

СУПУТНІ ПОСЛУГИ АУДИТОРСЬКИХ КОМПАНІЙ У СФЕРІ МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ КІК В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

ЖИГЛЕЙ Ірина Вікторівна

*докторка економічних наук, професорка,
професорка кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
Державного університету «Житомирська політехніка»
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9529-6849>*

ЧИЖЕВСЬКА Людмила Віталіївна

*докторка економічних наук, професорка,
професорка кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
Державного університету «Житомирська політехніка»
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0361-3529>*

МОСТІПАКА Ірина Валентинівна

*здобувачка освітнього рівня «магістр»
Державного університету «Житомирська політехніка»*

Анотація. У статті досліджено супутні та аудиторські послуги у сфері експорту та імпорту в умовах євроінтеграції. Проаналізовано міжнародне оподаткування, План BEPS та правила КІК як засоби фіскальної безпеки. Визначено роль трансфертного ціноутворення у забезпеченні податкової прозорості. Доведено, що ці послуги мінімізують ризики фіскальних санкцій та забезпечують стратегічну податкову прозорість бізнесу.

Ключові слова: аудиторські послуги, супутні послуги, міжнародне оподаткування, КІК, План BEPS, євроінтеграція, експорт, імпорт, трансфертне ціноутворення, податкова прозорість.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку національної економіки визначається стратегічним прагненням України до набуття повноправного членства в Європейському Союзі. Статус кандидата на вступ до ЄС вимагає від нашої держави проведення системної гармонізації податкового законодавства з європейськими нормами та стандартами. Зокрема, це передбачає імплементацію положень плану BEPS та Директив Ради ЄС щодо протидії практикам ухилення від оподаткування (ATAD), що мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку.

Впровадження нових механізмів фіскального контролю, таких як правила контрольованих іноземних компаній (КІК), розкриття інформації про кінцевих бенефіціарних власників та приєднання до міжнародних стандартів автоматичного обміну інформацією (CRS таCbC), докорінно змінює правила гри для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Посилення нагляду за транскордонною діяльністю та зростання вимог до податкової прозорості фінансових операцій створюють значний попит на професійну підтримку бізнесу.

Аудиторські компанії, традиційно спеціалізуючись на наданні послуг з обов'язкового та ініціативного аудиту, все частіше розширюють спектр своїх послуг, включаючи супутні послуги, спрямовані на підтримку клієнтів у різних аспектах ведення бізнесу. Зокрема, важливого значення набувають супутні послуги аудиторських компаній, які виступають стратегічним інструментом адаптації вітчизняних підприємств до нових стандартів міжнародного оподаткування. Аудитори допомагають замовникам мінімізувати податкові ризики, забезпечити відповідність принципам «витягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні та належним чином задекларувати прибуток, отриманий через іноземні структури, що є запорукою економічної безпеки та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції. Водночас надання таких послуг породжує нові ризики як для замовників, так і для самих аудиторських компаній.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика надання супутніх аудиторських послуг у сфері зовнішньоекономічної діяльності та міжнародного оподаткування є предметом міждисциплінарних досліджень, що поєднують аспекти бухгалтерського обліку, аудиту, права та державного управління.

Фундаментальні засади розвитку аудиторської діяльності та її теоретичний базис у сучасних умовах висвітлено у працях В.П. Бондаря [2]. Питання формування професійного судження фахівця, що є критично важливим при наданні складних консультаційних послуг, глибоко досліджені В.М. Жуком [5]. Особливості організації та методичні підходи до виконання аудиторських послуг розкрито в дисертаційній роботі О.Р. Антонюк [1].

Питання ризиків та моніторингу якості супутніх послуг для суб'єктів ЗЕД висвітлені у працях О.Е. Лубенченко [9, 10]. Зарубіжний досвід, зокрема дискусії щодо впливу неаудиторських послуг на незалежність та об'єктивність аудитора, представлений у дослідженнях А. Ahmed та ін. [14], D. Hohenfels, R. Quick [17], M. J. Mansouri та ін. [18], що дозволяє врахувати міжнародні стандарти при розробці вітчизняних моделей обслуговування.

Трансформація глобальної фіскальної архітектури та її вплив на методику обліку й контролю є центром уваги І.В. Орлова та Д.М. Захарова [12]. Роль трансфертного ціноутворення як інструменту мінімізації податкових маніпуляцій у розрахунках з нерезидентами ґрунтовно досліджено І.В. Жиглей, С.Ф. Легенчуком та І.В. Орловим [4]. Питання імплементації заходів Плану BEPS в Україні та перспективи розвитку податкового контролю в цьому контексті аналізує Г. Назарова [19], а значення впровадження «двоступеневого рішення» (Two-Pillar Solution) для стабільності податкової системи – Д. Захаров [7].

Специфіка контролю за іноземними структурами резидентів України та умови їх оподаткування висвітлені у працях Л.В. Гуцаленко та Б.В. Трохимця [3]. Важливість фіскального консультування як стратегічного інструменту управління ризиками для власників КІК, особливо в умовах воєнного стану, обґрунтовано О.Т. Замасло [6]. Проблеми формування звітності у розрізі країн (CbC) як механізму підвищення прозорості міжнародних груп компаній розкрито у дослідженні С. Легенчука та І. Жиглей [8].

Незважаючи на значний науковий доробок, питання комплексного поєднання супутніх послуг аудиторських компаній із новими вимогами євроінтеграції щодо контролю за КІК та імплементації анти-BEPS стандартів потребує подальшого уточнення, що і визначило вибір теми даної статті. Зокрема, залишається недостатньо розробленою методологія застосування прикладних алгоритмів для розрахунку

скоригованого прибутку КІК з урахуванням специфічних податкових різниць, що виникають через невідповідність норм Податкового кодексу України правилам країни реєстрації іноземної компанії. Крім того, потребує глибшого вивчення трансформація технологій надання таких послуг під впливом впровадження систем автоматичного обміну інформацією (CRS та CbC) та використання інструментів Big Data для аналітичного оцінювання податкових ризиків. Важливим аспектом, що вимагає подальшого аналізу, є також визначення впливу розширення спектру стратегічного фіскального консультування з питань анти-BEPS стандартів на збереження об'єктивності та незалежності аудиторів при проведенні обов'язкового аудиту.

Мета статті полягає в оцінці та аналізі трансформаційної ролі супутніх послуг аудиторських компаній у системі забезпечення податкової прозорості та фіскальної безпеки суб'єктів ЗЕД, зокрема у сфері міжнародного оподаткування та контролю КІК. Дослідження спрямоване на визначення місця цих послуг в умовах євроінтеграції та імплементації плану BEPS, виявлення проблемних аспектів застосування анти-BEPS стандартів (зокрема Директив ATAD) та обґрунтування системи ризиків для підприємств-замовників і аудиторських фірм у сучасних економічних реаліях.

Виклад основних результатів. Супутні послуги аудиторських компаній являють собою комплекс консультаційних, аналітичних та інформаційних послуг, що надаються клієнтам поряд з основними аудиторськими послугами або незалежно від них. За своєю природою супутні послуги відрізняються від основних аудиторських послуг тим, що не передбачають надання впевненості щодо достовірності фінансової звітності, а спрямовані на вирішення конкретних управлінських завдань клієнта.

Відмінність супутніх послуг від основних аудиторських послуг полягає в кількох аспектах (табл. 1).

Таблиця 1

Відмінності між основними аудиторськими послугами та супутніми послугами

<i>Критерій порівняння</i>	<i>Основні аудиторські послуги</i>	<i>Супутні послуги</i>
Мета послуги	Підтвердження достовірності фінансової звітності та надання незалежної думки користувачам	Вирішення специфічних управлінських завдань, аналітичний супровід та оптимізація бізнес-процесів замовника
Регламентация	Суворе дотримання Міжнародних стандартів аудиту та національного законодавства	Гнучка методологія, адаптована під конкретний запит; використання професійного судження та галузевих практик
Форма результату	Аудиторський звіт (висновок) встановленої форми з висловленням думки	Рекомендації, методичні розрахунки, експертні звіти, податкові декларації або звіти про виконання узгоджених процедур
Рівень впевненості	Надання високого обґрунтованого рівня впевненості	Не передбачають надання впевненості; ґрунтуються на аналізі даних без підтвердження їхньої достовірності для третіх осіб
Гнучкість методології	Обмежена жорсткою процедурною рамкою та вимогами щодо незалежності	Висока гнучкість; можливість глибокої спеціалізації та диверсифікації аналітичних інструментів залежно від юрисдикції

Як видно з табл. 1, основні аудиторські послуги регламентуються національними та міжнародними стандартами аудиту і мають чітко визначену методологію проведення. Супутні послуги характеризуються більшою гнучкістю в підходах до їх надання та адаптуються до специфічних потреб клієнта. Окрім того, результатом основних аудиторських послуг є висловлення думки аудитора щодо фінансової звітності, тоді як супутні послуги передбачають надання рекомендацій, консультацій або виконання певних завдань на замовлення клієнта.

У загальному переліку послуг аудиторських компаній супутні послуги займають все більш значуще місце. Це пов'язано з розширенням потреб клієнтів та прагненням аудиторських компаній диверсифікувати свою діяльність і збільшити доходи. Систематизація відмінностей між основними аудиторськими послугами та супутніми послугами дозволяє ідентифікувати їхню методологічну специфіку та роль у системі корпоративного управління. Супутні послуги дозволяють аудиторським компаніям використовувати свою експертизу в галузі обліку, фінансів та права для надання комплексної підтримки клієнтам у різних сферах їх діяльності.

Серед типових супутніх послуг, що надаються аудиторськими компаніями, можна виділити консультації з питань оподаткування, ведення обліку, фінансовий аналіз та планування, правові консультації, послуги з оцінки майна, консультації з питань корпоративного управління, розробку внутрішніх регламентів та процедур, аутсорсинг бухгалтерських функцій, а також професійний супровід зовнішньоекономічної діяльності, що охоплює податкове планування експортно-імпорتنих операцій, митне консультування та розрахунок митних платежів, валютний контроль, підготовку трирівневої документації з трансфертного ціноутворення та звітів у розрізі країн (CbC), фіскальне консультування власників контрольованих іноземних компаній (КІК) щодо подання повідомлень та річної звітності, а також розробку стратегій адаптації бізнес-моделей до вимог плану BEPS та Директив ЄС (ATAD, Pillar 1 та Pillar 2) для забезпечення податкової прозорості.

Основні види супутніх послуг аудиторських компаній щодо здійснення експорту/імпорту.

У сфері експорту товарів аудиторські компанії надають широкий спектр супутніх послуг, спрямованих на забезпечення ефективного здійснення зовнішньоекономічних операцій. Основними напрямками є консультації з питань податкового планування експортних операцій, включаючи оптимізацію ПДВ при експорті, застосування податкових пільг та уникнення подвійного оподаткування.

Важливим компонентом є консультації з митного оформлення, що включають підготовку необхідної документації, визначення правильних товарних кодів, розрахунок митних платежів та консультування щодо митних процедур. Аудиторські компанії також надають послуги з валютного контролю, допомагаючи клієнтам дотримуватися вимог валютного законодавства при здійсненні розрахунків з іноземними контрагентами.

Фінансовий аналіз міжнародних угод становить окремий напрямок супутніх послуг, що включає оцінку ефективності експортних контрактів, аналіз валютних ризиків та розробку стратегій їх мінімізації. Правова підтримка передбачає консультування щодо укладання експортних контрактів, вирішення спорів з іноземними партнерами та забезпечення відповідності міжнародним торговельним нормам.

Експорт послуг характеризується специфічними особливостями, що вимагають відповідного експертного супроводу. Аудиторські компанії надають консультації щодо оподаткування послуг, що надаються за кордоном, включаючи визначення місця надання послуг для цілей ПДВ, застосування угод про уникнення подвійного оподаткування та оптимізацію податкових зобов'язань.

Особливої уваги потребують питання правового регулювання експорту послуг, оскільки різні країни мають відмінні вимоги щодо ліцензування та сертифікації певних видів послуг. Аудиторські компанії консультують з питань дотримання регуляторних вимог у країнах-імпортерах послуг.

Розробка контрактів на надання послуг за кордоном також є важливим напрямком супутніх послуг, що включає врахування специфіки міжнародного права, валютного регулювання та податкових наслідків для обох сторін угоди.

Окрім того, у контексті експорту послуг та капіталу, супутні послуги аудиторських компаній трансформуються з простого комплаєнсу у стратегічне фіскальне консультування. Зокрема, у межах «податкового планування» та «визначення юрисдикції» критично важливого значення набуває підтримка аудиторів щодо створення та діяльності контрольованих іноземних компаній (КІК): аудитори допомагають резидентам України (фізичним та юридичним особам) ідентифікувати статус КІК та забезпечити належне декларування прибутку, отриманого за кордоном. Це важливо, оскільки правила КІК спрямовані на те, щоб дозволити Україні оподатковувати прибутки іноземних компаній-нерезидентів, які за інших умов не підлягали б оподаткуванню в межах національної юрисдикції.

Як справедливо наголошує О. Замасло, правила КІК слід вважати одним із найскладніших аспектів українського податкового законодавства [6]. У зв'язку з цим, професійне фіскальне консультування стає незамінним інструментом для адаптації бізнесу до нових вимог стандартів прозорості; мінімізації правових та фінансових ризиків для власників КІК; правильного розрахунку скоригованого прибутку КІК, що вимагає специфічних коригувань, передбачених ПКУ, які часто не збігаються з правилами країни реєстрації компанії.

До впровадження цих правил Україна могла оподатковувати доходи лише при розподілі дивідендів. Наразі ж, як зазначає Г. Назарова [19], нерозподілений прибуток іноземної компанії підлягає включенню до податкової бази українського резидента-контролера, а використання іноземних структур (навіть у розвинених країнах Європи, а не лише в офшорах) дозволяє бізнесу оминати надто зарегульовані правила валютного контролю та фінансового моніторингу. Аудиторський супровід у цьому питанні є запорукою економічної безпеки, адже за даними ДПС, сума податків, нарахованих за результатами звітування про КІК станом на 01.01.2025 р. склала понад 2 млрд грн [13]. Гуцаленко Л.В., Трохимець Б.В. вказують, що правила КІК виступають стратегічним інструментом боротьби з ухиленням від податків, що зміцнює національну економіку та наближає законодавство України до вимог Європейського Союзу [3].

Крім суто фіскальних цілей, аудитори консультують щодо КІК як способу побудови ефективних фінансових схем: вибір юрисдикції для КІК тепер потребує не лише оцінки рівня податкового навантаження, а й аналізу регуляторного середовища та готовності до міжнародного автоматичного обміну інформацією (CRS). Співпраця з аудиторськими фірмами дозволяє власникам КІК уникнути штрафів, які в майбутньому можуть суттєво зрости після завершення дії воєнних пільг на штрафні санкції.

Імпорт товарів пов'язаний з необхідністю дотримання численних нормативних вимог та оптимізації митних платежів. Аудиторські компанії надають консультації з оптимізації митних платежів, включаючи використання пільгових режимів, правильне визначення митної вартості товарів та застосування тарифних преференцій.

Консультації з питань імпорتنих податків охоплюють розрахунок та сплату ПДВ при імпорті, акцизного податку на підакцизні товари, а також інших обов'язкових платежів. Важливим є також консультування щодо ведення податкового обліку імпорتنих операцій.

Перевірка відповідності нормативним вимогам включає консультації щодо дотримання технічних регламентів, стандартів якості, санітарних та фітосанітарних

вимог, що є обов'язковими для ввезення товарів на територію України.

Оподаткування послуг нерезидентів є складним аспектом, що потребує професійного супроводу. Аудиторські компанії консультують з питань утримання податку з доходів нерезидентів, застосування угод про уникнення подвійного оподаткування та ведення відповідного податкового обліку.

Правові аспекти укладання договорів з іноземними постачальниками послуг включають консультування щодо вибору застосовного права, механізмів вирішення спорів, валютних умов розрахунків та забезпечення виконання зобов'язань.

Досить актуальним зараз є такий вид супутніх послуг, як аналіз відповідності принципу «витягнутої руки» та методів ТЦУ: аудитори допомагають замовникам уникати ризиків «імпортової моделі» зловживань, коли товари або послуги імпортуються за завищеними цінами для штучного зниження об'єкта оподаткування в Україні. Аналіз операцій з нерезидентами передбачає обґрунтування ціноутворення (зокрема, перевірку відповідності умов операції принципу «витягнутої руки», що є міжнародним стандартом для запобігання переміщенню прибутку) та вибір методу ТЦУ (для імпорту послуг аудитори часто рекомендують використовувати метод «чистого прибутку» або «ціни перепродажу» (для дистриб'юторів), базуючись на даних із відкритих джерел).

Ще одним популярним видом супутніх послуг є допомога в ідентифікації «конструктивних дивідендів», адже виявлення доходів нерезидентів, які прирівнюються до дивідендів є одним із найскладніших аспектів ТЦУ та податкового контролю контрольованих операцій. Суть послуги полягає у професійному супроводі ідентифікації та адміністрування «конструктивних дивідендів», що виникають у межах контрольованих операцій. Якщо вартість послуг, придбаних у компанії-нерезидента, є завищеною порівняно з рівнем, визначеним за принципом «витягнутої руки», сума такого перевищення згідно з нормами Податкового кодексу України прирівнюється до дивідендів для цілей оподаткування. У цьому контексті роль аудитора полягає у наданні кваліфікованої допомоги щодо точного розрахунку суми перевищення, аналізі можливості застосування пільгових ставок згідно з міжнародними договорами та забезпеченні правильного утримання податку на доходи нерезидента й коректного відображення цих коригувань у податковій звітності.

Важливим напрямом фіскального консультування як супутньої послуги є експертний супровід застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (ДТТ). У межах цієї діяльності аудитори здійснюють комплексний аналіз можливості застосування пільгових ставок або звільнень, що дозволяє замовникам забезпечити відповідність операцій принципам міжнародного оподаткування та уникнути надмірного фіскального навантаження. Критично важливим елементом послуги є підтвердження статусу компанії-нерезидента як бенефіціарного (фактичного) отримувача доходу, що згідно з українським законодавством та міжнародною практикою є обов'язковою передумовою для надання податкових преференцій.

Особливої актуальності набуває підтримка аудиторів у проведенні тесту основної мети (PPT), запровадженого в межах імплементації Плану BEPS та багатосторонньої конвенції MLI. Професійне судження аудитора допомагає підприємству сформулювати якісну доказову базу та переконатися, що головною метою транскордонної операції є реальна економічна доцільність, а не виключно отримання податкових вигод. Такий підхід дозволяє суб'єктам ЗЕД ефективно мінімізувати репутаційні ризики та загрози звинувачень у зловживанні нормами міжнародних договорів, забезпечуючи високий

рівень податкової прозорості.

Суттєвим складником професійної підтримки суб'єктів ЗЕД є діагностика та мінімізація ризиків виникнення незареєстрованих постійних представництв нерезидентів. В умовах імплементації Плану BEPS та розширення можливостей податкового контролю, взаємодія з іноземними партнерами часто супроводжується ризиком ненавмисного створення ознак постійного представництва в Україні. Суть цієї аудиторської послуги полягає у проведенні глибокого аналізу структури управління, під час якого фахівці досліджують, чи не виконує резидент України функції «залежного агента» (що має повноваження вести перемовини та укладати контракти від імені нерезидента) або чи не розташоване в Україні місце ефективного управління іноземною компанією.

Для якісного надання цієї послуги аудитори використовують розгалужену систему індикаторів ризику, що базується на аналізі фактичних обставин діяльності. До таких маркерів належать: ведення перемовин та погодження суттєвих умов договорів співробітниками української компанії від імені нерезидента, наявність у резидента генеральної довіреності на вчинення суттєвих дій, а також регулярне використання офісних приміщень резидента для потреб іноземної структури. Своєчасна ідентифікація цих ознак за допомогою професійного судження аудитора дозволяє замовнику виявити загрозу примусового визнання діяльності нерезидента такою, що потребує реєстрації ПП та оподаткування в Україні, а отже – уникнути значних фінансових санкцій та донарахувань.

У контексті стратегічного курсу на вступ до Європейського Союзу, ключовим напрямом діяльності аудиторських компаній стає супровід імплементації норм Директив ЄС про боротьбу з ухиленням від оподаткування (ATAD I та II). Гармонізація вітчизняного фіскального регулювання із цими наднаціональними нормами вимагає від бізнесу якісно нового рівня прозорості та обґрунтованості транскордонних операцій. Професійна підтримка аудиторів у цій сфері зосереджена на двох критичних аспектах:

1) нейтралізація гібридних розбіжностей шляхом здійснення аудиторами глибокого аналізу складних міжнародних структур та фінансових інструментів для виявлення ризиків виникнення результатів типу «вирахування без включення» (D/NI outcome) [20]. Суть послуги полягає в ідентифікації випадків, коли платіж є вирахуванням з бази оподаткування в одній юрисдикції, але не включається до звичайного доходу нерезидента в іншій, що згідно з принципами Плану BEPS підлягає обов'язковому коригуванню;

2) аудиторські фірми допомагають замовникам адаптуватися до більш суворих правил «тонкої капіталізації» [11] шляхом консультування щодо правил обмеження відсотків з урахуванням вимоги ст. 4 ATAD. На відміну від попередніх м'яких норм національного законодавства, нові правила обмежують вирахування відсотків за позиками від нерезидентів певним відсотком від EBITDA (зазвичай 30%), що спрямовано на запобігання штучному розмиванню податкової бази через боргове фінансування.

Практичне значення залучення аудиторів до комплаєнсу з правилами BEPS та ATAD полягає у формуванні якісної та неспростовної доказової бази для захисту позиції підприємства перед податковими органами. Це дозволяє не лише забезпечити відповідність принципам міжнародного оподаткування, а й ефективно мінімізувати ризики фінансових санкцій, штрафів та тривалих судових спорів, що є критично важливим для збереження інвестиційної привабливості та економічної стійкості

суб'єктів ЗЕД в умовах воєнного стану та повоєнної відбудови.

Проблемні питання та ризики.

У сфері експорту товарів підприємства стикаються з проблемами складності податкового законодавства різних країн, що ускладнює планування податкових зобов'язань та може призводити до непередбачених фінансових витрат. Часті зміни в митному законодавстві та процедурах створюють додаткові труднощі у забезпеченні своєчасного та правильного оформлення експортних операцій.

При експорті послуг основною проблемою є визначення юрисдикції оподаткування та дотримання вимог різних податкових систем одночасно. Складність полягає також у документальному підтвердженні факту надання послуг за кордоном та обґрунтуванні застосування пільгових режимів оподаткування.

Імпорт товарів характеризується проблемами точного визначення митної вартості, особливо при нестандартних умовах поставки, та ризиками доплат митних платежів внаслідок проведення митного аудиту. Складність технічного регулювання та сертифікації імпортованих товарів також створює значні перешкоди для ведення бізнесу.

При імпорті послуг проблемними є питання правильного визначення ставок оподаткування доходів нерезидентів та ризики податкових санкцій за неправильне утримання податків. Документальне оформлення операцій з імпорту послуг також потребує особливої уваги до деталей.

Управління ризиками при наданні супутніх послуг є запорукою якості та етичності аудиторської діяльності. В табл. 2 представлена матриця ризиків супутнього аудиторського супроводу для замовників та аудиторів.

Таблиця 2

Матриця ризиків супутнього аудиторського супроводу

<i>Категорія ризику</i>	<i>Опис ризику</i>	<i>Наслідки / вплив</i>
Ризики для замовника	Помилкові рекомендації через надмірну складність податкового законодавства (неякісна консультація)	Неправильні управлінські рішення, донарахування податків, штрафи
	Несанкціонований доступ до даних про ціноутворення та стратегічні плани (витік конфіденційної інформації)	Втрата конкурентних переваг, репутаційні збитки на ринку
	Затримка у підготовці КІК-звітності або документації з ТЦУ	Пропуск термінів декларування, нарахування санкцій, втрата репутації
Ризики для аудитора	Пред'явлення позовів через висновки, що призвели до збитків замовника (юридична відповідальність)	Цивільна відповідальність за завдані збитки, судові витрати
	Оприлюднення фактів професійної недбалості або помилок у консалтингу (репутаційні втрати)	Втрата ринкових позицій та довіри з боку професійної спільноти
	Порушення принципу незалежності при одночасному наданні аудиту та консалтингу (конфлікт інтересів)	Порушення етичних стандартів, відкликання аудиторського звіту, правові обмеження

Як видно з табл. 2, основним ризиком для підприємств-замовників є ризик неякісної консультації, що може призвести до прийняття неправильних управлінських рішень та фінансових втрат. Цей ризик особливо актуальний у сфері зовнішньоекономічної діяльності, де помилки можуть мати серйозні правові та фінансові наслідки.

Ризик витоку конфіденційної інформації є критичним, оскільки для надання якісних супутніх послуг аудиторські компанії отримують доступ до чутливої комерційної інформації клієнтів, включаючи дані про контрагентів, ціни, обсяги

операцій та стратегічні плани.

Недотримання строків надання послуг може призвести до пропуску важливих термінів подання документів, сплати податків або виконання інших зобов'язань, що тягне за собою штрафні санкції та втрату ділової репутації.

Для аудиторської компанії найбільш серйозними є ризики юридичної відповідальності за неправильні рекомендації. У разі надання неправильних консультацій, що призвели до фінансових втрат клієнта, аудиторська компанія може нести юридичну відповідальність за завдані збитки.

Репутаційні ризики пов'язані з можливістю втрати довіри клієнтів та ринку в цілому у разі виявлення некомпетентності або недбалості при наданні супутніх послуг. Репутація є ключовим активом аудиторської компанії, тому її втрата може мати довгострокові негативні наслідки.

Ризики конфлікту інтересів виникають у випадках, коли аудиторська компанія одночасно надає аудиторські та супутні послуги одному клієнту, або коли інтереси різних клієнтів можуть суперечити один одному. Такі ситуації вимагають особливої уваги до етичних стандартів та можуть обмежувати можливості надання певних видів послуг.

Сучасна складність податкового планування значною мірою зумовлена системною імплементацією положень Плану дій BEPS в українське законодавство, що є частиною міжнародних зобов'язань України у межах євроінтеграції. У цих умовах роль аудиторських компаній при наданні супутніх послуг полягає у критичній оцінці ризиків розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування, які часто виникають внаслідок агресивного податкового планування транснаціональних груп. Аудитори мають аналізувати операції на предмет їх відповідності економічній сутності, ідентифікувати ознаки штучного переміщення прибутків до низькоподаткових юрисдикцій та оцінювати ймовірність того, що податкові органи приймуть обраний платником підхід до невизначеного податкового режиму. Професійне судження фахівця стає вирішальним інструментом управління ризиками, оскільки дозволяє замовникам уникати значних штрафних санкцій за помилки у КІК-звітуванні або невідповідність ціноутворення в контрольованих операціях принципу «витагнутої руки».

Таким чином, супутні послуги аудиторів у сфері ЗЕД трансформуються у стратегічний інструмент забезпечення податкової прозорості та фіскальної безпеки бізнесу в умовах глобалізації та посилення вимог Європейського Союзу

Висновки. Проведене дослідження супутніх послуг аудиторських компаній у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) дозволяє сформулювати такі узагальнюючі положення:

1) аудитора в умовах євроінтеграції та активної імплементації положень плану BEPS і Директив ATAD в українське законодавство, супутні послуги аудиторських фірм трансформуються з допоміжних функцій у стратегічний інструмент фіскальної безпеки. Відбувається стратегічна трансформація ролі аудиторів: вони стають ключовими посередниками, які забезпечують адаптацію вітчизняного бізнесу до глобальних стандартів податкової прозорості;

2) найбільш затребуваними та водночас найскладнішими видами супутніх послуг наразі є консультування щодо діяльності КІК, ідентифікація «конструктивних дивідендів» та обґрунтування операцій з нерезидентами згідно з принципом «витагнутої руки»;

3) складність нормативного регулювання (зокрема правил КІК та трансфертного ціноутворення) робить професійне судження аудитора вирішальним чинником мінімізації ризиків. Це дозволяє замовникам уникати значних фінансових санкцій, які можуть суттєво зрости після завершення дії воєнних пільг;

4) надання супутніх послуг у сфері ЗЕД супроводжується специфічними ризиками, серед яких найбільш критичними є юридична відповідальність аудитора за надані рекомендації та загроза конфлікту інтересів при одночасному наданні аудиторських і неаудиторських послуг одному клієнту.

Перспективами подальших досліджень є розробка прикладних алгоритмів для розрахунку скоригованого прибутку КІК з урахуванням специфічних різниць, передбачених ПКУ, що дозволить стандартизувати підходи аудиторів до цієї послуги; аналіз впливу впровадження систем автоматичного обміну інформацією (CRS та СьС) на технологію надання супутніх послуг та використання Big Data в аудиторському аналізі податкових ризиків; вивчення ролі аудиторського супроводу у забезпеченні прозорості залучення іноземних інвестицій та ефективного оподаткування прибутку нерезидентів, що беруть участь у проєктах відновлення України. Потребують глибшого дослідження питання щодо впливу розширення спектру супутніх послуг на об'єктивність та якість обов'язкового аудиту, враховуючи досвід країн ЄС.

Список використаної літератури:

1. Антонюк О.Р. Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2019. 210 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/7516>
2. Бондар В.П. Аудит: теорія і практика. Київ: Центр учбової літератури, 2022. 143 с. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_2_23
3. Гуцаленко Л.В., Трохимець Б.В. Місце контролю серед передумов оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній в Україні. *Економічний вісник НГУ*. 2025. № 2 (90). С. 141-148. DOI: <https://doi.org/10.33271/ebdut/90.141>.
4. Жиглей І.В., Легенчук С.Ф., Орлов І.В. Трансфертне ціноутворення як засіб мінімізації податкових маніпулювань у розрахунках з нерезидентами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. Вип. 3 (50). С. 14-22.
5. Жук В.М. Професійне судження бухгалтера в системі обліково-аналітичного забезпечення: монографія. Київ: Аграр Медіа Груп, 2018. 48 с. URL: <http://dees.iei.od.ua/index.php/journal/article/view/414/395>.
6. Замасло О.Т. Фіскальне консультування як стратегічний інструмент забезпечення податкової прозорості та управління ризиками для власників КІК в умовах воєнного стану. *Фінанси та податкова політика: матеріали II наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 20-21 грудня 2024 р.)*. Запоріжжя, 2024. С. 84-87.
7. Захаров Д.М. Значення впровадження «двоступеневого рішення» (Two-Pillar Solution) для міжнародної системи оподаткування. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. № 1 (57). С. 20-24. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-1\(57\)-20-24](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-1(57)-20-24).
8. Легенчук С.Ф., Жиглей І.В. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній: історія виникнення та проблеми формування в контексті удосконалення системи обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2022. Вип. 1 (51). С. 9-16. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2022-1\(51\)-9-16](https://doi.org/10.26642/pbo-2022-1(51)-9-16)
9. Лубенченко О.Е. Моніторинг якості аудиторських послуг. *Стратегічне управління бізнесом в Україні під час війни: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф.*

(Київ, 2023). Київ, 2023. С. 298-301. URL: <https://www.researchgate.net/profile/Z-Urinec/publication/383157449>

10. Лубенченко О.Е. Оцінка ризику інформаційної системи замовника аудиту за міжнародними стандартами. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін: зб. матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 8 грудня 2022 р.)*. Київ: КНЕУ, 2022. С. 236-241. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/41056>

11. Національна стратегія доходів. Міністерство фінансів України: офіц. вебсайт. URL: https://mof.gov.ua/uk/national_income_strategy-716

12. Орлов І.В., Захаров Д.М. Розвиток міжнародної системи оподаткування: аналіз історичних етапів. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 2 (108). С. 103-108. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-2\(108\)-103-108](https://doi.org/10.26642/ema-2024-2(108)-103-108)

13. Результати звітування про КІК: понад 2 мільярди гривень податкових надходжень: новини. *Головне управління ДПС у Чернівецькій області*. 2025. 14 січ. URL: <https://cv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/859692.html>

14. Ahmed A., Dhull S., Kent R. Non-audit services and auditor independence in stable and unstable economic conditions. *Managerial Auditing Journal*. 2022. Vol. 37, no. 8. P. 967-992. DOI: <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2021-3206>

15. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

16. Hasanah L. Global Strategies: Navigating the Complexities of International Business in a Connected World. *Advances in Business & Industrial Marketing Research*. 2024. Vol. 2, no. 1. P. 36-47. URL: <http://advancesinresearch.id/index.php/ABIM/article/view/251/127>.

17. Hohenfels D., Quick R. Non-audit services and audit quality: evidence from Germany. *Review of Managerial Science*. 2020. Vol. 14, no. 5. P. 959-1007. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11846-018-0306-z>.

18. Mansouri M.J., Karami G., Yazdani H.R. Identifying Key Drivers Influencing the Future of Auditing: A Meta-Synthesis Approach. *Accounting and Auditing Review*. 2024. Vol. 31, no. 2. P. 390-427. URL: https://journals.ut.ac.ir/article_98407_c269e26db6a64a28bd83a0ba639aed94.pdf.

19. Nazarova H. Implementation Of The Beps Control Plan In Ukraine: Current Status And Development Prospects. *European Science*. 2023. Vol. 3 (sge20-03). P. 7-57. DOI: <https://doi.org/10.30890/2709-2313.2023-20-03-003>.

20. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. 180 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264241138-en>

Дата надходження статті: 04.03.2026

Дата прийняття статті: 14.03.2026

Дата публікації статті: 31.03.2026