особливостей оподаткування резидентів Дія Сіті, специфіку обліку в ІТ-галузі, а також теоретичні та методичні аспекти надання впевненості досліджували у своїх працях такі вітчизняні вчені, як: К. В. Безверхий, Л. В. Гуменяк, М. Д. Заріцький, Г. Заказнова, Л. Кононенко, Г. Назарова, О. А. Пробоїв, Л. П. Рибакова, Є. В. Ріпа, Л. Сіщук, І. О. Соколова, І. Сороколат, І. Хоменко, Ю. В. Циганок, Т. Шиманська та ін. Вагомий внесок у дослідження сутності правових режимів та застосування міжнародних стандартів аудиту зробили такі зарубіжні науковці як В. Герст (W. Hurst), А. Мерола (A. Merola), Р. Меттокс (R. Mattocks), А. Россі (A. Rossi), Т. Сейденштейн (T. Seidenstein), Р. Сімнетт (R. Simnett) та ін. Проте питання методології обліку, звітування та аудиту в рамках режиму Дія Сіті залишаються відкритими. Це зумовлено тим, що

правовий та податковий режим Дія Сіті є радикально новим інститутом у вітчизняному законодавстві, а отже слугує джерелом правовідносин, для яких не існує готових уніфікованих облікових та аудиторських рішень.

В таких умовах наукова розробка теоретичної бази, практичних пропозицій щодо вдосконалення обліково-звітних систем та визначення оптимального аудиторського інструментарію надання впевненості щодо комплаєнс-звітності Дія Сіті є критичною для підвищення прозорості, привабливості та, як наслідок, ефективності режиму в якості драйвера економічного розвитку України.

Теоретико-методична та практична значущість вирішення зазначених проблемних питань, недостатня їх наукова та прикладна розробка зумовлює актуальність обраної теми, її мету та завдання.

Гіпотеза дослідження базується на припущенні, що ефективне функціонування підприємства-резидента Дія Сіті та підтвердження його статусу неможливі без адаптації існуючої системи бухгалтерського обліку до специфічних вимог спеціального режиму та визначення оптимального методологічного інструментарію висловлення аудиторської думки щодо Звіту про відповідність.

Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту підприємства-резидента Дія Сіті ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» в умовах цифровізації та спеціального правового режиму.

Реалізація мети дослідження обумовила необхідність вирішення в роботі таких завдань:

– розкрити економічну сутність та нормативно-правове регулювання спеціального режиму Дія Сіті;

– визначити теоретичні основи обліку та аудиту підприємств-резидентів Дія Сіті;

– надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «СОФТСЕРВ

ТЕХНОЛОГІЇ»;

– проаналізувати організацію системи бухгалтерського обліку на ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»;

– дослідити методологію ведення облікового процесу й звітування в умовах спеціального правового та податкового режиму;

– розглянути організаційні засади планування аудиту та документування домовленостей;

– розробити методику виконання процедур перевірки Звіту про відповідність та отримання аудиторських доказів ;

– узагальнити порядок формування висновку незалежного аудитора про достовірність тверджень резидента Дія Сіті.

Об’єктом дослідження є процеси організації та функціонування системи бухгалтерського обліку і аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства-резидента Дія Сіті в умовах спеціального правового та податкового режиму.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту на підприємстві резиденті Дія Сіті ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» з урахуванням особливостей спеціального правового та податкового режиму.

Основою дослідження є діалектичний метод пізнання. У процесі написання кваліфікаційної роботи використано загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання. Методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу використовувалися для розкриття економічної сутності спеціального правового режиму Дія Сіті, його нормативно-правового регулювання, а також для визначення теоретичних засад обліку і аудиту резидентів. Історичний метод застосовано для виявлення передумов створення режиму Дія Сіті та аналізу трансформації умов функціонування ІТ-галузі в Україні. Методи індукції та дедукції – під час дослідження вимог до набуття та втрати статусу резидента, а також антикритеріїв входу в режим. Системний підхід дозволив розглянути організацію бухгалтерського обліку

та систему внутрішнього контролю ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» як цілісний механізм забезпечення комплаєнсу. Методи порівняння та групування використовувалися для аналізу організаційно-економічної характеристики підприємства, співставлення фактичних показників діяльності із законодавчими критеріями резидентства та вимог до побудови системи бухгалтерського обліку. Метод формалізації застосовано для виведення чітких алгоритмів та формул розрахунку ключових показників Звіту про відповідність. Методи економічного моделювання дали можливість розробити удосконалену структуру аналітичних рахунків, проєкти доповнень до облікової політики, а також сформувати пакет робочих документів та програму аудиту для перевірки резидента. Графічний та табличний методи використано для наочного представлення структури власності компанії, динаміки фінансових показників, схематичного зображення процесів та результатів проведених досліджень.

Теоретичною та методичною основою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти України, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених, матеріали періодичних фахових видань, методичні роз’яснення профільних міністерств та відомств (Мінцифри, Мінфіну), Інтернет-ресурси тощо.

Інформаційною базою дослідження є фінансова звітність, установчі документи, внутрішні положення та облікові регістри ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту підприємства-резидента Дія Сіті в умовах цифровізації та спеціального правового режиму.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

удосконалено:

– методичні підходи до організації обліку розрахунків за гіг-контрактами шляхом розробки та закріплення в обліковій політиці алгоритму створення забезпечень (резервів) на оплату щорічних перерв гіг-спеціалістів та порядку відображення виплат у разі тимчасової непрацездатності, що усуває правову невизначеність у розрахунках з гіг-спеціалістами .

– облікову політику ІТ-підприємства в частині запровадження багаторівневої аналітики доходів (на прикладі четвертого рівня до рахунку 70 «Доходи від реалізації») для автоматизованого розмежування кваліфікованого та некваліфікованого доходу;

– методичні підходи до визначення суттєвості при плануванні аудиту резидента Дія Сіті шляхом розробки адаптивної методики розрахунку на основі «запасу міцності» (різниці між фактичним значенням показника та його граничним законодавчим критерієм), що вирішує проблему неузгодженості одиниць виміру тверджень звітності та дозволяє раціоналізувати вибір аудиторських процедур залежно від ризику втрати статусу резидента за конкретним критерієм;

дістало подальшого розвитку:

– поняття режиму Дія Сіті на основі інтеграції підходів до його розуміння як спеціального правового та спеціального податкового режиму як інтегрованої системи правових засобів та фіскальних преференцій, що через поєднання особливого порядку регулювання галузевих відносин із цілеспрямованим зниженням податкового навантаження забезпечує стимулюючий ефект для залучення фінансових та людських ресурсів і сталого розвитку інноваційного бізнесу в Україні.

– функціональна роль бухгалтерського обліку, доповнена комплаєнс-функцією, що полягає у формуванні цілісної, достовірної та доказової інформаційної бази щодо специфічних показників діяльності підприємства,

необхідних для щорічного підтвердження відповідності критеріям резидентства та збереження права на застосування правових і податкових преференцій спеціального режиму.

– методика складання Звіту про відповідність резидента Дія Сіті через систематизацію законодавчих вимог у єдиний алгоритм, що включає деталізацію джерел інформації в обліковій системі, уточнені формули розрахунку середньої винагороди та чисельності персоналу, а також правила конвертації валют, що забезпечує мінімізацію комплаєнс-ризиків;

– організаційно-методичне забезпечення виконання завдань з надання впевненості шляхом розробки комплексу взаємопов'язаних робочих документів аудитора (лист-зобов'язання, загальний план, програма аудиту, робочі документи аудитора із застосуванням трирівневої моделі отримання аудиторських доказів, зведені відомості порушень), адаптованих до вимог МСЗНВ 3000 та специфіки перевірки нефінансових показників резидента Дія Сіті;

– процес алгоритмізації формування думки, за результатами перевірки тверджень, викладених у річному Звіті про відповідність, адаптований до вимог регулятора (Мінцифри) та міжнародних стандартів з надання вневненості, із визначенням чітких критеріїв вибору типу думки залежно від суттєвості та всеохоплюючого характеру виявлених викривлень.

Отримані результати дослідження доповнюють сучасну практику обліку та аудиту в сфері інноваційного бізнесу в Україні та спрямовані на підвищення ефективності функціонування й контролю за дотриманням умов спеціального правового режиму Дія Сіті.

Отримані результати дослідження спрямовані на забезпечення прозорості формування показників Звіту про відповідність, мінімізацію ризиків втрати статусу резидента та підвищення якості формування звіту з надання впевненості.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну

оцінку науковців на 2 міжнародних конференціях: «Нові горизонти наукових досліджень: виклики та рішення» (2025 р., м. Марсель, Франція) та «Сучасні перспективи науки та економічного прогресу» (2025 р., м. Вільнюс, Литва).

Питання специфіки комплаєнс-звітування резидента Дія Сіті, що інтегрує законодавчі вимоги з принципами бухгалтерського обліку, було розглянуто в 1 фаховій статті, опублікованій у збірнику «Цифрова економіка та економічна безпека» (Випуск 5(20), м. Одеса, 2025 р.)

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 121 сторінці друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РЕЗИДЕНТІВ ДІЯ СІТІ

1.1 Економічна сутність та нормативно-правове регулювання спеціального податкового режиму Дія Сіті

Згідно з дослідженням «Digital Tiger: the Market Power of Ukrainian IT», проведеного за результатами економічних досягнень в сфері інформаційних технологій України у 2024 році, IT-сектор є єдиною серед провідних експортних галузей, частка якої демонструє стабільне зростання протягом останніх п’яти років. За цей період українські IT-компанії залучили близько 15 мільярдів доларів інвестицій, що свідчить про високий рівень довіри з боку як національних, так і міжнародних інвесторів. В умовах воєнного стану IT-індустрія залишається одним із ключових драйверів національної економіки, посідаючи друге місце за внеском у ВВП країни та перше місце серед експортних послуг [1].

Одним із ключових чинників становлення українського IT-сектору стало прийняття Закону України № 1667-IX [2], що проголосив впровадження спеціального правового і податкового режиму Дія Сіті.

Історичні передумови та необхідність створення режиму Дія Сіті обумовлені низкою системних недоліків та архаїчних норм законодавства, що гальмували розвиток українського IT-сектору та знижували його конкурентоспроможність на міжнародному ринку. Саме вони стали рушійною силою для переосмислення застарілих та малоефективних засад функціонування IT-галузі в Україні та розробки прозорої, передбачуваної юрисдикції.

Як зазначають О. А. Пробоїв та Л. В. Гуменяк, до появи спеціального

правового режиму Дія Сіті, використання єдиної практично зручної моделі співпраці з фізичними особами-підприємцями було пов’язано з численними ризиками перекваліфікації цивільно-правових відносин у псевдо-трудові [3], що могло призвести до донарахування великих сум податків і штрафів для компанії, а отже генерувало суттєві операційні та правові загрози для бізнесу.

Дослідники І. Хоменко та О. Хоменко підкреслюють, що критичним недоліком співпраці за моделлю ФОП була невизначеність щодо прав інтелектуальної власності, оскільки за загальними нормами українського законодавства майнові права на об’єкт інтелектуальної власності, створений ФОП, за замовчуванням належали виконавцю, а не компанії-замовнику [4]. Це зумовлювало необхідність укладання додаткових угод та створювало ризик втрати або оскарження прав на ключові продукти компанії [5].

Окремою перешкодою на шляху українського ІТ-сектору в частині залучення капіталу та розвитку стартапів Л. Сіщук визначає архаїчність корпоративного права. Українське законодавство не пропонувало ефективних та зрозумілих інвестиційних інструментів, таких як договори опціону, акціонерні угоди чи конвертовані позики, що змушувало провідні українські ІТ-компанії вдаватися до релокації юридичних осіб (переважно материнських холдингів) до більш гнучких юрисдикцій з метою залучення іноземних інвестицій та призводило до витоку податкових надходжень від операцій з капіталом із українського бюджету [6].

Як підкреслюють М. Д. Заріцький та О. С. Заріцька, режим Дія Сіті також вирішив проблему відсутності ефективних договірних інструментів, стандартних для міжнародної ІТ-практики. Закон України № 1667-IX вперше законодавчо врегулював такі механізми, як укладення договорів про нерозголошення (NDA) та невчинення конкурентних дій (NCA), що є необхідним елементом корпоративного управління в цілях захисту нематеріальних активів і комерційної таємниці [7].

Комплекс причинно-наслідкових зв’язків між передумовами та результатами впровадження режиму Дія Сіті представлений на рисунку 1.1.

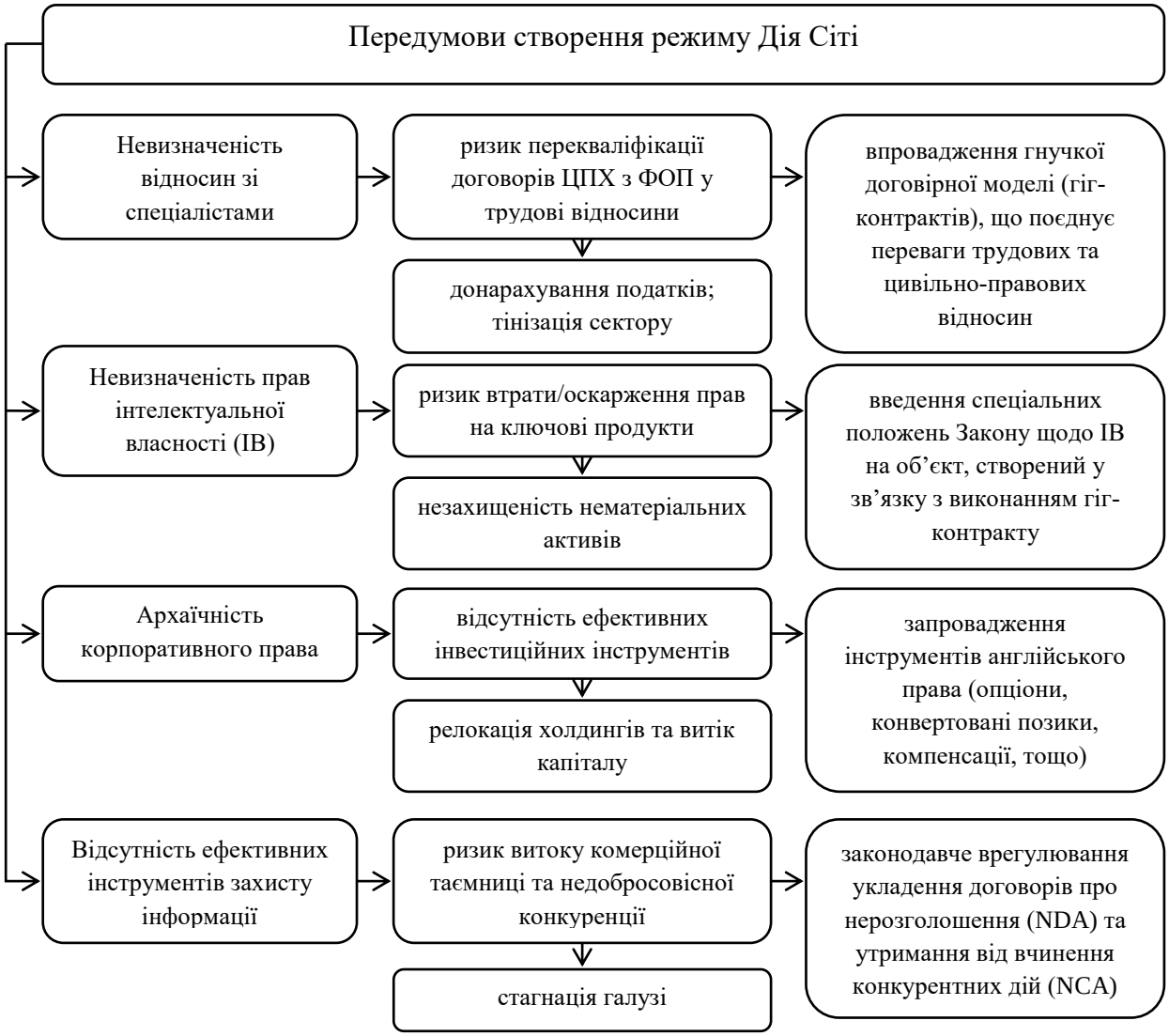


Рисунок 1.1 – Причинно-наслідкові передумови запровадження режиму Дія Сіті

Джерело: складено автором на основі [3-7]

Дія Сіті є унікальним правовим та податковим простором для IT-компаній [8], який було запроваджено з метою стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні шляхом створення сприятливих умов для ведення інноваційного бізнесу, розбудови цифрової інфраструктури, залучення інвестицій а також талановитих спеціалістів [2].

Виходячи із визначення, економічна сутність Дія Сіті лежить на перетині двох юридичних та економічних категорій – спеціального правового

режиму та спеціального податкового режиму.

У науковій літературі відсутнє єдине трактування поняття правового режиму, що вимагає аналізу для подальшого застосування у контексті діяльності резидента Дія Сіті. Деякі із існуючих підходів систематизовано в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Теоретичні підходи до визначення поняття «правовий режим»

Автор	Сутність підходу
1	2
Соколова І. О. [9]	Комплекс взаємопов'язаних правових засобів, який забезпечує стійкий порядок у певній сфері відносин, що характеризується ступенем сприятливості або жорсткості регулювання для задоволення інтересів суб'єктів права, що відображає припустимий рівень їхньої активності.
Петришин О., Ткаченко В. [10]	Особливий порядок регулювання суспільних відносин, який відрізняється від загального, що забезпечується специфічним набором правових засобів, методів та прийомів, адаптованих до конкретного виду відносин.
Кузніченко С., Спаський А. [11]	Напрям правового регулювання, який охоплює певну сферу суспільних відносин і досягається за допомогою комплексу правових засобів, головною метою яких є забезпечення необхідного порядку та динаміки цих відносин у часі та просторі.
Герст В. [12]	Система (або структура) норм і правил, що регулює певну фізичну територію або відокремлену сферу діяльності, яка ґрунтується на певному типі закону (або законодавства).
Цицюра В. І. [13], Жилінкова І. В. [14]	Складна, комплексна категорія, яка відіграє ключову роль у правовій системі, призначена для забезпечення ефективного функціонування правового регулювання в суспільстві, беручи до уваги специфіку різних сфер життя.

Джерело: Складено автором на основі [9-14].

Таким чином, у контексті дослідження режиму Дія Сіті під правовим режимом розуміємо комплексну систему правових засобів (норм, методів, інструментів), встановлених державою, що забезпечують особливий, більш сприятливий, порядок регулювання відносин в ІТ-галузі з метою стимулювання її розвитку та залучення інвестицій.

Аналогічний аналіз існуючих трактувань поняття «податковий режим» наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Теоретичні підходи до визначення поняття «податковий режим»

Автор	Сутність підходу
1	2
Податковий кодекс України [15]	Система заходів, яка встановлює особливий порядок оподаткування виключно для окремих категорій господарюючих суб'єктів з метою реалізації цілеспрямованої фіскальної або регулюючої політики держави.
Сороколат І. [16]	Публічно-правова категорія, що встановлюється нормами законодавства і являє собою юридичну форму податкових правовідносин, регульованих за допомогою відповідних правових засобів, методів і способів.
А. Мерола [17]	Юрисдикція, податкова система якої надає очевидні переваги – такі як суттєво нижчі ставки корпоративного податку, мінімальні податки, що утримуються (при виплаті доходів), або значні податкові пільги, – порівняно зі стандартною практикою в інших країнах.
Шаптала Є. Ю. [18]	Правові засоби, які можуть виступати як стимули та преференції (пільги), так і обмеження, основною функцією яких є врегулювання відносин щодо надходження коштів до бюджетів з одночасною реалізацією інтересів учасників.
Овчинніков С. С. [19]	Підсистема в межах загальної податкової системи, сутність якої полягає в особливому порядку встановлення елементів оподаткування, а також можливості заміни сукупності податків одним податком або збором.

Джерело: Складено автором на основі [15-19].

Ґрунтуючись на аналізі даних підходів, у контексті Дія Сіті під спеціальним податковим режимом будемо розуміти цілеспрямовану систему фіскальних преференцій та регулюючих заходів, встановлених законодавством для окремої категорії суб'єктів з метою спрощення податкового адміністрування та забезпечення максимального стимулюючого ефекту через зниження податкового навантаження, що сприяє акумуляції інвестицій та розвитку інноваційного бізнесу.

Таким чином, особливий режим Дія Сіті доцільно розглядати як інтегровану систему правових засобів та фіскальних преференцій, що через поєднання особливого порядку регулювання галузевих відносин із цілеспрямованим зниженням податкового навантаження забезпечує стимулюючий ефект для залучення фінансових та людських ресурсів і сталого розвитку інноваційного бізнесу в Україні.

Причинно-наслідкові зв'язки між впровадженням відповідних стимулів та їх економічним ефектом відображено на рисунку 1.2.

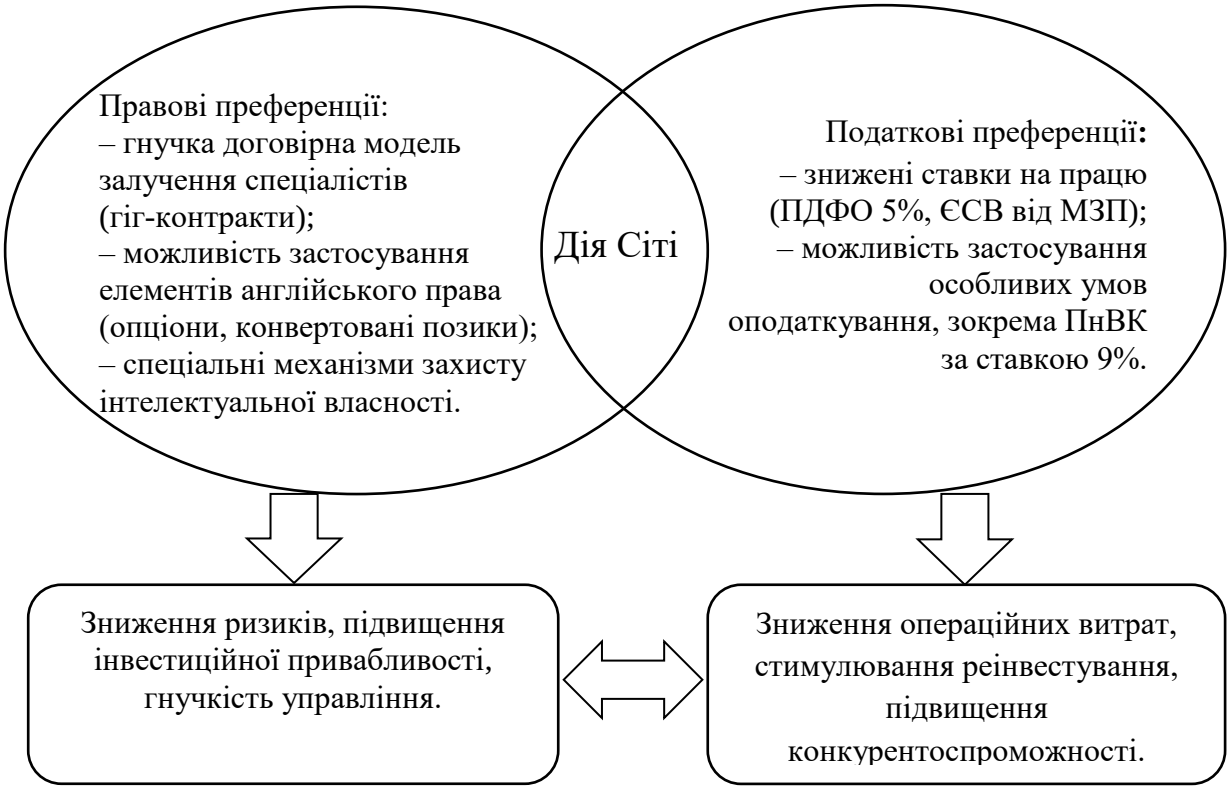


Рисунок 1.2 – Режим Дія Сіті як комплексний інструмент державної політики для симулювання розвитку інноваційного бізнесу в Україні

Джерело: запропоновано автором на основі [2; 15]

Основним уповноваженим органом, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері розвитку та функціонування правового режиму Дія Сіті, є Мінцифри [20].

Мінцифри виступає в ролі адміністратора режиму, здійснює реєстрацію юридичних осіб, веде реєстр резидентів та проводить моніторинг відповідності встановленим кваліфікаційним критеріям.

Загальними засадами даного правового режиму виступають принципи свободи діяльності, невтручання, презумпції правомірності діяльності резидентів Дія Сіті, стабільності, формального характеру процедури набуття статусу та добровільності резидентства Дія Сіті [2].

Відповідно до Закону України № 1667-IX, режим Дія Сіті встановлюється на необмежений строк, але держава гарантує його чинність

та стабільність умов на період не менш як 25 років з моменту внесення до реєстру запису про першого резидента. При цьому якщо протягом зазначеного 25-річного періоду будуть прийняті законодавчі зміни, які покращують становище резидентів (наприклад, зменшують податки чи пом'якшують відповідальність), ці нові, більш сприятливі норми будуть негайно застосовуватися до резидентів та їхніх фахівців (крім змін, що стосуються питань оборони, національної безпеки, громадського порядку та охорони довкілля). Додатково, на всіх резидентів та їхніх учасників поширюється загальна система державних гарантій захисту інвестицій, передбачена законодавством України про інвестиційну діяльність [2].

Як інноваційний правовий інститут, спеціальний податковий режим Дія Сіті потребує чіткого та надійного нормативно-правового фундаменту, оскільки будь-яка законодавча невизначеність є суттєвим ризиком, що може переважити економічні вигоди. Відсутність конкретних та зрозумілих «правил гри» може призвести до зловживань, судових спорів та створити додаткове адміністративне навантаження на всіх учасників відносин, знижуючи ефективність запровадженого режиму. Конкретність і однозначність норм запобігають правових колізій, полегшують адміністрування з боку державних органів та спрощують дотримання вимог з боку бізнесу. Таким чином, якість нормативно-правового забезпечення безпосередньо впливає на інвестиційну привабливість як самого режиму, так і країни в цілому.

Нормативна база Дія Сіті є багаторівневою системою, що включає як спеціальне законодавство, безпосередньо створене для регулювання режиму, так і загальні норми, що застосовуються до резидентів.

Нормативно-правові акти загального характеру, що однаково застосовуються до будь-яких господарюючих суб'єктів України, включають:

– Конституцію України [21];

– Закон України «Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період

та об’єднань юридичних осіб» [22], що прийшов на зміну Господарському кодексу України і визначає основні засади господарювання та регулює відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності;

– Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [23], що встановлює загальні вимоги до ведення обліку та складання фінансової звітності, які поширюються і на резидентів;

– Податковий кодекс України [15], де конкретизовано порядок обчислення та сплати податків, що має здійснювати резидент, склад і форму податкової звітності, права та обов’язки резидентів як платників податків;

– Кодекс законів про працю [24], що регулює трудові відносини резидентів із працівниками у формі, що не є гіг-контрактною; а також інші нормативно-правові акти, застосування яких може бути зумовлено специфікою організаційно-правової форми та господарської діяльності резидентів Дія Сіті.

Фундаментальним правовим актом, що становить основу режиму Дія Сіті, є Закон України № 1667-IX [2], а також відповідні постанови, роз’яснення та листи Мінцифри. Детальніше склад та зміст спеціального законодавства, що застосовується виключно до резидентів правового простору Дія Сіті та які має використовувати в своїй роботі аудитори систематизовано в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Нормативно-правове забезпечення, що регулює діяльність резидентів Дія Сіті, та є обов’язковим для використання аудиторами при виконанні завдання за МСЗНВ 3000

Нормативно-правовий акт	Ключові аспекти регулювання
1	2
Закон України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [2]	Організаційні, правові та фінансові засади; строки і гарантій стабільності правового режиму Дія Сіті. Вимоги до резидентів (зокрема, щодо видів діяльності, середньооблікової кількості працівників, розміру середньої місячної винагороди та частки кваліфікованого доходу), а

Продовження таблиці 1.3

1	2
	також антикритерії набуття статусу резидента. Порядок набуття і втрати статусу резидента.
	Правові засади ведення Реєстру Дія Сіті. Зміст, строки й порядок подання та вимоги до Звіту про відповідність і незалежного висновку аудитора як форми контролю за дотриманням вимог резидентства. Правові засади самоврядування резидентів Дія Сіті. Правові засади організації трудових відносин із працівниками у формі гіг-контрактів. Особливості регулювання правочинів за участю резидентів та корпоративного управління резидента Дія Сіті, в тому числі призначення компенсацій та укладення договорів про нерозголошення та невчинення конкурентних дій.
Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання реалізації положень Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [25]	Встановлює Порядок подання та розгляду заяви про набуття статусу резидента Дія Сіті. Уточнює визначений в Законі України № 1667-IX [1] порядок формування та ведення реєстру Дія Сіті. Введено типові форми Заяви про набуття статусу резидента Дія Сіті, Повідомлення про зміни у відомостях, які повідомлялися в заяві про набуття статусу резидента Дія Сіті, та Заяви про виправлення помилки.
Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання адміністративного оскарження рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті та звітності резидентів Дія Сіті» [26]	Введено типову форму Звіту про відповідність резидента Дія Сіті. Порядок обрання представників громадськості до апеляційної комісії, що створюється Міністерством цифрової трансформації України (надалі Мінцифра) для розгляду в адміністративному порядку скарг на прийняті Мінцифри рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті; Порядок подання та розгляду скарг на рішення Мінцифри про втрату статусу резидента Дія Сіті, прийняття рішення апеляційною комісією. Порядок подання та розгляду звіту про відповідність резидента Дія Сіті та незалежного висновку.
Наказ Міністерства фінансів України про затвердження форми Заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах або відмову від такого оподаткування та Порядку подання та розгляду такої Заяви [27]	Встановлено типову форму, порядок подання та розгляду Заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах або відмову від такого оподаткування. Введено типову форму рішення про погодження або відмову у погодженні Заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах або відмову від такого оподаткування.
Лист Міністерства цифрової трансформації України від 20.02.2023 р. № 1/11-5-У-385-23-258-2023 [28]	Встановлено єдину методологічну основу розрахунку показника середньооблікової кількості та середньої місячної винагороди працівників та гіг-спеціалістів, залучених резидентом Дія Сіті.

Ключовим елементом системи контролю за дотриманням умов режиму є аудит Дія Сіті. Законом України № 1667-IX [2] визначено обов'язок резидента Дія Сіті щороку надавати аудиторський висновок, який підтверджує достовірність тверджень, викладених у Звіті про відповідність. Ця процедура регулюється окремим комплексом нормативних актів, що формують другий рівень правового забезпечення Дія Сіті.

Нормативною базою здійснення аудиторської діяльності в Україні є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [29], що визначає правові та організаційні засади проведення аудиту, статус суб'єктів аудиту та вимоги до оформлення його результатів. В контексті спеціального податкового режиму Дія Сіті критично важливим є положення Закону України № 1667-IX [2] про те, що незалежний висновок аудитора має надавати суб'єкт аудиторської діяльності, який відповідає кваліфікаційним вимогам для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності. Однак самі кваліфікаційні вимоги та особливості проведення такого аудиту встановлюються вже Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [29].

Таким чином, утворюється взаємний зв'язок між спеціальним та загальним законодавством. Закон України № 1667-IX [2] виконує роль актуделегатора, який вказує на необхідність залучення інституту аудиту, визначаючи лише базові параметри цієї вимоги (предмет – звіт про відповідність, та суб'єкт – кваліфікований аудитор). Натомість, Закон України № 2258-VIII [29] виступає як акт-регулятор, що деталізує саму процедуру: встановлює вимоги до кваліфікації та реєстрації аудитора, його професійної етики, системи контролю якості та застосування відповідних стандартів.

Враховуючи, що згідно із Законом України № 1667-IX [2] незалежний висновок за характером є звітом з надання впевненості, його методологічна регламентація має здійснюватися відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є

аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» [30].

МСЗНВ 3000 виконує функцію концептуальної основи проведення завдань із надання впевненості щодо нефінансової інформації, встановлюючи єдині вимоги до ідентифікації предмета перевірки, визначення прийнятних критеріїв оцінки, планування завдання, оцінки ризиків суттєвого спотворення інформації та формування аудиторських доказів. Ключовим аспектом МСЗНВ 3000 є вимога щодо чіткого розмежування рівня впевненості (обґрунтованої або обмеженої) та формату фінального висновку, що забезпечує стандартизацію та зрозумілість результатів перевірки для користувачів. Однак реалізація вимог МСНВ 3000 на практиці потребує залучення допоміжного інструментарію, який надають відповідні Міжнародні стандарти аудиту – від загальних принципів, документального забезпечення та відповідальності аудиторів до безпосереднього висловлення аудиторської думки.

Відповідно, основними суб'єктами режиму Дія Сіті виступають (рис. 1.3):



Рисунок 1.3 – Суб'єкти правового режиму Дія Сіті

Згідно Закону № 1667-IX, резидентом Дія Сіті є юридична особа, зареєстрована в Україні, яка відповідає усім визначеним критеріям і в результаті добровільного подання відповідної заяви отримала спеціальний статус резидента в рамках даного правового режиму [2].

Процедура набуття статусу резидента Дія Сіті, визначена Законом № 1667-IX [2], передбачає подання юридичною особою заяви до уповноваженого органу, зокрема Міністерства цифрової трансформації України. Заява має містити повне найменування заявника, ідентифікаційний код, контактні дані, перелік видів IT-діяльності, інформацію про посадових осіб, запевнення про відповідність вимогам і відсутність обмежувальних обставин, а також, за потреби, дані про доходи за попередній рік. До заяви додається довіреність, якщо звернення здійснюється представником, і, за бажанням, заява про перехід на оподаткування за особливими умовами.

Уповноважений орган розглядає заяву протягом 10 робочих днів, перевіряючи відповідність заявника критеріям Дія Сіті на основі наданих даних і інформації з державних реєстрів. Заява може бути повернута без розгляду через невідповідність вимогам або відсутність повноважень представника, а відмова надається у разі невідповідності вимогам, недостовірної інформації чи попередньої втрати статусу резидента на протязі останніх 12 місяців. У разі позитивного рішення статус резидента надається автоматично після спливу 10 робочих днів, якщо не було повернення чи відмови, а відомості передаються до податкових органів [2].

Для отримання статусу резидента Дія Сіті і, відповідно, права користування преференціями даного правового режиму, юридична особа повинна відповідати чітко визначеним критеріям, що охоплюють характер діяльності, чисельність персоналу, рівень винагороди та структуру доходів.

Так, юридична особа має бути зареєстрована в Україні відповідно до чинного законодавства та здійснювати один або кілька видів діяльності, що охоплюють широкий спектр IT-послуг, включаючи розробку, модифікацію, тестування та технічну підтримку програмного забезпечення, створення

комп’ютерних ігор, консультування з питань інформатизації, оброблення даних, освітню діяльність у сфері ІТ, забезпечення кібербезпеки, а також розробку технологій робототехніки [2].

Окрім відповідності видам діяльності, компанія повинна виконувати кількісні та фінансові критерії. Зокрема, середньооблікова чисельність працівників або гіг-спеціалістів має становити не менше 9 осіб, починаючи з календарного місяця, наступного за місяцем набуття статусу резидента. Середня місячна винагорода цих фахівців повинна бути не нижчою за еквівалент 1200 євро за офіційним курсом Національного банку України, встановленого на перше число відповідного календарного місяця. Крім того, компанія повинна стежити, щоб не менш як 90% її доходу становив саме кваліфікований дохід від ІТ-діяльності [2].

З метою забезпечення цільового використання, національної безпеки, фінансової доброчесності та прозорості режиму Законом України № 1667-IX [2] встановлено також систему обмежуючих факторів – антикритеріїв, за наявності яких компанії не зможуть отримати резидентство Дія Сіті.

Аналіз законодавчих обмежень, що унеможливлюють набуття статусу резидента Дія Сіті, дозволяє класифікувати їх за чотирма основними групами (рис. 1.4).

Перша група (за юридичним статусом та формою власності) забезпечує, що режим використовується лише приватними суб’єктами, зареєстрованими в Україні.

Друга група (за дотриманням фінансової дисципліною та прозорості) покликана захистити фіскальні інтереси держави та виключити участь компаній, які порушують вимоги щодо прозорості структури власності.

Третя група (за наявністю геополітичних та санкційних ризиків) виконує функцію національної безпеки та фінансового моніторингу, відсіюючи суб’єктів, пов’язаних з державою-агресором або недобросовісними юрисдикціями.

Четверта група (що стосується стримування специфічної діяльності)

встановлює чіткі межі допустимого бізнесу в рамках режиму, виключаючи діяльність, яка є високоризиковою або спеціально регульованою іншими законами.



Рисунок 1.4 – Класифікація підстав, за якими юридична особа не може стати резидентом Дія Сіті

Джерело: складено автором на основі [2]

Окремо варто звернути увагу на знижений поріг входу в юрисдикцію Дія Сіті для стартап-підприємств, які з огляду на свою новостворюваність можуть мати проблеми, пов'язані з відсутністю стійких фінансових потоків чи достатністю кадрового потенціалу та не задовольняти всіх вимог резидентства, однак мають переконання, що зможуть гарантувати дотримання відповідних критеріїв Закону України № 1667-IX [2] у майбутньому. Право на буферний період до кінця календарного року,

наступного за роком набуття статусу резидента може отримати компанія, зареєстрована не більше ніж за 24 календарні місяці на момент подання заявки до Мінцифри. На стартап-резидентів поширюється додатковий критерій доходу, сума якого не повинна перевищувати 1167 мінімальних заробітних плат [10] як у році, що передує поданню заявки, так і у роках подачі та набуття статусу. У разі перевищення цього ліміту компанія зобов’язана достроково перейти до виконання всіх критеріїв повноцінного резидентства. Для зниження фінансового та адміністративного навантаження на молоді компанії законодавство передбачає також спрощення у процесі первинного підтвердження статусу, дозволяючи стартап-резидентам подати лише початковий звіт про відповідність без обов’язкового аудиторського висновку.

Втрата спеціального статусу резидента Дія Сіті відбувається виключно на підставах, чітко визначених Законом, що забезпечує правову передбачуваність режиму. Рішення про припинення резидентства уповноважений орган приймає у кількох ключових випадках.

По-перше, компанія може сама відмовитися від статусу резидента шляхом подання відповідної заяви.

Другою причиною втрати статусу є невідповідність резидента встановленим Законом № 1667-IX [2] вимогам (зокрема, щодо кількості фахівців, рівня винагороди, структури доходу або виду діяльності), причому ця невідповідність може бути виявлена як самим резидентом під час подання обов’язкового щорічного звіту та незалежного аудиторського висновку, так і уповноваженим органом на основі даних із державних реєстрів.

По-третє, статус анулюється у разі прострочення подачі звіту про відповідність та/або незалежного висновку більше ніж на 20 робочих днів з дня спливу граничного строку, або у разі повторного послідовного порушення цих строків.

Нарешті, підставою для втрати статусу є набрання законної сили рішення суду, яким встановлено невідповідність резидента базовим

критеріям Закону України № 1667-IX [2].

Отже, створення спеціального правового та податкового режиму Дія Сіті стало закономірним та необхідним кроком у розвитку української IT-індустрії, спрямованим на подолання системних вад законодавства, які гальмували зростання сектору, створювали правові та фіскальні ризики для бізнесу, перешкоджали залученню інвестицій і знижували конкурентоспроможність на міжнародній арені.

Дія Сіті сформувався як комплексний інструмент державної політики, який поєднує в собі елементи юридичної гнучкості та фіскального стимулювання для створення оптимальних умов розвитку цифрової економіки в Україні.

Чітко визначені критерії набуття та втрати статусу резидента, система антикритеріїв, а також механізм щорічного аудиторського контролю забезпечують цільове та прозоре використання преференцій режиму. Запровадження буферного періоду для стартапів демонструє адаптивність моделі та її орієнтацію на підтримку інноваційного бізнесу на ранніх стадіях.

Таким чином, Дія Сіті можна охарактеризувати як стратегічну ініціативу, яка не лише усунула ключові бар’єри для розвитку IT-сектору, але й заклала міцну інституційну основу для його подальшого зростання, посилення експортного потенціалу та збереження ролі одного з ключових драйверів економіки України навіть в умовах воєнного стану.

1.2 Теоретичні основи обліку підприємства-резидента Дія Сіті

Якісно побудована система бухгалтерського обліку є невід’ємною частиною комплексу управління та запорукою успішного функціонування не лише окремого суб’єкта господарювання, але й фінансового благополуччя всієї держави в цілому, оскільки повна, достовірна облікова інформація

слугує основою для формування податкової бази, забезпечуючи наповнення державного та місцевих бюджетів [31]. Більше того, актуальна та прозора фінансова звітність є ключовим індикатором оцінки інвестиційного клімату країни міжнародними фінансовими інституціями та потенційними іноземними інвесторами. Таким чином, підтримка високих стандартів обліку, особливо у пріоритетних галузях, до яких відноситься сфера ІТ, є стратегічним завданням державної політики як на внутрішньому, так і на зовнішньоекономічному рівні.

Бухгалтерський облік визначається як безперервний процес послідовного виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства внутрішнім управлінським структурам та зовнішнім зацікавленим сторонам для забезпечення інформаційного підґрунтя до прийняття рішень (рис. 1.5) [23].



Рисунок 1.5 – Бухгалтерський облік як процес

Джерело: складено автором на основі [23]

Сутність бухгалтерського обліку розкривається через його загальноприйняті функції: інформаційну, контрольну та аналітичну [32].

З урахуванням основної мети (розвиток цифрової економіки України)

та стратегічних завдань впровадження Дія Сіті (культивація сприятливих умов для ведення інноваційного бізнесу, розбудова цифрової інфраструктури, залучення інвестицій і талановитих спеціалістів) класичні функції бухгалтерського обліку набувають специфічного значення та посиленого фокусу в контексті діяльності підприємства-резидента.

Так, для резидентів Дія Сіті інформаційна функція набуває особливої значущості в сфері забезпечення інвестиційної прозорості бізнесу, бо слугує основою довіри стейкхолдерів, демонструючи переваги та ефективність використання преференцій особливого податкового режиму для оптимізації витрат і збільшення прибутковості.

Аналітична функція отримує вирішальне значення для оцінки економічної доцільності впровадження нових правових інструментів (зокрема, вибору між двома альтернативними формами справляння податку на прибуток з метою зниження податкового навантаження).

Контрольна функція виходить за рамки стандартного контролю активів та фокусується на постійному моніторингу обов’язкових критеріїв резидентства (зокрема, середньої кількості фахівців, рівня середньої винагороди та частки кваліфікованого доходу), оскільки недотримання цих показників прямо загрожує втратою пільгового податкового режиму.

Водночас безперервний моніторинг показників сам по собі не гарантує можливості їх належної систематизації й агрегації укладачами звіту про відповідність та доказовості достовірності декларованих тверджень під час зовнішньої перевірки, що на нашу думку, зумовлює доцільність виокремлення додаткової, комплаєнс-функції бухгалтерського обліку, яка в умовах функціонування режиму Дія Сіті набуває підвищеного значення, оскільки фокусується на забезпеченні зовнішньої легітимності діяльності підприємства.

Під комплаєнс-функцією бухгалтерського обліку резидента Дія Сіті слід розуміти цілеспрямовану організацію облікової системи, яка забезпечує формування цілісної, достовірної та доказової інформаційної бази щодо

специфічних показників діяльності підприємства, необхідних для щорічного підтвердження відповідності критеріям резидентства та збереження права на застосування правових і податкових преференцій спеціального режиму.

Детальніше дані аспекти відображено на рисунку 1.6.

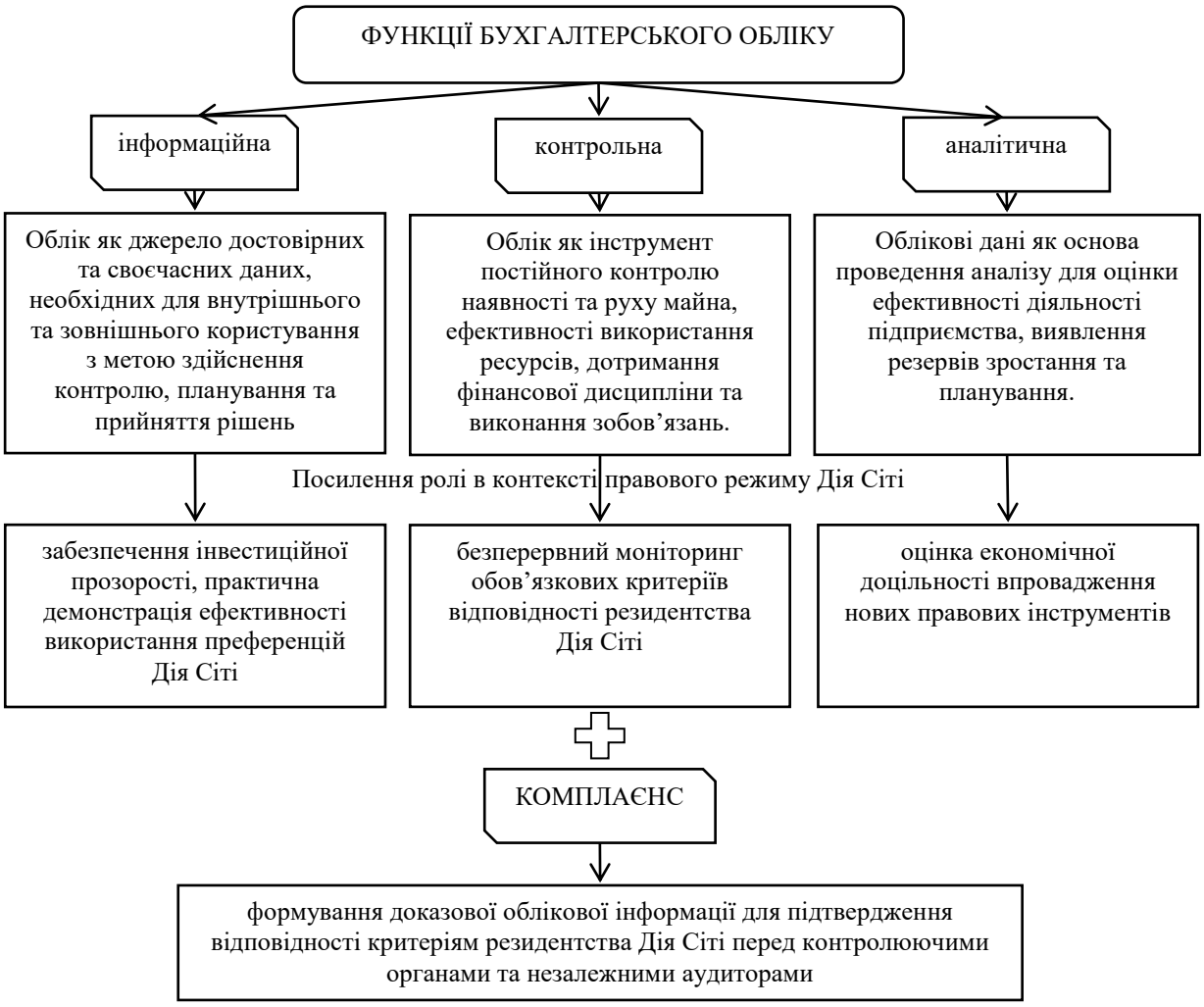


Рисунок 1.6 – Ключові функції бухгалтерського обліку в контексті спеціального правового режиму Дія Сіті

Джерело: власна розробка автора на основі [32; 2]

Нормативно-правова база ведення бухгалтерського обліку в Україні являє собою багаторівневу ієрархічну систему, що базується на принципах підпорядкованості та спеціалізації норм, а також забезпечує уніфікацію облікових процесів від фундаментальних законодавчих засад до внутрішніх

робочих документів підприємства.

Саме структура, представлена на рисунку 1.7, гарантує обов'язковість, деталізацію та цілісність облікового процесу.



Рисунок 1.7 – Ієрархія нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: складено автором на основі [33]

Законодавство України не встановлює окремих облікових стандартів для резидентів Дія Сіті. Бухгалтерський облік в межах даного правового простору підпорядковується загальним правилам, визначеним Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23] визначає загальні правові засади, мету, основні принципи, вимоги до організації обліку та складання фінансової звітності в Україні, а також регламентує застосування підприємствами конкретних облікових стандартів (НП(с)БО або МСФЗ) відповідно до встановлених критеріїв

їхнього розміру та особливостей господарської діяльності (рис. 1.2).

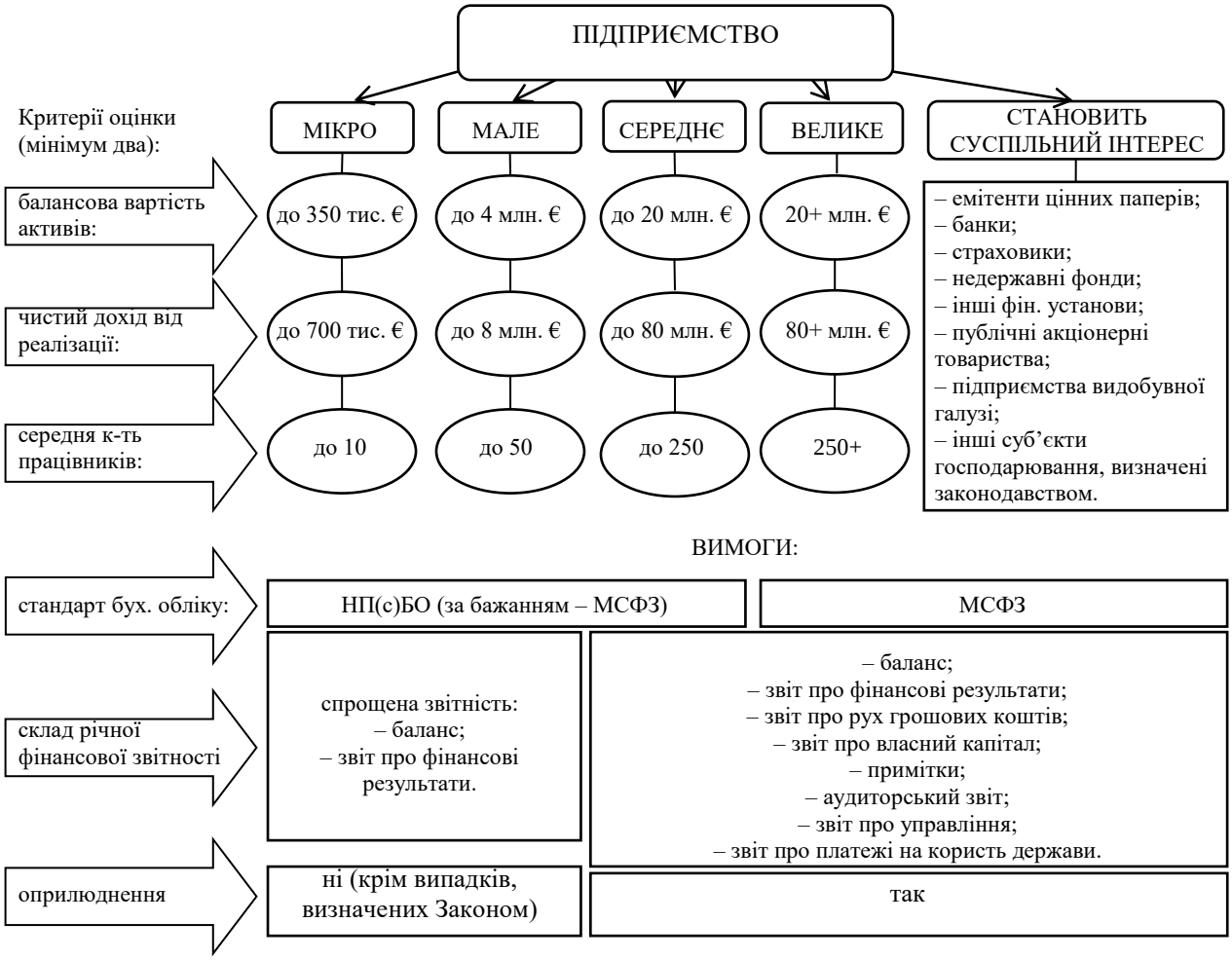


Рисунок 1.8 – Вимоги до організації обліку та складання фінансової звітності в Україні

Джерело: складено автором на основі [23].

Відповідно, виходячи з відносної інклюзивності даної юрисдикції, резиденти Дія Сіті можуть варіювати за масштабами від мікропідприємств-стартапів до великих міжнародних ІТ-компаній, через що неможливо сформувати єдину універсальну методику обліку для всіх суб'єктів режиму.

Крім визначеного Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [23] пакету фінансової звітності, на резидента Дія Сіті відповідно до Закону України № 1667-IX [2] покладено зобов'язання щороку не пізніше 1 червня року, наступного за звітним, подавати до

уповноваженого органу (Мінцифри), звіт про відповідність вимогам, визначеним статтею 5 Закону України № 1667-IX, за період з 1 січня до 31 грудня попереднього календарного року, тобто річний звіт про відповідність.

Звіт про відповідність є специфічною для правового режиму Дія Сіті формою звітності, створеною як ключовий інструмент державного контролю над дотриманням резидентами встановлених законом економічних та операційних критеріїв. Мета його подання полягає у систематичному підтвердженні права компанії на застосування правових та податкових преференцій режиму. На відміну від традиційної фінансової звітності, орієнтованої на інвесторів та кредиторів, Звіт про відповідність має контрольно-фіскальне призначення та є прямим наслідком вибору компанією спеціальної юрисдикції Дія Сіті.

Структура звіту вимагає вказання наступних ключових тверджень [2]:

– про середньооблікову кількість працівників за трудовими договорами та/або гіг-спеціалістів (у разі залучення) за підсумками кожного календарного місяця звітного періоду;

– про розмір середньої місячної винагороди працівникам та гіг-спеціалістам (у разі залучення), розрахованої за кожен календарний місяць;

– про розмір частки кваліфікованого доходу резидента Дія Сіті, отриманого за звітний період, у загальному доході компанії.

– про розмір доходу, визначеного відповідно до Податкового кодексу України, для компаній, що набули статусу за спрощеною процедурою (стартапи), за встановлені звітні періоди.

– засвідчення того, що компанія відповідає всім вимогам, визначеним Законом України № 1667-IX.

Кожен із зазначених тверджень є складною розрахунковою величиною, достовірне та об’єктивне відображення якої у звіті про відповідність залежить від якості та деталізації первинних облікових даних, оскільки саме дані бухгалтерського обліку є єдиною достовірною базою для постійного моніторингу резидентом ключових критеріїв.

Недотримання або просідання за будь-яким із даних показників за підсумками звітного періоду загрожує безумовною втратою статусу резидента Дія Сіті.

При цьому варто зазначити, що оскільки Мінцифри не має доступу до внутрішньої інформації підприємства (зокрема, щомісячних даних кадрового обліку, даних про зарплати та доходи), то офіційне рішення про втрату статусу за фактом невідповідності цим критеріям відбувається після подачі річного Звіту про відповідність. Однак наявність даного розриву у часі не звільняє підприємство від втрати преференцій режиму в частині сплати податків на працю.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [34] уточнено, що в періодах недотримання критеріїв середньої винагороди та/або чисельності працівників та гіг-спеціалістів, резидент зобов'язаний самостійно донарахувати податки на працю до загальної ставки. Тобто необхідно за власний рахунок сплатити до бюджету ПДФО у сумі перевищення податку за звичайною ставкою (18% від бази оподаткування) над пільговою, і ЄСВ у сумі перевищення страхового внеску від фактичної бази над сумою мінімального. Таким чином, крім втрати пільгового режиму за результатами щорічного звітування, невідповідність вимогам призводить до додаткових непередбачених операційних витрат.

Втрата статусу резидента Дія Сіті є не лише фінансово обтяжливим, але й незворотним наслідком. Суб'єкт господарювання, виключений з реєстру, має право повторно подати заяву про набуття статусу резидента лише через 12 календарних місяців з дати виключення [2]. Такий тривалий період дискваліфікації створює значний репутаційний та стратегічний ризик, оскільки компанія втрачає можливість укладати нові гіг-контракти та застосовувати інші корпоративні механізми, корисні для ІТ-бізнесу.

З огляду на описані ризики, для резидентів Дія Сіті критично необхідним є побудова надійної системи превентивного контролю та

управління ризиками.

Звичайно, бухгалтерський облік за своєю суттю є ретроспективною (констатуючою) моделлю, яка фіксує вже здійснені господарські операції. Проте саме первинні облікові дані та результати поточного обліку є надійним джерелом інформації для проактивного управлінського контролю.

Причому особливої ретельності в контексті правового режиму Дія Сіті потребує побудова ефективної системи аналітичного обліку. Так, існуючий Національний план рахунків [35] не забезпечує належного рівня деталізації для моніторингу кваліфікованого доходу.

Для коректного визначення цього показника резидент змушений самостійно виокремлювати необхідні суми з оборотів кореспонденції за дебетом рахунків сьомого класу (зокрема, 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи») з кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» [40]. Ручна екстракція даних значно підвищує ризики похибок при формуванні Звіту про відповідність та податкової звітності, а також ускладнює подальший незалежний аудит.

У своєму дослідженні обліку та оподаткування резидентів Дія Сіті в умовах воєнного часу вчені Безверхий К. В., Золковер А. О., Юрченко О. А. та Приймак Н. В. наголошують на необхідності відкривати аналітичні рахунки до рахунку 70 «Доходи від реалізації» у розрізі видів кваліфікованої діяльності, оскільки це дасть можливість оперативно знаходити інформацію про доходи резидента Дія Сіті для правильного відображення у фінансовій, контрольній і внутрішній звітності задля задоволення потреб стейкхолдерів [36].

Критична роль аналітичного обліку посилюється, якщо резидент Дія Сіті обрав особливі умови справляння податку на прибуток – так званий податок на виведений капітал (ПнВК) за ставкою 9%, замість загальної ставки у 18%. Справа в тому, що на відміну від традиційної схеми справляння податку на прибуток підприємств, базою оподаткування ПнВК є

не фінансовий результат діяльності підприємства, а суми окремих господарських операцій [37], правильна ідентифікація економічної сутності яких та відокремлення від звичайних господарських витрат є запорукою податкової безпеки та основою для коректного визначення податкової бази ПнВК.

Податковий кодекс України наводить вичерпний перелік операцій, що є об'єктами оподаткування резидента Дія Сіті платника податку на прибуток на особливих умовах. Класифікацію даних операцій за сутністю наведено на рисунку 1.9.

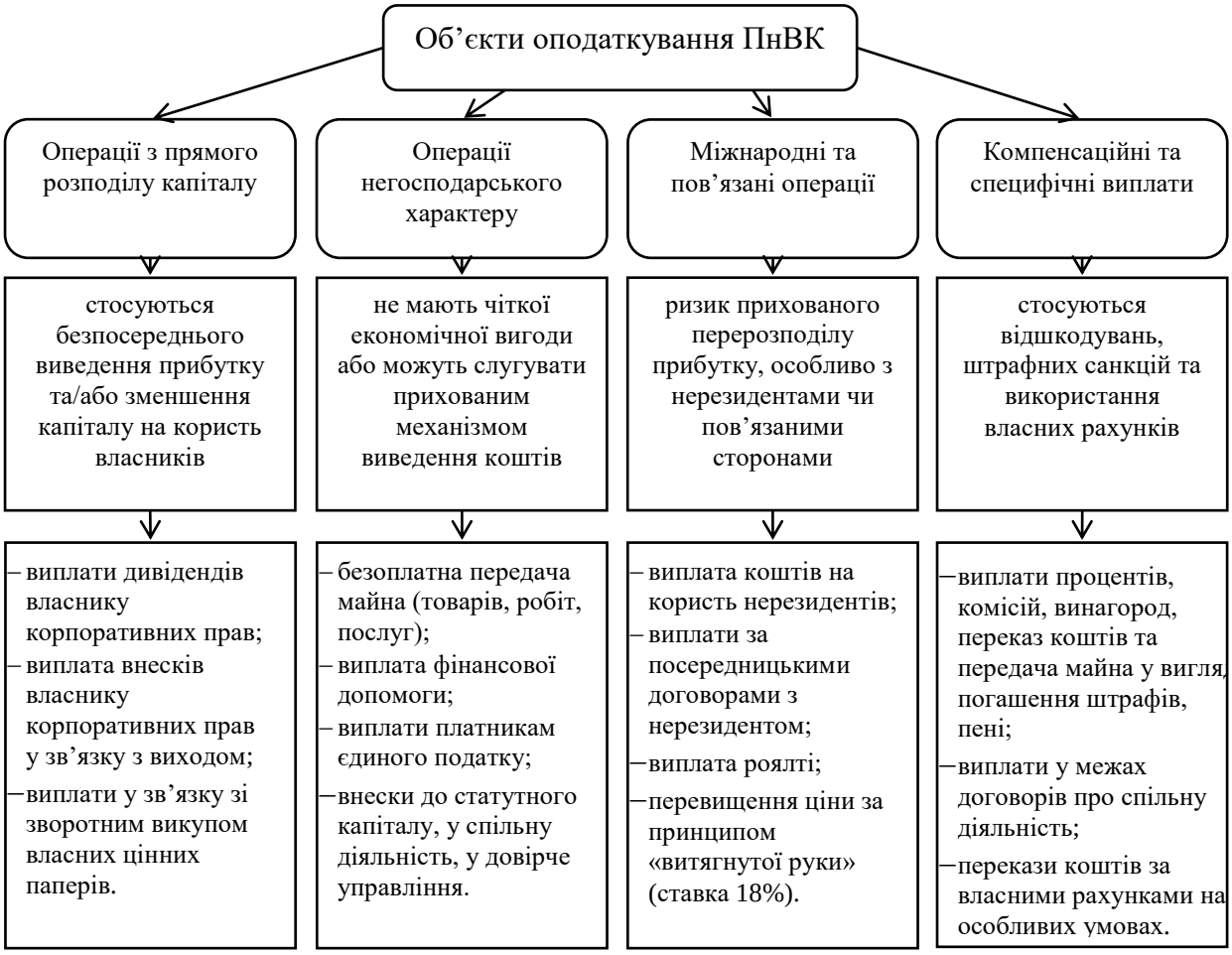


Рисунок 1.9 – Операції, що є об'єктом оподаткування ПнВК

Джерело: складено автором на основі [15]

Із цього виходить, що для забезпечення відповідності умовам резидентства та дотримання податкової доброчесності облікова система

резидента Дія Сіті має бути адаптована таким чином, щоб забезпечувати детальну класифікацію доходів і витрат за видами економічної діяльності та відповідно до економічної і юридичної сутності здійснюваних операцій.

У зв'язку з визначеними комплаєнс-викликами, що включають необхідність тонкої класифікації та ідентифікації операцій, критично необхідною є зміна конфігурації існуючих облікових систем. Запровадження автоматизованого налаштування аналітичних субрахунків та інтегрованих механізмів контролю на етапі первинного введення даних є єдиним шляхом до мінімізації ризиків, пов'язаних з людським фактором, підвищення оперативності облікових даних та оптимізації загальних комплаєнс-процесів на підприємстві.

Реалізація таких конфігураційних змін вимагає залучення вузькоспеціалізованих IT-аудиторів чи розробників. Для великих підприємств, як правило, необхідна індивідуальна кастомізація корпоративних ERP-систем, тоді як для малих та середніх підприємств на ринку існують готові або хмарні рішення, що пропонують інтегровані модулі з урахуванням специфіки обліку Дія Сіті (наприклад, сервіс Bookkeeper [38]).

Таким чином, організація бухгалтерського обліку та фінансової звітності резидентів Дія Сіті набуває значної специфіки, обумовленої особливостями правового режиму.

Підпорядковуючись загальним вимогам українського законодавства, облікова система резидентів виконує посилену роль забезпечення інвестиційної прозорості, постійного моніторингу критеріїв резидентства та аналізу економічної доцільності нових правових інструментів. Ключовим викликом є побудова аналітичного обліку, здатного детально класифікувати операції для точного розрахунку кваліфікованого доходу та, за вибору оподаткування за ставкою 9%, коректного визначення бази податку на виведений капітал.

Таким чином, для резидентів Дія Сіті бухгалтерський облік перестає бути лише інструментом ретроспективної фіксації фактів господарського

життя. Він трансформується в критичний елемент системи управління комплаєнс-ризиками, основним завданням якої є проактивне попередження порушень умов резидентства, що загрожують втратою преференційного режиму та підвищеними фінансовими втратами. Ефективне функціонування цієї системи неможливе без адаптації облікових процесів, зокрема шляхом автоматизації та налаштування аналітики в облікових системах, що стане обов'язковою складовою успішного ведення бізнесу в рамках юрисдикції Дія Сіті.

1.3 Теоретичні основи аудиту підприємства-резидента Дія Сіті

Аудит є невід'ємним елементом системи контролю та забезпечення прозорості фінансово-господарської діяльності, оскільки слугує ключовим інструментом підвищення довіри стейкхолдерів до інформації, що розкривається підприємством. У контексті спеціального правового режиму Дія Сіті, роль аудиту набуває особливого значення. На відміну від класичного механізму підтвердження правдивості фінансової звітності, впровадження режиму Дія Сіті створило новий продукт аудиторської діяльності – незалежне надання впевненості щодо достовірності інформації, яка декларується резидентом у Звіті про відповідність.

Тобто, для суб'єктів правового режиму Дія Сіті функція аудиту виходить за межі стандартного фінансового нагляду і перетворюється на важливий контрольно-фіскальний інструмент, який підтверджує виконання соціально-економічного контракту між державою та ІТ-бізнесом.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється за англо-американським підходом, згідно з яким держава встановлює загальні рамкові вимоги до порядку проведення аудитів, тоді як детальна методика та професійні стандарти визначаються професійними та регуляторними організаціями [39].

Правова ієрархія державного регулювання інституту аудиту охоплює кілька рівнів від Конституційних та Кодифікованих актів (Конституція України, Господарський (офіційно втратив чинність з 28 серпня 2025 року; на час перехідного періоду впроваджено Закон «Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб») та Цивільний кодекси України) до Законів Верховної Ради України, Указів Президента, постанов Кабінету Міністрів України та підзаконних актів міністерств і відомств [39].

Основним нормативним документом, що визначає загальні засади функціонування інституту аудиту в Україні, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [29], який, зокрема, регламентує вимоги до організації аудиту, професійну сертифікацію аудиторів та систему зовнішнього нагляду.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» [29], при провадженні аудиторської діяльності мають застосовуватися Міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України, яке забезпечує їх актуалізацію.

При цьому науковці, зокрема Циганок Ю. В., звертають увагу, що незважаючи на пряму обов'язковість, МСА не мають формального статусу нормативно-правового акту в Україні, оскільки не були прийняті у формі закону чи підзаконного акту. Це створює певну правову колізію між їхньою фактичною регуляторною дією та формально-правовою природою. В юридичній науці для позначення таких документів використовується поняття «квазі-джерело права». Йдеться про акти, які формально не мають статусу нормативно-правового, але виконують регуляторну функцію, є обов'язковими для застосування, а в окремих випадках – навіть підставою для настання юридичної відповідальності [40].

Органи, відповідальні за зовнішній нагляд, (зокрема, Рада нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекція із забезпечення якості) обов'язково

перевіряють відповідність аудиторських файлів та висновків саме положенням міжнародних стандартів, недотримання яких кваліфікується як порушення обов'язку аудитора діяти з належною професійною ретельністю, що може призвести до застосування санкцій [40].

Згідно з вимогами Закону №1667-IX [2], аудит має здійснюватися САД, який, відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [29], має право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та який має відповідну кваліфікацію та досвід. До них відносяться САД, які знаходяться в III розділі та IV розділі Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, а саме САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Для того, щоб бути внесеним до відповідного розділу САД, аудиторська фірма має відповідати низці вимог, встановлених законодавством. Вимоги до внутрішньої організації САД з правом на проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності та з правом на проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств суспільного інтересу можна умовно поділити на загальні (організаційні) та специфічні (кваліфікаційні).

Загальні організаційні вимоги стосуються обов'язкового запровадження уніфікованих політик, процедур та механізмів управління якістю, і спрямовані на забезпечення незалежності, об'єктивності та належної якості послуг, незалежно від масштабу завдання і однаково застосовуються до САД обох із наведених категорій.

Детальна класифікація загальних організаційних вимог до САД представлена у таблиці 1.4.

На противагу загальним вимогам, специфічні кваліфікаційні вимоги стосуються безпосередньо досвіду, чисельності та експертного рівня персоналу САД. Ці вимоги є диференційованими та визначають окремі

вимоги до кожної із зазначених категорій САД.

Таблиця 1.4 – Загальні організаційні вимоги до САД з правом на обов'язковий аудит фінансової звітності

Вимога	Сутність
1	2
Незалежність та об'єктивність	Забезпечення незалежності та об'єктивності аудиторів та ключового партнера через політики, процедури та систему контролю за їх виконанням.
Система внутрішнього контролю якості	1. Запровадження та документальне оформлення СВКЯ. 2. Відповідальність керівника САД за організацію та ефективність СВКЯ. Він може призначити відповідальну особу лише з числа аудиторів, які є працівниками за основним місцем роботи. 3. Постійний моніторинг та щорічна оцінка ефективності СВКЯ, вжиття заходів щодо усунення недоліків. Результати оцінки зберігаються 7 років. 4. Можливість залучення професійних організацій для незалежного оцінювання СВКЯ. 5. Зобов'язання на вимогу Інспекції підтвердити прийнятність політики та процедур СВКЯ з урахуванням масштабу та складності завдання.
Контроль ризиків	1. Запровадження механізмів для попередження, ідентифікації, усунення та управління ризиками незалежності. 2. Реєстрація та розв'язання нестандартних ситуацій, що впливають на неупередженість.
Внутрішні процедури та політики	1. Політика оплати праці, що передбачає стимули для забезпечення якості. Заборонено будь-яким чином враховувати винагороду за неаудиторські послуги клієнта при визначенні оплати аудиторам, які працюють над його аудитом. 2. Наявність внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, включаючи інструктаж, нагляд, перевірку роботи та вимоги до робочих документів. 3. Можливість інформування уповноваженої особи про факти порушень вимог Закону України № 996-XIV працівниками.
Забезпеченість персоналом	Достатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи. Залучення працівників не за основним місцем роботи не повинно знижувати якість внутрішнього контролю. Відповідальність САД при цьому не зменшується.
Інше	1. Реєстрація та облік фактів, інформація про які підлягає розкриттю. 2. Системне та регулярне надання послуг. 3. Застосування методики оцінки ризиків, заходів захисту систем обробки інформації.

Джерело: складено автором на основі [29]

Порівняння диференційованих вимог до САД, які мають право

проводити обов’язковий аудит фінансової звітності та САД, які мають право проводити обов’язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес наведено на рисунку 1.10.

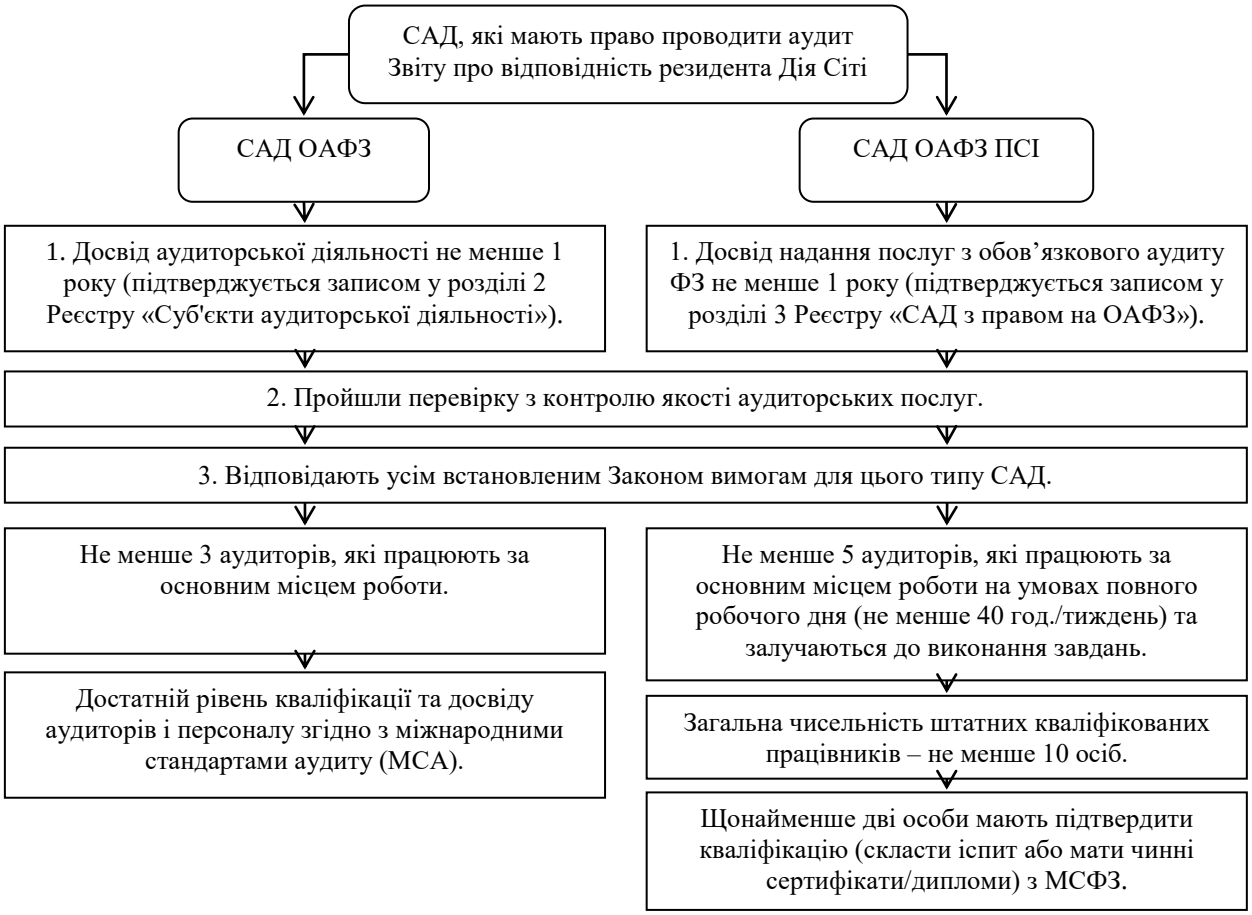


Рисунок 1.10 – Специфічні кваліфікаційні вимоги до САД

Джерело: складено автором на основі [29]

При цьому з огляду на специфіку предмета аудиту, що виникає в юрисдикції Дія Сіті (Звіт про відповідність), незалежний висновок аудитора за характером має форму звіту з надання впевненості, що кардинально відрізняє його від стандартного аудиту фінансової звітності.

У широкому сенсі, аудит з надання впевненості визначається як незалежне засвідчення третьою стороною достовірності інформації та тверджень, поданих керівництвом у звіті. Процес такого засвідчення називається завданням з надання впевненості. [41]

Як зазначалося в Розділі 1, стандартом, що регламентує виконання завдання з надання впевненості є МСЗНВ 3000. При цьому варто звернути увагу, що для компаній, які підлягають обов'язковому аудиту фінансової звітності і замовляють аудит Звіту про відповідність у складі загального аудиту річної фінансової звітності, аудиторський висновок вимагає застосування комбінованого підходу та інтегрується в окремий розділ «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів» загального аудиторського звіту, складеного за форматом МСА 700 [42].

Зв'язок між специфікою підприємства та концептуальною основою аудиторського висновку проілюстровано на рисунку 1.11.

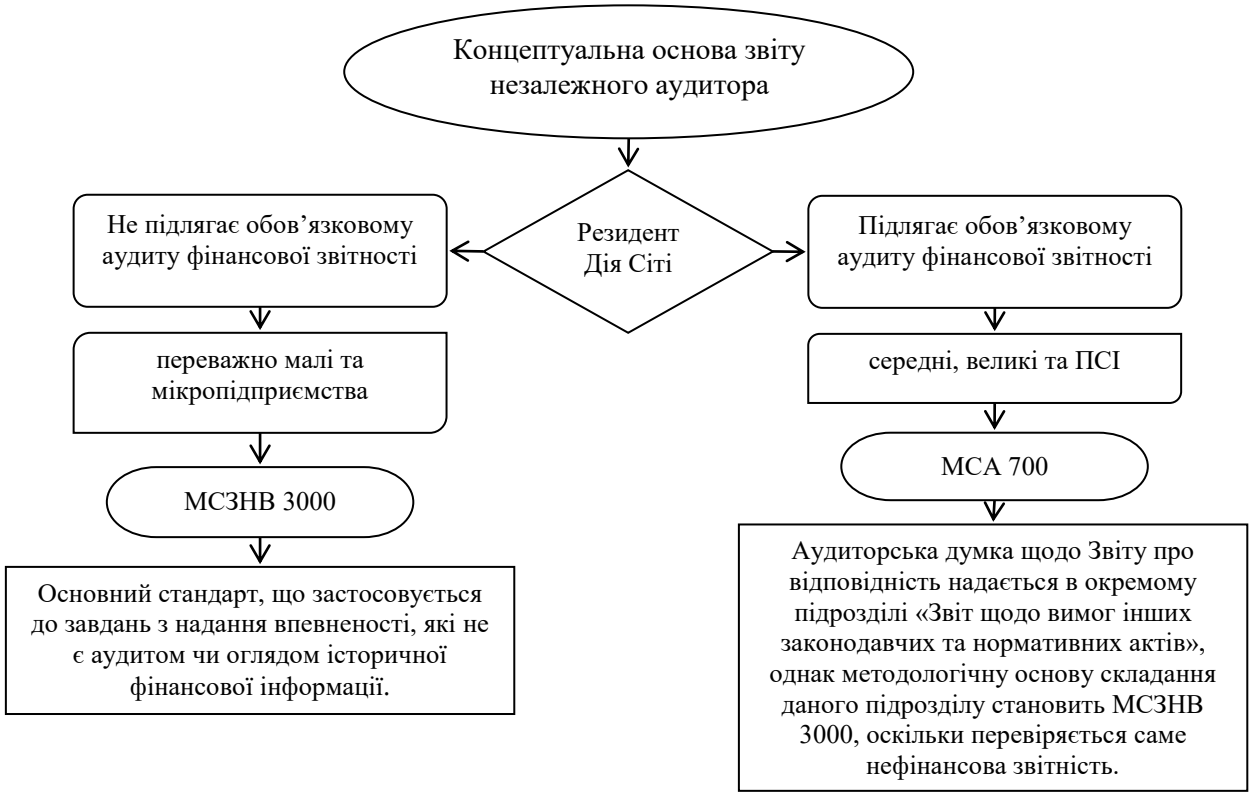


Рисунок 1.11 – Алгоритм вибору концептуальної основи висловлення аудиторської думки щодо Звіту про відповідність резидента Дія Сіті

Джерело: складено автором на основі [2; 23; 29; 42]

МСЗНВ 3000 є міжнародним стандартом для незалежного аудиту нефінансових процесів. МСЗНВ є доволі універсальним і часто

застосовується при аудиті таких критичних аспектів, як безпека, доступність, конфіденційність та цілісність інформації, а також для оцінювання відповідності нормативним актам та галузевим стандартам (комплаєнс) [43], що повністю відповідає контрольно-фіскальній сутності аудиту Звіту про відповідність Дія Сіті.

Для забезпечення високої якості та послідовності виконання завдання з надання впевненості, МСЗНВ 3000 визначає чітку п’ятиетапну модель професійного завдання, що слугує універсальною методологічною рамкою, обов’язковою для застосування при аудиті Звіту про відповідність резидента Дія Сіті, і забезпечує логічний перехід від прийняття завдання до формування фінального висновку. Ключові етапи виконання завдання за МСЗНВ 3000 представлено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Ключові етапи виконання завдання за МСЗНВ 3000

№ зп	Етап виконання завдання	Сутність
1	2	3
1	Прийняття	Фахівець оцінює прийнятність предмета перевірки, адекватність критеріїв, наявність належного доступу до інформації та власну компетентність. Результатом є оформлення письмової угоди.
2	Планування	Розробка загальної стратегії та детального підходу для ефективного виконання завдання та збору достатніх відповідних доказів.
3	Оцінка ризиків	Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого спотворення в предметі перевірки. Характер, час виконання та обсяг подальших процедур базуються на цій оцінці.
4	Виконання процедур збору доказів	Проведення запланованих процедур (огляд, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури) для отримання підстав для надання висновку.
5	Формування висновку та подання Звіту	Оцінка отриманих доказів та формування підсумкового документу, що містить вираження аудиторської думки.

Джерело: складено автором на основі [30]

Завдання з надання впевненості, які виконуються відповідно до МСЗНВ 3000, можуть бути проведені з наданням обґрунтованої або обмеженої впевненості.

Сутність та відмінності між цими двома рівнями впевненості

систематизовано на рисунку 1.12.

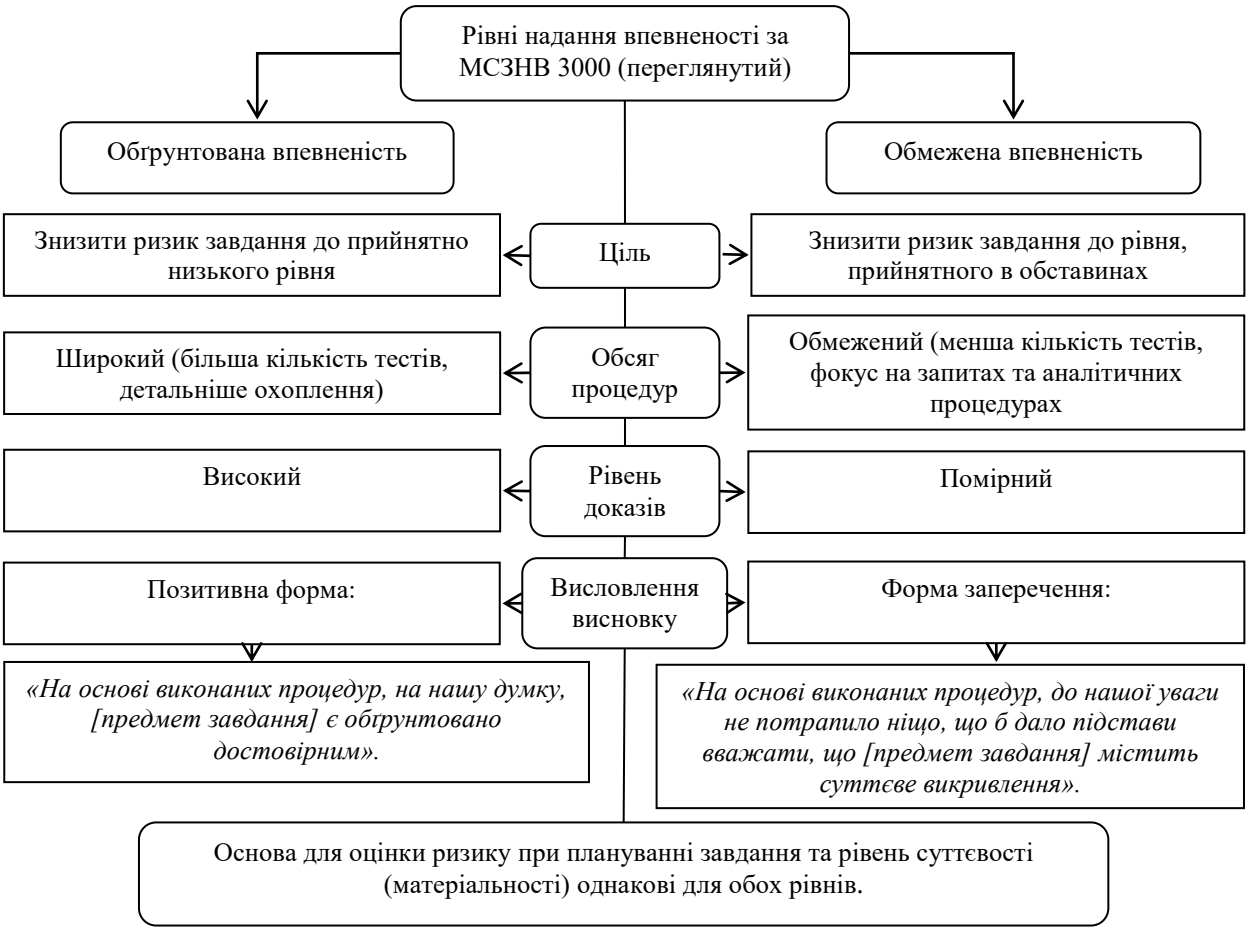


Рисунок 1.12 – Порівняльна характеристика рівнів надання впевненості за МСЗНВ 3000

Джерело: Складено автором на основі [44]

Варто звернути особливу увагу, що згідно з офіційним повідомленням АПУ, наданого за результатами робочої зустрічі членів Ради АПУ з керівництвом Мінцифри, регулятор очікує отримати висновок аудитора саме з обґрунтованою впевненістю [45].

Важливою характеристикою стандарту є те, що він не регламентує жорсткої уніфікованої форми звіту, надаючи гнучкість для адаптації до специфіки предмета перевірки. Разом з тим МСЗНВ 3000 чітко встановлює перелік обов’язкових структурних елементів, які мають бути присутніми у підсумковому звіті для забезпечення його повноти та корисності. [30]

Критичним методологічним аспектом МСЗНВ 3000 є й те, що стандарт не містить детальних інструкцій щодо виконання завдання, тобто аудитор повинен використовувати професійне судження для визначення обсягу, процедурного інструментарію та методів тестування.

З одного боку, враховуючи широку сферу застосування Стандарту (від сталості до GDPR і комплаєнсу), ця гнучкість є значною перевагою, оскільки дозволяє аудиторам самостійно визначити оптимальний обсяг процедур під потреби конкретного завдання, який забезпечуватиме належну якість наданих послуг при оптимальних ресурсовитратах.

З іншого боку, відсутність загальноузгодженого (уніфікованого) стандарту для завдань з надання впевненості щодо нефінансової інформації створює ризик різного розуміння та очікувань від такого завдання. Через дану методологічну невизначеність низка науковців вважає, що на даному етапі свого розвитку нефінансова звітність не є достатньо зрілою, і кінцевою метою в сфері виконання завдань з надання впевненості є досягнення однаково високого рівня методологічної визначеності й впевненості щодо фінансових та нефінансових звітів [46].

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB), визнаючи необхідність підвищення якості зовнішнього засвідчення нефінансової звітності, оголосила про ініціативи, спрямовані на посилення методологічних настанов для практиків. Наразі IAASB розглядає кілька ключових напрямків розвитку стандартизації [47]:

1. Розробка нових, предметно-орієнтованих стандартів, що доповнюватимуть МСЗНВ 3000 (переглянутий) (наприклад, для сталості, комплаєнсу чи корпоративної звітності).

2. Внесення суттєвих покращень до чинного МСЗНВ 3000 (переглянутий).

3. Перегляд існуючих або розробка нових, уніфікованих методичних керівництв для аудиторів.

Кінцева мета IAASB у майбутньому – підняти нефінансову звітність до

рівня фінансової, що в тому числі передбачатиме перегляд методологічних підходів до забезпечення зовнішньої впевненості незалежними аудиторами. Звичайно, формування чіткої та стандартизованої системи є довготривалим процесом, який має розпочатися зі створення правових передумов, які чітко визначать «правила гри» як для звітуючих компаній, так і для аудиторів, однак враховуючи світову тенденцію зростання попиту на різні види нефінансового звітування, якісне реформування варте очікування і принесе безумовну довгострокову користь усім зацікавленим сторонам [46].

Отже, аудит у контексті спеціального правового режиму Дія Сіті трансформується з класичного інструменту перевірки фінансової звітності в унікальний механізм контролю за дотриманням соціально-економічного контракту між державою та ІТ-бізнесом. Його основним продуктом стає незалежне надання впевненості щодо достовірності Звіту про відповідність резидента.

Нормативна основа такого аудиту поєднує загальнодержавне регулювання через Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та специфічні вимоги Закону України №1667-IX, які делегують його проведення кваліфікованим САД. Концептуальною основою виступає МСЗНВ 3000, що визначає п’ятиетапну методологію для перевірки нефінансової інформації та передбачає можливість формування висновку з обґрунтованою або обмеженою впевненістю.

Однак, незважаючи на чіткі вимоги регулятора щодо рівня впевненості, існує суттєва методологічна проблема. Універсальний характер МСЗНВ 3000 та відсутність спеціалізованих стандартів чи детальних методик для аудиту нефінансової звітності, включно зі Звітом про відповідність створюють ризик неузгодженості підходів, різної якості аудиторських процедур та неоднакового розуміння очікуваних результатів серед резидентів, аудиторів та самого регулятора.

Таким чином, розвиток аудиторського забезпечення режиму Дія Сіті потребує подальшої професійної консолідації та розробки спеціалізованих

методичних рекомендацій, які б деталізували застосування МСЗНВ 3000 саме до перевірки критеріїв резидентства. Це дозволить підвищити якість, стандартизацію та, як наслідок, довіру до ключового інструменту контролю, що забезпечує легітимність та стабільність правового режиму Дія Сіті.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ПІДПРИЄМСТВА-РЕЗИДЕНТА ДІЯ СІТІ ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» було створено відповідно до вимог чинного законодавства України та 23 липня 2013 року включено до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань із присвоєнням відповідного коду ЄДРПОУ 38821791 (Додаток А)

Компанія має юридичну адресу: Україна, 81115, Львівська обл., Львівський р-н, село Оброшине, вул.Самбірська, будинок 47.

ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є платником податку на прибуток на загальних підставах та зареєстроване як платник податку на додану вартість з 01 липня 2014 року. Номер свідоцтва платника ПДВ підприємства ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» – 388217913064 (Додаток Б).

Підприємство перебуває на обліку в Західному міжрегіональному управлінні ДПС по роботі з великими платниками податків, що забезпечує належне виконання податкових зобов’язань відповідно до чинного законодавства України.

Загальні відомості про Товариство систематизовано в таблиці 2.1.

ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» створене з метою надання послуг, отримання прибутку від підприємницької діяльності, задоволення матеріальних та соціально-побутових потреб його учасників та працівників. В процесі здійснення господарської діяльності Товариство керується:

Конституцією України [21], Цивільним кодексом України [48],

Законами України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» [49], «Про зовнішньоекономічну діяльність» [50], «Про стимулювання розвитку цифрової економіки» [2], положеннями Статуту (Додаток В), що є головним установчим документом Товариства, а також внутрішніми правилами, процедурами, регламентами та іншими локальними правовими актами Товариства, прийнятими згідно Статуту.

Таблиця 2.1 –Загальні відомості ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Показник	Відомості
1	2
Повна назва підприємства:	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»
Скорочена назва	ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»
Міжнародне найменування	LIMITED LIABILITY COMPANY «SOFTSERVE TECHNOLOGIES»
Код ЄДРПОУ	38821791
Дата державної реєстрації	23.07.2013
Юридична адреса:	Україна, Львівська обл., с. Оброшине, вул.Самбірська, буд 47
Форма власності	Приватна
Галузь діяльності	Інформаційні технології
Сайт	Відсутній
Система оподаткування	Загальна, є платником ПДВ

Джерело: складено автором на основі [Додатки А; Б]

Товариством з обмеженою відповідальністю є господарське товариство, що має статутний капітал, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, і несе відповідальність за своїми зобов’язаннями тільки своїм майном. Учасники товариства, які повністю сплатили свої вклади, несуть ризик збитків, пов’язаних з діяльністю товариства, у межах своїх вкладів [49].

Структура власності ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є багаторівневою та складною, що є типовим для великих міжнародних ІТ-компаній. Статутний капітал Товариства становить 37 000 гривень, що відповідає номінальній вартості частки її єдиного безпосереднього (100%) учасника – компанії «СОФТСЕРВ ЕНТЕРПРАЙЗ ЛІМІТЕД», зареєстрованої

відповідно до законодавства Республіки Мальта. Своєю чергою, домінуючим власником мальтійської компанії (91,29%) є «СОФТСЕРВ ХОЛДИНГ АКЦІЄНГЕГЕЗЕЛЬШАФТ» (SOFTSEVER HOLDING AKTIENGESELLSCHAFT), зареєстрована у Князівстві Ліхтенштейн.

Загальну структуру власності ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» відображено на рисунку 2.1.

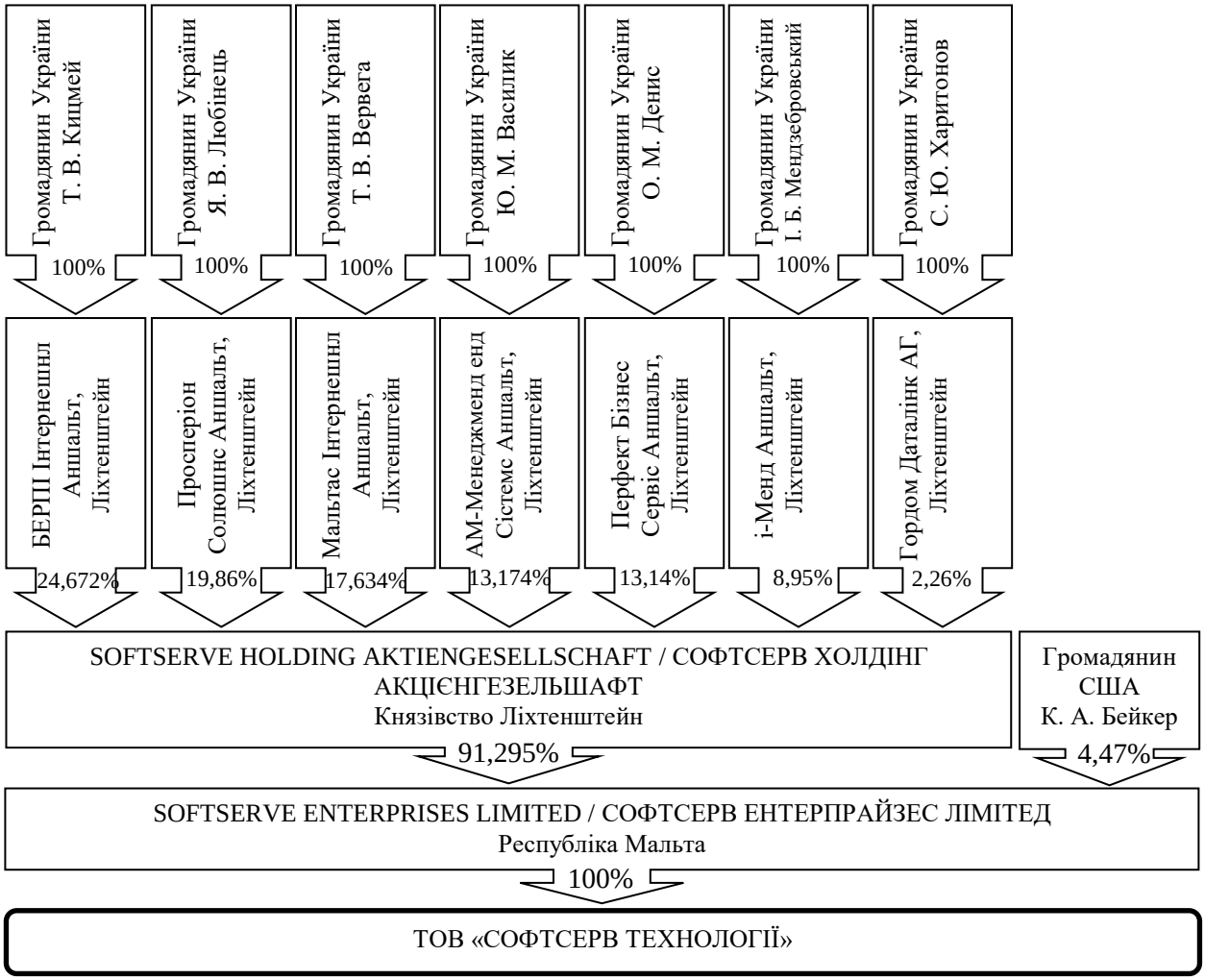


Рисунок 2.1 – Структура власності ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Джерело: [Додаток Д]

Кінцевими власниками ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є численні фізичні особи – громадяни України та громадянин США. Згідно з українським законодавством (що вимагає частку у 25% або більше для

визнання КБВ [51]), власність є дифузною (розсіяною). Жодна з перелічених фізичних осіб (Т. В. Кицмей, Я. В. Любінець, Т. М. Вервега та інші) не володіє пороговим значенням 25% або більше статутного капіталу в кінцевій ланці, що свідчить про колегіальний принцип управління компанією.

Слід звернути увагу, що власники використовують іноземні юрисдикції Мальти та Ліхтенштейну. Жодна з даних юрисдикцій не включена до списків FATF (Мальта була виключена зі «сірого» списку FATF у червні 2022 року [52]), що підтверджує прозорість структури власності та відсутність комплаєнс-ризиків у контексті міжнародних санкцій та AML/CFT.

Таким чином, з точки зору вимог резидентства Дія Сіті, структура власності відповідає вимогам Закону України № 1667-IX [2].

Вищим органом управління ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є Загальні збори його учасників, однак у випадку, коли Товариство складається з одного учасника, рішення з питань, що належать до компетенції загальних зборів учасників, приймаються таким учасником товариства одноособово та оформлюються його письмовим рішенням. Тоді положення законодавства України та Статуту Товариства щодо порядку скликання, проведення Загальних зборів та прийняття ними рішень з питань порядку денного не застосовуються, а функції Загальних зборів учасник Товариства виконує самостійно.

Таким чином, до виключної компетенції «СОФТСЕРВ ЕНТЕРПРАЙЗ ЛІМІТЕД» як вищого управлінського органу належить ряд ключових питань, включаючи визначення стратегічних напрямків діяльності, затвердження планів і звітів про їх виконання, а також внесення змін до статуту і розміру статутного капіталу, призначення та звільнення Генерального директора, визначення форми контролю за діяльністю виконавчого органу та створення контрольних органів, прийняття рішень про придбання та передачу часток учасників, а також вирішення питань припинення або ліквідації Товариства. Окрім того, він може приймати рішення про участь Товариства у різних

об’єднаннях та організаціях, випуск цінних паперів, тощо.

Виконавчим органом ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є Директор, який здійснює керівництво поточною діяльністю Товариства на основі єдиноначальності, в рамках компетенції і прав, визначених Статутом та рішенням Вищого органу управління. Директор підзвітний вищому органу управління Товариством і організовує виконання його рішень.

Основним видом діяльності ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» за КВЕД є 62.01 Комп’ютерне програмування.

Іншими видами діяльності Товариства є:

– 58.29 Видання іншого програмного забезпечення;

– 62.02 Консультування з питань інформатизації;

– 62.09 Інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп’ютерних систем;

– 63.11 Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов’язана з ними діяльність;

– 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;

– 85.59 Інші види освіти, н.в.і.у.

ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» здійснює свою господарську діяльність у висококонкурентному ринковому середовищі ІТ-галузі України, конкуруючи із такими провідними міжнародними ІТ-компаніями, як EPAM Systems, GlobalLogic і Luxoft.

Згідно з даними реєстру Opendatabot [53], Товариство входить до переліку компаній із найбільшим виторгом за класом «Комп’ютерне програмування», посідаючи шосте місце:

1) ТОВ «ГЛОБАЛЛОДЖИК УКРАЇНА»
2) ТОВ «ЕПАМ СИСТЕМЗ»
3) ТОВ «ЕПАМ ДІДЖИТАЛ»
4) ТОВ «ЛЮКСОФТ СОЛЮШНС»
5) ТОВ «ІНСТИТУТ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ «ІНТЕЛЛІАС»»

6) ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»
7) ТОВ «ХАЙЛОАД СОЛЮШНС»
8) ТОВ «ТІЄТОЕВРІ КРІЕЙТ УКРАЇНА»
9) ТОВ «СКВОД УКРАЇНА»
10) ТОВ «СОФТСЕРВ ДІДЖІТАЛ»

Основними замовниками послуг Товариства є міжнародні та українські компанії, а також приватні особи, серед найбільших контрагентів – ISV Tech Limited (Мальта) та АТ «ПУМБ» (Україна). Також у 2024 році ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» перемогло в державному тендері на надання освітніх послуг у сфері інформаційних технологій. Зокрема, компанія отримала контракт на розробку та проведення навчальної програми «Cybersecurity Fundamentals/Основи кібербезпеки» для комунального некомерційного підприємства «Центральна районна лікарня Калуської міської ради Івано-Франківської області».

Перемога в тендері, проведеному відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» [54], є свідченням високої конкурентоспроможності на ринку ІТ-послуг, оскільки оцінка пропозицій у державних тендерах базується на комплексному аналізі, що включає не лише цінову пропозицію, але й якість послуг, досвід компанії, кваліфікацію виконавців і відповідність технічним вимогам замовника. Перемога ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» підкреслює здатність компанії пропонувати високоякісні послуги за оптимальним співвідношенням ціни та якості, що забезпечує її привабливість для державних і приватних замовників.

Наказом Міністерства цифрової трансформації України від 15.02.2022 (Додаток Е) відповідно до частини дев’ятої статті 7 Закону України № 1667–IX [2], Порядку подання та розгляду заяви про набуття статусу резидента Дія Сіті, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 року № 1445 [25], Положення про Міністерство цифрової трансформації України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 18 вересня 2019 року № 856 [20], ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» було

визнано таким, що набуло статусу резидента Дія Сіті і внесене до відповідного Реєстру [55].

Враховуючи, що спеціальний правовий режим Дія Сіті було офіційно запущено 8 лютого 2022 року під час конференції Diia Summit, ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» можна по праву вважати одним із перших гравців спеціального режиму для розвитку інноваційного ІТ-бізнесу в Україні. Така оперативність набуття статусу свідчить про високий рівень правової обізнаності та стратегічного планування менеджменту компанії. Зокрема, демонструє, що підприємство швидко реагує на зміни правової кон'юнктури галузі та готове до впровадження інноваційних рішень з метою оптимізації операційної ефективності та підвищення конкурентоспроможності на глобальному ринку.

Розглядаючи ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» в контексті висунутих Законом України № 1667-IX вимог до резидентства Дія Сіті, варто звернути увагу на розширений перелік видів діяльності компанії із списку тих, здійснення яких стимулюється шляхом створення правового режиму Дія Сіті [2]. Кваліфікована діяльність ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» включає (Додаток Ж):

1. Комп'ютерне програмування та консультування з питань інформатизації:

– розробка, модифікація, тестування та технічна підтримка програмного забезпечення, включаючи комп'ютерні ігри, із залученням усіх етапів життєвого циклу: бізнес-аналіз предметної області, створення специфікацій, дизайн користувацьких інтерфейсів, програмування, контроль якості, розробка технічної та користувацької документації, переклад і адаптація програм;

– налаштування програмного забезпечення, у тому числі розробленого третіми сторонами, для забезпечення його функціонування в інформаційних системах клієнтів і на пристроях кінцевих користувачів;

– проектування інтегрованих комп'ютерних систем, що поєднують

апаратне забезпечення, програмне забезпечення та комунікаційні технології, а також консультування клієнтів щодо їх впровадження й експлуатації;

– керування комп’ютерними системами клієнтів для забезпечення їхньої стабільної роботи в автоматизованих інформаційних системах.

2. Видання програмного забезпечення:

– видання системного та прикладного програмного забезпечення, включаючи операційні системи, бізнес-додатки, навчальні та розважальні програми, а також комп’ютерні ігри для різних платформ;

– створення оновлень, доповнень і розширень функціоналу програмного забезпечення, а також переклад і адаптація продуктів за власний рахунок;

– надання та передача майнових прав інтелектуальної власності на програмне забезпечення, включаючи комп’ютерні ігри та їх елементи.

3. Освітня діяльність у сфері інформаційних технологій:

– організація навчальних програм із комп’ютерних наук, кібербезпеки, інформаційних систем, цифрової грамотності, розробки програмного забезпечення, бізнес-аналізу, управління проєктами та створення документації;

– надання освітніх послуг для професійного розвитку фахівців, включаючи навчання побудові графічних інтерфейсів, контролю якості та системного адміністрування.

Сума доходу від кваліфікованих видів діяльності, отриманого ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» у 2024 році становить 99,99 відсотків суми загального доходу юридичної особи (Додаток К).

Такий широкий спектр кваліфікованої діяльності, що охоплює всі етапи життєвого циклу програмного забезпечення, вимагає залучення значної кількості людських ресурсів. ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» використовує гнучкість спеціального правового режиму, укладаючи стосунки із працівниками як відповідно до загального трудового законодавства, так і використовуючи один із ключових правових привілеїв режиму Дія Сіті – гіг-

контракти. Штатні працівники переважно виконують постійні, адміністративні та стратегічні функції, необхідні для безперервного функціонування підприємства, тоді як гіг-спеціалісти наймаються для виконання конкретних проєктів, які мають чітко визначений обсяг робіт та результат. Таке функціональне розмежування дозволяє компанії зберігати гнучкість та швидко масштабувати технічні команди під потреби клієнтів згідно з принципом «завдання-орієнтованості».

Штатний розклад ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» (Додаток Л) налічує 40 посад, серед яких можна виділити наступні категорії – керівники, спеціалісти, службовці та робітники.

Перелік посад відповідно до їх категорії та ролі у функціонуванні підприємства систематизовано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Персонал ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Категорія	Посади	Роль у функціонуванні підприємства
1	2	3
Керівники	Директор; директор виконавчий; заступники директора з питань: взаємодії з партнерами та клієнтами; внутрішнього аудиту та контролю процесів; операційного управління персоналом та захисту персональних даних; управління фінансами; з розвитку інформаційних технологій; з розробки ІТ продукту; з технічних питань; з управління проектами; з управління технологіями; з юридичної підтримки; із стратегічного розвитку; керівник департаменту розвитку корпоративних технологій; керівник департаменту розробки; начальник відділу розробки; начальник фінансового відділу.	Забезпечують стратегічне та операційне управління підприємством, розробляють політику компанії, координують діяльність департаментів, відповідають за фінансові, технічні, юридичні та кадрові аспекти, а також взаємодію з клієнтами та партнерами.
Спеціалісти	Аналітик операційного та прикладного програмного забезпечення, Інженери: з ІТ підтримки; з комп'ютерних систем; із застосування комп'ютерів; із стандартизації та якості, інженер-дослідник; інженер-програміст, в т. ч. провідний інженер-програміст; менеджер освітніх програм; менеджер проекту	Виконують професійні завдання, пов'язані з розробкою, тестуванням, підтримкою та вдосконаленням ІТ-продуктів, забезпечують якість програмного забезпечення, проводять аналітичну роботу, керують проєктами та реалізують освітні ініціативи.

Продовження таблиці 2.2

1	2	3
Службовці	Адміністративний помічник; асистент з адміністрування; асистент менеджера проекту; менеджер з організації відряджень	Надають адміністративну та організаційну підтримку, забезпечують документообіг, координацію відряджень, логістику та підтримку проєктних команд, сприяючи ефективній роботі інших підрозділів.
Робітники	Охоронник; підсобний робітник	Виконують допоміжні функції із забезпечення безпеки приміщень, підтримання порядку на об'єктах компанії, виконання фізичних робіт для забезпечення операційної діяльності.

Джерело: складено автором на основі [Додаток Л]

Загалом, середньооблікова чисельність працівників впродовж досліджуваного періоду проявила тенденцію до стабільного зниження від 4156 до 882. Хоча така динаміка не загрожує ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» втратою статусу резидента Дія Сіті, вона є може привернути посилену увагу аудитора під час перевірки Звіту про відповідність, оскільки причини такого явища можуть мати різний характер від підвищення продуктивності праці й зниження трудомісткості за рахунок екстенсивних факторів, до істотних змін умов праці або махінацій з трудовими чи цивільно-правовими стосунками.

Динаміку даного показника за рік та порівняння із мінімальним пороговим критерієм режиму Дія Сіті відображено на рисунку 2.2.

Для визначення відповідності критерію розміру середньої місячної винагороди працівників та гіг-спеціалістів вимогам Закону №1667-IX [2] значення, наведені у Звіті про відповідність потрібно перерахувати за офіційним курсом гривні до євро станом на перше число відповідного місяця. Необхідність такого обрахунку зумовлена тим, що Звіт про відповідність резидента Дія Сіті подається в національній валюті України, а мінімальний пороговий критерій за цим показником встановлено у євро. Для достовірного визначення офіційного курсу гривні щодо євро слід звернутися до офіційного сайту Національного банку України. Необхідні дані містяться у розділі «Офіційний курс гривні щодо іноземних валют» [56], де зазначається курс

станом на відповідну дату.

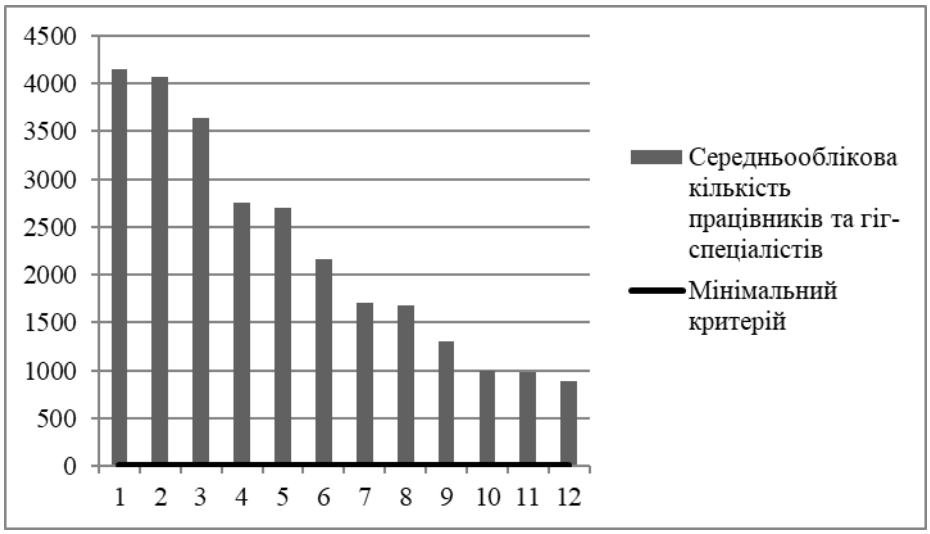


Рисунок 2.2 – Середньооблікова кількість працівників і гіг-спеціалістів ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Джерело: складено автором на основі [Додаток К, 2]

Розрахунок розміру середньої місячної винагороди працівникам та гіг-спеціалістам ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» у євро наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Перерахунок розміру середньої місячної винагороди працівників та гіг-спеціалістів ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» за курсом НБУ відповідного місяця

Місяць	Розмір середньої місячної винагороди працівникам та гіг-спеціалістам, грн.	Курс НБУ гривні до євро на 01 число відповідного місяця	Розмір середньої місячної винагороди працівникам та гіг-спеціалістам, євро
1	2	3	4
перший	127894,45	41,996	3045,40
другий	109430,3	40,7067	2688,26
третій	107503,39	41,2035	2609,08
четвертий	84091,86	42,1601	1994,58
п’ятий	112708,78	42,3641	2660,48
шостий	82630,18	43,8171	1885,80
сьомий	89715,38	43,2658	2073,59
восьмий	103880,6	44,4016	2339,57
дев’ятий	79098,52	45,7045	1730,65
десятий	85627,29	46,1539	1855,26

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4
одинадцятий	98932,16	44,8467	2206,01
дванадцятий	91435,26	43,8626	2084,58

Джерело: складено автором на основі [Додаток К, 56]

Отримані розрахунки дозволяють нам відобразити показники середньої місячної винагороди працівників та гіг-спеціалістів ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» на протязі року у порівнянні із мінімальним порогом, встановленим законодавством. Дану інформацію відображено на рисунку 2.3.

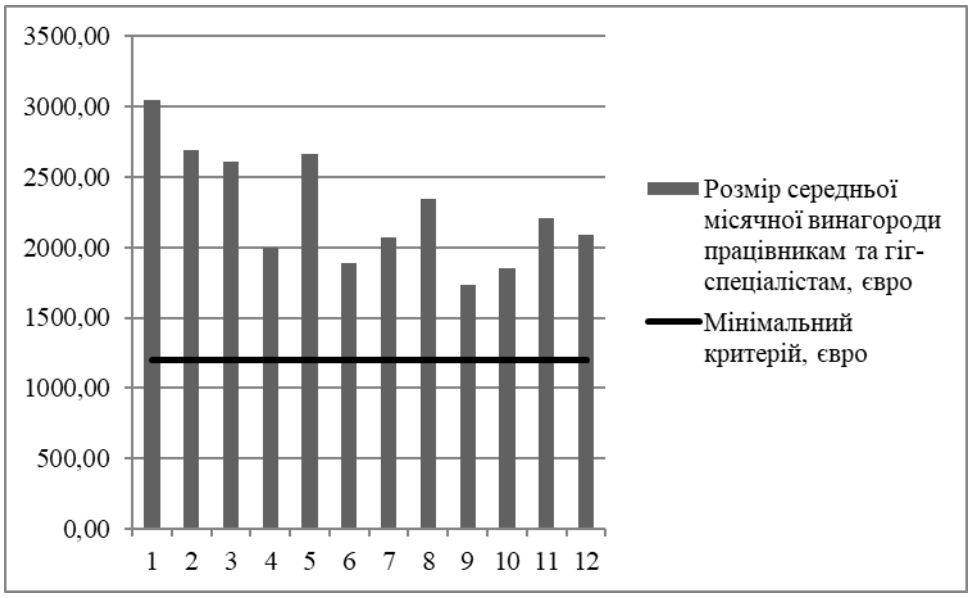


Рисунок 2.3 – Середня місячна винагорода працівників та гіг-спеціалістів ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Джерело: складено автором на основі власних розрахунків та [2]

Як повноправний резидент Дія Сіті, ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» користується низкою фіскальних преференцій, зокрема, пільговими ставками податків на працю. Також Товариство звільнене від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання резидентами Дія Сіті шляхом доступу до публічних освітніх, наукових та інформаційних ресурсів у мережі Інтернет, у тому числі шляхом надання доступу до віртуальних класів, освітніх ресурсів, освітніх послуг у галузі інформаційних технологій, у тому числі послуг з надання вищої фахової передвищої та професійно-технічної

освіти за такими спеціальностями, як комп'ютерні науки, інформаційні системи та технології. На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є класичним представником великого міжнародного ІТ-бізнесу, який успішно інтегрувався у спеціальний правовий режим Дія Сіті. Підприємство повністю відповідає кваліфікаційним критеріям резидентства:

– здійснює широкий спектр кваліфікованих видів діяльності (99,99% доходу), демонструє значну середньооблікову чисельність персоналу (значно вищу за мінімальний поріг у 9 осіб);

– забезпечує рівень середньої місячної винагороди, що перевищує законодавчу вимогу в 1200 євро;

– має прозору міжнародну структуру власності, що відповідає комплаєнс-вимогам.

Оперативність набуття статусу резидента свідчить про стратегічну орієнтацію менеджменту на використання державних інструментів стимулювання галузі. У своїй діяльності компанія активно використовує переваги режиму, включаючи гнучкі форми залучення персоналу (гіг-контракти) та пільгове оподаткування.

Таким чином, ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є релевантним об'єктом для подальшого поглибленого дослідження організації бухгалтерського обліку та аудиту в умовах Дія Сіті.

2.2 Організація системи бухгалтерського обліку на підприємстві

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві є ключовим елементом забезпечення прозорості фінансово-господарської діяльності, що сприяє ефективному управлінню ресурсами та дотриманню нормативно-правових вимог. Для ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ», яке функціонує як резидент спеціального правового і податкового режиму Дія Сіті, належна

побудова облікового процесу набуває особливого значення через необхідність врахування специфічних вимог законодавства та галузевих особливостей ІТ-сфери.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності покладено на керівника (фінансового директора) підприємства.

Підприємство має окремий план рахунків, а бухгалтерський облік здійснюється із залученням автоматизованих ERP систем, що забезпечує оперативність і точність обробки даних. При цьому ведення бухгалтерського обліку ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» покладено на сторонню організацію, яка надає відповідні послуги.

Облікова політика ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» (Додаток М), затверджена відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23], базується на принципах безперервності, узгодженості та повного відображення господарських операцій. Підприємство обрало НП(С)БО як методологічну основу ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, яка в разі потреби може доповнюватися аналогічними положеннями Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) за відсутності необхідних норм у вітчизняному НП(С)БО, наприклад, для операцій із міжнародними партнерами, що відображає його орієнтацію на глобальний ринок.

Варто звернути увагу, що за результатами діяльності досліджуваного періоду та у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [23] ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» відноситься до категорії великих підприємств. До такого висновку можна прийти, взявши до уваги показники його річної звітності, зокрема Балансу (Додаток Н), де відображена балансова вартість активів (рядок 1300), Звіту про фінансові результати (Додаток П), що відображає суми чистого доходу

від реалізації активів (рядок 2000) та Звіту про відповідність резидента Дія Сіті (Додаток К), де відображена середньооблікова кількість працівників та гіг-спеціалістів по кожному місяцю.

Для забезпечення порівнюваності отриманих даних із нормами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», фінансові показники (балансова вартість активів та чистий дохід від реалізації) перераховуємо за середнім курсом гривні до євро за відповідний період. Офіційні дані щодо середніх курсів гривні до іноземних валют опубліковано на сайті Національного банку України у розділі «Офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період)» [57]. Для обчислення середньої кількості працівників звітного року потрібно скористатися Інструкцією № 286 [58]. Середня кількість працівників за рік розраховується шляхом додавання середньооблікової чисельності за кожен місяць і ділення отриманої суми на кількість місяців, тобто із застосуванням середньої арифметичної простої. Результати описаних розрахунків наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Визначення розміру ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»

Показник	Джерело	Значення показника	Середній курс євро за період, грн/євро	Сума, тис. євро	Категорія за критерієм	Розмір підприємства
Балансова вартість активів, тис. грн	Ф. 1, р. 1300	596 904	43,4504	13 738	Середнє	Велике
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	Ф. 2, р. 2000	3 831 223	43,4504	88 175	Велике	
Середня кількість працівників, осіб	розраховано на основі щомісячних даних Звіту про відповідність	2251	-	-	Велике	

Джерело: складено автором на основі [Додатки Н, П, К, 23, 58]

Хоча за вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», великі підприємства зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, у застосуванні НП(С)БО впродовж досліджуваного періоду немає фактичної помилки, оскільки даний закон передбачає перехід до іншої категорії лише за умови невідповідності критеріям протягом двох років поспіль [23].

Дослідивши даний показник у динаміці періодів, що передують звітному (табл. 2.5) було встановлено, що у 2023 році відбулося стрімке зростання масштабів Товариства від малого до великого із подальшим збереженням такого статусу у 2024 році. Отже, у досліджуваному періоді підприємство законно застосовує НП(С)БО, однак із наступного періоду за результатами дворічної невідповідності критеріям малого підприємства муситиме перейти на застосування МСФЗ.

На основі проведеного аналізу можна дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку в ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» вибудована відповідно до загальних вимог законодавства України. Вибір Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) як методологічної основи, є правомірним у досліджуваному періоді, незважаючи на набуття компанією статусу великого.

Таблиця 2.5 – Динаміка розміру ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» за 2021-2024 рр.

Показник	Середній курс євро за період, грн/євро	Балансова вартість активів		Чистий дохід від реалізації		Середня кількість працівників, осіб	Розмір
		тис. грн	тис. євро	тис. грн	тис. євро		
1	2	3	4	5	6	7	8
2021	32,31	103058	3189,7	138320	4281,0	51	мале
2022	33,982	69803	2054,1	63747	1875,9	11	мале
2023	39,5582	951051	24041,8	2435590	61569,8	1277	велике
2024	43,4504	596904	13737,6	3831223	88174,6	2251	велике

Джерело: складено автором на основі [23; 53]

Проте дослідження виявило перехідний характер поточної облікової

моделі. Динамічне зростання масштабів діяльності у 2023-2024 роках, яке призвело до зміни категорії підприємства з малого на велике, формує правову обов’язковість переходу на МСФЗ починаючи з наступного звітного періоду.

2.3 Методологія облікового процесу на підприємстві

Методологія облікового процесу на підприємстві формується під впливом низки чинників: організаційно-правової форми, галузевої специфіки, обраної системи оподаткування, а також законодавчих вимог, що регулюють діяльність компанії.

В умовах спеціального правового режиму Дія Сіті методологія обліку набуває особливої значущості, оскільки крім надійної інформаційної бази про фінансовий стан підприємства для зацікавлених користувачів, повинна слугувати достатнім джерелом підтвердження комплаєнсу (відповідності) резидента критеріям, встановленим Законом України №1667-IX [2].

Основним нормативним документом, який визначає сукупність правил, методів та процедур, що використовуються для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є облікова політика. Якісно сформована облікова політика є одним із найважливіших інструментів управління, що дозволяє виявити приховані резерви діяльності та підвищення ефективності облікової системи. Поєднуючи загальні вимоги облікових стандартів із специфікою діяльності конкретного підприємства, облікова політика націлена на досягнення кінцевого результату – складання достовірної фінансової звітності [59]. Облікова політика розробляється та затверджується керівництвом ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО. Облікова політика забезпечує дотримання вимог

обраних стандартів, при цьому дозволяючи Товариству самостійно обирати варіативні підходи до ведення облікового процесу, запропоновані законодавством.

Систематизований огляд ключових положень облікової політики ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» представлено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Ключові положення облікової політики ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Ділянка обліку	Положення	Зміст
1	2	3
Загальні положення	Нормативна база	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», національні НП(С)БО, за відсутності – МСФЗ
	Організація обліку	Директор
	Ведення обліку	Передано сторонній організації
	Особливості	Використовуються 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності» класи рахунків бухгалтерського обліку
Поріг суттєвості	Доходи/витрати	2% чистого прибутку (збитку)
	Активи/зобов’язання/ капітал	5% від підсумку відповідної категорії
	Статті фін. звітності	100 000,00 грн
	Переоцінка ОЗ	1% чистого прибутку (збитку)
Інвентаризація	Періодичність	щорічно перед річною звітністю (основні засоби, інші необоротні активи, запаси, МШП), за необхідності – позапланова
	Інвентаризаційна комісія	затверджується окремим наказом
Основні засоби	Критерії	термін корисного використання >1 року, вартість >20000,00 грн
	Одиниця обліку	об’єкт ОЗ
	Первісна вартість	вартість придбання, витрати на транспортування, монтаж, налагодження
	Амортизація	прямолінійний метод
	Терміни корисного використання	будинки – 20– 30 років, машини – 2– 5 років, транспорт – 5 років, інструменти/меблі – 4 роки, інші – 12 років, земля – не амортизується
	Ліквідаційна вартість	0
Малоцінні необоротні матеріальні активи	Критерії	термін корисного використання >1 року, вартість <20 000,00 грн
	Амортизація	100% у першому місяці використання

Продовження таблиці 2.5

1	2	3
Нематеріальні активи	Одиниця обліку	об’єкт
	Амортизація	прямолінійний метод
	Термін використання	2–10 років (визначається індивідуально)
	Ліквідаційна вартість	0
Запаси	Одиниця обліку	найменування
	Метод оцінки вибуття:	ФІФО
	Первісна вартість	формується згідно з НП(С)БО 9 «Запаси»
МШП	Термін використання	<1 року
	Списання вартості	при передачі в експлуатацію
Дебіторська заборгованість	Визначення	за умови впевненості в отриманні економічних вигод
	Резерв сумнівних боргів	створюється за методом абсолютної суми для заборгованості за товари/роботи/послуги (рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»), строк позовної давності якої минув, або за наявності повідомлення про неможливість погашення
Орендовані активи та поліпшення	Витрати на поліпшення орендованих об’єктів	формують окремі об’єкти основних засобів (рахунок 15 «Капітальні інвестиції», потім 109 «Інші основні засоби»)
	Після завершення оренди	поліпшення списуються як безоплатна передача, залишкова вартість включається до інших витрат (рахунок 976), ПДВ з безоплатної передачі включається до інших витрат
Дохід від послуг	Визначається за ступенем завершеності операції	
Фінансові витрати	Визначаються витратами того періоду, у якому нараховані	
Резерв відпусток	Створюється відповідно до вимог законодавства	
Первинні документи	Печатка	не є обов’язковим реквізитом
	Дата відображення документа в обліку	дата складання документа; або дата отримання
	Електронні документи	за умови дотримання законодавства про електронний документообіг
	Видача документів стороннім особам	тільки за письмовим дозволом директора

Джерело: складено автором на основі [Додаток М]

Аналіз облікової політики ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» демонструє, що система бухгалтерського обліку Товариства ґрунтується на традиційних положеннях національних НП(С)БО і відрізняється досить високим рівнем консервативності та узагальнення. Це свідчить про відсутність адаптації облікового інструментарію до специфіки ІТ-галузі та вимог спеціального правового режиму Дія Сіті. Такий підхід створює

потенційні ризики для достовірності фінансової та специфічної звітності, а також слугує джерелом підвищеного ризику під час подальшої аудиторської перевірки. З огляду на явну необхідність адаптації облікової політики ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» до галузевої специфіки ІТ-бізнесу та положень Закону України №1667-ІХ, з метою підвищення достовірності та забезпечення прозорості бухгалтерського обліку у всіх суттєвих аспектах звітування, було визначено декілька напрямків удосконалення облікової політики – перегляд встановлених підходів до нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, впровадження затвердженої методики обліку гіг-контрактів з урахуванням гібридного характеру їх правової сутності, введення синтетичних рахунків для підвищення точності обліку доходів та автоматичного відокремлення доходів, отриманих шляхом здійснення кваліфікованих видів діяльності, від загального обсягу.

Амортизація основних засобів і нематеріальних активів на ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» нараховується із застосуванням прямолінійного методу. При цьому ліквідаційна вартість основних засобів і нематеріальних активів дорівнює 0. Такий підхід, безумовно, забезпечує простоту обліку та прогнозованість витрат, однак з огляду на специфіку господарської діяльності підприємства, пов’язаної з розробкою програмного забезпечення та активною експлуатацією комп’ютерної техніки, доцільність застосування саме прямолінійного методу амортизації викликає сумніви.

Зважаючи на стрімкий розвиток інформаційних технологій, активне моральне старіння комп’ютерного обладнання та короткий цикл актуальності нематеріальних активів у сфері ІТ , більш обґрунтованим було б застосування прискорених методів амортизації (наприклад, кумулятивного або прискореного зменшення залишкової вартості). Це дозволило б відобразити реальну динаміку втрати корисності таких активів у перші роки експлуатації, забезпечити точніше формування витрат у звітних періодах та підвищити довіру до фінансової інформації щодо стану активів [60].

Запровадження альтернативних методів амортизації могло б краще

відповідати принципу обачності бухгалтерського обліку, а також дозволило б Товариству своєчасно формувати резерви на оновлення технічного парку, що є критично важливим для підприємств галузі інформаційних технологій.

На основі проведеного аналізу чинної облікової політики ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» та враховуючи високу технологічність активів підприємства, нами було розроблено пропозиції щодо її вдосконалення. Зокрема, з метою забезпечення достовірності оцінки необоротних активів, що піддаються стрімкому моральному старінню, обґрунтовано необхідність впровадження прискорених методів амортизації для окремих груп об’єктів. Пропоновані зміни до методології обліку основних засобів та нематеріальних активів, оформлені у вигляді фрагмента облікової політики, представлено на рисунку 2.4.

3. ЕЛЕМЕНТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
3.1. Основні засоби (ОЗ)

…

3.1.6. Методи нарахування амортизації
Амортизація об'єктів ОЗ здійснюється із застосуванням прямолінійного методу, крім випадків, передбачених п. 3.1.7. Ліквідаційна вартість ОЗ встановлюється на рівні 0 грн.
3.1.7. Особливості обліку обчислювальної техніки
Для груп ОЗ, що характеризуються стрімким моральним старінням (комп’ютерна техніка, сервери, мережеве обладнання), застосовується метод прискореного зменшення залишкової вартості або кумулятивний метод. Вибір конкретного методу для цих об'єктів обґрунтовується необхідністю відображення фактичної втрати їхньої корисності та затверджується окремим розпорядженням керівника.

…

3.3. Нематеріальні активи (НМА)

…

3.3.5. Методи нарахування амортизації
Амортизація об'єктів НМА здійснюється із застосуванням прямолінійного методу. Ліквідаційна вартість НМА встановлюється на рівні 0 грн.
3.3.6. Об'єкти з обмеженим циклом актуальності
Для об'єктів НМА, що використовуються у сфері інформаційних технологій і мають короткий цикл актуальності (ліцензії на ПЗ, права інтелектуальної власності), допускається застосування прискорених методів амортизації (метод прискореного зменшення залишкової вартості) для забезпечення достовірності оцінки їхньої залишкової вартості.

Рисунок 2.4 – Проєкт доповнень до облікової політики ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» щодо амортизації основних засобів та необоротних матеріальних активів

Джерело: запропоновано автором

Наступне удосконалення стосується впровадження чітких механізмів обліку гіг-контрактів. З огляду на те, що гіг-контракт є відносно новим явищем у вітчизняному правовому полі, уніфіковані практичні підходи до організації обліку операцій із залученням даного інструмента знаходяться на стадії формування, що зумовлює необхідність самостійної адаптації загальних принципів НП(С)БО під специфіку гіг-розрахунків. Гіг-контракт є унікальним для українського законодавства форматом співпраці між компанією та спеціалістом, що поєднує ключові переваги трудового та цивільно-правового договору: фіксує обсяг роботи, оплату, відповідальність і гарантії, водночас зберігаючи гнучкість та зручність в адмініструванні.

Згідно Закону України № 1667-IX [2] гіг-контракт є цивільно-правовим договором, за яким гіг-спеціаліст зобов'язується виконувати роботи та/або надавати послуги відповідно до завдань резидента Дія Сіті як замовника, а резидент Дія Сіті зобов'язується оплачувати виконані роботи та/або надані послуги і забезпечувати гіг-спеціалісту належні умови для виконання робіт та/або надання послуг, а також соціальні гарантії, передбачені нормами діючого законодавства. Соціальні гарантії, на які гіг-спеціаліст має право згідно Закону України №1667-IX систематизовано на рисунку 2.4.



Рисунок 2.5 – Соціальні гарантії гіг-спеціаліста

Джерело: складено автором на основі [2]

Специфіка бухгалтерського обліку гіг-контрактів та пов’язаних із ними виплат (зокрема оплати щорічних оплачуваних перерв у роботі та періодів тимчасової непрацездатності) у резидентів Дія Сіті безпосередньо залежить від умов, закладених у договорі. Саме тому, попри трудомісткість процесу, надзвичайно важливо максимально детально прописувати всі умови співпраці у гіг-контрактах, навіть ті, що на перший погляд здаються несуттєвими. Чим чіткіше визначені положення щодо обсягу робіт, строків їх виконання, порядку оплати, соціальних гарантій і компенсацій, тим менша ймовірність виникнення правових колізій між сторонами договору. Крім того, це знижує ризики виникнення невизначеностей під час ведення бухгалтерського обліку, особливо в частині відображення зобов’язань компанії перед гіг-спеціалістами, формування резервів і оподаткування виплат.

Так, від умов, що прописані в гіг-контракті напряму залежить механізм обліку щорічної перерви гіг-спеціалістів. У випадку, якщо гіг-контрактом передбачена виплата грошової компенсації або надання невикористаної у поточному році оплачуваної перерви в наступних періодах, такі витрати згідно з НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» [61] набувають накопичувального характеру, що зумовлює підстави створення відповідного резерву. Такий підхід надає змогу підприємству-резиденту Дія Сіті більш рівномірно розподіляти витрати протягом звітного періоду, підвищувати достовірність та повноту фінансової інформації щодо нарахованих зобов’язань перед гіг-спеціалістами й визначеного фінансового результату, а також частково оптимізувати податкове навантаження.

Планом рахунків бухгалтерського обліку [62] не передбачено окремого субрахунку для обліку забезпечень на оплату перерв у роботі гіг-спеціаліста, тому доцільним буде використовувати балансовий рахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів». При цьому, на відміну від традиційного резерву відпусток, в суму створюваних забезпечень не закладаються суми єдиного соціального внеску, оскільки оплата перерв в

роботі гіг-спеціалістів не формує базу нарахування ЄСВ.

Формула 2.1 відображає алгоритм розрахунку резерву для забезпечення щорічних оплачуваних перерв за звітний місяць:

$$Рм = В_{фм} \times К_р, \quad (2.1)$$

де $Рм$ – сума резерву для забезпечення щорічних оплачуваних перерв за звітний місяць, грн.;

$В_{фм}$ – сума фактично нарахованої винагороди гіг-спеціалістам за звітний період (разом із винагородою за щорічні оплачувані перерви), грн.;

$К_р$ – коефіцієнт резервування, що обчислюється як відношення планових сум витрат на оплату винагороди за щорічну оплачувану перерву до загального річного фонду оплати винагороди гіг-працівникам.

Примітка: $К_{ЄСВ}$, типовий для звичного розрахунку сум резерву відпусток, не застосовується.

У разі, якщо умовами гіг-контракту не передбачено виплату грошової компенсації або перенесення невикористаної оплачуваної перерви на наступні періоди, відповідні витрати не підлягають накопиченню. Такі витрати визнаються зобов’язаннями у тому звітному періоді, в якому оплачується час відсутності працівника. Отже, підстави для створення резервів за такими зобов’язаннями відсутні.

Аналогічний підхід застосовується і щодо виплат у разі тимчасової непрацездатності. На відміну від стандартних трудових відносин, де перші п’ять днів оплачує роботодавець, у межах гіг-контракту така обов’язковість виникає лише за умови її прямого зазначення у договорі. При цьому сума лікарняних гіг-спеціаліста, що виплачується Пенсійним фондом України (починаючи із шостого дня), у розрахунку на місяць не може перевищувати розміру доходу, з якого фактично сплачено ЄСВ, тобто мінімальної заробітної плати.

На практиці розмір таких виплат є незначним порівняно із сумою заробітку, втраченою внаслідок тимчасової непрацездатності. Враховуючи це, а також положення Закону України № 1667-IX [2], який надає роботодавцю право самостійно визначати додаткові матеріальні або нематеріальні блага для гіг-спеціаліста, резидент Дія Сіті може впроваджувати власні механізми компенсації, зокрема оплачувані лікарняні дні. Водночас такий підхід фактично розподіляє обов'язок щодо забезпечення соціальних гарантій між державою та роботодавцем, що може призводити до небажаного фінансового навантаження, особливо для малих підприємств.

Важливо наголосити, що ані щорічна оплачувана перерва, ні лікарняні за своєю економічною сутністю не є винагородою гіг-спеціаліста за виконані протягом місяця роботи чи надані послуги. Відповідно, такі виплати підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за загальною ставкою 18 %, а не 5 %, яка застосовується до винагород за гіг-контрактом. Крім того, суми лікарняних включаються до бази нарахування ЄСВ, і оскільки вони не є винагородою за гіг-контрактом, ЄСВ нараховується на загальних підставах – за ставкою 22 % від нарахованої суми.

Нами пропонується кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за гіг-контрактами, розроблену на основі проведеного дослідження (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за гіг-контрактами ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Виплата винагороди гіг-спеціалісту			
1.1	Нараховано винагороду за гіг-контрактом	81	685	50446,80
1.2	Нараховано ЄСВ на суму винагороди (22% від МЗП)	821	651	1760,00
1.3	Утримано ПДФО (5%) із суми винагороди	685	641	2522,34
1.4	Утримано військовий збір (5%) із суми винагороди	685	642	2522,34
1.5	Перераховано винагороду на банківський рахунок гіг-спеціаліста	685	311	45402,12
2	Виплата винагороди за щорічну оплачувану перерву (у разі, якщо договором передбачено їх компенсацію чи надання у наступних періодах)			
2.1	Нараховано забезпечення виплат гіг-спеціалістам	81	474	100000,00

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
2.2	Нараховано винагороду за щорічну оплачувану перерву гіг-спеціалісту за рахунок створеного забезпечення	474	685	50000,00
2.3	Із суми винагороди за щорічну оплачувану перерву утримано ПДФО за ставкою 18%	685	641	9000,00
2.4	Із суми винагороди за щорічну оплачувану перерву утримано військовий збір за ставкою 5%	685	642	2500,00
2.5	Винагороду за щорічну оплачувану перерву перераховано на банківський рахунок гіг-спеціаліста	685	311	38500,00
3	Виплата винагороди за щорічну оплачувану перерву (у разі, якщо договором не передбачено їх компенсацію чи надання у наступних періодах)			
3.1	Нараховано винагороду за щорічну оплачувану перерву гіг-спеціалісту за рахунок створеного забезпечення	81	685	50000,00
3.2	Із суми винагороди за щорічну оплачувану перерву утримано ПДФО за ставкою 18%	685	641	9000,00
3.3	Із суми винагороди за щорічну оплачувану перерву утримано військовий збір за ставкою 5%	685	642	2500,00
3.4	Винагороду за щорічну оплачувану перерву	685	311	38500,00
	перераховано на банківський рахунок гіг-спеціаліста			
4	Виплата допомоги з тимчасової непрацездатності			
4.1	Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності за рахунок роботодавця (за умови зазначення в гіг-контракті)	816	685	109,60*
4.2	Нараховано лікарняні за рахунок ПФУ	378	685	109,60*
4.3	Нараховано ЄСВ (на загальних умовах)	821	651	48,22
4.4	Утримано ПДФО (на загальних умовах)	685	641	39,46
4.5	Утримано військовий збір	685	642	10,98
4.6	Отримано лікарняні від ПФУ	313	378	109,60
4.7	Виплачена допомога з тимчасової непрацездатності працівнику за рахунок роботодавця (за умови зазначення в гіг-контракті)	685	311	84,58
4.8	Виплачена допомога з тимчасової непрацездатності працівнику за рахунок ПФУ	685	313	84,58
*	суми розраховані виходячи із обсягу мінімальної заробітної плати, а не фактичної винагороди гіг-спеціаліста			
5	Виплата корпоративних лікарняних (за умови зазначення в гіг-контракті)			
5.1	Нарахування корпоративних лікарняних у вигляді додаткового блага	816	685	10000,00
5.2	Нарахування ЄСВ на всю суму лікарняних	821	651	2200,00
5.3	Утримання ПДФО на загальних підставах	685	641	1800,00
5.4	Утримання військового збору	685	642	500,00
5.5	Виплата корпоративних лікарняних на картку	685	311	7700,00

Джерело: складено автором на основі облікових регістрів ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Проєкт доповнень до облікової політики Товариства щодо обліку розрахунків із гіг спеціалістами представлено на рисунку 2.6.

Наступне вдосконалення методології облікового процесу на

ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» стосується забезпечення належної системи аналітичного обліку кваліфікованого доходу – одного з ключових критеріїв перебування компанії в статусі резидента Дія Сіті.

4. РОЗРАХУНКИ ІЗ ПРАЦІВНИКАМИ ТА ГІГ-СПЕЦІАЛІСТАМИ

…

4.2. Облік розрахунків із гіг-спеціалістами

4.2.1. Основи обліку

Розрахунки за гіг-контрактами ведуться із застосуванням рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» відповідно до цивільно-правової природи договору.

Витрати на винагороду визнаються на рахунках 8 класу з подальшим розподілом на функціональні рахунки 9 класу.

4.2.2. Визнання витрат

Винагорода гіг-спеціалістів за виконані роботи та/або надані послуги визнається зобов'язанням у періоді, в якому послуги були фактично надані, та відноситься до відповідних статей витрат на підставі первинних документів.

4.2.3. Облік забезпечень на щорічні оплачувані перерви

1. У разі, якщо гіг-контрактом передбачена виплата грошової компенсації за невикористану перерву або перенесення її на наступні періоди, створюється забезпечення на оплату щорічних оплачуваних перерв відповідно до вимог НП(С)БО 26 «Виплати працівникам».
2. Для обліку даного забезпечення використовується балансовий рахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».
3. Сума забезпечення за звітний місяць визначається за формулою (4.Х):

$$Рм = В_{фм} \times К_р, \quad (4.Х)$$

де Рм – сума резерву винагороди за щорічну оплачувану перерву за звітний місяць, грн.;

$В_{фм}$ – сума фактично нарахованої винагороди гіг-спеціалістам за звітний період (разом із винагородою за щорічні оплачувані перерви), грн.;

$К_р$ – коефіцієнт резервування, що обчислюється як відношення річних планових сум витрат на оплату винагороди за щорічну оплачувану перерву до загального річного фонду оплати винагороди гіг-працівникам

Коефіцієнт ЄСВ не застосовується.

4. Якщо гіг-контрактом не передбачено накопичення перерви чи компенсації, забезпечення не створюється.

4.2.4. Облік виплат у разі тимчасової непрацездатності

1. Витрати, пов'язані з оплатою перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, визнаються зобов'язанням підприємства лише за умови їх прямого зазначення у гіг-контракті.
2. Будь-які додаткові компенсації втраченого внаслідок тимчасової непрацездатності заробітку, що надаються понад суми, обчислені на базі мінімального страхового внеску, визнаються додатковими благами і відносяться до відповідних операційних витрат підприємства.

4.2.5. Податковий облік виплат

1. Основна винагорода за виконані роботи оподатковується за пільговими ставками резидента Дія Сіті. Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) нараховується на суму, не меншу за мінімальну заробітну плату, що діяла у звітному місяці.
2. Суми оплати щорічної перерви та виплат у разі тимчасової непрацездатності не є винагородою за гіг-контрактом за виконані роботи/послуги. Відповідно, такі виплати підлягають оподаткуванню ПДФО на загальних умовах.
3. Суми лікарняних (включаючи оплату перших п'яти днів) включаються до бази нарахування ЄСВ. Оскільки вони не є винагородою за гіг-контрактом, ЄСВ нараховується на загальних підставах від всієї нарахованої суми.

Рисунок 2.6 – Проєкт доповнень до Облікової політики ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» щодо обліку розрахунків із гіг-спеціалістами

Джерело: запропоновано автором

Проаналізувавши запропонований вченими Безверхим К. В., Золковер А. О., Юрченко О. А. та Приймак Н. В. [36] підхід до структуризації доходів ІТ-компаній ми дійшли до висновку, що хоча вчені й пропонують логічну аналітику за видами діяльності, концепція містить значну методологічну неточність. Авторами зроблено узагальнення, при якому всі види кваліфікованої діяльності, передбачені Законом України № 1667-IX [2], було віднесено до субрахунку 701 «Дохід від кваліфікованих видів діяльності». На нашу думку, такий підхід радикально суперечить вимогам дійсного Плану рахунків через невідповідність економічної сутності видів діяльності (в основному – послуг) обраному субрахунку, який по факту передбачає облік доходу від реалізації продукції.

Також непрямо передбачається, що весь дохід, консолідований на обраному субрахунку, є автоматично кваліфікованим, що витікає із запропонованої авторами назви.

На практиці, навіть доходи від основної діяльності ІТ-компаній що правомірно обліковуються на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», не завжди можуть виявитися кваліфікованими з точки зору переліку, визначеного Законом України № 1667-IX [2]. Відсутність чіткого розмежування цих потоків на рівні аналітичного обліку створює пряму загрозу штучного завищення частки кваліфікованого доходу, та невідповідності висунутим законодавством комплаєнс-вимогам.

З огляду на виявлену проблематику та виходячи із припущення, що не всі доходи, для обліку яких використовується рахунок 70 «Доходи від реалізації», можуть виявитися кваліфікованими згідно переліку, наведеному у Законі України №1667-IX, запропоновано модифікувати та індивідуалізувати аналітичні розрізи рахунку 70 «Доходи від реалізації» шляхом запровадження аналітики четвертого рівня:

– 70Х.КД (де КД – кваліфікований дохід) – для доходів, що відповідають критеріям Закону України №1667-IX [2];

– 70Х.НКД (де НКД – некваліфікований дохід) – для доходів від основної

діяльності, які не підпадають під пільгові критерії.

Така система аналітичних рахунків дозволить ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» не лише задовольнити управлінські потреби у деталізації доходів, а й гарантувати фіскальний комплаєнс шляхом автоматичного виділення бази для розрахунку 90-відсоткового критерію.

Проєкт пропонованої структури аналітичного обліку кваліфікованого доходу відповідно до дійсного Плану рахунків та з урахуванням специфіки діяльності Товариства запропоновано у Таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Проєкт структури аналітичного обліку кваліфікованого доходу ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Субрахунок	Аналітичний рахунок	Деталізація	Призначення
1	2	3	4
701	701.КД	701.КД.1	Дохід від видання та передачі майнових прав на ПЗ
	701.НКД	-	Некваліфікований дохід від реалізації готової продукції
703	703.КД	703.КД.1	Дохід від бізнес-аналізу та консультування
		703.КД.2	Дохід від розробки та модифікації ПЗ
		703.КД.3	Дохід від керування комп'ютерними системами клієнтів
		703.КД.4	Дохід від освітніх послуг (навчання ІТ)
	702.НКД	-	Некваліфікований дохід від реалізації робіт і послуг

Джерело: запропоновано автором

На основі проведеного аналізу встановлено, що існуюча облікова практика ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» вимагає суттєвих удосконалень для повноцінного забезпечення вимог спеціального правового режиму Дія Сіті та адекватного відображення галузевої специфіки ІТ-бізнесу.

З метою усунення виявлених методологічних прогалин запропоновано комплекс заходів щодо модифікації облікової політики компанії:

1. Впровадження прискорених методів амортизації для основних засобів, що схильні до стрімкого морального старіння, що дозволить точніше формувати фінансовий результат.

2. Розробка детальних положень щодо обліку гіг-контрактів, включаючи механізми формування резервів для соціальних гарантій та чіткі правила оподаткування виплат, що забезпечить правову визначеність.

3. Введення багаторівневої аналітики доходів з автоматичним відокремленням кваліфікованого та некваліфікованого доходу на субрахунках рахунку 70 «Доходи від реалізації», що може стати найважливішим заходом для проактивного контролю за дотриманням 90-відсоткового критерію.

Запропоновані зміни носять практично-орієнтований характер і оформлені у вигляді готових модульних фрагментів для внесення до облікової політики. Реалізація описаних методик дозволить не лише підвищити якість обліку та звітності, але й створити надійний бухгалтерський фундамент для легітимного користування преференціями режиму Дія Сіті, мінімізувавши ризики втрати статусу через облікові помилки та невизначеності.

2.4 Звітність ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» як підприємства – резидента Дія Сіті

Кінцевим результатом та основною метою ведення бухгалтерського обліку є надання повної, правдивої та неупередженої інформації основним користувачам для прийняття якісних управлінських рішень, що реалізується шляхом формування достовірної та прозорої звітності. Для резидента Дія Сіті звітність набуває особливого, стратегічного значення, оскільки дозволяє не лише оцінити поточний стан та результати діяльності підприємства, а й забезпечити фіскальний комплаєнс, тобто підтвердження відповідності вимогам юрисдикції, резидентом якої виступає.

ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ», як юридична особа, що

зареєстрована і здійснює свою господарську діяльність в Україні та резидент спеціального правового і податкового режиму Дія Сіті, зобов'язана подавати низку звітів, що відповідають вимогам чинного законодавства України. Звітність підприємства охоплює фінансову, податкову, статистичну та специфічну компалаєнс-звітність, пов'язану зі статусом резидента Дія Сіті. Дані звіти формуються відповідно до нормативно-правових актів, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23], Податкового кодексу України [15], Закону України № 1667-IX [2], а також відповідних постанов Кабінету Міністрів України та наказів Міністерства фінансів України.

Фінансова звітність ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» включає баланс (звіт про фінансовий стан) (Додаток Н), звіт про фінансові результати (Додаток П), звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), звіт про власний капітал та примітки до фінансової звітності, які складаються відповідно до НП(С)БО.

Податкова звітність ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» охоплює:

– податкову декларацію з податку на прибуток підприємств (за загальною системою оподаткування);

– податкову декларацію з податку на додану вартість;

– об'єднаний звіт з єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податок на доходи фізичних осіб та військовий збір для працівників і гіг-спеціалістів.

Статистична звітність ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» включає подання звітів до органів державної статистики, зокрема про фінансово-економічні показники діяльності, чисельність працівників і фонд оплати праці, відповідно до Закону України «Про офіційну статистику» [63].

В контексті даного питання особливу увагу слід звернути на методологію складання Звіту про відповідність резидента Дія Сіті, оскільки він є специфічним для даного правового режиму та і відносно новим у законодавчому полі.

Звіт про відповідність складається за формою, наведеною в Додатку до Постанови № 1492, що регулює процедуру подання та розгляду звіту резидента Дія Сіті та незалежного висновку [26]. Основними структурними елементами Звіту про відповідність (Додаток К) є:

1) інформація про резидента Дія Сіті, зокрема повне найменування юридичної особи та її ідентифікаційний код за ЄДРПОУ;

2) зазначення звітного періоду;

3) підтвердження відповідності резидента вимогам, закріпленим у статті 5 Закону України №1667-XI;

4) відмітка щодо подання разом зі звітом незалежного висновку;

5) дані про суб'єкта аудиторської діяльності, який підготував незалежний висновок;

6) інформація про уповноважену особу, що подає звіт від імені заявника;

7) декларативні відомості, що охоплюють:

– розмір середньої місячної винагороди працівників та, за потреби, гіг-спеціалістів у кожному місяці звітного періоду;

– середньооблікову чисельність працівників і гіг-спеціалістів (за наявності) за результатами кожного календарного місяця;

– частку кваліфікованого доходу резидента за звітний період у структурі загального доходу за той самий період;

– величину доходу, визначеного відповідно до підпункту 2 пункту 292.1 статті 292 Податкового кодексу України, за відповідні звітні періоди – цей показник заповнюється виключно компаніями, що отримали статус резидента за спрощеною процедурою (стартапами).

Кожен із критеріїв, дотримання яких резидент підтверджує шляхом надання Звіту про відповідність, є складною розрахунковою величиною, достовірне та об'єктивне відображення якої залежить від якості та деталізації первинних облікових даних. Недостатньо ефективно вибудувана система бухгалтерського обліку створює значні системні ризики невідповідності

(комплаєнс-ризики), що прямо загрожують статусу резидента та, як наслідок, втратою відповідних преференцій правового та податкового режиму. Таким чином для резидентів Дія Сіті контрольна, моніторингова та аналітична функція обліку набуває безумовної пріоритетності як ключовий інструмент постійного підтвердження відповідності вимогам законодавства й збереження статусу.

Розрахунок середньої місячної винагороди працівників та гіг-спеціалістів за кожен місяць звітного періоду здійснюється шляхом ділення загального обсягу нарахованих у відповідному місяці виплат (заробітної плати та винагород) до утримання податків, зборів та інших обов'язкових платежів на кількість працівників та гіг-спеціалістів, яким такі нарахування були здійснені [2].

Інформаційною основою для визначення цього показника є дані оборотно-сальдових відомостей за рахунками 661 «Розрахунки за заробітною платою» – щодо штатних працівників, та 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» – щодо гіг-спеціалістів. Ці відомості містять повний перелік осіб, яким нараховано винагороди у поточному місяці, а також суми таких нарахувань і виплат.

Водночас, з огляду на вимоги статті 115 Кодексу законів про працю України, відповідно до якої заробітна плата виплачується двічі на місяць [24], дата фактичної виплати може не збігатися з датою її нарахування. Згідно з офіційною позицією Міністерства цифрової трансформації України, викладеною в листі № 1/11-5У-355-23-258-2023 [28], для цілей формування показника слід застосовувати принцип нарахування. Тобто достатнім підтвердженням дотримання вимоги Закону України № 1667-IX є сам факт визнання резидентом Дія Сіті доходу у вигляді заробітної плати чи винагороди, а також коректне утримання та перерахування відповідних податків. Отже при обчисленні середньої місячної винагороди використовуються безпосередньо обороти за кредитом рахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» та 685 «Розрахунки з

іншими кредиторами», оскільки саме вони відображають суму нарахувань відповідним працівникам або спеціалістам у поточному місяці.

Формула 2.2 відображає розрахунок розміру середньої місячної винагороди працівникам та гіг-спеціалістам резидента Дія Сіті:

$$\text{СМВ} = \frac{\sum \text{ЗП}_{\text{штат}} + \sum \text{В}_{\text{гіг}}}{Q_{\text{штат}} + Q_{\text{гіг}}}, \quad (2.2)$$

де $\sum \text{ЗП}_{\text{штат}}$ – сума нарахованої заробітної плати на користь штатних працівників у відповідному місяці (відповідає сумі обороту за кредитом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою»), грн;

$\sum \text{В}_{\text{гіг}}$ – сума нарахованої винагороди на користь гіг-спеціалістів у відповідному місяці (відповідає сумі обороту за кредитом рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»), грн;

$Q_{\text{штат}}$ – кількість штатних працівників, на користь яких було здійснено нарахування заробітної плати у відповідному місяці, осіб;

$Q_{\text{гіг}}$ – кількість гіг-спеціалістів, на користь яких було здійснено нарахування винагороди у відповідному місяці, осіб.

Отриманий результат округлюють до двох десяткових знаків після коми за правилами звичайного арифметичного округлення та вписують у клітинки навпроти відповідного місяця.

З огляду на те, що форма Звіту про відповідність вимагає заповнення даних щодо розміру середньої місячної винагороди у грошовій одиниці України (гривні), тоді як Закон України № 1667-IX визначає цей критерій у розмірі 1200 євро [2], для встановлення дотримання резидентом вимоги щодо мінімального рівня середньої винагороди отриманий у гривнях показник підлягає перерахунку за офіційним курсом гривні до євро. Застосовується курс Національного банку України, чинний станом на перше число відповідного календарного місяця.

Вимога Закону України № 1667–IX щодо розміру середньої місячної винагороди вважається дотриманою, якщо виконується нерівність 2.3:

$$\frac{\text{СМВ}_{UAH}}{\text{НБУ}_{EUR}} \geq 1200, \quad (2.3)$$

де СМВ_{UAH} – розраховане значення середньої місячної винагороди у відповідному місяці у гривневому еквіваленті, грн;

НБУ_{EUR} – офіційний курс гривні щодо євро на 01 число відповідного місяця, $\frac{UAH}{EUR}$.

Наступним показником, що підлягає розрахунку у Звіті про відповідність резидента Дія Сіті, є середньооблікова кількість штатних працівників та гіг-спеціалістів (в разі залучення) за місяць. Обчислення цього показника здійснюється відповідно до положень Інструкції № 286.

Згідно з вимогами Інструкції № 286, середня чисельність працівників за певний період визначається як сума середньооблікової кількості штатних працівників, середньої чисельності зовнішніх сумісників та середньої кількості осіб, залучених за цивільно-правовими договорами чи гіг-контрактами.

Алгоритм розрахунку передбачає підрахунок кількості працівників облікового складу, зовнішніх сумісників та гіг-спеціалістів за кожен календарний день звітного місяця (включно з вихідними, святковими та неробочими днями) із подальшим діленням отриманої суми на загальну кількість календарних днів у цьому місяці.

Інформаційною базою для розрахунку середньооблікової чисельності є щоденні дані кадрового обліку, зокрема інформація про облікову кількість штатних працівників, яка уточнюється на підставі наказів про прийняття, переведення або звільнення.

У процесі визначення середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів враховуються всі категорії зайнятих осіб (штатні працівники,

зовнішні сумісники, спеціалісти, залучені за гіг-контрактами), за винятком працівників, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами, у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею віку, встановленого законодавством чи колективним договором та осіб, які усиновили новонароджену дитину безпосередньо з пологового будинку.

Усі зазначені категорії працівників враховуються як цілі одиниці протягом усього періоду дії трудових чи цивільно-правових відносин. Чисельність працівників та гіг-спеціалістів за вихідний, святковий чи неробочий день приймається на рівні облікової кількості за попередній робочий день.

Формула 2.4 відображає розрахунок середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів резидента Дія Сіті:

$$\text{СОП} = \frac{\sum_{i=1}^{Q_д}(Q_{\text{штат}}+Q_{\text{сумісники}}+Q_{\text{гіг}})_i}{Q_д}, \quad (2.4)$$

де $Q_{\text{штат}}$ – кількість штатних працівників облікового складу, які перебували в трудових відносинах із резидентом, за день, осіб;

$Q_{\text{сумісники}}$ – кількість сумісників (зовнішніх), які перебували в трудових відносинах із резидентом, за день, осіб;

$Q_{\text{гіг}}$ – кількість гіг-спеціалістів, з якими резидент знаходиться у відносинах, за день, осіб;

$Q_д$ – кількість днів періоду (відповідного місяця), днів.

Попри те, що форма Звіту про відповідність передбачає подання результату з точністю до двох десяткових знаків, пункт 3 Додатка до Інструкції № 286 [58] встановлює вимогу округлювати підсумкове значення до цілих чисел. При цьому застосовується не загальновідоме арифметичне правило округлення, а так зване «правило парної цифри». Суть цього підходу полягає у поетапному округленні цифр справа наліво. Якщо остання значуща цифра належить проміжку від «0» до «4», вона відкидається; якщо вона

належить діапазону від «6» до «9», попередня цифра збільшується на одиницю. У випадку, коли остання значуща цифра дорівнює «5», непарна цифра має бути збільшена на одиницю, тоді як парна залишається без змін.

Вимога Закону України № 1667-IX щодо середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів вважається дотриманою, якщо виконується нерівність 2.5 [2]:

$$\text{СОП} \geq 9, \tag{2.5}$$

де СОП – розраховане значення середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів (у разі залучення), осіб.

Кваліфікованим доходом визнається чистий дохід, сформований за рахунок реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також роялті (за умови, що відповідні суми роялті не включено до чистого доходу від реалізації продукції), отриманий у межах видів діяльності, розвиток яких підтримується в рамках правового режиму Дія Сіті. До нього належать різні види ІТ-діяльності, зокрема розроблення, удосконалення, тестування та технічний супровід програмного забезпечення, створення відеоігор, консультування у сфері інформатизації, оброблення даних, освітні ІТ-послуги, забезпечення кібербезпеки, а також розроблення робототехнічних технологій [2].

Частка кваліфікованого доходу, отриманого за звітний період, визначається шляхом співвідношення суми такого доходу до суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого операційного доходу у вигляді роялті, якщо такі суми роялті не були включені до чистого доходу від реалізації.

Інформаційною базою розрахунку частки кваліфікованого доходу слугують дані бухгалтерського обліку, зокрема відповідні аналітичні регістри підприємства.

Система обліку резидента Дія Сіті повинна бути організована так, щоб забезпечувати деталізоване розмежування доходів за видами економічної діяльності відповідно до їх юридичної сутності та положень договорів із контрагентами.

З практичної точки зору, алгоритм визначення частки кваліфікованого доходу передбачає виокремлення доходів, що відповідають вимогам ч. 4 ст. 5 Закону України № 1667–IX:

– у межах загального обороту за кореспонденцією рахунків: Д-т 70 «Доходи від реалізації» – К-т 79 «Фінансові результати» (відповідає рядку 2000 Звіту про фінансові результати);

– сум роялті за кореспонденцією Д-т 719 «Інші доходи від операційної діяльності» – К-т 79 «Фінансові результати» (відповідає рядку 2120 Звіту про фінансові результати).

Формула 2.6 відображає механізм розрахунку розміру частки кваліфікованого доходу резидента Дія Сіті:

$$ЧКД = \frac{\sum КД}{\sum ЧД + \sum Р}, \quad (2.6)$$

де $\sum КД$ – сума кваліфікованого доходу, отриманого у відповідному місяці (згідно аналітичним даним), грн;

$\sum ЧД$ – загальна сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг (відповідає сумі, наведеної в рядку 2000 Звіту про фінансові результати), грн;

$\sum Р$ – загальна сума роялті (якщо такі суми роялті не враховано в загальну суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (відповідає сумі, наведеній в рядку 2120 Звіту про фінансові результати), грн.

Отриманий результат потрібно округлити до двох знаків після коми за

правилами простого арифметичного округлення.

Враховуючи, що Закон України № 1667-IX вимагає утримання відносного розміру кваліфікованого доходу на рівні не нижче 90% загального [1], вимога вважається задоволеною, якщо виконується нерівність 2.7:

$$ЧКД \geq 90\%, \tag{2.7}$$

де, $ЧКД$ – розраховане значення частки кваліфікованого доходу, %.

Обов'язок зазначення тверджень щодо розміру доходу резидента Дія Сіті, визначеного відповідно до підпункту 2 пункту 292.1 статті 292 Податкового кодексу України розповсюджується тільки на тих суб'єктів господарювання, які отримали резидентство за спрощеною процедурою на правах стартапу [2]. У цьому пункті зазначається загальна сума доходу, отриманого протягом звітного періоду у грошовій формі (готівковій або безготівковій), а також у матеріальному чи нематеріальному вигляді, включно з доходами представництв, філій та відділень такої юридичної особи [15]. Твердження щодо розміру доходу за звітний період подається у початковому, першому та другому річному звітах про відповідність резидента Дія Сіті, твердження про розмір доходу в інші періоди надаються лише у початковому звіті про відповідність [2].

Особливої уваги та методологічної точності вимагає коректне заповнення хронологічної частини Звіту про відповідність. Звітна форма, затверджена Кабінетом Міністрів України, оперує порядковими номерами місяців (перший-дванадцятий), а не їх назвами (січень-грудень), що потенційно може створити неоднозначність трактування для бухгалтера чи фахівця, який вперше заповнює документ. У разі, якщо звітний період тривав менше, ніж 12 місяців, скажімо, при переході на режим Дія Сіті не з початку року, заповнення даних слід починати з клітинки, порядковий номер якої відповідає фактичному номеру місяця набуття статусу (наприклад, для

червня – з комірки № 6), а не з комірки № 1, як для першого місяця резидентства.

Заповнений Звіт про відповідність необхідно не пізніше 1 червня року, що настає після звітного, подати в електронному форматі одним із двох доступних способів:

– через державний веб-портал правового режиму Дія Сіті;

– шляхом надсилання на електронну адресу, зазначену на офіційному веб-сайті Міністерства цифрової трансформації України, яка використовується для взаємодії із заявниками та резидентами Дія Сіті. При цьому Звіт про відповідність має бути сформований у машинозчитуваному форматі [28].

Законодавством не передбачено фінансових санкцій для підприємства чи адміністративної відповідальності для посадових осіб резидента Дія Сіті за неподання Звіту про відповідність, однак недотримання встановленого строку його подання є підставою для ухвалення Міністерством цифрової трансформації України рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті, і відповідно, усіх фіскально-правових преференцій режиму Дія Сіті [2].

На основі проведеного дослідження визначено загальний склад та форму звітування ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» як резидента спеціального правового і податкового режиму Дія Сіті. Встановлено, що спеціальний статус не звільняє резидента від подання стандартного пакету фінансової податкової та статистичної звітності, а також покладає додатковий обов’язок подання специфічного для даного правового режиму Звіту про відповідність на підтвердження виконання встановлених законодавством вимог.

Окремим науково-практичним результатом проведеного дослідження є розробка формалізованої методики складання Звіту про відповідність, що збирає і систематизує розрізнені законодавчі вимоги у єдиний прикладний алгоритм, деталізує джерела даних в обліковій системі для кожного показника; наводить точні розрахункові формули; правила округлення та

конвертації валют і пояснює методичні аспекти правильного заповнення Звіту.

РОЗДІЛ 3
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВА РЕЗИДЕНТА ДІЯ СІТІ ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

3.1 Організаційні засади планування аудиту та документування домовленостей між аудитором та підприємством

Аудиторська перевірка звіту про відповідність є обов'язковою умовою функціонування суб'єкта в межах правового режиму Дія Сіті. Такий аудит покликаний підтвердити, що резидент дотримується вимог Закону України № 1667-IX [2] та легітимно використовує його правові та податкові преференції.

Підприємство, яке підлягає обов'язковому аудиту, має право самостійно обрати аудитора з III або IV розділу Реєстру САД, тобто тих, до виключної компетенції яких згідно Закону України №2258-VШ [29] відноситься проведення обов'язкового аудиту та обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Юридичною підставою для початку виконання аудиторського завдання є підписання відповідного договору. Договір на виступає основним нормативно-правовим документом локального характеру, що фіксує узгоджену волю сторін та регламентує права і обов'язки замовника та виконавця в процесі здійснення перевірки.

Закріпленню відносин у формі Договору передує процедура комунікативного узгодження умов завдання у вигляді обміну листами між аудитором та клієнтом. Процес ініціюється Замовником (ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ») шляхом надсилання листа-пропозиції, в якому висловлюється потреба у підтвердженні показників Звіту про відповідність, у відповідь на що аудитор має скласти лист-зобов'язання на підтвердження

його згоди з поставленим завданням.

Формуванню листа-зобов’язання може передувати процедура попереднього обстеження об’єкта аудиту. Така необхідність виходить із потреби детального ознайомлення з бізнесом клієнта, розуміння специфіки його діяльності, застосовуваних облікових політик та системи внутрішнього контролю, на основі чого аудитор зможе зробити висновок про можливі аудиторські ризики та встановити межі суттєвості. Це дозволить йому заздалегідь зорієнтуватися за характером, часом та обсягом майбутніх процедур, а також встановити необхідні кваліфікаційні вимоги до команди з аудиту та потребу у залученні інших аудиторів чи експертів. Детально алгоритм такого процесу відображено на Рисунку 3.1.

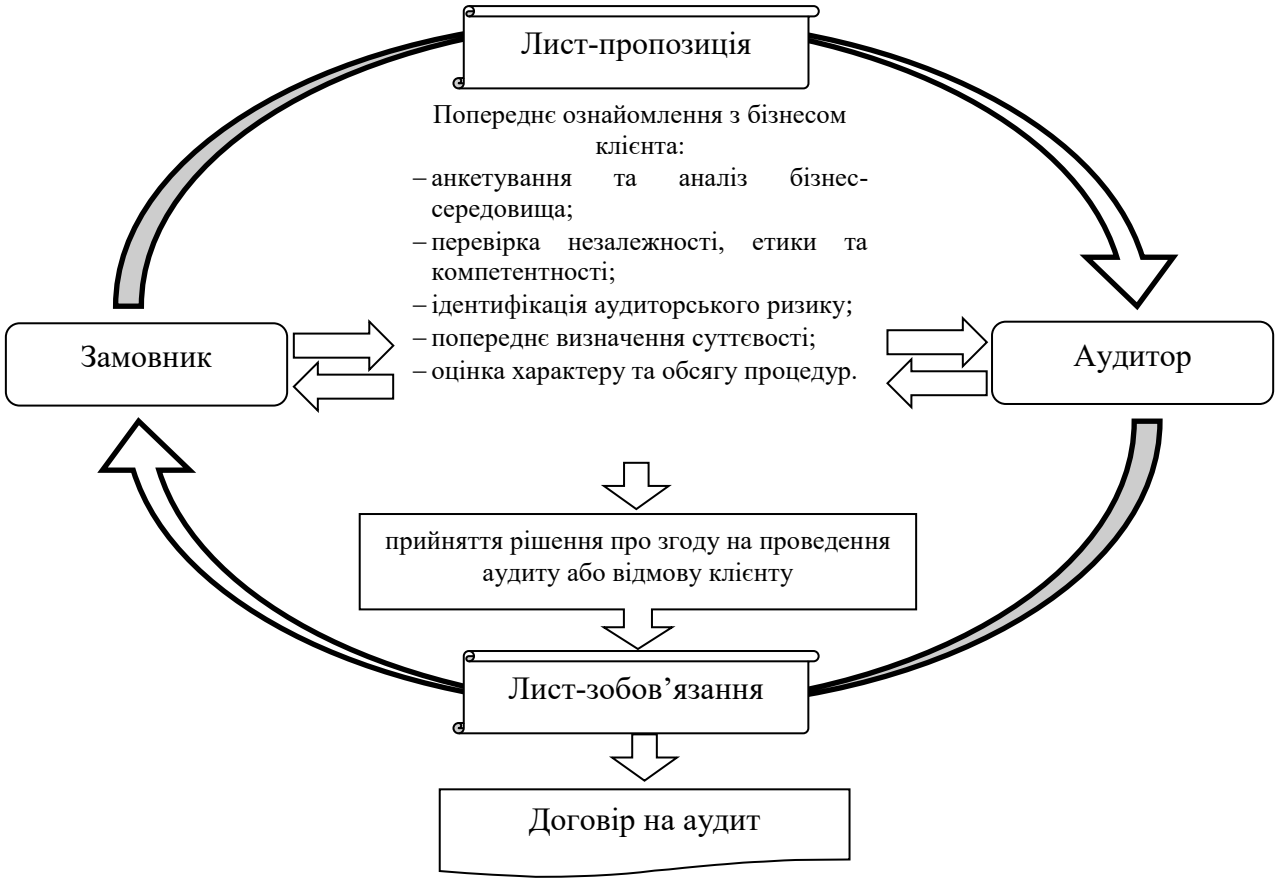


Рисунок 3.1 – Алгоритм організації попереднього планування та договірного оформлення аудиту на ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»

Джерело: запропоновано автором

На етапі прийняття завдання ТОВ АФ «Професіонал аудит» використовує внутрішній анкетний інструментарій, призначений для попереднього ознайомлення з підприємством та оцінки загального середовища функціонування клієнта (Додаток Ф). Такий документ є невід'ємною частиною робочої документації аудитора на етапі планування та використовується для прийняття обґрунтованого професійного рішення щодо можливості співпраці відповідно до вимог МСУЯ 1 [63].

Анкета включає такі ключові розділи та питання:

1. Загальні відомості про товариство: повна та скорочена назва, міжнародне найменування, код ЄДРПОУ, дата реєстрації, юридична адреса та фактичне місцезнаходження головного офісу, форма власності.

2. Характеристика діяльності: основний та допоміжні види діяльності (КВЕД), визначення галузевої належності, інформація про основних конкурентів та оцінка економічної ситуації в галузі.

3. Регуляторне середовище: особливості облікової політики, застосовувана концептуальна основа звітності (НП(С)БО/МСФЗ).

4. Система управління: відомості про найвищий та виконавчий органи управління, ПІБ керівника та головного бухгалтера, контактна особа для взаємодії з аудиторами.

5. Структура групи: наявність філій чи представництв, детальна інформація про учасників товариства та бенефіціарних власників (включаючи нерезидентів).

6. Податковий статус: інформація про систему оподаткування та наявність спеціальних податкових режимів (статус резидента Дія Сіті).

Результати аналізу Анкети-опитувальника та розуміння специфіки діяльності клієнта вимагають від аудитора чіткої ідентифікації параметрів майбутнього завдання. Оскільки аудит резидента Дія Сіті суттєво відрізняється від класичного аудиту фінансової звітності, критично важливим є документальне закріплення меж перевірки.

З цією метою на етапі попереднього планування нами пропонується

складання Робочого документа «Меморандум визначення обсягу та стратегії завдання». Цей документ дозволяє формалізувати професійне судження аудитора щодо застосовних стандартів, очікуваного рівня впевненості та конкретних об’єктів тестування, що є необхідною передумовою для подальшої ідентифікації ризиків. Фрагмент розробленого документа для ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Робочий документ «Меморандум окреслення обсягу та предмета завдання»

Параметр завдання	Характеристика для ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»	Нормативна база
1	2	3
Тип завдання	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом фінансової звітності.	Закон України № 1667-IX.
Застосовний стандарт	МСЗНВ 3000 (переглянутий).	Стандарт стосується завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.
Рівень впевненості	Обґрунтована впевненість.	Вимога Мінцифри. Означає високий рівень надійності, що вимагає високої якості аудиторських доказів.
Предмет перевірки	Твердження управлінського персоналу, викладені у Звіті про відповідність за 2024 рік.	Закон України № 1667-IX, Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання реалізації положень Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні».
Твердження	1. Середньооблікова кількість працівників і гіг-спеціалістів. 2. Середня винагорода працівників та гіг-спеціалістів. 3. Частка кваліфікованого доходу в структурі загального доходу.	Ст. 5 Закону № 1667-IX.

Джерело: запропоновано автором

З урахуванням встановлених меж завдання з надання впевненості та на основі детального аналізу інформації, наданої ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» в Анкеті-опитувальнику (Додаток Ф), у сукупності з даними відкритих реєстрів, нами було здійснено ідентифікацію та класифікацію

компонентів загального аудиторського ризику за класичною трифакторною моделлю. Зокрема, було здійснено оцінку властивого ризику, зумовленого специфікою правового режиму Дія Сіті та характером операцій, ризику контролю, що залежить від надійності системи внутрішнього контролю та організації облікового процесу на підприємстві, а також ризику невиявлення, рівень якого безпосередньо корелює з якістю, характером та обсягом запланованих аудиторських процедур [64, С. 116].

З метою документування процедур оцінки ризиків відповідно до вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» [65], нами було розроблено та заповнено Робочий документ РД «Матриця оцінки ризиків суттєвого викривлення», що дозволяє формалізувати професійне судження аудитора щодо кожного компонента ризику та обґрунтувати вибір подальших аудиторських процедур. Фрагмент заповненого робочого документа для ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» наведено в Таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Робочий документ «Матриця оцінки ризиків суттєвого викривлення» на етапі планування

Категорія ризику	Фактор ризику	Обґрунтування	Рівень ризику
1	2	3	4
1. Властивий ризик	Мінливість валютних курсів	Ручний перерахунок валютних курсів, округлення, помилки. При девальвації гривні може виникнути значний розрив між сумами нарахування зарплати /винагороди, встановленої в іноземній валюті за внутрішнім курсом та еквівалентом тієї ж суми в євро за фактичним курсом НБУ.	Високий
	Специфіка документації та термінології в сфері IT	Складність підтвердження кваліфікованих видів діяльності, якщо в актах формулювання відрізняються від КВЕД.	Середній
2. Ризик контролю	В анкеті зазначено: посада головного бухгалтера «не передбачена».	Відсутність штатного головного бухгалтера знижує рівень поточного контролю за операціями. Аудитор не може покладатися на ефективність внутрішніх контролів замовника.	Середній

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
	Подання звітності за формою «малого підприємства» при реальних масштабах великого бізнесу.	Ризик того, що облікова політика спрощена і не деталізує дані, необхідні для правильного розрахунку показників Дія Сіті.	Високий
3. Ризик невиявлення	Масштаб вибірки	Через велику кількість персоналу (800+) аудитор має намір застосувати аудиторську вибірку. Існує ризик, що аудиторська вибірка не буде репрезентативною і в частині даних, що не потрапили у вибірку міститиметься велика кількість помилок.	Низький
	Компетентність групи	Ризик нерозуміння специфічної ІТ-термінології та суті наданих послуг аудитором-гуманітарієм.	Низький (за умови залучення експертів)
Загальний аудиторський ризик			Низький

Джерело: запропоновано автором.

Базуючись на оцінці ризиків, наведеній у таблиці 3.2, та керуючись МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», наступним кроком є встановлення рівнів суттєвості.

На нашу думку традиційні методи визначення суттєвості (на основі відсотка від чистого доходу чи активів), що застосовуються в аудиті фінансової звітності, є малоефективними для перевірки відповідності критеріям Дія Сіті, насамперед тому, що кожен з критеріїв перевірки має різне вираження – грошове, кількісне та відносне, які важко привести до єдиного знаменника.

З метою удосконалення процесу попереднього планування аудиту, нами запропоновано адаптивний підхід до розрахунку суттєвості на основі запасу міцності. Суть методу полягає у визначенні суттєвості як відсотка від абсолютної різниці між фактичним показником Звіту та граничним критерієм Закону України № 1667-IX (Формула 3.1).

$$\text{С} = (\text{Фактичний показник} - \text{Нормативний поріг}) \times k_{\text{ризику}} \qquad (3.1)$$

де C – суттєвість;

$k_{\text{ризику}}$ – коефіцієнт, застосування якого гарантує, що сукупна величина невиявлених викривлень не перевищить наявний запас міцності підприємства щодо граничних критеріїв (може становити 1-5% в залежності від ідентифікованого аудиторського ризика).

Розрахунок суттєвості для ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» за цією методикою наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 Робочий документ «Розрахунок адаптивної суттєвості на основі запасу міцності»

Твердження	Фактичне значення Товариства	Нормативне значення	Запас міцності	Розрахункова суттєвість (3% від запасу)	Висновок для Плану аудиту
1	2	3	4	5	6
Середня винагорода працівників та гіг-спеціалістів	~2000 євро	1200 євро	800 євро	24 євро	Дрібні помилки до 24 євро не є суттєвими. Доречно застосування вибіркової перевірки, переважно аналітичних процедур.
Середньооблікова кількість працівників та гіг-спеціалістів	~2251 особи	9 осіб	2442 особи	73 осіб	Ризик порушення критерію середньої кількості працівників/гіг-спеціалістів майже відсутній. Головний ризик полягає в наявності та правочинності заявлених договорів.
Частка кваліфікованого доходу	99,99%	90%	9,99%	0,3%	Помилка у класифікації доходів на суму до 0,3% від загального доходу є допустимою і не здатна вплинути на достовірність твердження.

Примітка: фактичні твердження взято й усереднено на основі даних Розділу 2 для ілюстрації методики.

Джерело: розроблено автором

Запропонований адаптивний підхід до визначення суттєвості на основі запасу міцності є універсальним та може бути імплементований у практику аудиту будь-якого резидента Дія Сіті, незалежно від масштабів його діяльності. Так, для великих підприємств (як ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ»), що мають значний запас міцності, методика генерує високий поріг суттєвості, що дозволяє аудитору уникнути надмірної деталізації та зосередитися на системних контролях, заощаджуючи час та ресурси. А для малих компаній та стартапів, (наприклад, зі штатом із 10 осіб при законодавчій вимозі у 9), де запас міцності є дуже вузьким (1 особа), формула майже нівелює право на похибки, змушуючи аудитора перевіряти кожного працівника суцільним методом, що є критично необхідним в умовах високого ризику втрати статусу. Таким чином, запропонований підхід раціоналізує витрати праці аудитора, спрямовуючи зусилля саме в ті зони, де фактичні показники наближаються до граничних значень.

Наступним етапом на переддоговірному етапі є оцінка ресурсної спроможності фірми. Відповідно до МСУЯ 1 [63], ще до укладання договору аудиторська фірма повинна переконатися у наявності персоналу з належною компетенцією. На даному етапі практикуючий фахівець здійснює попереднє визначення ключового складу робочої групи, до якої, враховуючи специфіку Дія Сіті, можуть включатися профільні експерти або IT-аудитори.

Відповідно до вимог МСА (зокрема, МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [66, С. 95-126], МСА 220 (переглянутий) «Управління якістю при проведенні аудиту фінансової звітності» [66, С. 150-169]) та Закону України № 2258-VII [29], САД зобов’язаний забезпечити як фактичну, так і зовнішню незалежність.

Зокрема, у межах аудиту Звіту про відповідність резидента Дія Сіті на ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ», мають бути дотримані наступні умови:

– практикуючий фахівець не перебуває у трудових, корпоративних або родинних зв’язках з Товариством, його посадовими особами або

бенефіціарами;

– практикуючий фахівець не отримував жодних доходів, окрім винагороди за проведення даного завдання, та не мав комерційної зацікавленості у результатах аудиту;

– відсутні обставини, що створюють загрозу незалежності, зокрема самоконтролю, особистої зацікавленості, адвокатування позиції клієнта, знайомства або тиску;

– впроваджено внутрішні процедури аудиторської фірми, що забезпечують постійний моніторинг дотримання принципів етичної поведінки, зокрема незалежності, неупередженості та професійної конфіденційності;

– до виконання завдання були залучені фахівці з відповідною кваліфікацією, які не брали участі у підготовці звіту або веденні обліку на підприємстві.

Процедура документального підтвердження незалежності призначених виконавців здійснюється шляхом підписання Декларації незалежності членів робочої групи, де кожний виконавець особисто підтверджує відсутність загроз незалежності, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів [67]. Зокрема, декларується відсутність родинних зв’язків із вищим управлінським персоналом клієнта, відсутність фінансового інтересу та надання підприємству інших аудиторських послуг у періоді, що перевіряється.

На підставі отриманого запиту, позитивних результатів попереднього обстеження компанії та переконання щодо власної компетенції й незалежності, практикуючий фахівець приймає остаточне рішення про правомірність подальшої співпраці та складає Лист-угода, що юридично фіксує згоду сторін про умови завдання до початку виконання процедур по суті.

Лист-угода виконує функцію ключового превентивного інструменту для уникнення розриву очікувань, чітко окреслюючи масштаб перевірки,

межі відповідальності практикуючого фахівця й управлінського персоналу та застосовну концептуальну основу.

Розроблена нами форма листа-угод суттєво відрізняється від стандартних шаблонів, що застосовуються в процесі класичного аудиту фінансової звітності.

Враховуючи специфічну природу завдання, яке згідно з класифікацією IAASB є завданням з надання впевненості, що не є аудитом історичної фінансової інформації, документ акцентує увагу на конкретній меті та обсязі завдань, концептуальній основі, очікуваному рівні впевненості відповідно до вимог регулятора разом із наголошенням на відсутності повної гарантії виявлення усіх суттєвих викривлень.

Текст листа-угоди містить чіткі застереження про те, що аудитор не висловлює думку щодо достовірності фінансової звітності в цілому, а дані бухгалтерського обліку використовуватимуться виключно як доказова база для підтвердження п’яти критеріїв резидента Дія Сіті.

Окремим пунктом також деталізується відповідальність управлінського персоналу за підготовку та достовірне подання Звіту про відповідність, належну організацію систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також надання аудитору доступу до необхідної інформації.

Проєкт Листа-угоди щодо завдання з надання впевненості про достовірність тверджень Звіту про відповідність резидента Дія Сіті запропоновано на рисунку 3.2 із врахуванням специфіки предмета завдання, Закону України № 1667-IX [2] та МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» [66, С. 126-150] у якості рекомендаційної бази.

Юридичним завершенням переддоговірного етапу є підписання Договору на виконання аудиторського завдання, який трансформує попередні домовленості, зафіксовані у листі-пропозиції та листі-угоді, у площину господарсько-правових відносин та фіналізує стадію ініціювання й попереднього планування, дозволяючи робочій групі перейти до практичної реалізації поставленого завдання.

Директору ТОВ «Софтсерв Технології»
ПІБ, адреса

ЛИСТ-УГОДА
щодо завдання з надання впевненості про достовірність тверджень
Звіту про відповідність резидента Дія Сіті

Шановний пане Директоре!

Ви звернулися до нас із запитом на проведення перевірки «Звіту про відповідність резидента Дія Сіті» (далі – Звіт) ТОВ «Софтсерв Технології» за 2024 рік. Цим листом ми підтверджуємо прийняття завдання та наше розуміння його умов.

1. Мета та обсяг завдання

Ми проведемо завдання з надання обґрунтованої впевненості з метою висловлення незалежної думки про те, чи відповідають показники, викладені у Вашому Звіті, вимогам Закону України № 1667-IX «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» у всіх суттєвих аспектах. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, але вона на гарантує, що аудит, виконаний відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА), завжди виявить суттєве викривлення, якщо воно існує.

Наша перевірка здійснюватиметься відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3000 (переглянутого) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації».

Звертаємо Вашу увагу, що дане завдання не є аудитом повної фінансової звітності підприємства в розумінні Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Ми не висловлюємо аудиторську думку щодо достовірності Балансу, Звіту про фінансові результати та іншої фінансової звітності ТОВ «Софтсерв Технології» в цілому. Дані бухгалтерського обліку будуть використовуватися нами виключно як джерело доказів для підтвердження достовірності розрахунку декларативних показників Звіту (середня місячна винагорода працівникам та гіг-спеціалістам, середньооблікова чисельність працівників та гіг-спеціалістів, частка кваліфікованого доходу).

2. Відповідальність управлінського персоналу

Проведення нашої перевірки ґрунтується на тому, що керівництво ТОВ «Софтсерв Технології» усвідомлює та визнає свою відповідальність за:

– підготовку та достовірне подання Звіту про відповідність;
– вибір та застосування облікової політики, забезпечення системи внутрішнього контролю, необхідної для підготовки Звіту;
– надання нам повного доступу до інформації, документації та персоналу, необхідних для виконання завдання.

3. Відповідальність аудитора

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо Звіту про відповідність на основі отриманих доказів. Ми зобов’язані дотримуватися етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, та планувати завдання так, щоб отримати обґрунтовану впевненість.

4. Підтвердження домовленостей

Просимо Вас підписати та повернути один примірник цього листа на підтвердження того, що Ви погоджуєтеся з умовами завдання з надання впевненості про достовірність тверджень Звіту про відповідність, включаючи нашу взаємну відповідальність.

Від імені Аудиторської фірми:
«__» _____ 202_ року (ПІБ Директора/Партнера) Підпис
З умовами завдання згоден та приймаю їх від імені ТОВ «Софтсерв Технології»:
«__» _____ 202_ року (ПІБ Директора) Підпис

Рисунок 3.2 – Проєкт документа «Лист-угода щодо завдання з надання впевненості про достовірність тверджень Звіту про відповідність резидента Дія Сіті»

Джерело: запропоновано автором на основі [66, С. 126-150]

Отже, етап попереднього планування аудиту резидента Дія Сіті, хоча й базується на загальних принципах міжнародних стандартів, потребує суттєвої адаптації через специфічну природу об’єкта перевірки – Звіту про відповідність резидента Дія Сіті.

Процес ініціювання співпраці з практикуючим фахівцем на ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» продемонстрував критичну важливість глибокого попереднього обстеження та чіткого формулювання параметрів завдання. Ідентифікація ключових ризиків, зокрема пов’язаних із мінливістю валютних курсів, відсутністю штатного головного бухгалтера та розбіжністю між формальним і фактичним розміром підприємства, дозволила обґрунтувати необхідність залучення експертів та напрямків спрямування особливої уваги й зусиль аудитора.

Основним науково-практичним результатом цього етапу є розробка адаптивної методики визначення суттєвості на основі запасу міцності. Запропонований підхід, універсальний для резидентів будь-якого масштабу, дозволяє значно раціоналізувати аудиторські процедури. Так, для ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» з його значним запасом за критеріями, він обґрунтовує можливість застосування вибіркових методів, тоді як для невеликих стартапів автоматично диктує суцільну перевірку.

Ключовим інструментом мінімізації правових та репутаційних ризиків для обох сторін став деталізований Лист-угода, запропонований спеціально для завдань з надання впевненості за МСЗНВ 3000. Зосередженість на конкретиці предмету, обсягу відповідальності аудитора та обов’язків керівництва забезпечує прозорість очікувань і слугує надійною основою для фінального договору.

Таким чином, вдало організований переддоговірний етап аудиту є критичною передумовою ефективного проведення аудиторської перевірки, що є надійним фундаментом для безпосереднього виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості щодо достовірності тверджень, поданих в Звіті про відповідність резидента Дія Сіті.

3.2 Методика виконання процедур перевірки Звіту про відповідність підприємства та отримання аудиторських доказів

Завершення етапу попереднього планування й підписання Договору дозволяє перейти до безпосередньої розробки стратегії виконання завдання. Згідно з вимогами МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» , який в контексті нашого завдання застосовується у взаємозв’язку з МСЗНВ 3000, аудитор зобов’язаний документально оформити алгоритм майбутньої перевірки шляхом складання Загального плану завдання з надання обґрунтованої впевненості.

У контексті перевірки Звіту про відповідність ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ», Загальний план виступає фундаментальним документом організаційно-методологічного характеру. Він трансформує визначену в попередньому розділі специфіку (оцінені ризики та рівні суттєвості) у логічну послідовність етапів перевірки, визначаючи часові рамки, ресурсне забезпечення та зони відповідальності членів робочої групи.

Деталізація етапів Загального плану та наповнення їх конкретним змістом вимагає визначення належних джерел інформації та методів збору доказів. З метою обґрунтування вибору аудиторських процедур, було проаналізовано та систематизовано існуючі методичні підходи вітчизняних науковців [69-73] до виконання завдань з надання впевненості про достовірність тверджень Звіту про відповідність.

Результати систематизації об’єктів перевірки, стандартних джерел доказів та процедур, які стали методичним підґрунтям для нашого дослідження, наведено в таблиці 3.4.

Міжнародні стандарти не встановлюють уніфікованої форми Загального плану завдання з надання впевненості, надаючи практикуючому фахівцю право самостійно визначати його структуру залежно від масштабу діяльності клієнта та особливостей завдання.

Таблиця 3.4 – Науково-методичні підходи до визначення джерел інформації та процедур перевірки критеріїв резидента Дія Сіті

№	Об'єкт перевірки	Інформаційна база	Процедури перевірки
1	2	3	4
1	Розмір середньої місячної винагороди працівникам та гіг-спеціалістам за кожен календарний місяць звітного періоду.	– Трудові договори – Гіг-контракти – Штатний розклад – Табелі обліку робочого часу – Розрахунково-платіжні відомості – Виписки з поточних рахунків у банках – Платіжні документи на сплату винагороди та податків – Інші внутрішні розпорядчі документи – Податковий розрахунок за відповідний рік (форма №1-ДФ).	1. Порівняння даних з різних джерел. 2. Арифметичний перерахунок середньої місячної винагороди за кожний місяць. 3. За незначної кількості даних – метод суцільної перевірки документів.
2	Середньооблікова кількість працівників та гіг-спеціалістів за кожен календарний місяць звітного періоду.	– Накази про прийняття та звільнення – Трудові контракти/договори – Штатний розклад – Табелі обліку робочого часу – Гіг-контракти – Інші документи кадрового обліку – Повідомлення про прийняття працівника/укладення гіг-контракту – Податковий розрахунок за рік (форма №1ДФ та єдиний внесок).	1. Аналіз кадрових документів та даних обліку робочого часу. 2. Арифметичний перерахунок середньо облікової чисельності за кожен місяць звітного періоду.
3	Частка кваліфікованого доходу в загальному доході за звітний період.	– Звіт про фінансові результати, складений за НП(С)БО 15 «Дохід» – Дані бухгалтерського та податкового обліку – Первинні документи: акти, рахунки-фактури, контракти (договори) – Банківські виписки – Договірна документація.	1. Визначення загального доходу: порівняння даних фінансової звітності, податкового обліку, первинних документів. 2. Визначення розміру кваліфікованого доходу: – Аналіз договорів на послуги та документів їх виконання (акти, рахунки). – Перевірка відповідності видів діяльності переліку з ч. 4 ст. 5 Закону України № 1667-IX (основна діяльність). – Розрахунок: визначення питомої ваги (частки) кваліфікованого доходу у загальному.

Джерело: складено автором на основі [69-73]

Враховуючи ідентифіковану специфіку ІТ-бізнесу та необхідність перевірки нефінансових показників (штату, гіг-контрактів), нами було розроблено адаптовану форму Загального плану, яка слугує інструктивною базою для подальшого формування детальної Програми аудиту.

Архітектура розробленого нами Загального плану побудована за класичним чотирьохетапним алгоритмом, що розділяє виконання завдання на підготовчий, етап фактичної перевірки або інвентаризації, етап фактичної перевірки та заключний [75, с. 121].

З огляду на цільові відмінності між аудитом фінансової звітності та завданням з надання впевненості, нами було ідентифіковано необхідність внесення змін. Так, особливої уваги заслуговує адаптація до умов завдання другого етапу «Фізична перевірка», оскільки в контексті аудиту резидента Дія Сіті, де основними об’єктами перевірки виступають людський капітал, винагорода працівникам та гіг-спеціалістам, а також частка кваліфікованого доходу, застосування класичного методу інвентаризації втрачає сенс. З огляду на це нами було прийнято рішення переорієнтування даного етапу на процедури підтвердження реальності існування фахівців, верифікацію їхньої участі у господарських процесах резидента, фактів нарахування їм виплат, а також перевірки здійснення самим резидентом заявлених видів господарської діяльності.

Розроблений Загальний план завдання з надання впевненості, що регламентує послідовність, терміни та відповідальних за виконання кожного етапу з урахуванням запропонованих удосконалень показано на рисунку 3.3.

Запропонований Загальний план завдання з надання впевненості враховує вимогу Закону України №1667-IX [2] щодо подання Звіт про відповідність в установлені строки до 1 червня наступного за звітним року. Графік перевірки побудовано таким чином, щоб забезпечити завершення всіх польових робіт до кінця квітня, залишаючи достатньо часу для узгодження висновку з управлінським персоналом.

ЗАГАЛЬНИЙ ПЛАН ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

Організація, що перевіряється:	ТОВ «Софтсерв Технології»
Звітний період:	01.01.2024 – 31.12.2024
Кількість людино-годин:	160 (попередньо)
Керівник групи:	Партнер з аудиту
Склад аудиторської групи:	Партнер із завдання, Менеджер, Старший аудитор, IT-аудитор, асистент
Плановий аудиторський ризик:	Низький
Рівень суттєвості:	3% запасу міцності

Етап	Мета	Джерела інформації	Аудиторські процедури	Термін виконання	Відповідальний
Підготовчий	Оцінка середовища та планування ресурсів.	Статутні документи; анкета-опитувальник; облікова політика; дані відкритих реєстрів; звітність.	Аналіз установчих документів, оцінка ризиків, визначення суттєвості, розподіл завдання між членами групи.	01.04.25 – 05.04.25	Партнер, Менеджер
Перевірка по суті	Підтвердження реальності існування персоналу, фактів нарахування виплат та здійснення заявлених видів господарської діяльності.	Накази про прийняття, повідомлення про прийняття до ДПС, Трудові договори, Гіг-контракти, Штатний розклад, Табелі обліку робочого часу Договори про надання послуг, акти приймання-передачі, Рахунки-фактури, Акти звірки.	Інспектування, Запити.	06.04.25 – 15.04.25	IT-аудитор, Асистент
Фактичний	Підтвердження достовірності розрахунків та відображення показників звіту.	Первинні документи: Акти виконаних робіт, Рахунки-фактури, Банківські виписки. Регістри: Оборотно-сальдові відомості (рах. 70, 66, 68, 63). Звітність: Фінансова звітність, Податковий розрахунок (1ДФ/4ДФ).	Арифметичний перерахунок: 1) Середньої місячної винагороди (із врахуванням курсу євро). 2) Середньооблікової чисельності працівників та гіг-спеціалістів 3)Частки кваліфікованого доходу. Аналітичні процедури: Порівняння даних 1ДФ з даними обліку.	16.04.25 – 25.04.25	Старший аудитор
Заключний	Формування думки та звітування.	Аудиторські докази, зібрані на етапах II-III. Листи-пояснення керівництва.	Узагальнення виявлених викривлень. Оформлення робочих документів. Складання Звіту незалежного аудитора.	26.04.25 – 30.04.25	Партнер з аудиту

Рисунок 3. 3 – Проєкт документа «Загальний план завдання з надання впевненості»

Джерело: запропоновано автором

Операційна реалізація положень Загального плану вимагає деталізації аудиторських процедур у спеціальному робочому документі – Програмі

завдання з надання обґрунтованої впевненості, що трансформує стратегію перевірки у чіткий алгоритм дій для кожного члена робочої групи. Проєкт Програми з надання обґрунтованої впевненості щодо достовірності тверджень Звіту про відповідність резидента Дія Сіті запропоновано в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Програма завдання з надання обґрунтованої впевненості щодо достовірності тверджень Звіту про відповідність резидента Дія Сіті

	ПРОГРАМА ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ОБГРУНТОВАНОЇ ВПЕВНЕНОСТІ щодо достовірності тверджень Звіту про відповідність резидента Дія Сіті					
№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Термін виконання	Відповідальний	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
1	ПЕРЕВІРКА КРИТЕРІЮ СЕРЕДНЬОЇ ЧИСЕЛЬНОСТІ					
1.1	Перевірка фактичної наявності трудових відносин з працівниками.	Документальна, порівняння (вибіркова)	Трудовий договір, наказ про прийняття, переведення та звільнення, табель обліку робочого часу. Повідомлення про прийняття (із обов'язковою наявністю зворотної документації про прийняття)			РД-1-Ш
1.2	Перевірка фактичної наявності цивільно-правових відносин із гіг-спеціалістами	Документальна, порівняння (вибіркова)	Гіг-контракти, акти виконаних робіт/наданих послуг, log-файли програм управління проектами (Jira, AzureDevops, Agile, Scrum). Повідомлення про прийняття (із обов'язковою наявністю зворотної документації про прийняття)			РД-1-Г
1.3	Незалежний перерахунок середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів	Арифметична	Результати виконання процедур 1.1 та 1.2.			РД-1-СОП
2.	ПЕРЕВІРКА КРИТЕРІЮ СЕРЕДНЬОЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ					
2.1	Перевірка факту нарахування заробітної плати штатним працівникам	Документальна, порівняння	Табелі обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, особові рахунки, виписки банку, об'єднана звітність, дані оборотно-сальдових відомостей по рахунках 66, 65, 64			РД-2-Ш
2.2	Перевірка факту нарахування винагороди гіг-контрактникам	Документальна, порівняння	Гіг-контракти, акти прийому -передачі, надання послуг, відомість нарахування винагороди, дані оборотно-сальдових відомостей по рахунку 685, 65, 64. Виписки банку.			РД-2-Г

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7
2.3	Незалежний перерахунок середньої місячної винагороди працівників та гіг-спеціалістів	Арифметична	Результати виконання процедур 2.1 та 2.2.			РД-2-СМВ
3.	ПЕРЕВІРКА КРИТЕРІЮ ЧАСТКИ КВАЛІФІКОВАНОГО ДОХОДУ РЕЗИДЕНТА					
3.1	Перевірка суті наданих послуг приналежності категорії кваліфікованого доходу	Документальна, порівняння	Договори на надання послуг, акти прийому-передачі, аналітичні розрізи 70 та 71 рахунків. Акти звірення взаєморозрахунків.			РД-3-Д
3.2	Незалежний перерахунок частки кваліфікованого доходу в загальному	Арифметична	Результати виконання процедур 3.1 та 3.2.			РД-3-ЧКД
4.	Узагальнення результатів завдання з надання впевненості	Документальна перевірка	Робочі документи			РД-АД

Джерело: запропоновано автором

Архітектура запропонованої Програми базується на принципі каскадної верифікації аудиторських доказів. Для кожного об’єкта перевірки застосовано трирівневу модель отримання впевненості.

Перевірка розпочинається з аналізу внутрішніх документів (нижчий рівень довіри), підтверджується зовнішніми джерелами (вищий рівень довіри) та завершується власним розрахунком аудитора на базі досліджуваної вибірки з подальшою екстраполяцією результатів на генеральну сукупність. Такий підхід дозволяє мінімізувати ризик невиявлення та сформувати достатню доказову базу надання обґрунтованої впевненості щодо комплаєнс-звітності резидента Дія Сіті.

Практична реалізація затвердженої Програми завдання вимагає стандартизації процесу збору та фіксації доказів. Використовуючи МСА 230 «Аудиторська документація» [66, С. 150-169] у якості орієнтовної бази, було розроблено форми робочих документів практикуючого фахівця, структура яких адаптована до специфіки завдання з надання обґрунтованої впевненості щодо комплаєнс-звітності резидента Дія Сіті.

Перший блок завдань Програми націлений на верифікацію тверджень

щодо середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів. Незважаючи на те, що формою Звіту про відповідність передбачено подання тверджень про середньооблікову кількість працівників та гіг-спеціалістів як єдиної сукупності, на нашу думку, структура даного показника є скоріше неоднорідною, оскільки включає дві юридично відмінні категорії – штатних працівників та гіг-спеціалістів.

З огляду на це, нами запропоновано методику сегрегації аудиторських процедур, яка базується на розмежуванні джерел отримання доказів. Так, для штатних працівників перевірка здійснюватиметься в площині трудового законодавства (КЗпП), де ключовими доказами виступатимуть накази та табелі обліку робочого часу, тощо. Тоді як для гіг-спеціалістів регулювання здійснюється в площині цивільно-правових відносин. Відповідно, доказами тут виступають власне гіг-контракти, акти виконаних робіт та цифрові сліди виконання робіт в системах управління проектами (Jira, Azure DevOps).

Такий підхід дозволяє мінімізувати ризик невиявлення, пов’язаний зі специфікою ІТ-галузі, де факт виконання роботи часто фіксується не в паперових документах, а в цифровому середовищі.

Для фіксації результатів перевірки штатних працівників нами розроблено робочий документ РД-1-Ш «Перевірка фактичної наявності трудових відносин з працівниками» (Таблиця 3.6).

Таблиця 3.6 – Робочий документ РД-1-Ш «Перевірка фактичної наявності трудових відносин з працівниками»

№	Внутрішнє підтвердження			Зовнішнє підтвердження		Записи фахівця	
	Трудовий договір	Накази про прийняття, переведення або звільнення (відмітити потрібне)	Табель обліку робочого часу	Повідом-лення до ДПС про прийняття	Наявність супутньої зворотньої документації про прийняття повідомлення	Виявлені порушення	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	9
1.							
…							
Всього						X	

Джерело: запропоновано автором

Його структура передбачає зіставлення внутрішніх розпорядчих документів (наказів) із даними табельного обліку та зовнішніми підтвердженнями (повідомленнями до ДПС).

Для перевірки залучених фахівців за гіг-контрактами, розроблено спеціалізований робочий документ РД-1-Г «Перевірка фактичної наявності цивільно-правових відносин із гіг-спеціалістами» (табл. 3.7).

Критичною відмінністю цього документа є включення графи «Log-файли програм управління проектами» (до таких відносяться, зокрема Jira, Azure DevOps, Agile, Scrum). Такий підхід дозволяє аудитору зафіксувати не лише юридичний факт укладення договору, але й практичну участь спеціаліста у виробничому процесі Товариства.

Таблиця 3.7 – Робочий документ РД-1-Г «Перевірка фактичної наявності цивільно-правових відносин із гіг-спеціалістами»

№	Внутрішнє підтвердження			Зовнішнє підтвердження		Записи фахівця	
	Гіг-контракт	log-файли програм управління проектами	Акти виконаних робіт/ наданих послуг	Повідомлення до ДПС про прийняття	Наявність супутньої зворотньої документації про прийняття повідомлення	Виявлені порушення	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	9
1.							
…							
Всього						X	

Джерело: запропоновано автором

Завершальним етапом виконання завдань блоку 1 є консолідація даних, отриманих та верифікованих у документах РД-1-Ш та РД-1-Г. Для цього було розроблено підсумковий документ РД-1-СОП «Незалежний перерахунок середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів» (табл. 3.8). Призначенням цього документа є арифметична перевірка правильності розрахунку досліджених показників згідно з вимогами спеціалізованого законодавства, базуючись на отриманих аудитором даних, з яких виключено непідтверджені або ризикові одиниці, і порівняння

отриманих результатів із обліковими.

Таблиця 3.8 – Робочий документ РД-1-СОП «Незалежний перерахунок середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів»

№	Категорія працівників	За даними обліку	За даними виконаного завдання	Обрахунок середньооблікової кількості	Відхилення
1	2	3	4	5	6
1.	Штат				
2.	Гіг				
Всього					

Джерело: запропоновано автором

Наступним кроком реалізації програми виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості є перевірка твердження щодо розміру середньої місячної винагороди. Аналогічно до попереднього блоку, нами збережено принцип сегрегації потоків перевірки, оскільки документальне оформлення нарахування виплат для штатних працівників та гіг-спеціалістів суттєво відрізняється.

Для перевірки фонду оплати праці найманого персоналу розроблено робочий документ РД-2-Ш «Перевірка факту нарахування заробітної плати штатним працівникам» (табл. 3.9). Структура цього документа дозволяє простежити процес нарахування заробітної плати від первинного обліку часу до фактичного списання коштів та зовнішнього підтвердження здійснення таких нарахувань і виплат шляхом співставлення даних бухгалтерського обліку із банківськими виписками та даними податкової звітності.

Таблиця 3.9 – Робочий документ РД-2-Ш «Перевірка факту нарахування заробітної плати штатним працівникам»

№	Внутрішнє підтвердження				Зовнішнє підтвердження		Записи аудитора	
	Табелі обліку робочого часу	Розрахунково-платіжні відомості	Особові рахунки	Дані ОСВ по рахунках 66, 65, 64	Виписки банку	Об’єднана звітність	Виявлені порушення	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.								
…								
Всього								

Джерело: запропоновано автором

Для перевірки факту нарахування винагороди гіг спеціалістам розроблено робочий документ РД-2-Г «Перевірка факту нарахування винагороди гіг-спеціалістам» (табл. 3.10).

Таблиця 3.10 – Робочий документ РД-2-Г «Перевірка факту нарахування винагороди гіг-спеціалістам»

№	Внутрішнє підтвердження				Зовнішнє підтвердження		Записи аудитора	
	Гіг-контракти	Акти прийому-передачі надання послуг	Відомості нарахування винагороди	Дані ОСВ по рахунках 685, 65, 64	Виписки банку	Об'єднана звітність	Виявлені порушення	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.								
…								
Всього								

Джерело: запропоновано автором

На відміну від штатного персоналу, підставою для нарахування винагороди є не табель, а Акт виконаних робіт/наданих послуг (або інвойс/акцепт робіт). Тому в Графу 3 запропонованого документа внесено процедуру перевірки наявності та коректності оформлення таких Актів. Також документ передбачає контроль перерахування коштів (графа 6), що є підтвердженням завершеності господарської операції.

Підсумковий робочий документ РД-2-СМВ «Незалежний перерахунок середньої місячної винагороди працівників та гіг-спеціалістів» (табл. 3.11) дозволяє встановити, чи твердження у Звіті щодо розміру середньої винагороди є достовірним, вільним від арифметичних помилок та базується на реальних первинних документах. Як і в методиці документа РД-1-СОП, практикуючий фахівець використовує інформацію, отриману на попередніх стадіях даного блоку завдання (РД-2-Ш та РД-2-Г) та співставляє отримані значення із даними обліку.

Завершальним блоком перевірки комплаєнс-критеріїв ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є підтвердження структури чистого доходу резидента.

Таблиця 3.11 – Робочий документ РД-2-СМВ «Незалежний перерахунок середньої місячної винагороди працівників та гіг-спеціалістів»

№	Категорія працівників	За даними обліку	За даними аудиту	Обрахунок середньої місячної винагороди	За курсом євро за 01 число відповідного місяця	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7
1.	Штат					
2.	Гіг					
Всього						

Джерело: запропоновано автором

Практикуючий фахівець має пересвідчитися, що за назвами послуг в актах та договорах стоїть саме стимульована діяльність (розробка ПЗ, тестування, навчання тощо), визначена ч. 4 ст. 5 Закону України № 1667-IX, а не пасивні доходи чи інші види діяльності.

Для реалізації цього завдання нами розроблено дворівневу систему документування.

Першочерговим завданням є розподіл загального масиву надходжень на «кваліфіковані» та «інші». Для цього розроблено робочий документ РД-З-Д «Перевірка суті наданих послуг приналежності категорії кваліфікованого доходу» (табл. 3.12), мета застосування якого полягає в детальному аналізі джерел походження доходу.

Таблиця 3.12 – Робочий документ РД-З-Д «Перевірка суті наданих послуг приналежності категорії кваліфікованого доходу»

№	Внутрішнє підтвердження			Зовнішнє підтвердження		Записи аудитора	
	Договір на надання послуг	Акт прийому-передачі надання послуг	Аналітичні розрізи 70 та 71 рахунків.	Виписки банку	Акти звірки взаєморозрахунків	Виявлені порушення	Примітка
1	2	3	4	6	7	8	9
1.							
…							
Всього							

Джерело: запропоновано автором

Графи 2-4 передбачають наскрізну звірку:

– предмета контракту на відповідність КВЕД (наприклад, 62.01);

– опису фактично наданих послуг;

– перевірка коректності відображення на субрахунках 70-го класу.

Важливим елементом контролю є графа 6 («Зовнішнє підтвердження»), яка передбачає звірку з банківськими виписками або листами-підтвердженнями від контрагентів, що дозволяє верифікувати реальність надання послуг.

Після того як аудитор пересвідчився у правильності класифікації отриманих доходів за видами, він може переходити до наступного етапу перевірки – складання РД-З-ЧКД «Незалежний перерахунок частки кваліфікованого доходу в загальному» (Таблиця 3.13). У цьому документі консолідуються дані, попередньо «очищені» та перевірені в РД-З-Д.

Таблиця 3.13 – Робочий документ РД-З-ЧКД «Незалежний перерахунок частки кваліфікованого доходу в загальному»

№	Категорія доходу	За даними обліку	За даними аудиту	Обрахунок частки	Відхилення
1	2	3	4	5	7
1.	Кваліфікований дохід				
2	Загальний дохід від основної діяльності				
Всього					

Джерело: запропоновано автором

Практикуючий фахівець вносить суму підтвердженого кваліфікованого доходу (рядок 1) та загального доходу від реалізації (рядок 2), отриманого з фінансової звітності (Ф. №2). Ключовою процедурою є незалежний розрахунок частки (графа 5) кваліфікованого доходу шляхом складання відповідного відношення, та порівняння результату із задекларованим у Звіті про відповідність показником, що дозволяє виявити відхилення та сформувати висновок про достовірність даного твердження.

Завершальним етапом процесу аудиторського документування є синтез отриманих доказів. Практикуючий фахівець зобов’язаний акумулювати всі ідентифіковані відхилення для визначення їх сукупного впливу на

достовірність Звіту про відповідність.

Окремі помилки, виявлені в попередніх робочих документах (РД-1, РД-2, РД-3), можуть бути несуттєвими поодинці, але у своїй сукупності можуть перевищувати прийнятний рівень суттєвості. Для реалізації процедури агрегації нами розроблено зведений робочий документ РД-АД «Узагальнення результатів завдання з надання впевненості» (Таблиця 3.14).

Таблиця 3.14 – Робочий документ РД-АД «Узагальнення результатів завдання з надання впевненості»

№	Індекс РД	Виявлене відхилення	Рівень суттєвості	У перерахунку на загальну кількість	Висновок
1	2	3	4	5	7
1.	РД-1-Ш				
…	РД-1-Г, РД-1-СОП і т. д.				
Загальний висновок					

Джерело: запропоновано автором

Основними елементами документа виступають:

– перехресне посилання на первинні робочі документи (РД-1-Ш, РД-1-Г, РД-2-СМВ тощо), де було зафіксовано факт помилки;

– опис суті помилки (наприклад, «включення до розрахунку особи без підтвердженого гіг-контракту» або «арифметична помилка при конвертації валюти»);

– порівняння виявленого відхилення з порогом суттєвості, розрахованим у Розділі 3.1 на основі «запасу міцності»;

– екстраполяція, тобто математична проекція виявлених у вибірці помилок на всю генеральну сукупність, щоб оцінити ймовірний масштаб викривлень по всій компанії і сформувати обґрунтоване професійне судження.

Запропонований пакет робочих документів забезпечує повний цикл документування завдання від первинного тестування окремих операцій до формування обґрунтованого професійного судження.

Отже, на основі проведеного дослідження встановлено, що ефективне

отримання аудиторських доказів щодо Звіту про відповідність резидента Дія Сіті потребує розробки спеціалізованої методики, що враховує особливості предмета й об’єктів перевірки в контексті висунутих регулятором вимог та критеріїв, а також специфіку ІТ-галузі, у якій функціонує підприємство.

Ключовим науково-практичним результатом є розробка повного комплексу взаємопов’язаних документів планування та виконання аудиту, адаптованих під завдання з надання обґрунтованої впевненості за МСЗНВ 3000, що включає лист-угоду, загальний план, деталізовану програму аудиту, а також взаємопов’язану систему спеціалізованих робочих документів.

Запропонована методика реалізує принцип каскадної верифікації та сегрегації потоків перевірки, забезпечуючи побудову надійної доказової бази. Завершальним етапом є аналітичне узагальнення всіх виявлених відхилень у зведеному документі, що дозволяє оцінити їх сукупний вплив порівняно з рівнем суттєвості та сформувати обґрунтоване професійне судження для подальшого висновку.

Таким чином, розроблений методичний інструментарій забезпечує системність, стандартизацію та високий рівень довіри до Звіту про відповідність, що є критично важливим для об’єктивної оцінки дотримання ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» умов правового режиму Дія Сіті.

3.3 Формування висновку незалежного аудитора про достовірність тверджень річного Звіту про відповідність підприємства

Завершення етапу збору аудиторських доказів та документування процедур перевірки дозволяє перейти до фінальної стадії виконання завдання з надання впевненості – узагальнення результатів та формування думки практикуючий фахівець.

Згідно з МСЗНВ 3000, саме на цьому етапі практикуючий фахівець повинен оцінити, чи є отримані докази достатніми та прийнятними для підтвердження достовірності тверджень управлінського персоналу.

Тип думки практикуючого фахівця безпосередньо залежить від того, чи містять твердження, які підлягають перевірці, суттєві викривлення, а також від обсягу і достатності аудиторських доказів, отриманих у процесі виконання завдання. МСЗНВ 3000 [30, с. 186-188] містить чіткий алгоритм формування думки практикуючого фахівця залежно від суттєвості та всеохоплюючого характеру виявлених невідповідностей.

Типологію формування думки практикуючого фахівця, адаптовану до контексту перевірки Звіту про відповідність, наведено в таблиці 3.15.»

Таблиця 3.15 – Типи аудиторських висновків за МСЗНВ 3000

№	Ситуація	Тип висновку	Ключове формулювання
1	2	3	4
1.	НЕМОДИФІКОВАНА ДУМКА*		
1.1.	За результатами виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості про достовірність тверджень Звіту про відповідність резидента Дія Сіті суттєвих викривлень не виявлено	Немодифікований позитивний висновок	«На нашу думку... підготовлено правильно / дотримано в усіх суттєвих аспектах...»
*до немодифікованої думки може додаватися пояснювальний параграф			
	Аудитор вважає за необхідне звернути увагу користувачів на певні аспекти, що мають важливе значення для інтерпретації результатів перевірки або розуміння контексту	Окремий параграф	Думка залишається немодифікованим, але додається параграф, що слугує засобом комунікації для розкриття додаткової суттєвої інформації
2.	МОДИФІКОВАНА ДУМКА		
2.1.	Через виявлення суттєвих викривлень в інформації		
2.1.1	Вплив суттєвий, але не всеохоплюючий	Думка із застереженням	«...за винятком впливу питання...»
2.1.2	Вплив суттєвий і всеохоплюючий	Негативна думка	«...не достовірно відображає/не підготовлено правильно...»
2.2.	Через обмеження обсягу перевірки		
2.2.1	Вплив суттєвий, але не всеохоплюючий	Думка із застереженням	«...за винятком можливого впливу питання...»

Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4
2.2.2	Вплив суттєвий і всеохоплюючий	Відмова від висловлення думки	«Ми не змогли отримати достатні докази... ми не висловлюємо думку...»
3.	ОСОБЛИВІ ВИПАДКИ		
3.1	Є і обмеження обсягу, і відоме викривлення	Думка із застереженням та опис обох проблем у звіті.	Думка модифікується через обмеження, але у звіті обов'язково описуються обидві проблеми
3.2	Суттєве викривлення ідентифіковано та правильно описано стороною, що несе відповідальність (напр., керівництвом)	А) Думка із застереженням або негативний щодо предмета; або	А) «На нашу думку, за винятком викривлення Х...»
		Б) Думка із застереженням щодо заяви сторони та пояснювальний параграф.	Б) «На нашу думку, заява [сторони] про те, що... є справедливою, за винятком...» та параграф з посиланням на їхнє визнання помилки

Джерело: систематизовано автором на основі [30]

Варто наголосити, що наведена систематизація типів думок здійснена виключно в розрізі завдань з надання обґрунтованої впевненості через конкретику вимог регулятора режиму (Мінцифри), який очікує від практикуючого фахівця надання звіту з висловленням немодифікованої думки.

Згідно з МСЗНВ 3000 [30], Звіт з надання впевненості не має суворо регламентованої форми, однак повинен обов'язково включати певні структурні елементи. Обов'язкові реквізити Звіту з надання впевненості за МСЗНВ 3000 систематизовано на рисунку 3.4.

На основі проведеного дослідження встановлено, що узагальнення результатів та формування думки практикуючого фахівця щодо Звіту про відповідність є критичним завершальним етапом, який трансформує отримані аудиторські докази у професійне судження для користувачів

Ключовим науково-практичним результатом є розробка та систематизація типології аудиторської думки, адаптованої до вимог МСЗНВ 3000 та специфіки завдання з надання обґрунтованої впевненості про комплаєнс-звітність резидента Дія Сіті.

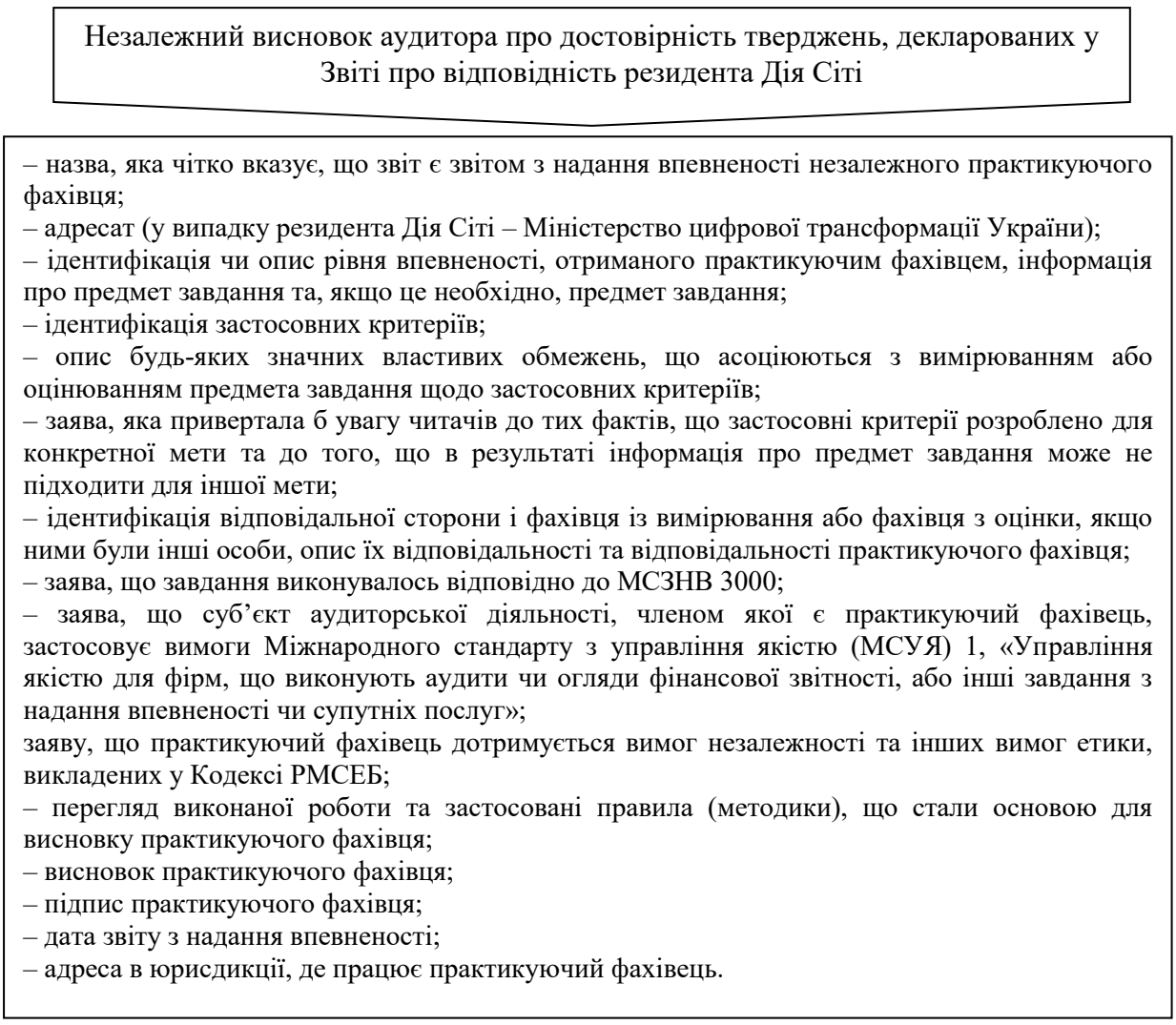


Рисунок 3.4 – Обов'язкові елементи Звіту з надання впевненості щодо тверджень, поданих у Звіті про відповідність резидента Дія Сіті за МСЗНВ 3000

Джерело: складено автором на основі [30]

Систематизація чітко визначає критерії та логіку вибору між немодифікованою, модифікованою (з застереженням або негативною) думкою та відмовою від висловлення думки залежно від суттєвості та всеохоплюючого характеру виявлених викривлень або обмежень обсягу виконання завдання. Запропонована типологія слугує чітким алгоритмом прийняття рішення, який забезпечує відповідність вимогам регулятора.

Додатково, ідентифіковано та схематично представлено обов'язкові

структурні елементи незалежного висновку, що гарантує його повноту та відповідність професійному стандарту.

Розроблений методичний підхід до формування висновку забезпечує стандартизацію, об’єктивність та правову чіткість фінального результату аудиторського завдання.

Отже, на основі проведеного дослідження було узагальнено порядок формування думки практикуючого фахівця про достовірність тверджень у Звіті резидента Дія Сіті. Систематизовано типологію аудиторських думок для завдань з надання обґрунтованої впевненості щодо тверджень Звіту про відповідність. Визначено чіткі критерії модифікації думки практикуючого фахівця (думка із застереженням, негативна думка або відмова від висловлення думки) залежно від суттєвості та всеохоплюючого характеру виявлених викривлень у розрахунках середньої чисельності, винагороди або структури доходу.

Визначено обов’язкові елементи структури Звіту з надання впевненості, яке відповідає вимогам МСЗНВ 3000 та очікуванням регулятора (Мінцифри), забезпечуючи надання висновку з обґрунтованою впевненістю. Запропонований підхід до фінального звітування гарантує однозначність інтерпретації результатів виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості як для замовника, так і для державних органів, підвищуючи прозорість функціонування правового режиму Дія Сіті.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження економічної сутності спеціального правового режиму Дія Сіті, теоретичних, організаційних та методичних аспектів обліку і аудиту підприємств-резидентів дало можливість сформулювати науково обґрунтовані висновки і рекомендації з удосконалення облікових політик та розробки методики виконання завдань з надання впевненості задля забезпечення фіскального комплаєнсу, мінімізації ризиків втрати статусу резидента та підвищення ефективності інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління підприємством.

Розкрито економічну сутність та нормативно-правове регулювання спеціального режиму Дія Сіті. Встановлено, що Дія Сіті є комплексним інструментом державної політики, спрямованим на стимулювання розвитку цифрової економіки України через поєднання ознак спеціального правового та податкового режимів. Економічна сутність режиму полягає у створенні сприятливого інвестиційного клімату шляхом лібералізації трудових відносин, зниження фіскального навантаження та впровадження унікальних механізмів англійського права для венчурного інвестування та захисту інтелектуальної власності.

З’ясовано, що нормативно-правовий фундамент функціонування Дія Сіті базується на ієрархічній системі актів, ключовим з яких є Закон України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» № 1667-IX. Закон визначає вичерпний перелік критеріїв набуття статусу резидента та встановлює державні гарантії стабільності умов режиму строком на 25 років, що є критично важливим фактором для довгострокового планування бізнесу.

Досліджено систему антикритеріїв, яка виконує функцію фільтра для забезпечення національної безпеки та фінансової прозорості, унеможливлюючи отримання статусу резидента компаніями, пов'язаними з державою-агресором, або такими, що мають негативну фіскальну репутацію.

Окремо виділено роль Міністерства цифрової трансформації як регулятора, що здійснює адміністрування реєстру резидентів та моніторинг їх відповідності законодавчим вимогам.

Визначено теоретичні основи обліку та аудиту підприємств-резидентів Дія Сіті. Доведено, що набуття статусу резидента Дія Сіті трансформує класичні функції бухгалтерського обліку. Зі стандартної системи фіксації господарських операцій облік перетворюється на ключовий інструмент проактивного комплаєнс-контролю, необхідний для постійного моніторингу дотримання критеріїв резидентства, порушення яких загрожує негайною втратою податкових, а за результатами звітування й правових преференцій.

Ідентифіковано специфіку аудиту Дія Сіті в правовому полі.

Обґрунтовано, що аудит резидента Дія Сіті концептуально відрізняється від аудиту фінансової звітності та класифікується як завдання з надання впевненості, що регулюється МСЗНВ 3000. Об’єктом такого аудиту виступає не фінансова звітність в цілому, а спеціалізований «Звіт про відповідність», що містить нефінансову інформацію та розрахункові величини.

Виявлено методологічну прогалину в чинному законодавстві, яка полягає у відсутності уніфікованих національних та міжнародних стандартів для аудиту таких специфічних звітів, що зумовлює необхідність застосування професійного судження практикуючого фахівця при виборі процедур перевірки, а отже несе в собі ризик розриву очікувань між баченням практикуючого фахівця, очікуваннями замовника та вимогами регулятора.

Надано організаційно-економічну характеристику ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ». За результатами проведеного аналізу встановлено, що ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є одним із ключових гравців на ринку ІТ-послуг України та класичним представником великого міжнародного бізнесу, інтегрованого у правовий простір Дія Сіті. Підприємство демонструє високу економічну стійкість та повну відповідність кваліфікаційним критеріям резидента.

Дослідження структури власності виявило, що компанія має прозору корпоративну структуру з іноземним капіталом (Мальта, Ліхтенштейн), яка не містить ознак зв’язку з державою-агресором або офшорними зонами з «чорного списку» FATF, що підтверджує її відповідність високим стандартам фінансового комплаєнсу. Оперативне набуття статусу резидента (одразу після запуску режиму) свідчить про стратегічну орієнтацію менеджменту на використання державних стимулів для підвищення конкурентоспроможності.

Проаналізовано організацію системи бухгалтерського обліку на ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ». У ході критичного аналізу облікової системи підприємства з’ясовано, що бухгалтерський облік організовано на засадах аутсорсингу із застосуванням НП(С)БО. Виявлено, що стрімке зростання масштабів діяльності компанії у 2023-2024 роках призвело до зміни її статусу з малого підприємства на велике, що згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» формує перспективну необхідність переходу на МСФЗ.

Встановлено, що діюча облікова політика ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» є досить типовою й консервативною, та не повною мірою враховує галузеву специфіку ІТ-бізнесу в умовах Дія Сіті. Зокрема, застосування прямолінійного методу амортизації для всієї комп’ютерної техніки не відображає реальних темпів її морального старіння, а відсутність деталізованої аналітики доходів ускладнює автоматичний контроль за дотриманням критерію кваліфікованого доходу, створюючи додаткові операційні ризики під час підготовки звітності.

Досліджено методологію ведення облікового процесу й звітування в умовах спеціального правового та податкового режиму. На основі виявлених недоліків розроблено та обґрунтовано комплекс пропозицій щодо удосконалення методології обліку резидента Дія Сіті.

По-перше, запропоновано удосконалення Плану рахунків шляхом введення аналітичних рахунків четвертого рівня до рахунку 70 «Доходи від реалізації» (70Х.КД та 70Х.НКД), що забезпечує автоматизоване

розмежування кваліфікованого та некваліфікованого доходу для цілей комплаєнс-звітування.

По-друге, запропоновано окремі модулярні розділи облікової політики в якості готових рішень для швидкої імплементації в облікову систему ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ» ідентифікованих особливостей обліку гіг-контрактів, які, на відміну від стандартних трудових відносин, характеризуються варіативністю прав і обов'язків між гіг-спеціалістом та замовником і напряму залежать від прописаних умов контракту. Розроблений фрагмент облікової політики передбачає специфічний алгоритм створення забезпечень (резервів) на оплату щорічних перерв у роботі гіг-спеціалістів та окремий порядок відображення виплат у разі тимчасової непрацездатності, що дозволяє уникнути викривлень фінансового результату.

По-третє, систематизовано склад звітності резидента та розроблено формалізований алгоритм складання специфічного «Звіту про відповідність», який включає деталізацію джерел даних та уніфіковані формули розрахунку показників, що мінімізує ризик помилок при звітуванні регулятору.

Розглянуто організаційні засади планування аудиту Дія Сіті та документування угоджених домовленостей на прийняття завдання. У процесі дослідження організаційної стадії аудиту Дія Сіті доведено необхідність адаптації стандартних процедур планування до специфіки завдань з надання впевненості. Розроблено та запропоновано спеціалізовану форму Листа-угоди, яка, на відміну від типових шаблонів для аудиту фінансової звітності, чітко розмежовує відповідальність управлінського персоналу за підготовку нефінансового «Звіту про відповідність» та відповідальність аудитора за надання обґрунтованої впевненості згідно з вимогами МСЗНВ 3000.

Критично проаналізовано підходи до визначення суттєвості. Встановлено, що традиційні методи (відсоток від доходу чи активів) є малоефективними для перевірки відповідності законодавчим критеріям (кількість осіб, розмір зарплати) через відсутність єдиного вимірника. Як рішення, розроблено та обґрунтовано авторську адаптивну методику

розрахунку суттєвості на основі «запасу міцності» (різниці між фактичним показником резидента та граничним нормативом). Цей підхід дозволяє диференціювати глибину перевірки: для компаній з високим запасом міцності (як ТОВ «СОФТСЕРВ ТЕХНОЛОГІЇ») достатньо вибіркових методів, тоді як для стартапів з показниками на межі нормативу методика автоматично вимагає суцільної перевірки, що оптимізує ресурсовитрати практикуючого фахівця.

Розроблено методику виконання процедур перевірки Звіту про відповідність та отримання аудиторських доказів. На основі ідентифікованих ризиків сформовано комплексне методичне забезпечення процесу аудиту Дія Сіті, що включає Загальний план та деталізовану Програму виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості.

Для практичної реалізації методики створено пакет взаємопов’язаних робочих документів (РД-1, РД-2, РД-3), які враховують цифрову специфіку ІТ-бізнесу. Зокрема, запропоновано процедури верифікації реальності виконання робіт через аналіз цифрових слідів (log-файлів) у системах управління проєктами (Jira, Azure DevOps), що дозволяє отримати надійніші докази існування гіг-спеціалістів порівняно з традиційним паперовим документообігом.

Узагальнено порядок формування думки практикуючого фахівця про достовірність тверджень у Звіті резидента Дія Сіті. Систематизовано типологію аудиторських думок для завдань з надання обґрунтованої впевненості щодо тверджень Звіту про відповідність. Визначено чіткі критерії модифікації думки практикуючого фахівця (думка із застереженням, негативна думка або відмова від висловлення думки) залежно від суттєвості та всеохоплюючого характеру виявлених викривлень у розрахунках середньої чисельності, винагороди або структури доходу.

Визначено обов’язкові елементи структури Звіту з надання впевненості, яке відповідає вимогам МСЗНВ 3000 та очікуванням регулятора (Мінцифри), забезпечуючи надання висновку з обґрунтованою впевненістю.

Запропонований підхід до фінального звітування гарантує однозначність інтерпретації результатів виконання завдання з надання обгрунтованної впевненості як для замовника, так і для державних органів, підвищуючи прозорість функціонування правового режиму Дія Сіті.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Інвестиції та інновації – ІТ-галузь України демонструє стійкість попри війну. URL: https://itukraine.org.ua/investitsiyi-ta-innovatsiyi-it-galuz-ukrayini-demonstruye-stijkist-popri-vijnu.

2. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 15.07.2021 № 1667-IX : станом на 1 січ. 2025 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text (дата звернення: 17.10.2025)

3. Пробоїв О.А., Гуменяк Л.В. Корупція і високий рівень тіньової економіки як визначальні фактори впливу на інвестиційну привабливість України та її інтеграційні прагнення. *Економіка і суспільство.* Випуск 14. 2018. С. 127–138. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/14_ukr/16.pdf.

4. Хоменко І., Хоменко О. Особливості ІТ-галузі в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2023. № 2(34). С. 143–153. URL: https://doi.org/10.25140/2411-5215-2023-2(34)-143-153.

5. Шиманська Т. Режим оподаткування резидентів Дія Сіті та залучених ними спеціалістів: поняття та ознаки. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2022. № 34. С. 111–119. URL: https://doi.org/10.5281/zenodo.7116344.

6. Сіщук Л. Корпоративний договір в it-сфері. *Збірник наукових праць «Приватне право і підприємництво»*. 2025. № 25. С. 233–240. URL: https://doi.org/10.32849/2409-9201.2025.25.26.

7. Заріцький М.Д., Заріцька О.С. Правовий режим Дія Сіті: переваги та недоліки. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення*: матеріали Міжнародної конференції здобувачів вищої освіти / від-повід. за вип. : проф. Семак Б.Б. – Львів : вид-во Львівського торговельно-еконо-мічного університету, 2024.

С. 457–460.

8. Diia.City. *Diia.City*. URL: https://city.diia.gov.ua.

9. Соколова І.О. Правовий режим: поняття, особливості, різновиди. дис… канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень». Харків., 2011 180с.

10. Цвік М.В., Ткаченко В.Д., Петришин О.В. Загальна теорія держави і права : підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів. Харків : Право, 2002. 432 с.

11. Кузніченко С.О., Спаський А.С. Категорія «адміністративно-правовий режим» у юридичній науці та законодавстві України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2007. Вип. 35. С. 70–75.

12. Hurst, W. (2018) ‘Understanding Legal Regimes’, in *Ruling before the Law: The Politics of Legal Regimes in China and Indonesia*. Cambridge: Cambridge University Press (Cambridge Studies in Law and Society), pp. 13–47. URL: https://doi.org/10.1017/9781108551502.003.

13. Цицюра В. І. Поняття та загальна характеристика особливих правових режимів в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 4. С. 76–81. URL: https://doi.org/10.32782/2408-9257-2024-4-12.

14. .Жилінкова І.В. Проблеми правового режиму майна членів сім’ ї: автореф. дис. … д-ра юрид. Наук : 12.00.03. Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. Харків, 2000. 39 с

15. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 5 жовт. 2025 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua /laws/show/2755-17#Text.

16. Сороколат, І. (2024). Правовий режим оподаткування: сутність, ознаки та види. *Право та інноваційне суспільство*, 2 (23), 71-78. doi: https://doi.org/10.37772/2309-9275-2024-2(23)-6.

17. Privileged tax regime: definition. *Itaxa* / ed. by A. Merola. URL: https://www.itaxa.it/blog/en/dizionario/privileged-tax-regime.

18. Shaptala, Ye. (2018). Tax-legal regime: Concept and features. Actual

Problems of State and Law, 81, 160–167

19. Овчинніков С. С. Правове регулювання спеціальних податкових режимів : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.14. Миколаїв, 2005. 25 с.

20. Питання Міністерства цифрової трансформації : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.09.2019 № 856 : станом на 26 черв. 2025 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/856-2019-п#Text (дата звернення: 04.12.2025).

21. Конституція України : від 28.06.1996 № 254к/96-ВР : станом на 1 січ. 2020 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text (дата звернення: 04.12.2025).

22. Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб : Закон України від 09.01.2025 № 4196-IX : станом на 31 жовт. 2025 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4196-20#Text (дата звернення: 04.12.2025).

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV : станом на 3 верес. 2024 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 04.12.2025).

24. Кодекс законів про працю України : Кодекс України від 10.12.1971 № 322-VIII : станом на 12 жовт. 2025 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text (дата звернення: 04.12.2025).

25. Деякі питання реалізації положень Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1445 : URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/ 1445-2021-п#Text (дата звернення: 02.10.2025).

26. Деякі питання адміністративного оскарження рішення про втрату статусу резидента Дія Сіті та звітності резидентів Дія Сіті : Постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2022 № 1492. URL: https://zakon.rada.

gov.ua/laws/ show/1492-2022-п#Text (дата звернення: 02.10.2025).

27. Про затвердження форми Заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті - платника податку на особливих умовах або відмову від такого оподаткування та Порядку подання та розгляду такої Заяви : Наказ М-ва фінансів України від 17.03.2022 № 99. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0364-22#Text (дата звернення: 17.11.2025).

28. Щодо законодавства у сфері стимулювання розвитку цифрової економіки: Лист Міністерства цифрової трансформації України від 20.02.2023 р. № 1/11-5-У-385-23-258-2023. URL: https://document.vobu.ua/doc/17828 (дата звернення: 02.10.2025).

29. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII : URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text (дата звернення: 02.10.2025).

30. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації: Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2021 року, частина II. С. 106-175. URL:_https://www.mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related _ services-779 (дата звернення: 05.10.2025).

31. Рибакова Л. П., Симочко М. І., Бобров-Понзень Д. В. Деякі аспекти обліку та оподаткування доходів підприємств. *Наукові записки львівського університету бізнесу та права.* 2025. № 44. С. 36–44. URL: https://doi.org/10.5281/zenodo.14945572.

32. Любар О., Ващілова Н., Домбровська В. Облік як основне джерело інформації про прийняття управлінських рішень. *Economy and society*. 2019. № 20. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2019-20-91.

33. Ляшенко І. А., Недеря Л. В. Правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні. *Конкурентні стратегії розвитку економіки в умовах*

глобальних викликів : Матеріали IV Міжнар. наук. конф., м. Київ, 18 трав. 2022 р. С. 26–27. URL: https://iuf.edu.ua/wp-content/uploads/2024/05/IUF_Conference-2022-prav.pdf#page=26.

34. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 04.12.2024 № 4113-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4113-20#Text (дата звернення: 04.12.2025).

35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text.

36. Облік і оподаткування діяльності резидентів Дія Сіті в умовах воєнного стану / К. В. Безверхий та ін. *Investytsiyi praktyka ta dosvid*. 2022. № 15-16. С. 37–44. URL: https://doi.org/10.32702/2306-6814.2022.15-16.37.

37. Назарова Г., Кононенко Л. Оподаткування резидентів Дія Сіті: вітчизняний та міжнародний досвід. *Наукові перспективи (Naukovì perspektivi)*. 2023. № 8(38). URL: https://doi.org/10.52058/2708-7530-2023-8(38)-378-395.

38. Bookkeeper: Бухгалтерський та податковий облік в Україні. *Bookkeeper*. Київ. URL: https://bookkeeper.kiev.ua.

39. Ріпа Є. В., Крупельницька І. Г. Основні аспекти нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. *Економіка України під час війни: проблеми і перспективи відновлення*. 2022. URL: https://doi.org/10.36059/978-966-397-273-2-20.

40. Tsyhanok Y. V. Legal regulation of audit activity: International Standards on auditing as a quasi-source of financial law. *Analytical and comparative jurisprudence*. 2025. Vol. 2, no. 3. P. 288–292. URL: https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.03.2.46.

41. Mattocks R., and R. Simnett (eds), (2023), Deakin-AUASB

Sustainability Assurance Research Workshop: Research informing the AUASB's Sustainability Assurance Agenda. AUASB Research Report No. 10.

42. Заказнова Г. Аудит звіту про відповідність резидента дія сіті. *Аудит-Інвест*. URL: https://audit-invest.com.ua/articles/blog/audyt-zvitu-pro-vidpovidnist-rezydenta-diya-siti.

43. ISAE 3000 report – strengthen trust with information security. *Seadot Cybersecurity – Säkerhet & compliance*. URL: https://seadot.se/en/isae-3000-2/.

44. What assurance opinions can be given on ESG metrics under ISAE 3000 (Revised)?. *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*. URL: https://www.icaew.com/technical/financial-services/esg-assurance/assurance-opinions-on-esg-metrics-under-isae-3000-revised.

45. Інформаційне повідомлення щодо практики складання звітів з надання впевненості суб'єктами аудиторської діяльності за результатами перевірки тверджень резидента Дія Сіті. *Аудиторська палата України*. URL: https://www.apu.com.ua/2024/11/13/інформаційне-повідомлення-щодо-прак/ (дата звернення: 11.12.2025).

46. Rossi A., Luque-Vilchez M., Busco C.Integrated reporting assurance: state of the art, current issues, future challenges and research opportunities. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. Poznan. : Routledge, 2020. С. 464–465.

47. Seidenstein T. The demand for assurance engagements on sustainability and ESG reporting is high. Here is how the IAASB is responding. *IAASB*. URL: https://www.iaasb.org/news-events/2021-12/demand-assurance-engagements-sustainability-and-esg-reporting-high-here-how-iaasb-responding .

48. Цивільний кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV : станом на 18 листоп. 2025 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua /laws/show/435-15#Text (дата звернення: 09.12.2025).

49. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 06.02.2018 № 2275-VIII : станом на 28 серп. 2025 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text (дата звернення:

09.12.2025).

50. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 № 959-XII : станом на 26 груд. 2024 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua /laws/show/959-12#Text (дата звернення: 09.12.2025).

51. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 № 361-IX : станом на 9 січ. 2025 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua /laws/show/361-20#Text (дата звернення: 09.12.2025).

52. Outcomes FATF plenary, 14-17 june 2022. *The FATF*. URL: https://www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfgeneral/Outcomes-fatf-plenary-june-2022.html.

53. 38821791 – ТОВ «Софтсерв технології». *Опендатабот – відкриті дані про компанії, ФОП, суди та нерухомість України*. URL: https://opendatabot.ua/c/38821791.

54. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII : станом на 23 жовт. 2024 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text (дата звернення: 28.06.2025).

55. Реєстр Дія.City. *Diia.City*. URL: https://city.diia.gov.ua/registry/resident .

56. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют. *Національний банк України*. URL: https://bank.gov.ua/ua/markets/exchangerates?date=01.12.2024&period=daily.

57. Офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період). *Національний банк України*. URL: https://bank.gov.ua /files/Exchange_r.xls .

58. Про затвердження Інструкції зі статистики кількості працівників : Наказ Державного комітету статистики України від 28.09.2005 № 286 : станом на 04 груд. 2023 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05#Text (дата звернення: 25.11.2025).

59. Zamlynskyi V., Voloshyna O., Stepanenko S. Accounting policy and economic security in the enterprise management system. *Ukrainian journal of applied economics and technology*. 2024. Vol. 9, no. 1. P. 56–61. URL: https://doi.org/10.36887/2415-8453-2024-1-9.

60. The role of fixed assets in enterprise management / Y. Gorokhovets et al. *Scientific bulletin of the odessa national economic university*. 2024. Vol. 10, no. 323. P. 30–35. URL: https://doi.org/10.32680/2409-9260-2024-10-323-30-35.

61. Виплати працівникам: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 : Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text (дата звернення: 19.10.2025).

62. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 19.10.2025).

63. Про офіційну статистику : Закон України від 16.08.2022 № 2524-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2524-20#Text (дата звернення: 13.12.2025).

64. International standard on quality management (ISQM) 1, quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements. *IAASB*. URL: https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews (date of access: 13.11.2025).

65. Фабіянська В. Ю. Аудиторський ризик: сутність, методика оцінки та шляхи зниження. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2020. № 1. С. 110–120. URL: https://doi.org/10.31891/2307-5740-2020-278-1-21.

66. Міжнародного стандарту супутніх послуг (МСА) 315 (переглянутий в 2019 році), Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого

викривлення. *IAASB*. URL: https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodnogo-standartu-suputnikh-poslug-msa-315-pereglyanutiy-v-2019-roci-identifikaciya-ta.

67. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Міністерство Фінансів України. URL: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiI3uym0LqRAxWuD1kFHXIFKpQQFnoECBYQAQ&url=https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf&usg=AOvVaw2o8M-KyvXFrxd6S_o0zXCr&opi=89978449 (дата звернення: 13.12.2025).

68. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. *Ethics Board*. URL: https://www.ethicsboard.org/publications/mizhnarodniy-kodeks-etiki-profesiynikh-bukhgalteriv (дата звернення: 13.12.2025).

69. Павленко В. В. Особливості аудиту суб’єктів бізнесу, які використовують правовий режим дія сіті. *Бухгалтерський облік, аналіз, контроль і оподаткування: стан, проблеми та перспективи розвитку* : Матеріали XIX Всеукр. науково-практ. конф. здобувачів вищ. освіти і молодих уч., м. Львів, 30 трав. 2024 р. Львів, 2024. С. 168–170. URL: https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Naukovo_Doslidna_Chastyna/Docs/2024_Conf/2024_Zbirnik_Stud_kafedra_OKAO_30.05.2024_LTEU_Kinc._1.pdf#page=169.

70. Скіцько О., Вавіленкова А. Планування ІТ-аудиту. *Інформаційна безпека людини, суспільства, держави*. 2024. № 1–3 (34–36). С. 104–113. URL: https://journals.uran.ua/ispss/article/view/291524.

71. Podmeshalska Y., Piddubnia Y. Improving accounting and audit of wages at the enterprise. *Ekonomika ta derzhava*. 2021. No. 12. P. 100. URL: https://doi.org/10.32702/2306-6806.2020.12.100.

72. Левошук С. А. Виплати працівникам як об’єкт обліку, аналізу й контролю в сучасних умовах господарювання : робота на здобуття кваліфікаційного ступеня магістра : спец. 071 облік і оподаткування / наук.

кер. Л. О. Стрілка; Волинський національний університет імені Лесі Українки. Луцьк, 2024. 67 с.

73. Куцик П. О. Аудит суб'єктів бізнесу правового режиму ДІЯ СІТІ: вимоги та особливості. *Облік, контроль і оподаткування на шляху повоєнного відновлення України та досягнення цілей сталого розвитку* : зб. матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 100-річчю від дня народж. Миколи Григоров. Чумаченка, м. Київ, 1 квіт. 2025 р. Київ, 2025. С. 276–279. URL: https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/50587.

74. Мельничук М., Горбунова І. Організаційна модель аудиту праці та її оплати. *Молодий вчений*. 2022. № 6 (106). С. 103–108. URL: https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-6-106-23.

75. Podmeshalska Y., Feofanov L., Kachan K. Improvement of fixed assets audit. *Agrosvit*. 2020. No. 3. P. 118. URL: https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.3.118 (date of access: 14.12.2025).