

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ФЕСЕНКО ВАЛЕРІЯ ВАЛЕРІЇВНА

УДК 657.6:339.6

ДИСЕРТАЦІЯ

**МЕТОДОЛОГІЯ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

08 – економічні науки

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 / В.В. Фесенко

Науковий консультант:

Вакульчик Олена Михайлівна,
доктор економічних наук,
професор



Олеся І. І.

АНОТАЦІЯ

Фесенко В.В. *Методологія аудиту та аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств.* – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Університет митної справи та фінансів МОН України, Тернопільський національний економічний університет МОН України. – Дніпро, 2019.

Дисертаційна робота присвячена розвитку методології аудиту та аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств в умовах глобалізації міжнародного бізнесу та інтеграції України в європейський простір.

В роботі поглиблено методологію внутрішнього, зовнішнього незалежного і податкового аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Досліджено й уточнено сутність аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства як форми інформаційної взаємодії принципалів економічної інформації (держава, власники, суспільство, інвестори, кредитори) і агентів аудиторської діяльності (податкові аудитори, незалежні професійні аудитори, внутрішні корпоративні аудитори) у розрізі податкового, незалежного зовнішнього і внутрішнього аудиту, що дозволило обґрунтувати роль і запропонувати форми спільного аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства, яка передбачає проведення аудиту незалежними, державними, внутрішніми, міжнародними суб'єктами аудиторської діяльності на основі інтегрованої бази даних про підприємство, що зменшує рівень інформаційної асиметрії та знижує витрати на проведення аудиторських перевірок.

Визначено сучасні тенденції у сфері надання аудиторських послуг підприємствам-суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності, що дозволило доповнити чинну класифікацію аудиторських послуг специфічними послугами у сфері зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств, що охарактеризовані відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Дослідження принципів відмінностей між видами аудиторських завдань відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту та запитів клієнтів з надання аудиторських послуг дозволило класифікувати аудиторські завдання у сфері зовнішньоекономічної діяльності на такі: завдання з надання впевненості щодо результатів ЗЕД підприємства, завдання з надання впевненості щодо операцій із пов'язаними сторонами, огляд Звіту про контрольовані операції, підготовку звіту про контрольовані операції, консультування з питань обґрунтування трансфертної ціни в контрольованій зовнішньоекономічній операції.

Визначено сучасні тенденції у сфері фінансового контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств і систематизовано види аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства відповідно до інформаційних потреб принципалів на основі уточненої мети кожного виду аудиту, розмежованих специфічних завдань та визначених форм інформаційної асиметрії.

На основі дослідження сутності взаємопов'язаності підприємств як чинника ризику суттєвих викривлень у звітності підприємств, класифіковані підприємства залежно від ступеню та виду їх взаємопов'язаності на основі систематизації критеріїв пов'язаності (ознак спільності власників, менеджерів, капіталу та підприємств), що дозволило розробити матрицю ідентифікації рівня ризику суттєвих викривлень результатів контрольованих експортно-імпортних операцій відповідно до ступеню взаємопов'язаності

підприємств і трьох груп контрольованих зовнішньоекономічних операцій згідно з класифікацією Податкового кодексу України.

Специфіка аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств вимагає уточнення методологічних підходів до проведення таких перевірок, оскільки зовнішньоекономічні операції становлять інтерес для різних суб'єктів аудиторської діяльності у декількох сферах фінансового контролю. Для формування специфічної методології аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств було уточнено додаткові постулати аудиту цього напрямку та ідентифіковано методи трьох видів аудиту зовнішньоекономічної діяльності як сукупність аналітичних методів аудиторського дослідження.

Досліджено методи трансфертного ціноутворення як обліково-аналітичної основи звітування за контрольованими операціями, що дає змогу обґрунтувати декомпозицію сфер контролю зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств на основі розмежування завдань податкового та управлінського контролю відповідно до ризиків викривлення ціни в операціях експорту й операціях імпорту.

Визначено, що основним предметом незалежного аудиту і податкового аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств є трансфертна ціна на товар (продукцію, роботи, послуги), яка в операціях між взаємопов'язаними підприємствами є об'єктом маніпулювань, оскільки впливає на фінансові результати трьох суб'єктів (дочірнього підприємства-продавця, дочірнього підприємства-покупця, материнського підприємства).

Розроблено процедуру обґрунтування трансфертної ціни в контрольованій зовнішньоекономічній операції з використанням методики функціонально-вартісного аналізу витрат на виробництво та експорт продукції власного виробництва, у якій запропоновано використання норми маржі зовнішньоекономічної операції на основі деталізації прямих витрат зовнішньоекономічної діяльності у розрізі чотирьох рівнів: одиниці

продукції, контрольованої операції, зовнішньоекономічної угоди, зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Такий підхід пропонується використовувати в процесі формування Звіту про контрольовані операції до органів Державної фіскальної служби України, що дає змогу керівництву підприємства обґрунтовувати трансфертну ціну у контрольованій зовнішньоекономічній операції на основі функціонально-вартісного аналізу процесу формування витрат на виробництво та експорт товарів. На основі групування витрат за організаційними рівнями їх виникнення розроблена форма обліково-управлінського звіту про фінансові результати зовнішньоекономічної діяльності підприємства (експорт).

Визначено й обґрунтовано різницю в управлінському і податковому підходах до застосування методів трансфертного ціноутворення та здійснення аудиту цін в контрольованих зовнішньоекономічних операціях, що дало змогу сформулювати визначення поняття трансфертної різниці як різниці між двома трансфертними цінами на товар (продукцію у зовнішньоекономічній операції, одна з яких визначена для цілей формування звіту про контрольовані операції за даними фінансового обліку (податковий підхід), а друга – для бізнес-цілей за даними корпоративного управлінського обліку (управлінський підхід). На цій основі у роботі класифіковано трансфертні різниці на невідшкодовані та альтернативні, що дало змогу запропонувати показники компенсації курсових різниць та компенсації трансфертних різниць для оцінки ефективності управління зовнішньоекономічними операціями підприємства.

Удосконалено параметричний аналіз і оцінку надійності пов'язаного підприємства як компонента групи міжнародних компаній, які базуються на визначенні статусу надійності підприємства за нефінансовими параметрами його діяльності. Це дає змогу здійснювати внутрішньо-корпоративний аудит зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств відповідно до виокремлених видів ризиків: рівень контролю власника; валютний ризик;

система обліку, звітності, внутрішнього контролю та кваліфікації облікового персоналу; дотримання митних стандартів надійності та безпеки; рівень прозорості звітності; відповідність діяльності міжнародним стандартам якості й екологічної безпеки; рівень соціальної відповідальності в пов'язаному підприємстві.

Визначено, що специфіка діяльності групи міжнародних компаній призводить до підвищення ризиків зниження обсягу фінансового результату групи за рахунок здійснених операцій, наявності активів та зобов'язань, облікованих в іноземній валюті. Розроблено аналітичну процедуру внутрішнього аудиту курсових різниць у консолідованій звітності групи пов'язаних підприємств на основі матричного аналізу. Це дає змогу формувати стратегію управління валютними ризиками групи за сферами та рівнями управлінського впливу (на рівні зовнішніх операцій пов'язаного підприємства, на рівні внутрішньогрупових операцій).

Набула подальшого розвитку методика аналізу цінових відхилень за контрольованими зовнішньоекономічними операціями. Визначено, що цінові відхилення формуються на основі різниць між фактичною ціною та плановим, внутрішньогруповим, мінімальним, середньозваженим ринковим та максимальним її рівнями, що обумовило визначення відповідних типів відхилень (оптимізаційне, планове, антигрупове, відхилення за потенціалом ринку, за ефективністю закупівель). Ідентифікація цінових відхилень дає змогу обґрунтовувати пріоритетність сфер аудиторських процедур та сприяє підвищенню дієвості рекомендацій внутрішнього аудитора у цінній політиці підприємства.

Визначено, що специфіка операцій із пов'язаними сторонами призводить до додаткових ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, які можна оцінити за такими критеріями як: характер відносин підприємства з пов'язаними сторонами; обсяг і тип операцій із пов'язаними сторонами. На основі виявлених ризиків суттєвого викривлення усконалено

класифікацію облікових викривлень у звітності підприємства, яку доповнено специфічними видами викривлень, що виникають унаслідок зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств: з метою маніпулювань рішеннями принципалів, з метою ухилення від оподаткування, з метою приховування незаконного привласнення активів мажоритарними власниками капіталу.

Використання Міжнародних стандартів аудиту в процесі аудиту фінансової звітності підприємств передбачає відповідне форматування робочих документів аудитора. У роботі удосконалено формат робочих документів незалежного аудитора з перевірки операцій із пов'язаними сторонами, що передбачає узагальнення аудиторських доказів відповідно до класифікації аудиторських процедур, визначеної Міжнародними стандартами аудиту: перевірка записів і документів, перевірка матеріальних активів, спостереження, перерахунок, повторне виконання, зовнішнє підтвердження, запит, аналітичні процедури.

Визначено, що обмеження аудиту у часі та обсязі залучених ресурсів зумовлює потребу у встановленні ефективності незалежного зовнішнього та внутрішнього аудиту замовниками аудиту та незалежними аудиторами. Запропоновано показник ефективності аудиторського завдання незалежного зовнішнього аудитора, побудований на співвідношенні нормативної та фактичної ефективності аудиторського завдання, скоригованого на коефіцієнт невизначеності, при розрахунку якого враховується досвід співпраці аудитора з клієнтом та рівень ризику суттєвого викривлення звітності клієнта.

Ключові слова: аудит, аналіз, зовнішньоекономічна діяльність підприємств, зовнішньоекономічні операції, пов'язані підприємства, пов'язані сторони, трансфертне ціноутворення, група підприємств.

SUMMARY

V. V. Fesenko. The methodology for audit and analysis of foreign economic activity of related enterprises. – Qualifying scientific paper. Manuscript copyright.

Thesis submitted for a Doctor of Economics degree, specialty 08.00.09 «Accounting, analysis and audit (by types of economic activity)». – University of Customs and Finance of the Ministry of Education and Science of Ukraine. Ternopil National Economic University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Dnipro, 2019.

The thesis is devoted to the development of the methodology for audit and analysis of foreign economic activity of related enterprises in the conditions of international business globalization and Ukraine's EU integration.

The methodology for an independent internal, external and tax audit and analysis of foreign economic activity of enterprises has been expanded.

The essence of an audit of foreign economic activity of an enterprise as a form of information interaction between principals of economic information (such as a state, owners, a society, investors, lenders) and audit agents (tax auditors, independent professional auditors, internal corporate auditors) in terms of a tax, independent external and internal audit has been studied and specified. It has contributed to substantiating a role and offering forms of joint audit of foreign economic activity of an enterprise, which provides for conducting an audit by independent, public, domestic and international auditors on the ground of a company's integrated database that reduces information asymmetries as well as decreases audit costs.

The current trends in the field of providing audit services to enterprises – subjects of foreign economic activity have been identified, which allows for supplementing the current classification of audit services with specific services in the field of foreign economic activity of related enterprises, characterized in

compliance with the International Auditing and Assurance Standards Board's (IAASB) International Framework for Assurance Engagements. The study of the fundamental distinctions between the types of audit tasks consistent with the requirements of the International Standards on Auditing and clients' requests for audit services has made it possible to classify audit tasks in the field of foreign economic activity into the following: an assurance engagement on the results of foreign economic activity of an enterprise, an assurance engagement on transactions with related parties, review of a report on controlled transactions, preparation of a report on controlled transactions, consulting on transfer pricing substantiation within a controlled foreign economic operation.

The recent developments in the field of financial control of foreign economic activity of enterprises have been defined and the types of audit of foreign economic activity of an enterprise according to the information needs of principals have been systematized on the basis of specifying a purpose of each type of audit, separating specific tasks and determining certain forms of information asymmetry.

Upon researching the essence of interrelationship between enterprises in terms of a risk of significant distortions in a company's reporting, enterprises have been classified according to the degree and type of their interrelationship based on the systematization of the connection criteria (indicators of joint owners, managers, capital and enterprises), which has triggered the development of a matrix for identifying the level of risk of essential distortions of the results of controlled export-import operations according to the degree of interrelationship between enterprises and the three groups of controlled foreign economic operations consistent with the classification of the Tax Code of Ukraine.

The specific nature of the audit of foreign economic activities of related enterprises requires a clarification of methodological approaches to carrying out such inspections, since foreign economic transactions appeal to different auditors from several areas of financial control. To outline a specific methodology for the audit of foreign economic activity of related enterprises, additional audit principles

have been specified in this area as well as the methods of three types of audit of foreign economic activity as a complex of analytical methods of audit research have been identified.

The methods of transfer pricing as an accounting and analytical basis for reporting on controlled operations have been investigated, which enables to substantiate the decomposition of areas of control of foreign economic activity of related enterprises on the ground of differentiation of tax and management control tasks in accordance with the risks of price distortion in export and import operations.

The main subject of independent audit and tax audit of foreign economic activities of related enterprises has been identified as a transfer price of goods (products, work, services), which is a subject of manipulation in transactions between related enterprises, since it affects the financial results of three enterprises (a subsidiary seller, a subsidiary purchaser, a parent company).

The procedure for substantiating a transfer pricing within a controlled foreign economic operation through using the method of functional and cost analysis of own goods production and export expenses has been developed. It includes the standard for a foreign economic activity operation margin based on the specification of direct costs of foreign economic activity at four levels: an item of output, a controlled operation, a foreign economic agreement, a foreign economic activity of an enterprise. Such an approach is proposed to be applied in reporting on controlled transactions to the State Fiscal Service of Ukraine, which makes it possible for an enterprise management to justify a transfer pricing in a controlled foreign economic operation on the basis of a functional and cost analysis of goods production and export expenses. Based on the grouping of costs in accordance with the organizational levels of their appearance, a type of an accounting and management report on the financial results of foreign economic activity of an enterprise (export) has been developed.

The difference between managerial and tax approaches to the application of transfer pricing methods and implementation of price audits within controlled foreign economic transactions has been determined and reasoned, which has facilitated the determining of the concept of transfer difference as the difference between two transfer prices of goods (production involved in a foreign economic operation), one of which is defined to make a report on controlled transactions according to financial accounting data (tax approach), whereas the other one is specified for business purposes according to corporate management accounting data (management approach). On this ground the transfer differences are classified into irrecoverable and alternative ones, which has allowed developing the indicators for the compensation of exchange rate differences and transfer differences to assess the effectiveness of companies' foreign economic operations management.

The parametric analysis and reliability assessment of a related enterprise as a component of a group of international companies, which determine the reliability of an enterprise according to non-financial indicators of its activity, have been improved. It enables to perform an intracorporate audit of foreign economic activities of related enterprises in compliance with the identified types of risks as follows: a level of control of an owner; a currency risk; a system of accounting, reporting, internal control and qualification of accounting personnel; a compliance with Customs standards of reliability and safety; a transparency level of reporting; a compliance with the international standards of quality and environmental safety; a level of social responsibility in a related enterprise.

It has been pointed out that the specific nature of the activity of the international companies group brings about an increased risk of reducing the amount of the group's financial results due to transactions performed, available assets and liabilities recorded in a foreign currency. An analytical procedure for the internal audit of exchange rates in the consolidated statements of a group of related enterprises based on matrix analysis has been developed. It facilitates the creation

of a strategy for managing a currency risk of the group relevant to areas and levels of managerial influence (at the level of external operations of a related enterprise as well as at the level of intragroup operations).

The methodology for price deviations analysis of controlled foreign economic operations has been upgraded. It has been highlighted that price deviations are based on the distinction between an actual price and its planned, intragroup, minimum, weighted-average market and maximum levels, which has specified the types of deviations (tailoring, planning, anti-group, deviations in the market potential as well as in the efficiency of procurement). The identification of price deviations enables to justify the priority areas of audit procedures and promotes the effectiveness of internal auditors' recommendations on the pricing policy of an enterprise.

It has been outlined that the specific nature of transactions with related parties results in additional risks of significant distortions in financial statements, which can be estimated by such criteria as: the nature of a company's relations with related parties; the volume and type of transactions with related parties. Based on the revealed risks of significant distortions, the classification of accounting distortions in an enterprise's reporting has been updated and complemented by specific types of distortions that arise as a result of foreign economic activities of related enterprises. These types include distortions made in order to manipulate decisions of principals, with the aim of evading taxation, in order to conceal the illegal ownership of assets by majoritarian owners of capital.

The use of International Standards on Auditing during enterprises' financial statements audit involves an appropriate formatting of an auditor's working papers. The form of an independent auditor's working papers for the verification of transactions with related parties has been improved, which provides for the consolidation of audit evidence in compliance with the classification of audit procedures defined by the International Standards on Auditing. They include a verification of records and documents, a verification of tangible assets, an

observation, a recalculation, a re-execution, an external confirmation, a request as well as analytical procedures.

It has been underlined that the lack of time and resources during audit procedures makes it essential to measure the effectiveness of an independent external and internal audit by audit clients and independent auditors. The indicator of efficiency of an auditing task of an independent external auditor has been created. It is measured on the ratio between the standard and actual efficiency of the auditing task corrected according to the coefficient of uncertainty, which calculation takes into account the experience of cooperation between an auditor and a client and the level of risk of a significant distortion in the client's reporting.

Keywords: audit, analysis, foreign economic activity of enterprises, foreign economic operations, related enterprises, related parties, transfer pricing, group of enterprises.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Фесенко В. В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит і аналіз: монографія. Дніпро: Домінанта-прінт, 2018. 301 с. (15,33 друк. арк.).

2. Fesenko V. V., Vakulchuk O. M. Transformation of system of audit of foreign economic operations in the context of globalization: experience of Ukraine and development prospects. *The economics of the XXI century: current state and development prospects*. London : ScieceePublishing, 2018. P. 345-360 (0,94/0,84 друк арк.). (Особистий внесок автора: систематизовано види аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства відповідно до інформаційних потреб принципалів, визначено сучасні тенденції у сфері фінансового контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств, досліджено динаміку показників фінансових інвестицій підприємств в Україні, визначено форми інформаційної асиметрії між принципалами та агентами аудиторських послуг).

3. Дрей В. В., Вакульчик О. М., Горянська О. В. Аналіз факторів впливу на формування доданої вартості підприємств. *Економічний простір: зб. наук. праць*. 2011. № 52/1. С. 210 – 218 (0,50/0,1 друк. арк.) (Особистий внесок автора: проведено аналіз наукових досліджень у сфері вибору показників оцінки результатів діяльності підприємств акціонерної форми власності).

4. Дрей В. В., Вакульчик О. М., Філіпенко Ю. Ю. Набуття аудиторських компетенцій в процесі аналізу ситуацій. *Економічний простір: зб. наук. праць*. 2012. № 57. С. 315 – 322 (0,50/0,27 друк. арк.) (Особистий внесок автора: розкрито етапи аудиторського дослідження умов діяльності підприємства-імпортера).

5. Дрей В. В., Чабаненко Ж. М., Філіпенко Ю. Ю. Проблеми організації обліку та аудиту операцій з давальницькою сировиною суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. *Прометей: регіон. зб. наук. праць з економіки*. 2012. випуск 1(37). С. 184-187. (0,48/0,24 друк. арк.)(*Особистий внесок автора: розкрито організаційні аспекти аудиту зовнішньоекономічних операцій із давальницькою сировиною*).

6. Дрей В. В., Сатановська А. В. Обґрунтування критерію вибору джерел аудиторських доказів для процедур підтвердження достовірності обліку дебіторської заборгованості на підприємстві. *Економічний простір: зб. наук. праць*. 2012. № 59. С. 156 – 164 (0,57/0,28 друк. арк.)(*Особистий внесок автора: досліджено проблеми вибору джерел аудиторських доказів*).

7. Дрей В.В. Міжнародне регулювання організації внутрішнього аудиту на підприємствах. *Економічний простір: зб. наук. праць*. 2013. № 80. С. 167–175(0,56 друк. арк.).

8. Дрей В.В. Удосконалення процесу формування обліково-аналітичної інформації на підприємстві. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. 2013. Т. 13. С. 415-421 (0,85 друк. арк.)

9. Дрей В.В. Оцінка корисності аудиторських доказів в процесі перевірки фінансової звітності підприємства. *Прометей: регіон. зб. наук. праць з економіки*. 2013. випуск 1(40). С. 219-223. (0,44 друк. арк.).

10. Фесенко В. В., Загорельська Т. Ю. Облікові викривлення та їх вплив на фінансову звітність. *Глобальні та національні проблеми економіки*: 2015. Випуск 5. URL: <http://global-national.in.ua/issue-5-2015/13-vipusk-5-traven-2015-r/954-fesenko-v-v-zagorelska-t-yu-oblikovi-vikrivlennya-ta-jikh-vpliv-na-finansovu-zvitnist> (0,5/0,4 друк. арк.)(*Особистий внесок автора: визначено види облікових викривлень у фінансовій звітності та основні цілі їх навмисного формування*).

11. Фесенко В. В., Бабенко Л. В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та

проблемні питання. *Ефективна економіка*: 2016. № 10. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5184> (0,48/0,4 друк. арк.)(Особистий внесок автора: визначено основні тенденції, перспективи та проблемні питання аудиту ЗЕД підприємств).

12. Фесенко В. В., Бабенко Л. В., Цьома К. Ю. Прикладні аспекти обліку та внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*: 2016. № 4. URL: <http://www.easterneurope-ebm.in.ua/index.php/4-2016-ukr> (0,62/0,3 друк. арк.)(Розглянуто організаційні аспекти внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками).

13. Fesenko V.V., Vakulchuk O. M., Knyshek O. O. Internal control and audit of enterprises' compliance with customs requirements while conducting foreign economic activity. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. Volume 3. № 4. P. 18 –23 (0,68/0,23 друк. арк.)(Особистий внесок автора: досліджено організаційні, економічні та етичні аспекти запровадження системи внутрішнього аудиту на підприємствах - суб'єкта ЗЕД).

14. Фесенко В.В. Вибір показника для обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами *Evropský časopis ekonomiky a managementu*. 2017. Svazek 3. 6 vydani. P. 34 – 41 (0,52 друк. арк.).

15. Фесенко В. В., Вакульчик О. М. Розвиток аудиту зовнішньоекономічних операцій відповідно до динаміки сучасних процесів у сфері фінансового контролю. *Облік і фінанси*. 2017. № 2(76). С. 133-140. (0,9/0,75 друк. арк.)(Особистий внесок автора: узагальнено види аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств у двох концептуальних напрямках, визначено ключові трансформаційні процеси у сфері митного, податкового, зовнішнього незалежного та внутрішнього аудиту ЗЕД підприємств).

16. Фесенко В. В., Криворучко В. В. Метод порівняльної неконтрольованої ціни як інструмент обґрунтування трансфертних цін в зовнішньоекономічних операціях. *Економічний простір: зб. наук. праць*. 2017. № 123. С. 40-51 (0,73/0,6 друк. арк.)(Особистий внесок автора: розкрито особливості використання та розроблено алгоритм застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни з позицій формування звіту про контрольовані операції).

17. Фесенко В.В. Використання методу «витрати+» для обґрунтування трансфертної ціни в операціях між пов'язаними сторонами. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 6. Том 2 (253). С. 120-126 (0,82 друк. арк.).

18. Фесенко В. В., Тищенко А. О. Оцінка та аналіз податкового потенціалу підприємства на основі даних фінансової звітності. *Молодий вчений: наук. журнал*. 2017. № 9 (49). С. 571-576 (0,57/0,25 друк. арк.)(Особистий внесок автора: визначено показники звітності підприємства як складові для оцінки податкового потенціалу підприємства).

19. Фесенко В. В., Рябко Ю. А. Аудиторська ідентифікація облікових маніпулювань в операціях реалізації. *Сталий розвиток економіки: міжнар. наук.- вироб. журн.* 2017. № 4 (37). С. 125-131 (0,67/0,4 друк. арк.)(Особистий внесок автора: досліджено схеми маніпулювань обліковими даними в операціях реалізації та їх вплив на показники звітності підприємств, узагальнено нефінансові джерела та симптоми облікових викривлень).

20. Фесенко В. В. Теоретичні аспекти розвитку аудиту як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг. *Галицький економічний вісник*. 2017. № 2. С. 95-99. (0,55 друк. арк.)

21. Фесенко В. В., Дубицький Д. П., Ніколенко В. В. Внутрішній аудит та управління курсовими різницями при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. *Облік і фінанси*. 2018. № 1(79). С. 42-52 (0,7/0,4 друк. арк.).

(Особистий внесок автора: визначено алгоритми застосування інструментів управління курсовими різницями у зовнішньоекономічних угодах, а також алгоритм визнання курсових різниць в процесі консолідації звітності групи компаній).

22. Фесенко В. В. Оцінка надійності пов'язаних підприємств як елемент внутрішньо-корпоративного аудиту групи міжнародних компаній. *Економічний простір: зб. наук. праць.* 2018. № 131. С. 184-193 (0,62 друк. арк.).

23. Фесенко В. В. Аналіз курсових різниць як процедура внутрішнього аудиту групи пов'язаних підприємств. *Економічний аналіз: зб. наук. праць.* 2018. Том 28. № 2. С. 191-199 (0,9 друк. арк.).

24. Фесенко В. В. Методичний підхід до аналізу цінових відхилень в операціях експорту. *Економічний простір: зб. наук. праць.* 2018. № 135. С. 93-102 (0,5 друк. арк.).

25. Фесенко В. В., Сілаєва В. О. Порівняльний аналіз методів визначення митної вартості товарів та трансфертної ціни у контрольованих операціях. *Інтернаука: міжнар. наук. журнал.* 2018. № 2 (42), 2 том. С. 73-77 (0,42/0,35 друк. арк.) *(Особистий внесок автора: визначено відмінні риси у методах митної вартості та методах трансфертного ціноутворення).*

26. Фесенко В. В. Трансфертні різниці в контрольованих зовнішньоекономічних операціях підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління:* 2018. № 5 (16). URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/16_2018/53.pdf (0,58 друк. арк.).

27. Фесенко В. В. Аналіз динаміки і структури зовнішньоекономічної діяльності України для цілей аудиту. *Галицький економічний вісник.* 2018. № 1. С. 32-35 (0,55 друк. арк.).

28. Фесенко В. В. Визначення відмінностей між податковим та внутрішнім аудитом трансфертних цін під час зовнішньоекономічної

діяльності пов'язаних підприємств. *Економічний простір: зб. наук. праць*. 2018. № 137. С. 171-179. (0,4 друк. арк.).

Опубліковані праці апробаційного характеру

29. Фесенко В. В. Визначення перспективних напрямів розвитку ринку аудиторських послуг. *Регіональна економіка та управління: наук.-практ. журн.* 2015. № 2-2 (05) С. 113-116 (0,47 друк. арк.).

30. Фесенко В. В., Вакульчик О. М. Звіт про фінансові результати підприємства: питання прозорості та релевантності в умовах інтеграційних процесів. *Фінансово-економічна стратегія розвитку України в умовах сучасних геополітичних викликів (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)*: матеріали Міжнародної науково – практичної конференції (20 листопада 2015 р., м. Дніпропетровськ). Дніпропетровськ: УМСФ, 2015. С. 30-31 (0,13/0,07 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено особливості розподілення та склад загально виробничих постійних витрат).

31. Фесенко В. В., Пасічник К. Г. Сучасний європейський підхід до контролю та оцінки відповідності продукції вимогам безпеки. *Лібералізація та безпековий механізм зовнішньоекономічної діяльності: економічні та гуманітарно-технічні аспекти*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (25 листопада 2016 р., м. Дніпро). Дніпро: УМСФ, 2016. С. 50-52 (0,08/0,04 друк. арк.) (Особистий внесок автора: узагальнено міжнародні вимоги безпеки до продукції імпорту).

32. Фесенко В. В., Криворучко В. В. Проблеми законодавчого регулювання обліку та оподаткування операцій з експорту зернових культур. *Інноваційні напрями розвитку менеджменту, обліку та аудиту* : матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 квітня 2016 р., м. Одеса). Одеса: ЦЕДР, 2016. С. 78 – 81. (0,09/0,06 друк. арк.) (Особистий

внесок автора: визначено проблеми законодавчого регулювання у сфері оподаткування зовнішньоекономічних операцій).

33. Фесенко В. В. Проблеми обліково-інформаційного забезпечення звітності про контрольовані операції. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (27 листопада 2017 р., м. Чернігів). Чернігів: ЧНТУ, 2017. С. 75–76 (0,16 друк. арк.).

34. Фесенко В. В. Аудит експортно-імпортних операцій між пов'язаними сторонами в умовах гармонізації законодавства України з міжнародними вимогами. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції* : матеріали Міжнародної науково – практичної конференції (24 листоп. 2017р., м. Київ). Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2017. С. 212–215 (0,17 друк. арк.).

35. Фесенко В. В., Вакульчик О. М. Особливості застосування методу трансфертного ціноутворення «витрати+». *Управління ресурсним забезпеченням господарської діяльності підприємств реального сектору економіки* : Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (30 жовтня 2017 р., м. Полтава). Полтава: Полтавська державна аграрна академія, 2017. С. 256 – 258. (0,15/0,1 друк. арк.) (*Особистий внесок автора: визначено бази витрат та методу застосування методу трансфертного ціноутворення «витрати+»*).

36. Фесенко В. В., Бойко А. В. Аналіз прикладних проблем застосування міжнародних стандартів обліку і звітності на підприємствах в Україні. *Вісімнадцяті економіко-правові дискусії. Економічне спрямування* : Матеріали Міжнародної науково – практичної інтернет-конференції (30 травня 2017 р.). Львів : Наукова спільнота, 2017. С. 88 – 91 (0,12/0,06 друк. арк.) (*Особистий внесок автора: визначено сучасні прикладні проблеми застосування міжнародних стандартів обліку*).

37. Фесенко В. В. Види корпоративного шахрайства, які здійснюються з метою викривлення суми прибутку підприємства / В.В. Фесенко, Ю.А. Рябко // *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності : теоретичні, практичні та освітянські аспекти* : Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 березня 2017 р., м. Дніпро). Дніпро : НМЕТАУ, 2017. С. 514 – 518 (0,1/0,06 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено види корпоративного шахрайства).

38. Фесенко В. В., Пасічник К. С. Визнання, схвалення та розкриття зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними сторонами. *Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України (управлінські, фінансово-економічні, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (20 квітня 2017 р., м. Дніпро). Дніпро: Університет митної справи та фінансів, 2017. С. 210-212 (0,13/0,1 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено міжнародні вимоги до визнання, схвалення і розкриття інформації про операції із пов'язаними сторонами).

39. Фесенко В. В. Підходи до формування трансфертних цін в обліку операцій між пов'язаними сторонами. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту*: матеріали міжнародної наукової інтернет-конференції (17 листоп. 2017 р., м. Київ). Київ : ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2017. С.99–100 (0,12 друк. арк.).

40. Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Методика обліку і формування вартості імпортованої продукції. *Сучасний політичний стан в Україні та розвиток статистики й обліку в умовах глобалізації, загострення енергетичних проблем* : Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (16 квітня 2018 р., м. Дніпро). Дніпро : ДНУ ім. О. Гончара, 2018. С. 101–103 (0,08/0,04 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено фактор впливу на формування вартості імпортованої продукції).

41. Фесенко В. В. Спільні аудити як інноваційна форма підтвердження публічної звітності підприємств. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (31 травня – 1 червня 2018 р., м. Тернопіль). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 192 – 194 (0,17 друк. арк.).

42. Фесенко В. В., Коновалова О. В. Вимоги міжнародних стандартів обліку і звітності до розкриття операцій із пов'язаними сторонами. *Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (5 жовтня 2018 р., м. Київ). Київ, 2018. С. 173 – 176 (0,1/0,07 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено вимоги міжнародних стандартів обліку і звітності до розкриття операцій із пов'язаними сторонами).

43. Фесенко В. В., Коновалова О. В. Порівняльна характеристика термінів «митна вартість» та «трансфертна ціна» в оподаткуванні зовнішньоекономічних операцій підприємств. *Економічне майбутнє України очима молодих дослідників*: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (30 листопада 2018 р.). Київ, 2018. С. 107 – 109 (0,11/0,07 друк. арк.) (Особистий внесок автора: проведено порівняльну характеристику термінів «митна вартість» та «трансфертна ціна»).

44. Фесенко В. В. Сучасна парадигма аудиту трансфертних цін. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку*: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (7 грудня 2018 р., м. Київ). Київ, 2018. С. 207-208 (0,11 друк. арк.).

ЗМІСТ

<i>СПИСОК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ</i>	4
<i>ВСТУП</i>	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ АУДИТУ Й АНАЛІЗУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ ПІДПРИЄМСТВ	21
1.1. Теоретичні основи розвитку аудиту й аналізу як форми інформаційної взаємодії	21
1.2. Стан та напрями розвитку аудиторських послуг в Україні	51
1.3. Розвиток аудиту зовнішньоекономічної діяльності відповідно до динаміки сучасних процесів у сфері фінансового контролю	67
1.4. Взаємопов'язаність підприємств як чинник аудиторського ризику	106
Висновки до розділу 1	131
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА АУДИТУ Й АНАЛІЗУ ТРАНСФЕРТНИХ ЦІН В КОНТРОЛЬОВАНИХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЯХ	134
2.1. Методи трансфертного ціноутворення як обліково-аналітична основа аудиту звітності за контрольованими зовнішньоекономічними операціями	134
2.2. Методичний підхід до обґрунтування, аудиту і аналізу трансфертної ціни в контрольованій зовнішньоекономічній операції	170
2.3. Трансфертні різниці в контрольованих зовнішньоекономічних операціях та їх оперативний аналіз	186
Висновок до розділу 2	197
РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ Й АНАЛІЗ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ ПІДПРИЄМСТВ	200
3.1. Параметричний аналіз і оцінка надійності пов'язаного підприємства як складова внутрішнього аудиту ЗЕД підприємств	200

3.2. Розробка аналітичної процедури аудиту курсових різниць у консолідованій звітності групи пов'язаних підприємств	244
3.3. Аналіз цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях	280
Висновки до розділу 3	305
РОЗДІЛ 4. РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ НЕЗАЛЕЖНОГО РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА З ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ	308
4.1. Оцінювання ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності підприємства під впливом операцій із пов'язаними сторонами	308
4.2. Розробка аудиторських процедур та робочих документів аудитора з перевірки операцій із пов'язаними сторонами	334
4.3. Показники ефективності аудиторських перевірок	348
Висновки до розділу 4	369
ВИСНОВКИ	371
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	378
ДОДАТКИ	424

СПИСОК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- А – сума сукупних активів
 АПУ – Аудиторська палата України
 АТР – альтернативні трансфертні різниці
 ВКР – витрати від курсових різниць
 ДКР – доходи від курсових різниць
 ДФСУ – Державна фіскальна служба України
 ЄС – Європейський союз
 ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність
 ЗЕО – зовнішньоекономічна операція
 ЗЕУ – зовнішньоекономічна угода
 ІД – інший дохід
 ІОД – інший операційний дохід
 КМУ – Кабінет міністрів України
 ККР – коефіцієнт компенсації курсових різниць
 КО – операція імпорту (експорту), яка визначена як контрольована відповідно до ПКУ
 КР^д – курсові різниці від діяльності підприємства
 КР^м – курсові різниці, які визнаються у звітності основного підприємства за результатами перенесення різниць пов'язаних підприємств
 КР^{вго} – курсові різниці від внутрішньогрупових операцій
 КР^{опп} – курсові різниці від операцій пов'язаного підприємства з контрагентами, які не входять до складу групи компаній
 КТР – коефіцієнт компенсації трансфертних різниць
 НМПА – Нотатки з міжнародної практики аудиту
 МКУ – Митний кодекс України
 МСА – Міжнародні стандарти аудиту
 МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
 МСЗНВ – Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості
 МСЗО – Міжнародні стандарти завдань з огляду
 МПСВА- Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту
 МССП – міжнародні стандарти супутніх послуг
 МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності
 НТР – невідшкодовані трансфертні різниці
 ООН – Організація Об'єднаних Націй
 ОЕСР – Організація з економічного співробітництва та розвитку
 ПКУ – Податковий кодекс України
 НП(с)БО – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
 НПЮ – низькоподаткова юрисдикція
 ТНК – транснаціональна компанія
 ТЦУ – трансфертне ціноутворення
 ЧД – чистий дохід від реалізації продукції
 УЕО – уповноважений економічний оператор
 ФР^{кр} – фінансовий результат від курсових різниць
 ЮНКТАД – конференція ООН з торгівлі та розвитку
 BEPS – проект ОЕСР з протидії розмиванню бази оподаткування та ухилення від оподаткування прибутків
 CCSA – Certified in control Self-Assessment (Дипломований спеціаліст з самооцінки контролю)
 CFSA – Certified Financial Services Auditor (Дипломований аудитор фінансових організацій)

CGAP – Certified Government Auditing Professional (Дипломований аудитор урядових установ)

CIA – Certified Internal Auditor (Дипломований внутрішній аудитор)

CRMA – Certification in Risk Management Assurance (Дипломований спеціаліст з оцінки ризик-менеджменту)

COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредвея)

CM_U – маржа одиниці

CM_O – маржа зовнішньоекономічної операції

CM_A – маржа зовнішньоекономічної угоди

EBIT^F – операційний прибуток від зовнішньоекономічної діяльності

ІА – The institute of internal auditors (Інститут внутрішніх аудиторів)

ISO - International Organization for Standardization - міжнародна організація, яка займається випуском стандартів

P_{min} - мінімальна ціна діапазону, визначеного за вимогами Податкового кодексу України

P_{max} - максимальна ціна діапазону, визначеного за вимогами Податкового кодексу України

P^{plan} - планова ціна контрольованої операції

P^{actual} - фактична ціна контрольованої операції

P^{comparative} - ціна внутрішньогрупових співставних операцій

P^{group} - корпоративна ціна групи (внутрішньогрупова ефективна ціна)

P^{average} – середньозважена ціна

P^{cup} – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена за методом порівняльної неконтрольованої ціни (comparable uncontrolled price method)

P^{rp} – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена за методом ціни перепродажу (resale price method)

P^{costplus} – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена за методом «витрати плюс» (cost plus method)

Ptm – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена за методом чистого прибутку (transactional net margin method)

P^{пкц} – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена одним з п'яти методів, рекомендованих ПКЦУ

P^{yo} – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена за вимогами управлінського обліку (вигідна для підприємств ціна, може не співпадати з P^{пкц})

ROI – норма прибутку на інвестований капітал

TR – трансфертна ціна

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми. Глобалізація міжнародного бізнесу та інтеграція України у світовий економічний простір стимулюють підвищення ділової активності іноземних корпорацій на ринку України та відповідно вітчизняних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності закордоном. Це приводить до збільшення обсягу аудиторських перевірок як незалежного професійного аудиту, так і на рівні державного податкового контролю. Євроінтеграційні процеси, що відбуваються в Україні протягом останніх років, активізують процес поступової імплементації норм Європейського Союзу у сфері міжнародного бізнесу, а саме у питаннях оподаткування, контролю й аудиторського підтвердження публічної фінансової звітності окремих підприємств–суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та груп міжнародних компаній.

Трансформаційні зміни у світовій і вітчизняній економічній практиці зумовлюють необхідність в удосконаленні методологічних підходів у сфері аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що дасть змогу підвищити ефективність аудиту на різних організаційних рівнях його проведення. Глибокі наукові дослідження, спрямовані на розвиток сфер застосування методів аналізу при здійсненні аудиту зовнішньоекономічної діяльності, є необхідними для зміцнення економічної безпеки окремих суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та країни загалом.

Поступова імплементація плану дій Організації з економічного співробітництва у напрямку протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування здійснюється шляхом адаптації вимог до європейських норм Податкового кодексу України щодо контролю трансфертного ціноутворення. Це визначає об'єктивну необхідність у забезпеченні обліково-аналітичної підтримки процесу підготовки звіту про контрольовані операції та його подання до органів Державної фіскальної служби України (ДФСУ). Одним з видів зовнішньоекономічних операцій, які

відповідно до вимог Організації з економічного співробітництва та Податкового кодексу України визначаються контрольованими, є зовнішньоекономічні операції з пов'язаними сторонами. Характер їх здійснення підвищує ризик суттєвих викривлень фінансової звітності та створює можливість маніпулювання умовами зовнішньоекономічних угод з метою отримання нелегальної вигоди. З огляду на це в умовах імплементації європейських вимог щодо ведення та контролю бізнесу актуалізуються дослідження у сфері аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств.

Сутність аудиту і проблеми його розвитку розглядали у своїх працях такі науковці: М. Білуха, О. Брадул, Ф. Бутинець, Н. Виговська, І. Дмитренко, Н. Дорош, З.-М. Задорожний, Т. Каменська, Є. Мних, Я. Мех, К. Назарова, В. Немченко, О. Петрик, Н. Проскуріна, М. Пушкар, О. Редько, К. Редченко, В. Рудницький, О. Скаско, К. Сурніна, Н. Шалімова та інші. Окремі питання аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств та формування консолідованої звітності групи міжнародних взаємопов'язаних компаній висвітлено у працях Н. Гришко, І. Жиглей, Я. Крупки, О. Лубенченко, М. Лучка, О. Петрик, О. Скаска, Л. Чижевської, Н. Шалімової. Аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств і дослідженню питань трансфертного ціноутворення присвячені праці О. Вакульчик, А. Вічевич, В. Дерія, Л. Кіндрацької, І. Лазаришиної, Є. Мниха, В. Сопко.

Незважаючи на глибоке розкриття проблем аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств, поза увагою науковців залишилися питання внутрішнього аудиту і аналізу, зовнішнього незалежного аудиту та податкового контролю зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств як сфери з високим ризиком викривлення звітності й облікового шахрайства. Актуалізація досліджень з проблем аудиту операцій із пов'язаними сторонами визначена необхідністю врахування вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності щодо обов'язкового розкриття всіх пов'язаних осіб і

операцій з ними у примітках до публічної фінансової звітності підприємств. У контексті зазначеного існує низка недосліджених питань методології та практики розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами, її аналізу і подальшого аудиторського підтвердження достовірності. Положеннями Міжнародних стандартів аудиту, відповідно до яких в Україні здійснюється незалежний аудит фінансової звітності підприємств, визначено лише загальні рекомендації щодо аудиторського дослідження операцій з пов'язаними сторонами. Проте поза увагою залишились методологічні аспекти здійснення таких перевірок, що зумовлює необхідність їх опрацювання з метою удосконалення та подальшого розвитку методології аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств. Вищезазначене визначило вибір теми дисертаційної роботи, дало змогу окреслити її мету та завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану Тернопільського національного економічного університету в межах держбюджетного фундаментального дослідження за темою «Концепція розвитку управлінського обліку в транснаціональних корпораціях» (номер державної реєстрації 0117U000411), де автором визначено класифікацію витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства та обґрунтовано порядок розподілу постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності для цілей визначення трансфертної ціни в операціях між підрозділами транснаціональних корпорацій.

Дисертація є також складовою науково-дослідних робіт кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів «Удосконалення функцій обліку, аналізу, контролю і аудиту у сфері зовнішньоекономічної діяльності» (номер державної реєстрації 0115U007057) та кафедри менеджменту зовнішньоекономічної діяльності Університету митної справи та фінансів «Розвиток системи управління в умовах

економічної глобалізації» (номер державної реєстрації 0115U007040). В межах зазначених тем автором обґрунтовано концептуальні основи та методологічні аспекти аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних та методологічних засад аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств для забезпечення взаємоузгодженості інтересів бізнесу і держави в умовах глобалізації міжнародного бізнесу. Відповідно до мети визначено та вирішено такі наукові завдання:

– дослідити та удосконалити концептуальні основи аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг у сучасних умовах розвитку аудиторської діяльності й євроінтеграційних процесів в Україні;

– виокремити сучасні тенденції у сфері фінансового контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств і розвинути класифікацію видів аудиту зовнішньоекономічних операцій підприємств з урахуванням інформаційних запитів принципалів та функціональних завдань агентів аудиторських послуг;

– визначити ознаки взаємопов'язаності підприємств відповідно до їх видів та форм як чинника ризику суттєвих викривлень звітності підприємств з урахуванням критеріїв пов'язаності, видів пов'язаних підприємств та показників звітності, які ймовірно, можуть бути викривлені на рівні окремого компонента групи компаній та на рівні консолідованої звітності групи компаній;

– розробити методологію аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств на основі визначення специфічних цілей, завдань і постулатів податкового, незалежного і внутрішньо-корпоративного аудиту;

– удосконалити методичні підходи до обґрунтування трансфертної ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції в процесі складання Звіту про контрольовані операції до органів ДФСУ;

– визначити методологічні відмінності управлінського та податкового підходів до застосування методів трансфертного ціноутворення та здійснення аудиту цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях на основі розмежування їх специфічних сфер і завдань;

– здійснити компаративний аналіз методів трансфертного ціноутворення у контексті податкового та управлінського контролю зовнішньоекономічних операцій підприємств для визначення методологічних відмінностей при їх застосуванні;

– запропонувати комплекс показників для аналізу й оцінювання надійності пов'язаного підприємства як компонента групи міжнародних компаній;

– сформулювати послідовність виконання аналітичних процедур внутрішньо-корпоративного аудиту для інформаційного забезпечення управління курсовими різницями за операціями із пов'язаними сторонами;

– обґрунтувати методичні підходи до управлінського аналізу цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях;

– розробити критерії оцінювання ефективності виконання аудиторського завдання як для внутрішніх, так і зовнішніх аудиторів;

– удосконалити форми робочих документів аудитора з перевірки операцій підприємства із пов'язаними сторонами;

– запропонувати спеціальні форми проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства, спрямовані на зниження рівня інформаційної асиметрії та обсягу витрат на аудиторські перевірки;

– розкрити особливості виконання аудиторських завдань з перевірки зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

– класифікувати викривлення у звітності підприємства, що виникають при зовнішньоекономічній діяльності з пов'язаними сторонами;

– удосконалити діючі форми звітів підприємства про результати зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням необхідності обґрунтування трансфертної ціни.

Об'єктом дослідження є зовнішньоекономічна діяльність пов'язаних підприємств.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних, організаційних і прикладних положень аудиту та аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств.

Методами дослідження є фундаментальні положення сучасної економічної науки, сукупність загальнонаукових і спеціальних методів пізнання, зокрема: індукції, дедукції, порівняння, теоретичного узагальнення – для розкриття сутності понять «аудит», «пов'язані підприємства»; системного підходу та абстрактно-логічного методу – з метою систематизації видів аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств та удосконалення форм робочих документів аудитора; методів декомпозиції – для розмежування сфер податкового та корпоративного контролю зовнішньоекономічних операцій підприємств; компаративного аналізу – для визначення переваг, недоліків та особливостей застосування методів трансфертного ціноутворення; системного аналізу – для розробки системи оцінювання надійності пов'язаного підприємства; матричний метод і метод аналізу відхилень – для розробки аналітичних процедур внутрішнього аудиту зовнішньоекономічних операцій підприємства; коефіцієнтний аналіз – для розробки показників оцінювання ефективності виконання аудиторських завдань.

Інформаційною базою дослідження є офіційні статистичні дані Державної служби статистики України, щорічні звіти конференції ООН з питань торгівлі та розвитку, звітні дані Аудиторської палати України за результатами аудиторської діяльності, дані публічної фінансової та

нефінансової звітності підприємств України, внутрішня управлінська звітність підприємств, законодавчі та нормативно-правові акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України та інших центральних органів виконавчої влади з питань організації та регулювання зовнішньоекономічної діяльності, наукові публікації в періодичних спеціалізованих вітчизняних і зарубіжних виданнях, а також результати власних досліджень та спостережень автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у новому вирішенні наукової проблеми щодо теоретичного обґрунтування та методологічного забезпечення аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств з метою взаємоузгодженості інтересів бізнесу і держави в умовах глобалізації міжнародного бізнесу та інтеграції України в європейський економічний простір. Основні положення дисертації, які визначають її новизну, полягають у такому:

вперше:

– розроблено методологію аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств, яка базується на постулатах, що визначають особливі ризики викривлення результатів такої діяльності, підвищений суспільний інтерес і суттєвий вплив на економічну безпеку держави, а також становить сукупність і послідовність аналітичних методів для вирішення завдань зовнішнього незалежного, внутрішньо-корпоративного та податкового аудиту. Це дає змогу підвищити ефективність аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств та забезпечити високу якість даних звітів підприємств–суб'єктів ЗЕД;

– доведено необхідність визначення та сформульовано поняття «трансфертна різниця» як різниця між двома трансфертними цінами на товар у зовнішньоекономічній операції: одна ціна визначається в процесі формування звіту про контрольовані операції за даними фінансового обліку (податковий підхід), а інша – для бізнес-цілей за даними корпоративного

управлінського обліку (управлінський підхід). На цій основі класифіковано трансфертні різниці на невідшкодовані та альтернативні, що дало змогу розрахувати відповідні показники компенсації курсових та трансфертних різниць для оцінювання ефективності управління зовнішньоекономічними операціями підприємства;

– запропоновано форми спільного аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства (спільний корпоративний, спільний державний, спільний інтегрований, спільний міжнародний), які передбачають проведення аудиту міжнародними, незалежними, державними, внутрішніми суб'єктами аудиторської діяльності на основі інтегрованої бази даних про підприємство, що дозволяє зменшити рівень інформаційної асиметрії та знизити витрати на проведення аудиторських перевірок;

– обґрунтовано методологічні відмінності податкового та незалежного аудиту трансфертних цін у зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами, що базується на декомпозиції сфер аудиту через розмежування завдань податкового й управлінського контролю, що дало змогу ідентифікувати ризики невідповідності трансфертної ціни у контрольованій операції вимогам податкового та корпоративного контролю;

удосконалено:

– концептуальні основи аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства через визначення аудиту як форми інформаційної взаємодії принципалів економічної інформації (держава, власники, суспільство, інвестори, кредитори) й агентів аудиторського контролю (податкові аудитори, незалежні професійні аудитори, внутрішні корпоративні аудитори) відповідно до податкового, незалежного зовнішнього і внутрішнього аудиту;

– параметричний аналіз і оцінювання надійності пов'язаного підприємства, які базуються на визначенні статусу надійності підприємства як компонента групи міжнародних компаній за нефінансовими параметрами його діяльності, що, на відміну від існуючих, дають змогу здійснювати

внутрішньокорпоративний аудит зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств відповідно до виокремлених видів ризиків: рівень контролю власника; валютний ризик; система обліку, звітності, внутрішнього контролю і кваліфікації облікового персоналу; дотримання митних стандартів надійності та безпеки; рівень транспарентності звітності; відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки; рівень соціальної відповідальності на пов'язаному підприємстві;

– методологію внутрішньокорпоративного аудиту зовнішньоекономічної діяльності групи підприємств через їх доповнення аналітичними процедурами аудиту курсових різниць у консolidованій звітності групи пов'язаних підприємств на основі матричного підходу, що, на відміну від існуючої, дає змогу формувати стратегію управління валютними ризиками групи за сферами та рівнями управлінського впливу (на рівні зовнішніх операцій пов'язаного підприємства та на рівні внутрішньогрупових операцій);

– методичний підхід до аналізу цінових відхилень за контрольованими зовнішньоекономічними операціями, які визначаються на основі різниць між фактичною ціною та плановим, внутрішньогруповим, мінімальним, середньозваженим ринковим і максимальним її рівнями з метою визначення відповідних типів відхилень (оптимізаційне, планове, антигрупове, за потенціалом ринку, за ефективністю закупівель). Він дає змогу обґрунтовувати пріоритетність сфер аудиторських процедур і сприяє підвищенню дієвості рекомендацій внутрішнього аудитора у ціновій політиці підприємства;

– форми робочих документів незалежного аудитора за результатами перевірки операцій із пов'язаними сторонами, що, на відміну від існуючих, дають змогу узагальнювати аудиторські докази відповідно до класифікації аудиторських процедур, наведеної у Міжнародних стандартах аудиту. Відповідно створюються умови для накопичення інформації про результати оцінювання ризиків суттєвих викривлень та визначення обсягів аудиторської

вибірки залежно від характеру відносин, обсягу і типу операцій із пов'язаною стороною;

– звітність підприємства на основі розробленої форми обліково-управлінського звіту про фінансові результати зовнішньоекономічної діяльності підприємства, яка, на відміну від існуючих, побудована на групуванні витрат за організаційними рівнями їх виникнення, що сприятиме удосконаленню обліково-аналітичного обґрунтування трансфертної ціни за операціями експорту продукції власного виробництва;

– методологічний підхід до обґрунтування трансфертної ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції на основі функціонально-вартісного аналізу витрат на виробництво та експорт продукції власного виробництва, в якому, на відміну від діючої практики використання показника норми маржі зовнішньоекономічних операцій, запропоновано деталізувати прямі витрати зовнішньоекономічних операцій за чотирма рівнями: одиниці продукції (послуги); контрольованої операції; зовнішньоекономічної угоди; зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

набули подальшого розвитку:

– систематизація видів аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства відповідно до інформаційних потреб принципалів на основі уточненої мети кожного виду аудиту (зовнішнього незалежного, податкового, внутрішньокорпоративного), розмежованих специфічних завдань і визначених форм інформаційної асиметрії, що дало змогу сформулювати специфічну методологію кожного виду аудиту та розробити спеціальні аналітичні методи аудиторського дослідження зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств;

– класифікація підприємств залежно від ступеня та виду їх взаємопов'язаності на основі систематизації критеріїв пов'язаності (ознак спільності власників, менеджерів, капіталу та підприємств), що дозволило розробити матрицю ідентифікації рівня ризику суттєвих викривлень

результатів контрольованих експортних та імпорتنих операцій відповідно до ступеня взаємопов'язаності підприємств і груп контрольованих зовнішньоекономічних операцій згідно з класифікацією Податкового кодексу України;

– порядок оцінювання ефективності аудиторського завдання незалежного зовнішнього аудитора, який побудований на співвідношенні нормативної та фактичної ефективності аудиторського завдання, скоригованого на коефіцієнт невизначеності, при розрахунку якого враховується досвід співпраці аудитора з клієнтом і рівень ризику суттєвого викривлення звітності клієнта;

– класифікація викривлень звітності підприємства, яку доповнено специфічними видами викривлень, що виникають у процесі зовнішньоекономічної діяльності підприємства з пов'язаними сторонами та враховують специфічні ризики проведення зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами. Це підвищує якість планування та виконання аудиторських процедур незалежними професійними аудиторами й обґрунтовує вибір переліку та обсягу аудиторських процедур для цілей зовнішнього незалежного аудиту звітності підприємства–суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності;

– перелік аудиторських послуг, який доповнено специфічними послугами у сфері зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств, що дає змогу зовнішнім незалежним аудиторам обґрунтовувати вибір виду аудиторського звіту, форми надання впевненості, рівень аудиторського ризику, що загалом визначає обсяг аудиторських процедур і ступінь відповідальності аудитора.

Практичне значення одержаних результатів. Теоретико-методологічні та прикладні положення дисертаційної роботи доведено до рівня практичних розробок, придатних для використання суб'єктами

господарювання, групами підприємств, аудиторськими фірмами, органами ДФС, навчальними установами.

Методику аналізу витрат діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності металургійної та переробної галузей, що заснована на класифікації прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства на рівнях собівартості одиниць продукції, зовнішньоекономічних операцій, зовнішньоекономічних контрактів і зовнішньоекономічної діяльності, використано у контрольній діяльності Головного управління ДФСУ у Дніпропетровській області (акт № 38207/10/04-36-04-26 від 22.10.2018 р.).

Окремі результати наукового дослідження схвалено і впроваджено в освітню та професійну діяльність Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА) і використано при розробці програм підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів та аудиторів (акт № 21-12/18-1 від 21.12.2018 р.).

Порядок обліково-управлінського обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами на основі норми маржі зовнішньоекономічних операцій, класифікацію прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства, які виникають на рівнях одиниць експорту-імпорту, зовнішньоекономічних операцій, зовнішньоекономічних контрактів і зовнішньоекономічної діяльності, алгоритм розрахунку управлінської трансфертної ціни в операціях експорту товарів і готової продукції на основі поетапного розрахунку маржі зовнішньоекономічної діяльності впроваджено у практику Концерну «СоюзЕнерго» та ТзОВ «Лабораторія консалтингу «Елькон»(акти № 1-17 від 15.12.2017 р.; № 27/08-01 від 05.08.2018 р.).

Методичні рекомендації з обліково-управлінського обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях з підприємствами у низькоподаткових юрисдикціях, форму обліково-управлінського звіту для реєстрації, визначення, аналізу, інтерпретації й управління фінансовими

результатами від здійснення зовнішньоекономічної діяльності (в частині експорту продукції власного виробництва) використано у ПрАТ «Дніпрометиз» (акт № 53/3-1 від 22.03.2018 р.).

Процедури управлінського аналізу цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях на основі різниць між фактичною ціною та плановим, внутрішньогруповим, мінімальним, середньозваженим і максимальним її рівнями з метою визначення відповідних типів відхилень, класифікацію прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства, алгоритм розрахунку управлінської трансфертної ціни в операціях експорту товарів і продукції на основі поетапного розрахунку маржі зовнішньоекономічної діяльності впроваджено в обліково-аналітичну та управлінську діяльність ПрАТ АПК «ІНВЕСТ» (акт № 11-2 від 19.11.2018 р.).

Форми робочих документів аудитора за результатами аудиту операцій підприємства із пов'язаними сторонами, методику оцінювання ефективності аудиторських перевірок, підходи до обліково-управлінського обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами з використанням норми маржі зовнішньоекономічних операцій впроваджено в діяльність аудиторської компанії ТзОВ АК «Конкорд-Профіт» (акт № 7/18 від 06.09.2018 р.).

Результати дисертаційної роботи використовуються для навчання та підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів та аудиторів у рамках підготовки до кваліфікаційного іспиту «Аудит» за програмою міжнародної сертифікації бухгалтерів та аудиторів CIPA (Certified International Professional Accountant – Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер) (ТзОВ «Лабораторія консалтингу «Елькон», акт впровадження № 29/09-02 від 06.09.2018 р.).

Результати дослідження впроваджено у навчальний процес Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро) при розробці навчальних програм і підготовці навчально-методичних матеріалів для викладання

дисциплін «Аудит», «Аудит за міжнародними стандартами», «Аудит у міжнародному бізнесі», «Фінансовий аналіз», «Моделі і методи прийняття рішень у стратегічному аналізі та аудиті», «Управлінський облік», «Облік зовнішньоекономічної діяльності» (акт № 19/17-32 від 28.09.2018 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі наукові результати та положення, що наведені у дисертації та виносяться на захист, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, що є результатом власних розробок здобувача. Внесок здобувача у публікації, написані у співавторстві, визначено окремо у списку опублікованих праць.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи пройшли апробацію на 11 міжнародних наукових і науково-практичних конференціях, зокрема: «Фінансово-економічна стратегія розвитку України в умовах сучасних геополітичних викликів (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти) (м. Дніпропетровськ, 20 листопада 2015 р.); «Лібералізація та безпековий механізм зовнішньоекономічної діяльності: економічні та гуманітарно-технічні аспекти» (м. Дніпро, 25 листопада 2016 р.); «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку» (м. Чернігів, 27 листопада 2017 р.); «Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції» (м. Київ, 24 листопада 2017 р.); «Вісімнадцяті економіко-правові дискусії. Економічне спрямування» (м. Львів, 30 травня 2017 р.); «Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України (управлінські, фінансово-економічні, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)» (м. Дніпро, 20 квітня 2017 р.); «Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту» (м. Київ, 17 листопада 2017 р.); «Сучасний політичний стан в Україні та розвиток статистики й

обліку в умовах глобалізації, загострення енергетичних проблем» (м. Дніпро, 16–17 квітня 2018 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 31 травня–1 червня 2018 р.); «Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів» (м. Київ, 5 жовтня 2018 р.); «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку» (м. Київ, 7 грудня 2018 р.). Результати дослідження також апробовані на 4 всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Інноваційні напрями розвитку менеджменту, обліку та аудиту» (м. Одеса, 29–30 квітня 2016 р.); «Управління ресурсним забезпеченням господарської діяльності підприємств реального сектору економіки» (м. Полтава, 30 жовтня 2017 р.); «Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти» (м. Дніпро, 30–31 березня 2017 р.); «Економічне майбутнє України очима молодих дослідників» (м. Київ, 30 листопада 2018 р.).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 44 наукові праці (25 з яких – у співавторстві), з них 1 одноосібна монографія, 1 публікація у колективній монографії зарубіжного видання; 26 праць, в яких опубліковані основні наукові результати дослідження (з них 16– у наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які внесені до міжнародних наукометричних баз); 16 публікацій апробаційного характеру. Загальний обсяг публікацій становить 34,94 друк. арк., особисто автору належать 31,79 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація загальним обсягом 495 сторінок друкованого тексту складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 376 найменувань на 46 сторінках, 14 додатків на 72 сторінках. Основний текст дисертаційної роботи містить 77 таблиць та 71 рисунок (з яких 5 таблиць і 4 рисунки розміщені на окремих сторінках).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ АУДИТУ Й АНАЛІЗУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Теоретичні основи розвитку аудиту й аналізу як форми інформаційної взаємодії суб'єктів

У сучасних умовах глобалізації та активізації участі підприємств України у міжнародному бізнесі, аудит набуває ознак ефективного інструмента забезпечення якості та достовірності фінансової і нефінансової інформації, відображеної у звітах підприємств. Все більше підприємств України використовують незалежний аудит як основну послугу аудиторських фірм, що дає змогу керівникам цих підприємств залучати додаткові фінансові ресурси для розширення бізнесу та підвищення прибутковості власного капіталу. Водночас підвищується значення податкового аудиту, особливо у частині контролю результатів зовнішньоекономічної діяльності підприємств (далі – ЗЕД) підприємств. Таким чином, актуалізація аудиту як форми фінансового контролю з боку різноманітних суб'єктів аудиторської діяльності призводить до необхідності поглиблених досліджень у цій сфері й уточнення ролі аудиту у сучасних умовах діяльності суб'єктів господарювання.

Дослідження вітчизняних вчених у сфері аудиту здійснюються за багатьма концептуальними напрямками, і зокрема у частині трактування аудиту як форми незалежного фінансового контролю суб'єктів господарювання приватного сектору економіки [24, 49, 50, 56, 59, 76, 93, 103, 117, 140, 161, 164, 168, 175, 220, 222, 225, 230, 241,

275, 324], і як форми державного фінансового контролю суб'єктів господарювання різних форм власності [17, 22, 37, 51, 95, 168, 221].

Загалом, термін «аудит» у сучасних дослідженнях розглядається представниками різних наукових спеціальностей як макро-, так і мікрорівня, серед яких публікації за темами державного управління, в сфері управління підприємствами, а також дослідження обліково-аудиторського напрямку.

Наукометричний аналіз дисертацій, захищених науковцями України за останні 10 років за спеціальністю 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» свідчить, що частка дисертацій за аудиторською тематикою набагато менше ніж частка дисертацій, присвячених бухгалтерському обліку, контролю і аналізу (Додаток А). Багато наукових досліджень присвячено бухгалтерському обліку і контролю окремих фактів господарського життя, у яких наукові розробки у сфері аудиту тільки підсилюють основний напрям дослідження. Водночас наявні ґрунтовні дослідження, які повністю присвячені розвитку теоретичної, методологічної й організаційно-практичної основи аудиту як виду незалежного фінансового контролю діяльності підприємств, зокрема, дослідження О. А. Петрик (2004) [177], О. Ю. Редька (2009) [230], В. С. Рудницького [241], Т. О. Каменської (2011) [103], І. М. Дмитренко (2015) [56], К. О. Назарової (2016) [161].

Робота О. А. Петрик (2004), яка присвячена методологічним та організаційним аспектам розвитку аудиту в Україні, стала однією з визначальних вітчизняних праць, які сформували напрями розвитку науки про аудит. Висновки за результатами цієї роботи та розроблені теоретичні, методологічні та організаційні засади аудиту стали основою для поглиблених наукових досліджень за специфічними напрямками аудиту.

Дослідженням О. Ю. Редько (2009) значно розширено сферу наукового обґрунтування проблем аудиту за рахунок виокремлення та ґрунтовного вивчення аудиту як незалежного фінансового контролю для власників капіталів, які використовуються у приватному секторі економіки. Це

дозволило переосмислити функцію аудиту в епоху домінування ролі капіталів у розвитку економіки і суспільства, внаслідок чого, подальші роботи вітчизняних вчених з аудиту суттєво орієнтовані на дослідження різних форм незалежного аудиту.

Робота Т. О. Каменської (2011) присвячена удосконаленню методології та організації внутрішнього аудиту на підприємствах, в якій запропоновано концепцію внутрішнього аудиту, впровадження положень якої у практику дає можливість власникам та керівництву отримувати релевантну інформацію щодо діяльності підприємства, запобігати ризикам бізнесу та знизити їх вплив на досягнення стратегічних цілей підприємства [103]. Дослідження внутрішнього аудиту як елемента управлінської діяльності дає можливість розглядати аудит не тільки як функцію ретроспективного контролю діяльності підприємства, але і як функцію застережливого контролю і аналізу ризиків та результатів діяльності підприємства.

Значним внеском у розвиток науки про незалежний зовнішній аудит стала робота І. М. Дмитренко (2015), присвячена розвитку теорії, методології і організації аудиту корпоративних систем, що закріпило сферу досліджень належного професійного аудиту як одну з пріоритетних нині.

Логічним продовженням зазначених праць стала дисертація К. О. Назарової, яка присвячена вивченню синергетичного ефекту від взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Таким чином, можна стверджувати, що захищені наукові праці присвячені дослідженню різних форм незалежного професійного аудиту (зовнішнього і внутрішнього) як форми незалежного фінансового контролю результатів діяльності підприємств, здебільшого корпоративної форми власності.

На цьому фоні, дослідження практичних аспектів аудиту в Україні як процесу перевірки підтверджують існування аудиту на різних організаційних рівнях і його здійснення відповідними службами цих рівнів, а саме:

- на рівні контролю використання державних коштів - Держаудитслужбою України;
- на рівні державного податкового контролю суб'єктів господарювання - відділами аудиторів Державної фіскальної служби України;
- на рівні державного митного контролю – митними аудиторами Державної фіскальної служби України;
- на рівні незалежного професійного фінансового контролю суб'єктів господарювання – сертифікованими незалежними аудиторськими фірмами та окремими практикуючими аудиторами;
- на рівні окремих підприємств – внутрішніми аудиторами.

Відповідно до перелічених суб'єктів аудиту створюється враження, що всі вони займаються однаковою справою – аудитом. Втім цільова спрямованість їх діяльності різна, відтак принципово виокремити об'єктивний та предметний рівень, на основі якого здійснюватиметься подальший науковий пошук.

Подальше дослідження спрямовується на виявлення специфічних особливостей аудиту з боку різних суб'єктів як процесу перевірки фінансової та нефінансової інформації про підприємство, результатів його діяльності та його фінансового стану. Вже з 2000-х років аудит набуває все більшої важливості в ринкових умовах господарювання і актуалізується у формі незалежного фінансового контролю у приватному секторі. Такі ж висновки наводяться і в працях відомих вітчизняних вчених [103, 177, 168, 225, 268, 255, 338, 341].

За останні чверть століття кілька Нобелівських премій у сфері економіки були присуджені вченим, дослідження яких у різних формах стосуються інформаційної взаємодії об'єктів різноманітних економічних систем:

- у 1994 році Джону Харсані, Джону Нешу, Райнхарду Зельтену - за аналіз рівноваги у теорії некооперативних ігор;

- у 1996 році Джеймсу Міррлісу, Уільяму Вікрі- за фундаментальний вклад в економічну теорію стимулів та асиметричної інформації;
- у 2001 році Джорджу Акерлофу, Майклу Спенсу, Джозефу Стігліцу - за аналіз ринків з асиметричною інформацією (засновники інформаційної економічної теорії);
- у 2016 році Оліверу Харту, Бенгту Хольмстрему - за внесок у розвиток теорії контрактів;
- у 2017 році Річарду Тейлеру - за внесок у поведінкову економіку.

Аналіз тем досліджень нобелівських лауреатів підтверджує, що напрямки світової економічної науки все більше схиляються у бік поведінкових аспектів розвитку економіки як науки, в основі яких, як відомо, лежать процеси інформаційної взаємодії.

Це вказує на актуальність наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, аналізу і, особливо, аудиту, який поки що безпідставно вважається сферою з низьким потенціалом наукової новизни.

В процесі аудиту відбувається інформаційна взаємодія найбільшої кількості осіб – облікових працівників, аудиторів, власників підприємств, потенційних акціонерів, кредиторів, представників державних органів контролю, інвестиційних компаній, міжнародних грантових організацій та ін.

В Україні вже з 2004 року аудит фінансової звітності підприємств проводиться за Міжнародними стандартами аудиту, у яких аудит трактується як елемент концепції довіри суспільства до публічної інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання.

У тому ж році у праці Дорош Н. І. було визначено, що «в умовах ринкової трансформації та становлення демократичних засад в Україні виникнення незалежної форми фінансового контролю пов'язано з появою економічних суб'єктів недержавної форми власності» [59].

Проте в Україні, як склалося історично, відбувається тільки апробація всесвітньо визнаних підходів та концепцій у сфері аудиту, що є раціональною

стратегією впровадження новітніх підходів до аудиту на основі запозиченого досвіду.

Аудиторською палатою України у 2003 р. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг Міжнародної федерації бухгалтерів [152] визнано як Національні стандарти аудиту. З 1 січня 2004 р. ці стандарти використовуються в процесі аудиту звітності підприємств в Україні.

Аудит та аудиторська діяльність на світовому рівні регулюється двома фундаментальними законодавчими документами:

- Директивою 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності від 17 травня 2006 р., якими внесено зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС [216];

- Законом США Сарбейнса-Окслі від 2002 року [88].

Обидва документи свідчать про концептуальну зміну функціонального призначення аудиту як процесу перевірки інформації про діяльність підприємства. Відповідно до цих документів, особливі вимоги встановлюються до якості інформації про підприємство, до незалежності аудиторів та їх обов'язків і відповідальності перед зовнішніми користувачами фінансової звітності. Ухвалення таких міжнародних документів у сфері аудиту підтвердили актуальність розвитку аудиту як інструменту підвищення довіри суспільства до публічної інформації підприємств.

У роботах вітчизняних науковців [34, 54, 79, 332] розглянута також соціальна компонента корпоративної фінансової звітності та актуальність довіри суспільства до них.

Закордонні вчені у своїх дослідженнях з аудиту, водночас, зосереджують увагу на методологічних проблемах аудиту як процесу перевірки та особливостях реалізації аудиторської діяльності незалежними аудиторськими фірмами.

П. Велт [374], досліджуючи праці європейських вчених, підкреслює, що якість зовнішнього аудиту повинна запобігти бухгалтерським скандалам, якими спостерігали у минулому і знизити рівень шахрайства на рівні управління, тим самим позитивно вплинути на ефективність корпоративного управління, що веде до підвищення ефективності ринку капіталу [374]. П. Велт розглядає три ключові аспекти сучасного розвитку аудиту як сфери досліджень: якість аудиту; витрати на аудит; концентрація ринку аудиторських послуг.

Як інструмент підвищення якості та зниження вартості аудиту, П. Велт пропонує спільний аудит, який дасть змогу знизити рівень залежності та необ'єктивності аудиторів, а також рівень інформаційної асиметрії. На його думку актуальною залишається теорія головного економічного агента (аудитора) та акціонера як домінуюча концепція розвитку аудиту.

Формування саме спільного аудиту (joint audit), сутність якого полягає у виконанні процедур аудиту кількома аудиторами, є перспективним напрямом досліджень у цій сфері.

Дискусія щодо спільного аудиту та його впливу на якість аудиторських звітів і обсяги витрат з аудиту висвітлена у працях [349, 350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 359, 360, 361]. Вчені зазначають, що виконання аудитів із залученням кількох спеціалістів різних фірм може підвищити якість та надійність аудиту, що позитивно вплине на довіру суспільства до фінансових звітів підприємств та репутацію аудиторів як економічних агентів. Але залишається дискусійним питання щодо витрат на такий аудит та вплив спільного аудиту на ринкову концентрацію аудиторських послуг.

Запровадження спільного аудиту в практику аудиту на підприємствах України може мати неоднозначний ефект. З одного боку, це дійсно має зміцнити та посилити довіру до фінансових звітів, підтверджених в ході таких аудитів, з іншого боку – у зв'язку із зростанням вартості можлива протидія з боку підприємств, які підпадають під обов'язковий аудит згідно з законодавством.

У міжнародній практиці спільний аудит активно використовуються для підтвердження звітів багатонаціональних корпорацій. Корисність та ефективність спільного аудиту досягається через :

- розподіл обов'язків між декількома аудиторами;
- можливість двосторонньої перевірки результатів спільної роботи;
- підвищує незалежність аудиторів та об'єктивність перевірки.

На сучасному етапі розвитку аудиту в Україні слід констатувати, що наукова школа аудиту формується під впливом досвіду США та ЄС. Дослідники школи вивчають аудит, здебільшого, орієнтуючись на публікації вчених США у сфері аудиту, в яких аудит розглядається як форма незалежного професійного контролю та оцінки достовірності фінансової інформації підприємств (особливо корпоративного типу).

О. Редько та І. Дмитренко на основі аналізу зарубіжних публікацій визначають три еволюційних етапи розвитку професійного аудиту: підтверджувальний, системно-орієнтований, ризик-орієнтований. Автори доводять, що подальший розвиток аудиту має відбуватись в процесі поєднання «ідей і механізмів як системно-орієнтованого, так і ризик-орієнтованого підходів, при цьому фокусуватися на оцінці й висловленні незалежної думки по розширеному складу об'єктів, що включають системи генерування інформаційних потоків у середовищі підприємств-клієнтів з урахуванням впливу ризиків їх неефективності на майбутній розвиток» [232].

Як відомо, підтверджувальний аудит представляє процес аудиторського підтвердження достовірності даних обліку і звітності підприємства на основі процедур перевірки та співставлення облікових даних підприємства. Системно-орієнтований аудит вважається вже більш удосконаленою формою незалежного професійного аудиту і передбачає підтвердження даних обліку і звітності на основі оцінки системи внутрішнього контролю підприємства, звітність якого перевіряється. Ризик-орієнтований аудит є найбільш удосконаленою новітньою формою незалежного професійного контролю і

передбачає проведення аудиторських процедур на основі оцінки ризиків викривлення облікових даних.

Слід зазначити, що ризик-орієнтований підхід до аудиту став невід'ємною складовою сучасних аудиторських досліджень. Це підтверджується тим, що у Міжнародних стандартах аудиту, Рекомендаціях Аудиторської палати України, законодавстві України у сферах бухгалтерського обліку і аудиту вказується на те, що саме оцінка ризиків викривлення та ризиків фінансової нестабільності є основною інформаційною потребою суспільства країн, в яких розвивається аудит як форма незалежного фінансового контролю. Зазначене – це тільки одна зі сторін аудиту як форми контролю підприємницьких структур.

У роботі І. Дмитренко розроблено «концепцію розвитку аудиту корпоративних систем на основі об'єднання принципів системно-орієнтованого та ризик-орієнтованого аудиту в інтегрований комплекс, який відповідає визначеній автором парадигмі, що уможливило формування узагальненого уявлення про взаємозв'язки та взаємозумовленість таких елементів концепції: понять, мети та завдань; передумов становлення та розвитку; предметної сфери; принципів; специфіки процесу та результату; користувачів звітної інформації та результатів аудиту» [56].

О. Ю. Редько узагальнює у своєму дослідженні теорії виникнення аудиту як професійної діяльності (теорія власника, теорія агента, теорія мотивацій) і обґрунтовує власне бачення причин появи незалежного аудиту, серед яких вказує на деперсоніфікацію фінансового капіталу у часі і просторі; розходження між інвестором та менеджментом; територіальне розгалуження бізнесу; виникнення ринку цінних паперів [230].

Наявність різноманітних концепцій і теорій виникнення аудиту обумовлено специфікою інформаційної взаємодії між учасниками процесу аудиту (суб'єктами аудиту, користувачами аудиторських висновків та інших осіб, які мають потенційну зацікавленість у результатах діяльності

підприємств). Так, наприклад, за теорією власника роль аудитора полягає у наданні відповідних гарантій реальним та потенційним інвесторам, що реалізується через інформаційну взаємодію між керівниками підприємств та власниками капіталів. Власники можуть встановлювати очікувані норми прибутковості капіталу для менеджерів як критерії ефективності їх управлінської діяльності, а керівники надають власникам ретроспективну інформацію про досягнуті результати та перспективну інформацію щодо прогнозних результатів діяльності, очікувані ризики діяльності й іншу, цінну для власників, інформацію.

Слід також згадати теорію адекватності в аудиті, яка передбачає визначальною функцією аудиту перевірку відповідності предмету перевірки конкретним вимогам законодавчого чи нормативного рівня. В контексті теорії адекватності аудитор також представляє інтереси власника (як і для теорії власника), але з більшою орієнтацією на оцінку відповідності та точності даних.

Існують думки щодо існування теорії контролінгу як одного з елементів теорії аудиту. Але, на наш погляд, більш доречним вважати контролінг як функцією управління суб'єкта господарювання. Все ж таки функції контролю та контролінгу ближче до функцій менеджера.

Теорія агентів є більш популярною в сучасних наукових дослідженнях, оскільки узгоджується з сучасними тенденціями розвитку корпоративної звітності як основного інформаційного інструменту забезпечення довіри суспільства до економічної інформації суб'єктів господарювання. Так, відповідно до теорії агентів, перелік потенційних користувачів аудиторських висновків значно зростає за рахунок розширення кола користувачі сучасної публічної корпоративної звітності, в якій економічна інформація подається через призму впливу на соціально-економічний розвиток суспільства в цілому. Так, у звітності багатьох публічних підприємств вже наводиться інформація про відповідність діяльності

екологічним вимогам, про забезпечення соціальної відповідальності бізнесу та інші нефінансові характеристики діяльності підприємства (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Специфіка інформаційної взаємодії в контексті теорій виникнення аудиту

Показники	Теорія власника	Теорія агентів	Теорія мотивацій
Роль аудитора як інформаційного агента	Аудитор виступає гарантом доброчесності та надійності керівництва	Аудитор виступає економічним агентом для широкого кола користувачів	Аудитор виступає контролюючою особою
Характер інформаційної взаємодії	Аудитор підтверджує інформацію, яка цікавить власника.	Аудитор підтверджує інформацію, яка міститься у публічній звітності	Аудитор визнає відповідність показників звітності законодавчим критеріям
Предмет аудиту	Діяльність	Публічна звітність	Зовнішня звітність

Джерело: складено автором самостійно.

Останнім часом публікуються окремі дослідження вітчизняних вчених, присвячені розвитку концепцій та організаційних елементів підготовки корпоративної фінансової та нефінансової звітності [183, 343, 249, 123], що також підвищує актуальність досліджень у сфері її аудиторського підтвердження. Серед всіх інших причин виникнення аудиту як професійної незалежної перевірки слід особливу увагу приділити територіальному розгалуженню бізнесу. У зв'язку з глобалізаційними процесами та інтеграцією вітчизняного бізнесу у європейський та світовий простір, підтверджується актуальність аудиту саме для міжнародних корпорацій, в яких контроль власників послаблюється через географічну віддаленість окремих підрозділів корпорації.

Щорічні звіти конференції ООН з питань торгівлі та розвитку (ЮНКТАД) підтверджують факт високої інтернаціоналізації економіки світу, що призводить до наявності значимої частки закордонних активів і закордонних доходів транснаціональних корпорацій (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Статистичні показники інтернаціоналізації ста найбільших нефінансових
ТНК світу, економік, які розвиваються, та перехідних економік**

Статистичні показники інтернаціоналізації	100 найбільших ТНК світу			Індекс росту (2017/2015)	100 найбільших ТНК з економік, що розвиваються та перехідних економік		
	2015	2016	2017		2015	2016	2017
Закордонні активи, млрд. дол. США	8015	8337	9004	1,12	1716	1886	x
Внутрішні активи, млрд. дол. США	4875	4894	5491	1,13	4289	4511	x
Загальна сума активів, млрд. дол. США	12891	13231	14495	1,13	6004	6397	x
Питома вага закордонних активів у загальній сумі активів, %	62	63	62	1	29	29	x
Закордонні доходи від продажу, млрд. дол. США	4802	4765	5170	1,08	1734	1559	x
Внутрішні доходи від продажу, млрд. дол. США	2851	2737	2793	0,98	1903	1965	x
Загальна сума продаж, млрд. дол. США	7653	7502	7964	1,04	3638	3524	x
Питома вага закордонних доходів у загальній сумі продаж, %	63	64	65	1,03	48	44	X

Джерело: складено автором на основі Світового інвестиційного звіту 2018 Конференції ООН з торгівлі та розвитку [375].

Аналіз статистичних показників інтернаціоналізації ста найбільших нефінансових ТНК світу свідчить про те, що в структурі активів цих ТНК більше половини активів (62-63 %) припадає на активи, які розміщені за кордоном країни реєстрації контролюючого підприємства. Водночас більша частина доходів таких ТНК сформовані також за кордоном - питома вага закордонних доходів у загальній сумі продажів складає 63 % у 2015 р., 64 % - у 2016 р., 65 % - у 2017 р. Дещо менші частки закордонних активів та доходів

зафіксовано у структурі активів і доходів ТНК з країн, економіка яких розвиваються та країн з перехідною економікою.

Загалом, слід зазначити, що загальна сума закордонних активів ТНК світу зростає:

- абсолютний обсяг закордонних активів ста найбільших ТНК світу у 2017 році збільшився на 12 % порівняно з 2015 роком;

- сума внутрішніх активів ста найбільших ТНК світу у 2017 році збільшилась на 13 %;

- загальна сума активів ста найбільших ТНК світу у 2017 році збільшилась на 13 % порівняно з 2015 роком;

- незважаючи на те, що загальна сума закордонних активів ста найбільших ТНК світу збільшилась, їх питома вага у загальній сумі всіх їх активів не змінилась – залишилась у 2017 році на рівні 62 %;

- сума закордонних доходів від продажу ста найбільших ТНК світу збільшилась на 8 % у 2017 році у порівнянні з 2015 роком;

- внутрішні доходи від продажу ста найбільших ТНК світу зменшились на 2 % у 2017 році у порівнянні з 2015 роком;

- питома вага закордонних доходів у загальній сумі продаж збільшилась на 3 % у 2017 році;

- загальна сума закордонних активів ТНК з економік, що розвиваються збільшується у 2016 році порівняно із значеннями 2015 року;

- питома вага закордонних активів у загальній сумі активів ТНК з економік, що розвиваються, становить 29 % і не змінюється протягом 2015-2016 рр.;

- питома вага закордонних доходів у загальній сумі продажів ТНК з економік, що розвиваються, зменшується з 48 % у 2015 році до 44 % у 2016 році;

- загальна сума закордонних активів ТНК з економік, що розвиваються становить у 2016 році 1559 млрд. дол. США.

Наведені дані свідчать про необхідність у формуванні сучасної концепції аудиту, яка б враховувала факт інтернаціоналізації економіки та могла б забезпечувати надійність економічної інформації в контексті підвищення її ролі для соціально-економічного розвитку світу.

Незважаючи на різні точки зору щодо визначення аудиту, майже всі дослідники погоджуються з тим, що аудит носить суспільно значимий характер. Така позиція також визначається і міжнародними нормативними документами [88, 111, 152, 338].

Оскільки вимоги до якості аудиту обумовлюються потребами суспільства у широкому сенсі, постає наукове завдання визначення специфічних суспільно значимих характеристик аудиту й інших аудиторських послуг, рівня відповідальності аудиторів та виокремлення аудиторських завдань, які мають суспільну значущість.

В процесі дослідження аудиту важливо зосередити увагу на визначенні та взаємозв'язку зовнішнього та внутрішнього аудитів, відносно сутності та методологічної основи яких постійно ведуться дискусії. У роботі Н. І. Дорош [59] вперше здійснено концептуальне відокремлення внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю, визначено внутрішній аудит як складову частину загального аудиту для власників підприємства. Публікації українських вчених також зосереджені на визначенні розбіжностей між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом, визначенні ролі служби внутрішнього аудиту в підприємстві, ідентифікації характерних рис внутрішнього аудиту в умовах корпоративного управління, визначення вимог до контролю якості внутрішнього аудиту в підприємствах і т.і. [161, 161, 160, 170, 167, 162]. Дослідження таких важливих питань сприяють розвитку та якісному впровадженню внутрішнього аудиту в підприємствах. Водночас, наявні питання, які потребують подальшого дослідження, зокрема в частині узагальнення міжнародної багаторічного досвіду практичного впровадження

та реалізації внутрішнього аудиту, запозичення якого може сприяти підвищенню якості сучасного внутрішнього аудиту на підприємствах в Україні і досягнення міжнародного рівня у найкоротші строки.

Вагомим внеском у розвиток методології аудиту стали праці В. С. Рудницького [241], в яких розглянуто передумови та необхідність розвитку внутрішнього аудиту в різних управлінських системах.

Головним питанням в сучасних умовах розвитку корпорацій та в умовах євроінтеграції України, стає визначення функцій та ролі внутрішнього аудита в компанії, його призначення, організаційна підпорядкованість. Особливо актуальним стає це питання в умовах виходу підприємства корпоративної форми власності на міжнародний рівень, що зумовлює появу філій за кордоном, активізує зовнішньоекономічні операції між підприємствами однієї корпорації (групи).

Завданнями становлення, розвитку та популяризації внутрішнього аудиту в організаціях на міжнародному рівні займається Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors), який основними своїми цілями визначає: популяризацію в суспільстві професії внутрішнього аудитора; сприяння професійному розвитку внутрішніх аудиторів, враховуючи проведення професійної сертифікації; розробку та розповсюдження етичних і професійних стандартів для внутрішніх аудиторів; виконання експертної ролі в сфері внутрішнього аудиту [172].

Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів для організації та здійснення внутрішнього аудиту в підприємствах розробив міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту [151]. Стандарти поділяються на дві частини, одна з яких присвячена вимогам щодо якісних характеристик внутрішнього аудиту, а інша – методичним й організаційним особливостям здійснення внутрішнього аудиту в підприємствах. Структуру міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту (МПСВА) наведено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Структура Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту (редакція 2017 р.)

Джерело: складено автором на основі [151].

У першій частині стандартів наголошено на тому, що для ефективного функціонування внутрішнього аудиту на підприємстві має бути розроблено спеціальне положення щодо здійснення внутрішнього аудиту, в якому необхідно зазначити: цілі, повноваження та обов'язки підрозділу внутрішнього аудиту; статус внутрішнього аудиту в організації; обсяг та склад діяльності служби внутрішнього аудиту; право доступу до співробітників, документації, матеріальних активів.

Необхідність створення такого документу на підприємстві обумовлено специфікою діяльності внутрішніх аудиторів, зокрема тим, що для

ефективного їх функціонування робота служби внутрішнього аудиту має бути підпорядкована представникам власників підприємства з визначеним відповідним графіком звітності. Інакше така робота не може досягти необхідного рівня ефективності оскільки основна мета внутрішнього аудиту - забезпечення економічної безпеки бізнесу та захисту інтересів власників.

Обсяг та склад роботи діяльності служби внутрішнього аудиту може варіюватись залежно від цілей управління, але, у більшості випадків вона спрямована на такі сфери:

- корпоративне управління, досягнення стратегічних цілей підприємства;
- управління ризиками;
- система внутрішнього контролю;
- достовірність та цілісність інформації про фінансово-господарську діяльність;
- ефективність діяльності;
- цілісність активів підприємства;
- відповідність діяльності законам, нормативним актам і виконання договірних обов'язків.

Особливу увагу слід приділити правам служби внутрішнього аудиту для забезпечення можливості здійснення діяльності без перешкод і водночас виключення надлишкових повноважень. Для регулювання достатності дій служби внутрішнього аудиту у положенні слід передбачити графік внутрішніх аудиторських процедур і узгодити його з вищим керівництвом.

Міжнародними стандартами внутрішнього аудиту вказано на існування особливої необхідності у зовнішній перевірці роботи внутрішнього аудиту із залученням незалежного експерта. Таку функцію може виконувати як зовнішні незалежні аудитори, так і представники місцевого відділу інституту внутрішніх аудиторів, сертифіковані внутрішні аудитори.

Окрім зазначених стандартів, які регулюють виключно діяльність внутрішнього аудиту на підприємствах, в діяльності цієї служби можуть застосовуватись частково і Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, а саме Міжнародний стандарт (МСА) 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [152]. Згідно з цим МСА, результати роботи підрозділу внутрішнього аудиту можуть бути використані зовнішніми аудиторами, а для цього підрозділ внутрішнього аудиту має відповідати таким вимогам:

- мати відповідний статус, який передбачає виконання контрольної, інформаційної, координуючої функцій та мати відповідні повноваження;
- бути підзвітним власникам підприємства;
- виключити суперечливі повноваження;
- забезпечити нагляд з боку власників за наймом внутрішніх аудиторів;
- визначити обмеження в роботі внутрішніх аудиторів;
- а також передбачити перелік дій з боку управлінського персоналу за результатами перевірок внутрішніми аудиторами [152].

З урахуванням специфіки внутрішнього аудиту та його відмінності від зовнішнього, можна виокремити три аспекти незалежності служби внутрішнього аудиту:

- організаційний аспект, який полягає у відповідній підпорядкованості діяльності і звітності служби представникам вищої виконавчої влади, паралельна діяльність із службою бухгалтерії та внутрішнього контролю, процедури призначення внутрішніх аудиторів з боку власників суб'єкта господарювання, самостійний вибір процедур і політик при виконанні аудиторського завдання;

- економічний аспект, який полягає у відсутності залежності від гонорарів, подарунків, позик від роботодавця, безмежного доступу до корпоративних активів;

- етичний аспект, тобто дотримання принципів чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної компетентності.

МПСВА містять вимоги щодо рівня кваліфікації внутрішніх аудиторів і необхідності в оцінці їх роботи з боку професійної організації або сертифікованих аудиторів. При здійсненні такої зовнішньої оцінки інститут наголошує на необхідності відповідної сертифікації для внутрішніх аудиторів на підприємстві. Так, Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів проводить сертифікацію за п'ятьма кваліфікаціями: «Дипломований внутрішній аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA), «Дипломований спеціаліст з оцінки ризик-менеджменту» (Certification in Risk Management Assurance, CRMA), «Дипломований аудитор фінансових організацій» (Certified Financial Services Auditor, CFSA), «Дипломований аудитор урядових установ (Certified Government Auditing Professional, CGAP), «Дипломований спеціаліст з самооцінки контролю» (Certified in Control Self-Assessment, CCSA).

У роботі К. О. Назарової [160] розглядається взаємодія та результати синергії внутрішнього і зовнішнього аудиту як запоруки боротьби із корпоративним шахрайством, корупцією, шахрайством у комп'ютерній сфері. Такий підхід також можна визначити як особливу форму спільного аудиту, завдяки якому зменшується інформаційні асиметрія та підвищується якість аудиторських звітів.

Розглядаючи концепцію спільного аудиту як сучасну новітню форму організації процесу перевірки і підтвердження фінансової звітності підприємств для широкого кола користувачів інформації, можливо відокремити ще кілька форм спільного аудиту (рис. 1.2).

Спільний корпоративний аудит базується на інформаційній взаємодії внутрішніх аудиторів підприємства та зовнішніх аудиторів, які підтверджують достовірність публічної звітності. Обмін інформацією про діяльність підприємства, звітність якого підтверджується, має забезпечувати підвищення ефективності зовнішнього аудиту та надійність результату незалежної

перевірки. У даному контексті ефективність аудиту розглядається як досягнення достатнього рівня довіри до публічної звітності підприємства з використанням мінімального часу роботи зовнішніх аудиторів. Результатом аудиту є обґрунтований та правильний висновок зовнішнього аудитора щодо результатів незалежного аудиту звітності.

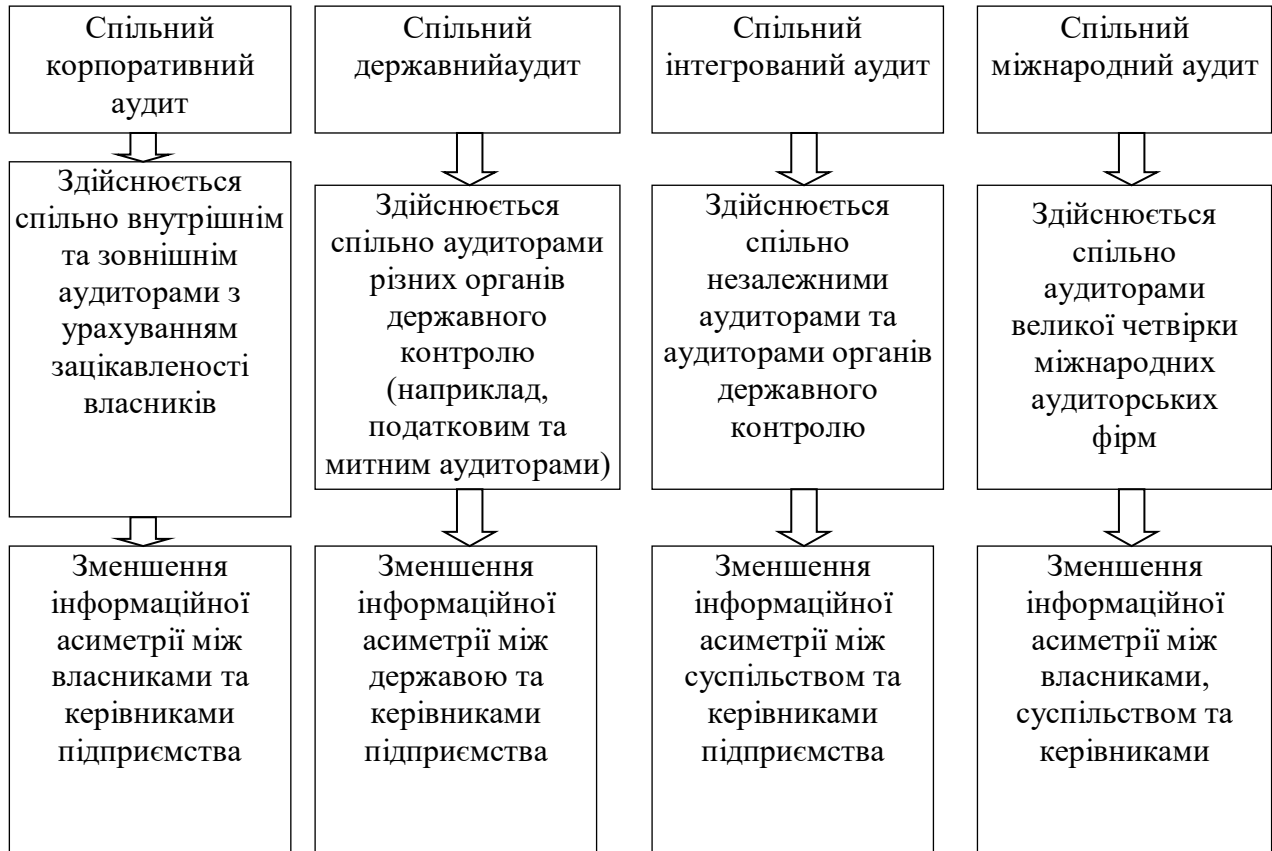


Рис. 1.2. Форми спільного аудиту як інструмента обмеження інформаційної асиметрії

Джерело: розроблено автором.

Спільний державний аудит пропонується здійснювати як форму державного фінансового контролю із залученням фахівців різних органів Державної фіскальної служби України, що дасть змогу підвищувати ефективність і результативність аудиту правильності нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання. Наприклад, у форму обміну аудиторськими доказами між представниками митниці, які реалізують митний

контроль, та представниками податкової інспекції ДФСУ, які здійснюють податковий контроль (аудит).

Для спільного корпоративного аудиту і спільного державного аудиту характерні дещо різні цілі. Так, корпоративний аудит зосереджений на врахуванні інтересів інвесторів, власників, кредиторів в частині достовірності даних про фінансовий стан та результати господарської діяльності суб'єктів господарювання. Відповідно аудит з боку Державних органів спрямований на перевірку правильності нарахування та сплати податків. Різні вектори зазначених вище перевірок зумовлені полярними цілями користувачів, що обумовлює ризик виникнення інформаційної асиметрії в процесі ухвалення економічних рішень на основі результатів таких аудитів.

Поняття інформаційної асиметрії досліджено у працях Джорджа Акерлофа, Майкла Спенса та Джозефа Стігліца у рамках дослідження інформаційної економіки. Сутність інформаційної асиметрії полягає у тому, що в процесі інформаційної взаємодії учасники економічних процесів володіють нееквівалентною кількістю інформації, що призводить до інформаційної переваги одних учасників, та дефіциту інформації у інших учасників. Здебільшого дослідження зазначених вище авторів стосувались процесів ринкового обміну товарами, але, на думку вчених, інформаційна асиметрія може виникати в процесі будь-якої взаємодії суб'єктів різних економічних систем – між органами державної влади, між господарюючими суб'єктами та ін. Інформаційна асиметрія також властива і процесу інформаційної взаємодії між керівниками підприємств, аудиторами та реальними і потенційними користувачами звітності підприємства.

Застосування різних форм спільного аудиту дозволить зменшити рівень інформаційної асиметрії за рахунок інформаційної взаємодії представників різних видів аудиту. З огляду на це, спільний інтегрований аудит пропонується здійснювати на основі інформаційної взаємодії між незалежними аудитором й аудитором органів Державного контролю за

рахунок обміну аудиторськими доказами, що дасть змогу підвищити ефективність аудиторських перевірок.

Основою спільного міжнародного аудиту є інформаційна взаємодія між аудиторами великої четвірки міжнародних аудиторських фірм (Pricewaterhousecoopers, Deloitte, Ernst&Yong, KPMG), що забезпечує підвищення ефективності і результативності саме незалежного аудиту звітності підприємств, особливо, міжнародних компаній.

Запровадження спільного аудиту у систему незалежного професійного аудиту звітності підприємств обумовлює необхідність визначення характеристик такого аудиторського завдання (послуги), рівень відповідальності аудиторів при здійсненні таких послуг та умови інформаційної взаємодії аудиторів, які задіяні у спільному аудиті. На наш погляд, всі запропоновані форми спільного аудиту можуть виконуватись як завдання з надання впевненості, що визначає найвищий ступінь відповідальності аудиторів при виконанні цього завдання та вимагає від аудиторів досягнення найвищого рівня впевненості – достатньої впевненості.

В основу інформаційної взаємодії між суб'єктами різних економічних систем покладено поняття «інформація» та «цінність інформації». Підтвердження інформації про результати діяльності підприємства для зовнішніх користувачів потребує компетентного підходу з боку аудитора, що вимагає від аудитора глибокого розуміння сутності інформації і відповідального ставлення до інформаційної взаємодії з керівниками підприємства, користувачами даних публічної звітності підприємств та інших аудиторів.

Складність поняття «інформація» зумовлює і складність у процесі її дослідження та інтерпретації для цілей аудиту, що можливе при розумінні її сутності та властивостей.

У науковій літературі підкреслюється про неможливість надання достатньо узагальненого визначення змісту терміна «інформація», оскільки

термін принципово не може бути визначений [113]. В окремих джерелах зроблено спробу визначити інформацію через доказ від протилежного. Наприклад, інформація – це не речовина, не енергія, не носій [21].

У філософських словниках наводяться такі визначення інформації:

Інформація (від лат. *informatio* – ознайомлення, роз'яснення, представлення, поняття):

– повідомлення, інформування щодо положення справ, відомості про що-небудь, які передаються людьми;

– невизначеність, що зменшується, знімається в результаті отримання повідомлень;

– повідомлення, яке нерозривно пов'язане з управлінням, сигнали в єдності синтаксичних, семантичних і прагматичних характеристик;

– передачі, віддзеркалення різноманітності в будь-яких об'єктах і процесах (неживої та живої природи) [318];

– деякі відомості, сукупність яких-небудь даних, знань [317].

Окрім наведених визначень інформації, в науковій літературі наводиться багато інших поглядів на сутність терміну «інформація». Так, наприклад : «Інформація – це природна реальність, що несе в собі характерні ознаки предметів і явищ природи, що виявляються у просторі та часі» [144].

Науковці нерідко пов'язують поняття інформації з такою властивістю матерії як відображення. Феномен інформації як об'єкт самостійного дослідження вперше був розглянутий в працях Шеннона та Вінера, які відносяться до сорокових років двадцятого століття [131].

Окремі вчені розглядають сутність інформації через інформаційну взаємодію. Так, в роботі [131] зазначається, що «найбільш змістовні характеристики інформації пов'язані з головним значення цього терміна - кваліфікованою як феноменом інформаційної взаємодії, а інформація як сукупність відомостей в ньому грає роль чинного агента» [131]. По суті інформація виникає лише у процесі інформаційної взаємодії, зміст якої

полягає в обміні даними між суб'єктами з різними рівнями інформаційної обізнаності. У цьому разі інформація, в процесі використання її суб'єктом перетворюється в новий вид, який вже може характеризуватися як знання суб'єкта, поширення яких через комунікації знову забезпечує інформаційну взаємодію та формування нових знань. У зв'язку з цим, можна припустити, що дані змінюють свій статус від інформації та знання по черзі залежно від носія. Тобто, якщо дані відображені на папері, або іншому носії – має місце визначення «інформація», а, як тільки, інформація, використовується людиною – вона автоматично перетворюється на знання. З огляду на це, необхідною та доцільною буде інформація, яка поповнює знання суб'єкта якомога повніше. Аналогічні висновки зроблені Д. І. Блюменау у 1989 р. Зокрема він визначав таке: «Якщо уявити зростання знань і документальної інформації у вигляді двох кривих: першої - досить пологої, а другої - значно крутішої, то одне із суттєвих завдань, сфери інформаційного сервісу та похідних від існуючої кризової ситуації, буде полягати в тому, щоб у можливих і необхідних межах зблизити ці криві: підвищити крутизну першої - за рахунок активного сприяння вирішенню наукових і технічних проблем і знизити крутизну другої - за рахунок вирішення актуальних питань теорії документальної інформації і впровадження цих рішень у практику управління документальними потоками [21]». По суті вчений вважав, що основним завданням сфери управління інформацією є створення такої системи інформації, яка б забезпечувала максимальне корисне її використання та перетворення у знання. Такі вимоги до процесу формування інформації обумовлюють необхідність в окресленні параметрів корисності інформації, які можуть підлягати керуванню під час надання публічної звітності підприємствами та підтвердження її аудитором.

Отже, інформаційна взаємодія в процесі аудиту між керівниками підприємства, аудитором і користувачами інформації про підприємство полягає у забезпеченні потенційно зацікавлених сторін цінною інформацією,

яка через інформаційну взаємодію перетворюється у знання про суб'єкт господарювання, що стає підґрунтям для успішних економічних рішень.

К. Колін інтегруючи підходи до визначення поняття інформації дає таке її визначення: «У широкому розумінні інформація є об'єктивною властивістю реальності, яка виявляється в неоднорідності (асиметрії) розподілу матерії і енергії у просторі та часі; у нерівномірності протікання всіх процесів, які відбуваються у світі живої і неживої природи, у тому числі і в суспільстві, і в свідомості людини. Інакше кажучи, неоднорідність та нерівномірність і є той самий феномен, який можна називати інформацією. З цього випливає, що в однорідних середовищах та рівномірно здійснюваних процесах інформація відсутня. Таким чином, інформація – не плід нашої уяви, не продукт діяльності свідомості, а реальний фізичний феномен, що характеризує стан і рух матерії або енергії, з якими вона нерозривно пов'язана та які є її носіями. Інформація, отже, є її атрибут, тобто невід'ємна властивість [113]».

Підсумовуючи наукові погляди щодо сутності інформації можна виокремити три найбільш поширені концепції інформації. Перша концепція (яка вже згадувалась – концепція Шеннона), відображуючи кількісно-інформаційний підхід, визначає інформацію як міру невизначеності (ентропію) події. Кількість інформації в тому або іншому випадку залежить від імовірності її отримання: чим більш вірогідним є повідомлення, тим менше інформації міститься в ньому. За другою концепцією інформація розглядається як властивість матерії. Третя концепція базується на логіко-семантичному підході, при якому «інформація трактується як знання, причому не будь-яке знання, а та його частина, яка використовується для орієнтування, для активної дії, для управління і самоврядності. Іншими словами, інформація – це корисна частина знань, що діє» [66].

Наведене свідчить, що інформація достатньо складне поняття для точного визначення. Також слід зазначити її багатогранність, що обумовлено використанням її як у філософських вченнях, так і в таких точних науках, як

кібернетика та економіка. Існування різних підходів до визначення інформації обумовлено метою її використання у відповідному науковому напрямку. Аналізуючи викладені вище точки зору, слід зазначити, що думки вчених об'єднує тільки одне твердження: інформація дещо особливе явище і вона відіграє важливу роль у розвитку суспільства та діяльності організацій.

Для вирішення завдань даного дослідження доцільно опиратися на концепцію логіко-семантичного підходу, яка розглядає інформацію як таку, що приносить користь при її використанні та підвищує ефект від управлінських дій та економічних рішень.

Інформація, використовувана на підприємстві, розглядається сучасними дослідниками по-різному. С. А. Кузнецова вважає що «інформація для управління (управлінська інформація) – документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у середовищі суб'єкта управління і використовуються в процесі управління» [132].

Інформація на відміну від матеріальних ресурсів виробництва має низку особливостей в процесі використання, що обумовлюють її унікальну роль у підвищенні ефективності діяльності підприємства. Ці особливості можна звести до такого:

- в процесі обміну інформацією вона подвоюється: виникає в одержувача інформації, залишається і у того, хто її передає;
- не підлягає старінню з часом, як це відбувається з матеріальними об'єктами. Старіє тільки при появі нової інформації;
- інформація є неодмінним компонентом розумової діяльності, та може бути використана і вироблена лише людиною [21].

Цінність інформації як наукового поняття, здебільшого, досліджена у роботах вчених з теорії інформації [21, 246, 345]. Втім порядок її оцінки для різноманітних цілей використання не розроблений, що обумовлює необхідність у подальшому дослідженні цього наукового завдання

як науковцями, так і практиками-аудиторами, тим більше, що саме цінність інформації пов'язують з її ефективністю.

Необхідність у визначенні ефективності використання аудиторських доказів сприяє розвитку досліджень щодо оцінки окремих аудиторських доказів з точки зору їх користі та впливу на результативність аудиторської перевірки. Проблема в тому, що у зв'язку зі складністю самої категорії «інформація» визначення цінності окремого аудиторського доказу як одиниці інформації є досить складним процесом.

В теорії інформації, яку багато дослідників називають теорією зв'язку та комунікацій, одиницею інформації є «біт», що визначається як усунення невизначеності при відповіді на питання «так» чи «ні». Але для різних питань одна й та ж відповідь буде мати різне значення. Тому в рамках оцінки цінності інформації як аудиторського доказу цей підхід не дасть результату. Аудиторські докази можна згрупувати за видами джерел їх отримання, за окремими документальними джерелами, за видами аудиторських доказів. Представивши всю інформацію, що існує на підприємстві і поза його межами, у вигляді формалізованої системи, можливо визначити, так звані, одиниці аудиторських доказів - джерела інформації у вигляді згрупованих її видів. У цьому разі можливо також класифікувати аудиторські докази за ступенем цінності для формування відповідних аудиторських висновків.

У роботах С. А. Кузнецової [132, 133, 134, 135] запропоновано комплексну оцінку якісних характеристик облікової інформації на підприємстві, що дає змогу надати кількісне вираження рівня якості сформованої задокументованої облікової інформації в підприємстві. Автор більше уваги акцентує на якості процесу формування інформації, а не на якості безпосередньо облікової інформації як джерела аудиторських доказів. Слід зауважити, що запропонований порядок не надає можливості оцінити цінність інформації відповідно до окреслених аудиторських завдань, оцінити окремі документи або одиниці інформації як аудиторські докази та не

враховує масив необлікової інформації. Тому доцільно створити модель вимірювання цінності аудиторського доказу, придатну для встановлення якісного і ціннісного рівня не тільки загального обсягу доказів, а й окремих видів, документів, одиниць інформації (питання буде розглядатися у четвертому розділі дисертації).

Підвищення ефективності використання економічної інформації принципалами можливо досягти за рахунок використання методів аналізу, які дають змогу не тільки подати аналітичний матеріал у зручній формі, але і можуть бути ефективною аудиторською процедурою.

Методи економічного аналізу забезпечують оцінку стану та тенденцій розвитку окремого суб'єкта господарювання. З використанням цих методів формується корисна обліково-аналітична інформація, яка надає можливість оптимізувати аудиторські процедури внутрішніх та зовнішніх аудиторів, надають зрозумілу інформацію зовнішнім користувачам фінансової інформації підприємства.

Дослідження у сфері аналізу проводились багатьма вченими. Основа теорії і методології фінансового та економічного аналізу закладена у працях П. Й. Атамаса, І. Бланка, О. М. Вакульчик, В. А. Дерія, Л. М. Драгуна, З.-М. В. Задорожного, Я. О. Ізмайлова, Л. М. Кіндрацької, М. Я. Коробова, О. Кононенко, І. Д. Лазаришиної, Є. В. Мниха, Г. В. Савицької, В. В. Сопка, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченка. Автори наголошують на корисності інструментів економічного аналізу для прийняття рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами фінансової інформації про підприємство.

Аналіз як окрема сфера досліджень в Україні формувалась у кілька етапів, що обумовлено особливостями організації діяльності підприємства у радянські часи, у період переходу до ринкової економіки та в умовах посилення ринкових відносин на засадах капіталізму. У радянські часи аналіз використовувався більшою мірою як інструмент оцінки фінансового стану підприємства державної форми власності та визначення резервів підвищення

ефективності виробничого процесу. На цьому етапі першочерговим завданням був аналіз виробництва. Як зазначає О. М. Вакульчик, у цей період створювалися основи теорії економічного аналізу, що дало можливість визначити мету, задачі, предмет і методи даної науки, організаційні і технічні прийоми аналітичної роботи [25].

В умовах переходу України до ринкової економіки актуалізуються завдання оцінки і аналізу платоспроможності підприємства, рентабельності використання залученого капіталу, рентабельності продукції, маржинального аналізу доходів і витрат діяльності підприємства. Активно розробляються різноманітні методик аналізу витрат підприємства та методи калькулювання собівартості продукції. Багато праць цього періоду присвячено дослідженню управлінських функцій аналізу на підприємствах [25, 27, 154, 335]. Аналіз стає більш оперативним, виокремилась чітка внутрішньогалузева диференціація методик, широке застосування знаходять математичні методи [25].

На сучасному етапі розвитку аналізу як науки, на нашу думку, предметною сферою його застосування є не тільки аналіз резервів та ретроспективної інформації, але і формування прогнозів на майбутнє, визначення майбутніх альтернативних витрат і вигід для підприємства, а також забезпечення принципалів доречною та цінною інформацією для прийняття ними обґрунтованих економічних рішень, що визначається ефективною інформаційною взаємодією.

Таким чином, у сучасних умовах розвитку аналізу характерними його властивостями стають не тільки управлінські функції. Аналіз є додатковим інструментом аудиторської діяльності, виступає інформаційною підтримкою зовнішніх користувачів.

Розвиток економіки України та світові процеси глобалізації та інтернаціоналізації, призводять до трансформації функціонального

призначення аналізу і виводять його на рівень інструмента підвищення ефективності інформаційної взаємодії між різними суб'єктами.

Окремий Міжнародний стандарт аудиту присвячений опису рекомендацій у сфері застосування аналітичних процедур під час виконання аудиту та інших аудиторських завдань – МСА 520 «Аналітичні процедури». В ньому наголошено на важливості застосування аналітичних процедур під час аудиту на різних етапах його виконання. Важливість та корисність аналітичних аудиторських процедур важко переоцінити, оскільки незалежні аудитори їх застосовують і на етапі планування аудиторської перевірки, і на етапі виконання процедур по суті, і на заключній стадії аудиторської перевірки. Податкові аудитори активно застосовують аналітичні процедури, хоча і їх діяльність не регламентована МСА. Наприклад, при проведенні перевірки з питань трансфертного ціноутворення, податкові аудитори застосовують аналітичні методи при визначенні норми рентабельності для обґрунтування ціни в контрольованій операції. Таким чином, очевидно, аналітичні процедури є неодмінною складовою сукупності методів аудиту.

Застосування аналітичних методів у сфері аудиту ЗЕД є особливо актуальним тому, що сфері ЗЕД притаманні деякі обмеження у доступі в інформації.

Зазначене вище свідчить про те, що сучасний аудит і аналіз є дещо інтегрованими поняттями у зв'язку із застосуванням у різних сферах державного та недержавного контролю. Основна їх особливість у контексті сучасних економіко-соціальних змін – спрямованість на зменшення інформаційної асиметрії між суб'єктами інформаційної взаємодії і спрямованість на підвищення довіри суспільства до економічної інформації суб'єктів господарювання.

Наразі аудит набуває специфічної форми інформаційної взаємодії принципалів економічної інформації (держава, власники, суспільство, інвестори, кредитори) і агентів аудиторської діяльності (податкові аудитори,

незалежні професійні аудитори, внутрішні корпоративні аудитори) у двох концептуальних напрямках: як елемент податкової політики у сфері державного фінансового контролю та як елемент незалежного фінансового контролю для принципалів економічної інформації у формі зовнішнього та внутрішнього аудиту. Якість аудиту зазначених напрямків пропонується забезпечувати шляхом розвитку методології аудиту як сукупності аналітичних методів аудиторського дослідження.

1.2. Стан та напрями розвитку аудиторських послуг в Україні

Питання класифікації аудиторських послуг та вимоги до їх розмежування для аудиторів в Україні висвітлені в ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [202], який увійшов в дію з 1.10.2018 р., а також у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [152]. Згідно з Законом України перелік аудиторських послуг (завдань) визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту. Оскільки Міжнародні стандарти аудиту ухвалені як національні з 2004 р., то для визначення особливостей їх виконання слід користуватися саме вимогами міжнародних стандартів. Слід зазначити, що законом визначено можливість надання аудиторськими фірмами таких послуг, як ведення і відновлення бухгалтерського обліку, консультації з питань обліку та звітності, експертизи й оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Відповідно до ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» до аудиторських послуг відносять: аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого

надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту [202].

У Міжнародних стандартах аудиту, контролю якості, огляду, надання впевненості та супутніх послуг класифікація можливих аудиторських завдань змінюється за редакціями різних років. Однозначна визначеність існує у трактуванні завдань з надання впевненості (в т.ч. аудиту), а підходи до класифікації аудиторських послуг в частині консультування, перевірок податкової звітності не врегульовані.

Щодо окремих наукових досліджень у сфері класифікації аудиторських завдань та аналізу їх відмінностей, слід зазначити, що сучасні наукові праці, здебільшого, зосереджені на розробці організаційних етапів та методиці виконання окремих видів аудиторських завдань. Наприклад, у роботах І. М. Пожарицької та І. М. Дмитренко [57, 194, 195, 196] висвітлені питання організації та методики виконання таких аудиторських завдань як огляд фінансової звітності, виконання погоджених процедур, підготовка фінансової інформації, перевірка прогнозованої фінансової інформації. У роботах Н. С. Шалімової визначено специфіка договорів на проведення аудиту, особливості виконання та відмінності у проведенні аудиторських завдань з надання впевненості [337, 340, 342]. Дослідження чинної практики виконання аудиторських послуг та наукових праць вітчизняних дослідників дають змогу стверджувати, що актуальним питанням є визначення специфіки надання аудиторських послуг у різних сферах господарського життя підприємства. На наш погляд, особливою сферою, в якій є потреба у такій деталізації, є сфера ЗЕД підприємств.

Слід зазначити, що Аудиторська палата України має своє бачення класифікації аудиторських послуг, яке відображено у формі № 1 – аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги». Аудиторські фірми мають звітувати перед Аудиторською палатою України у розрізі таких видів аудиторських послуг: завдання з надання впевненості, супутні послуги,

інші професійні послуги, організаційне і методичне забезпечення аудиту (Додаток Б). Слід також зазначити, що на момент захисту дисертації перелік послуг, які можуть надавати аудиторів (аудиторські фірми), затверджений рішенням АПУ від 22.12.2011 № 244/14 та Інструкція щодо складання звітності за формою № 1-аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги» були скасовані рішенням Ради АПУ від 31.01.2019 «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких нормативних актів Аудиторської палати України». Відповідно до вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг аудиторські фірми можуть надавати послуги не тільки у вигляді аудиту фінансової звітності. У загальній структурі міжнародних стандартів передбачено виокремлення груп нормативів, присвячених наданню інших аудиторських послуг. Для регулювання процесу надання аудиторських послуг з різним рівнем впевненості або без надання впевненості розроблено відповідні групи стандартів та положень. Окрема група стандартів створена для регулювання організації і методики проведення аудиту історичної фінансової звітності – це Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА), Нотатки з міжнародної практики аудиту (далі – НМПА). Друга група стандартів призначена для регулювання порядку огляду фінансової звітності, особливості його організації і методики проведення – це Міжнародні стандарти завдань з огляду (далі – МСЗО).

Третя група стандартів присвячена особливостям виконання аудиторських завдань, які передбачають надання впевненості, але не є аудитом чи оглядом – це Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (далі – МСЗНВ). Четверта група стандартів покликана регулювати порядок організації і методику надання супутніх послуг – це Міжнародні стандарти супутніх послуг (далі – МССП). Таким чином, всі види аудиторських послуг можливо умовно розділити на два принципово різні типи завдань: завдання з надання впевненості та завдання, які не передбачають надання впевненості.

Таблиця 1.3.

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТОРСЬКИХ ЗАВДАНЬ						
Вид аудиторського Завдання	Рівень впевненості, який надає аудитор	Принципи етики, яких необхідно дотримуватись	Форма звіту	Форма впевненості	Аудиторські процедури по суті	Аудиторський ризик
1. Аудит фінансової звітності	Обґрунтований (достатня впевненість)	Всі (незалежність, чесність, об'єктивність, професійна компетентність та ретельність, конфіденційність, професійна поведінка)	Висновок (звіт) незалежного аудитора з висловленням думки (Звіт з надання впевненості)	Позитивна форма	Повний перелік	до 5%
2. Огляд фінансової звітності	Помірний (обмежений, середній)			Негативна форма	Переважно запити і аналітичні процедури	Вище, ніж при аудиті
3. Завдання з надання впевненості, які не є аудитором або оглядом	Погоджений з клієнтом відповідно до умов завдання переважно помірний (обмежений, середній)			Погоджена з клієнтом відповідно до умов завдання	В залежності від умов завдання	В залежності від обраного рівня впевненості
3.1. Перевірка прогностичної фінансової інформації				Переважно негативна форма	Повний перелік	
3.2. Завдання з надання впевненості відносно засобів контролю в організації, яка надає послуги	Обґрунтований (достатня впевненість)			Може бути позитивною		
4. Супутні послуги	Впевненість не висловлюється	Всі, крім незалежності	Звіт аудитора про виконані роботи або надані послуги	-	Повний перелік	до 5%
						Не оцінюється

Джерело: складено автором на основі [152].

Завдання з надання впевненості – завдання, за яким аудитор надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри певних користувачів, відмінних від відповідальної сторони, щодо результатів оцінки або визначення предмета перевірки за відповідними критеріями [152]. В таблиці 1.3. наведено перелік завдань, які можуть виконувати аудитори та аудиторські фірми, а також їх порівняльна характеристик в авторському розумінні.

Елементи, цілі і критерії завдань з надання впевненості визначені в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості.

Основна відмінність між завданнями з надання впевненості та супутніми послугами полягає в тому, що завдання з надання впевненості передбачають формулювання аудиторської думки щодо предмету перевірки третім особам, а саме – акціонерам, потенційним інвесторам, кредиторам, та іншим користувачам фінансової інформації про підприємство, що підвищує ступінь відповідальності аудитора при наданні таких послуг. Якщо аудитор не оцінює предмет перевірки, а безпосередньо виконує певну частину роботи, то такі послуги можуть вважатися супутніми або іншими професійними послугами, що не передбачає висловлення аудиторської думки.

Аудит фінансової звітності є завданням з найвищим рівнем впевненості – достатнім (обґрунтованим) і передбачає отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для зменшення рівня аудиторського ризику до мінімального. Значення аудиторського ризику в 5% є умовним і встановлюється для ідентифікації максимального рівня недовіри аудитора. Оцінювання аудиторського ризику здебільшого здійснюється за допомогою якісного виміру (високий, низький, середній).

Огляд фінансової звітності є також завданням з надання впевненості, але рівень впевненості є обмеженим, оскільки це завдання передбачає скорочений обсяг аудиторських процедур, обмежений обсяг вибірки, а також не вимагає від аудитора підтвердити достовірність звітності, а передбачає лише оцінку ознак недостовірності. Аудиторський ризик за цим видом

аудиторського завдання є вищим, ніж при аудиті, але письмовий висновок з висловленням думки все одно надається аудитором.

Інші завдання з надання впевненості відрізняються від аудиту та огляду фінансової звітності предметом, критеріями перевірки і тим, що сам рівень впевненості може змінюватись в залежності від умов виконання завдання та вимог клієнтів.

Різний характер аудиторських завдань та рівень впевненості обумовлює і відмінності у вимогах до процесу та процедур надання таких послуг. Наприклад, при наданні супутніх послуг не вважається обов'язковим дотримання принципу незалежності аудитора від замовника, оскільки такі послуги полягають саме у тому, щоб в залежності від бажання замовника були здійсненні певні бухгалтерські і консалтингові процедури.

Особливим питанням для аудитора стає вибір виду аудиторського завдання. І це пов'язано не тільки з відмінностями у процедурі перевірки та виді висновку, але і з рівнем відповідальності аудитора, який виникає при виконанні того чи іншого завдання.

Так, аудитор, виконуючи завдання з надання впевненості, які передбачають висловлення думки зовнішнім зацікавленим користувачам, несе відповідальність не тільки перед клієнтом, роботодавцем і Аудиторською палатою України. Особлива відповідальність виникає перед суспільством.

В контексті дослідження аудиторських завдань з перевірки ЗЕД підприємств актуалізується наукове завдання розробки відповідної класифікації аудиторських завдань, що у подальшому стане основою для визначення рівня відповідальності аудитора.

Базуючись на порівняльній характеристиці всіх аудиторських завдань, вимоги до виконання яких регулюються Концептуальною основою завдань з надання впевненості та Міжнародними стандартами аудиту, огляду та супутніх послуг. У таблиці 1.4 наведено авторську класифікацію аудиторських завдань з перевірки ЗЕД підприємств.

Специфічними відмінними рисами виконання аудиторських завдань у цій сфері є: рівень впевненості, який надається аудиторами, рівень аудиторського ризику, обсяг та характер аудиторських процедур, форма заключного Звіту аудитора (з висловленням незалежної думки або з підтвердженням обсягу виконаних робіт), рівень відповідальності аудитора.

Таблиця 1.4

Класифікація аудиторських завдань з перевірки ЗЕД підприємств

Вид аудиторського завдання	Рівень впевненості	Форма звіту	Аудиторський ризик	Аудиторські послуги
Завдання з надання впевненості щодо результатів проведення ЗЕД підприємства	Достатній	Звіт незалежного аудитора з надання впевненості з висловленням аудиторської думки	Не більше ніж 5 %	Повний перелік аудиторських послуг
Огляд Звіту про контрольовані операції	Обмежений	Звіт незалежного аудитора з надання впевненості з висловленням аудиторської думки	Більше 5 %	Послуги здебільшого аналітичного характеру та запити
Підготовка Звіту про контрольовані операції	Не надається	Акт про виконані роботи	Немає	Виконуються не аудиторські, а професійні бухгалтерські послуги на основі бухгалтерського досвіду аудитора
Консультаційні послуги з питань обґрунтування трансфертної ціни в контрольованій зовнішньоекономічній операції	Не надається	Акт про виконані роботи	Немає	

Джерело: розроблено автором.

Аудиторські завдання, які виконуються незалежними аудиторами пропонується класифікувати на:

- завдання з надання впевненості щодо результатів проведення ЗЕД підприємства. Такі завдання пропонується виконувати із застосуванням повного переліку аудиторських процедур з метою підтвердження достовірності даних про фінансові результати зовнішньоекономічної діяльності підприємства та їх впливу на показники фінансової звітності. Такий

вид завдань особливо актуальний у тому разі, коли обов'язковий аудит не вимагається відповідно до чинного законодавства, але існує перелік зацікавлених власників, менеджерів материнської компанії, мінори тарні власники капіталу;

- огляд Звіту про контрольовані операції. На відміну від попереднього виду завдань, передбачає надання обмеженої впевненості із застосуванням меншої кількості аудиторських процедур здебільшого аналітичного характеру. Пропонується застосовувати як додаткове підтвердження визначених трансфертних цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях з метою обґрунтування бази оподаткування податком на прибуток;

- підготовка Звіту про контрольовані операції (такі послуги вже активно надаються професійними аудиторами і класифіковані як консультативні);

- консультаційні послуги з питань обґрунтування трансфертної ціни в контрольованій зовнішньоекономічній операції. Пропонується класифікувати як супутні послуги, які вимагають від аудитора професійних знань та бухгалтерського досвіду у сфері ведення ЗЕД.

Діяльність аудиторських фірм не обмежується виконанням лише послуг аудиту фінансової звітності, а передбачає більш широке консалтингове обслуговування клієнтів, що обумовлено сезонністю аудиту як послуги та потребами клієнтів. Навіть у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг виокремлено стандарти, які присвячені завданням з надання впевненості щодо прогностичної фінансової інформації. Це свідчить про актуальність виконання аудиторських завдань, для надання впевненості щодо перспективної інформації (не історичної як в аудитах). Аудиторська практика, яка склалася останніми роками в Україні та світі, обумовлює появу більш широкої класифікації аудиторських послуг.

Незважаючи на уніфіковані розмежування аудиторських завдань розвиток аудиторської практики призвів до окремої класифікації

аудиторських послуг, поява якої зумовлена сформованим попитом на ринку аудиторських послуг та відповідними інтересами учасників цього ринку (рис. 1.4).

Насамперед, аудиторські фірми пропонують послуги обов'язкового аудиту, який регулюється законодавчо для публічних підприємств та тих, що мають суспільний інтерес (вимоги до обов'язкового аудиту зазначено у ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»).

Сторони, які мають інтерес



Рис. 1.4. Класифікація аудиторських послуг відповідно до сучасних потреб користувачів фінансової та нефінансової інформації в Україні

Джерело: складено автором самостійно.

Такий аудит передбачає послідовне підтвердження фінансового стану та достовірності фінансової звітності підприємств раз на рік, та, у більшості випадків, має постійний характер. Як правило, аудиторські фірми вже мають свою базу клієнтів, які змінюються раз на 5-7 років. Аудиторська палата України сформувала перелік аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту річної фінансової звітності. З точки зору Міжнародних стандартів такі завдання передбачають надання впевненості користувачам звітності щодо достовірності історичної інформації.

Все частіше до аудиторських фірм звертаються за аутсорсинговими послугами, які передбачають ведення бухгалтерського та/або податкового обліку, виконання функцій бухгалтерської служби. Це також популярний вид аудиторського завдання, який спрямований на обробку історичної інформації.

Окремим напрямком аудиторського обслуговування слід визнати податкове консультування та перевірку податкового обліку та звітності. Цей напрямок можна було б включити до послуг загального консультування, якщо у податковому законодавстві не відбувалося стільки змін та додаткових коментарів, що призводить до ускладнення процедури консультування саме з податкових питань.

Окремі аудиторські фірми вважають таке податкове консультування податковим аудитом, маючи на увазі саме перевірку податкової звітності з метою уникнення штрафних санкцій. Втім, з урахування вимог міжнародних стандартів аудиту такі перевірки не можуть вважатися аудитом, оскільки не передбачають надання впевненості третім особам щодо достовірності даних. Як і перші два види аудиторського завдання, податкове консультування спрямоване на відображення інформації щодо минулих подій і замовляється клієнтами з метою мінімізації подальших витрат, пов'язаних з минулими подіями.

Слід зазначити, що обов'язковий аудит, аутсорсинг, податкове консультування – це види аудиторських послуг, при виконанні яких аудитори обробляють історичну інформацію, дають оцінку стану обліку і звітності на даний момент часу та не спрямовуються на оцінку перспектив. Результатами таких послуг є формулювання висновків про минулі події на підприємстві. Ці висновки не мають цінності (або її рівень низький) в момент ухвалення економічного рішення зацікавленою стороною щодо майбутнього.

Окремим напрямком аудиторської практики слід визначити послуги Дью-ділідженс (Due Diligence), які передбачають передпродажну всебічну оцінку бізнесу. Цей напрямок поки що, не регулюється державою і тому має розмиті умови виконання, які змінюються залежно від потреб покупця. Передбачається, що за результатами виконання такого завдання, потенційному (конкретному) інвестору надаються результати аналізу та оцінки фінансового стану, фінансової звітності, внутрішнього контролю, бізнес-ризиків, юридичних аспектів та перспектив розвитку бізнесу.

Консультаційні послуги передбачають виконання супутніх аудиту послуг або консультування за окремими обліковими питаннями. Важливою умовою виконання таких послуг є бухгалтерські досвід та знання. З огляду на це такі завдання можуть виконуватись не тільки сертифікованими аудиторами, а і співробітниками аудиторської фірми.

Окремо надаються послуги з ініціативного аудиту та оглядів звітності, які не регулюються законодавчо, але також мають своє коло користувачів. У більшості випадків такі завдання виконують для задоволення інтересів конкретних сторін, тому ініціативні аудити мають специфічні особливості залежно від того, для чого необхідний висновок аудитора. Кожне завдання окремо обговорюється з клієнтом і уточнюються зацікавлені сторони та їх конкретні інтереси.

В Україні статистику виконання аудиторських послуг веде Аудиторська палата України відповідно до визначеної у Додатку Б класифікації. У таблиці

1.5 наведено дані про розподіл обсягу наданих аудиторами України послуг за їх видами з 2014 по 2017 рр.

Таблиця 1.5

Структура аудиторських послуг, виконаних аудиторськими фірмами та аудиторами (приватними підприємцями) України у 2014 – 2017 рр.

Вид послуг	Обсяг наданих послуг							
	2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Завдання з надання впевненості	602812,10	46,66	771840,10	43,82	847173,00	42,94	990292,5	46,56
Супутні послуги	128445,20	9,94	125215,10	7,11	125031,90	6,34	157765,6	7,42
Інші професійні послуги	559701,90	43,33	861244,70	48,90	998564,40	50,61	976076,9	45,89
Організаційне та методичне забезпечення аудиту	852,60	0,07	2902,70	0,16	2334,90	0,12	2733,7	0,13
Всього	1291811,80	100	1761202,60	100	1973104,20	100	2126868,7	100

Джерело: складено автором на основі[11].

Як видно з таблиці 1.5, загальний обсяг наданих аудиторами послуг у 2014-2017 рр. здебільшого розподіляється між завданнями з надання впевненості (від 42,94 % до 46,67 % від обсягу всіх послуг) та іншими професійними послугами (від 43,33 % до 50,61 % від обсягу всіх послуг). Порівняно із попередніми роками у 2017 році майже не змінився розподіл замовлень за видами аудиторських послуг, але порівняно із минулими роками спостерігається незначне коливання показників. Послугами, які користуються найменшим попитом, є організаційне та методичне забезпечення аудиту (розробка і видання методичних матеріалів, проведення професійних тренінгів, здійснення заходів контролю якості аудиторських послуг).

На рисунку 1.5 відображено динаміку обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2012 – 2017 рр.

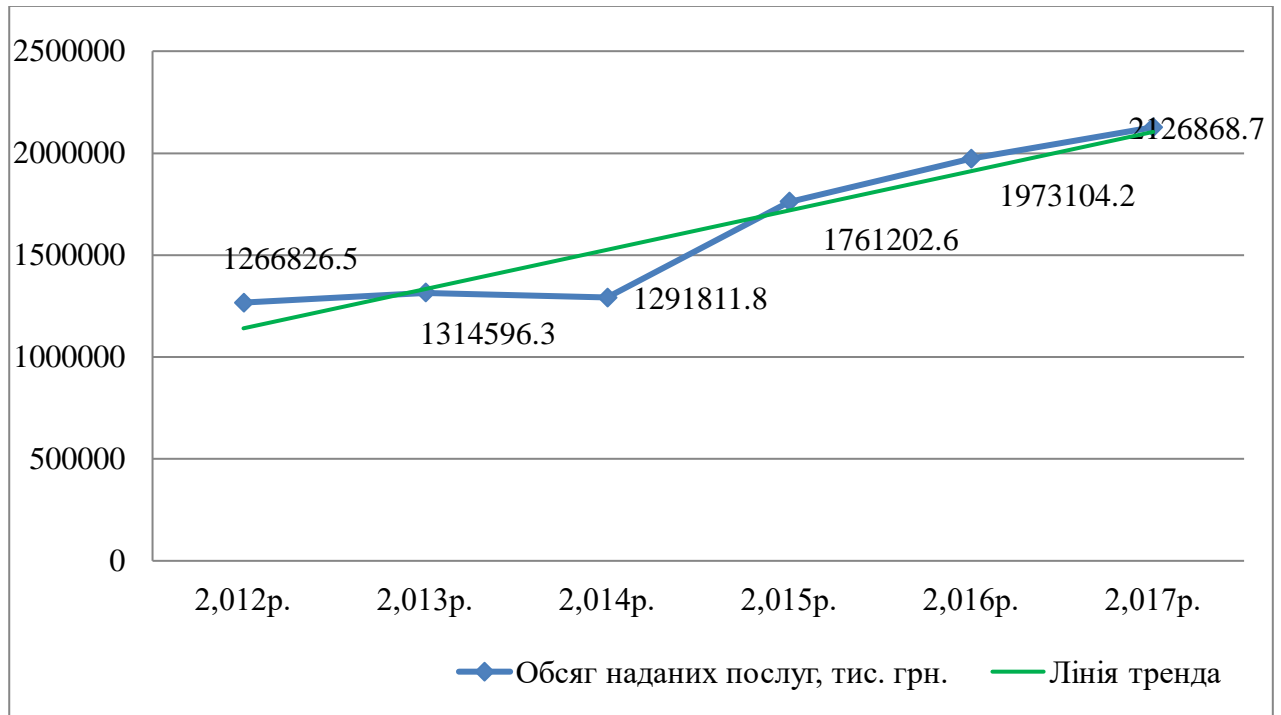


Рис. 1.5. Обсяг послуг, наданих аудиторськими фірмами та аудиторами (приватними підприємцями) у 2012 – 2017 роках в Україні

Джерело: побудовано автором на основі [11].

Таким чином, слід зазначити, що упродовж 2012-2017 рр. спостерігається стійка тенденція до збільшення обсягів наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності.

Втім, аналіз показників кількості замовлень аудиторських послуг показав не таку оптимістичну тенденцію. Розподіл замовлень за видами завдань з надання впевненості наведено у таблиці 1.6. За 2014-2017 рр. найбільша частину завдань з надання впевненості складають обов'язкові аудити фінансової звітності. Розподіл обсягу реалізованих послуг завдань з надання впевненості за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання наведено у Додатку Б. Дані свідчать, що загалом по Україні найбільший обсяг послуг завдань з надання впевненості у 2017 році надано товариствам з обмеженою відповідальністю (35,1 %) та публічним акціонерним товариствам (23,4 %).

Зовсім маленька частка припадає на послуги підприємствам державного сектору (1,91 % у 2015 році, 3,28 % у 2016 році, 5,2 % у 2017 р.). Це означає, що суб'єкти аудиторської діяльності в Україні рідко залучаються до перевірок звітності державних підприємств. На наш погляд, розширення аудиторських послуг можливо саме через залучення незалежних аудиторів до аудиту звітності державних підприємств. А застосування у державному секторі Міжнародних стандартів аудиту значно підвищує якість і довіру до звітів таких суб'єктів господарювання.

Таблиця 1.6

Структура обсягів виконаних аудиторських завдань з надання впевненості у 2014 – 2017 рр. в Україні

Вид замовлень	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
	Кількість замовлень, од.			
Обов'язковий аудит фінансової звітності	7462	7196	6286	5947
Ініціативний аудит фінансової звітності	2157	1939	1935	2138
Огляд історичної фінансової інформації	550	528	481	526
Інші завдання з надання впевненості	465	370	387	380
Всього	10634	10033	9089	8991
Вид замовлень	Обсяг наданих послуг, тис. грн.			
Обов'язковий аудит фінансової звітності	192753,30	212529,8	239297,00	278119,9
Ініціативний аудит фінансової звітності	331313,00	444392,70	488721,00	596620,1
Огляд історичної фінансової інформації	63249,30	88625,00	98306,00	96692,3
Інші завдання з надання впевненості	15496,50	26292,60	20849,00	18860,2
Всього	602812,10	771840,10	847173,00	990292,5

Джерело:[11].

У додатку Б наведена також структура обсягу реалізованих послуг завдань з надання впевненості суб'єктам за видами економічної діяльності.

Згідно з наведеними даними переважно замовниками завдань з надання впевненості у 2017 році були підприємства добувної та переробної промисловості (20,8 %), суб'єкти фінансової та страхової діяльності (16,7 %) та підприємства, які займаються іншими видами економічної діяльності (18,1%) [11].

Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні свідчить про сформований попит на послуги, які мають ретроспективний характер, а саме – обробка історичної інформації з метою виконання законодавчо-нормативних вимог і уникнення санкцій. Водночас на ринку аудиторських послуг виокремився напрямок аудиторських завдань, які мають перспективний аспект, а значить виконуються для оцінки можливостей підприємств у майбутньому. Результатами виконання цих послуг є висновки аудиторів (або інших спеціалістів) щодо майбутнього та є дуже цінними для обґрунтування економічних рішень замовників цих послуг.

Розмежування аудиторських послуг на два напрями (ретроспективний та перспективний) приводить до питання відповідальності аудиторів при виконання цих послуг. На сучасному етапі розвитку аудиторської діяльності спостерігається більш жорстке регулювання зобов'язань та відповідальності аудиторів при виконанні послуг ретроспективного напрямку, що обумовлено контрольними та фіскальними цілями держави. Водночас послуги перспективного напрямку можуть приносити більший ефект та стимулюючий вплив на економічний розвиток підприємств та країни в цілому. Тому існує необхідність у формуванні особливих вимог, зобов'язань і відповідальності спеціалістів, які виконують аудиторські послуги перспективного напрямку, які спрямовуються на оцінку перспектив та можливостей підприємств у майбутньому.

За результатами аналізу попиту на аудиторські послуги та відгуків замовників аудиту в Україні, слід визначити кілька видів аудиторських послуг, які затребувані та орієнтовані на оцінку майбутніх перспектив

діяльності підприємств, а також мають особливу значущість для економічних рішень, спрямованих на майбутнє. Визначення такого перспективного напрямку розвитку ринку аудиторських послуг обумовлює необхідність у визначенні методологічної складової виконання цих послуг та здійснення контролю якості їх виконання.

Особливим напрямом розширення переліку аудиторських послуг є надання перспективних аудиторських послуг у сфері ЗЕД підприємств. Так, наприклад, для планування цін експорту та імпорту деякі суб'єкти ЗЕД можуть замовляти аналіз динаміки цін на ринку реалізації з метою формування відповідно своєї політики ціноутворення.

Перспективним напрямом розвитку ринку аудиторських послуг є розробка умов та методик виконання форм спільного аудиту, що було запропоновано вище. Досліджуючи організаційні аспекти запровадження спільного аудиту у сферу перевірок результатів ЗЕД підприємств, слід зазначити, що деякі форми запропонованого спільного аудиту (спільний державний, спільний інтегрований) є складними для практичного використання. Але розвиток таких форм спільного аудиту, в основу яких покладено інтегрування роботи незалежних та державних аудиторів має надати додатковий ефект з точки зору ефективності перевірок та якості висновків. Це потребує додаткового дослідження динаміки ЗЕД підприємств України, пріоритетів та домінант розвитку аудиту ЗЕД.

Визначення основних тенденцій у сфері аудиту результатів зовнішньоекономічної діяльності дасть змогу ідентифікувати шляхи запровадження спільного аудиту у сфері ЗЕД, а також визначити організаційні особливості виконання аудиту такої форми, сформулювати принципові відмінності цих аудиторських завдань та методичні особливості проведення.

1.3. Розвиток аудиту зовнішньоекономічної діяльності відповідно до динаміки сучасних процесів у сфері фінансового контролю

Дослідження у сфері аудиту ЗЕД слід розпочати з обґрунтування взаємозв'язку між термінами «зовнішньоекономічна діяльність» і зовнішньоекономічна операція», а також з визначення предметної області даного дослідження.

Поняття «зовнішньоекономічна діяльність», в першу чергу, регулюється Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Так, відповідно до Закону, «зовнішньоекономічна діяльність - це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована *на взаємовідносинах між ними*, що має місце як на території України, так і за її межами» [214]. Отже, однією з ознак зовнішньоекономічної діяльності є взаємовідносини між іноземними суб'єктами та суб'єктами господарської діяльності України. Будь-які взаємовідносини будуються в процесі здійснення між суб'єктами операцій, які взаємовигідні для цих суб'єктів та які формують відповідну сферу їх діяльності.

В економічних словниках терміни «зовнішньоекономічна діяльність» і «зовнішньоекономічна операція» нерідко визначаються як близькі по суті. Так, наприклад, у джерелі [82] наводиться таке визначення: «зовнішньоекономічна діяльність (англ. foreign economic activity) – **сукупність експортних та імпорتنих операцій міністерств, відомств, підприємств, державних, кооперативних та інших організацій.** Економічний механізм ґрунтується на принципі валютної самокупності та самофінансування, коли потреба задовольняється за рахунок виробленої продукції» [271].

В іншому джерелі зовнішньоекономічна діяльність визначається як «форма торгівельно-економічної міжнародної діяльності держави, організацій,

установ усіх форм власності, пов'язана з експортом та імпортом товарів, послуг, реалізації спільних виробничих, торгівельних, транспортних структур з участю міжнародного фінансового капіталу, кредитів, іноземним позичальником» [271].

Якщо обмежити ці визначення відповідно до суб'єкту її здійснення, а саме – до підприємства-суб'єкта ЗЕД, то, на наш погляд, цілком доречно стверджувати, що ця діяльність є сукупністю зовнішньоекономічних операцій підприємств-суб'єктів ЗЕД, які здійснюють експорт-імпорт товарів, послуг, робіт, операції із залучення чи здійснення іноземних інвестицій, а також операції з переробки давальницької сировини.

Термін «операція» визначається як «вид діяльності, підприємницької угоди, сукупність взаємопов'язаних дій щодо розв'язання економічної задачі або проблеми» [271]. Тут наявне майже тотожне розуміння термінів «операція» і «діяльність», що відрізняється один від іншого тільки як ціле і частина.

Має право на існування визначення ділової операції як комерційної угоди, пов'язаної з виробництвом, обміном, використанням товарів та послуг; розподілом і перерозподілом додаткової вартості, створеної товаровиробниками; з перерозподілом збережень та зміною фінансових активів і пасивів [82].

Це означає, що сукупність всіх зовнішньоекономічних угод, пов'язаних з наведеними вище обмінами товарами, послугами, перерозподілом додаткової вартості є зовнішньоекономічними операціями як окремими елементами зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Загалом, господарські операції підприємства визначаються як «операції, що здійснюються підприємством, фірмою, установою з метою виконання статутних зобов'язань і завдань» [271]. Тому однозначно можемо стверджувати, що зовнішньоекономічні операції здійснюються підприємством

з метою виконання своїх статутних функцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Окремі автори під зовнішньоекономічною операцією розуміють комплекс *дій* контрагентів різних країн з підготовки, укладання і виконання торгової, інвестиційної чи іншої угоди економічного характеру» [272]. Комплекс дій, на наш погляд, є діяльність.

У даному дослідженні зовнішньоекономічна діяльність і зовнішньоекономічні операції розглядаються як одне ціле, оскільки ЗЕД підприємств здійснюється через проведення зовнішньоекономічних операцій.

Аудит як процес перевірки даних бухгалтерського обліку і звітності спрямований на перевірку правильності відображення фактів господарського життя відповідного суб'єкту, які, в свою чергу, є сукупністю господарських операцій цього суб'єкта як форми реалізації основних функцій, цілей діяльності. Тому і аудит діяльності означає аудит (підтвердження) результатів операцій, сукупність яких формує зовнішню економічну діяльність в цілому.

Аудит ЗЕД підприємств передбачає підтвердження даних щодо результатів такої діяльності, які формуються в процесі проведення зовнішньоекономічних операцій. Тому будь-який вид аудиту ЗЕД підприємств, по суті, є дослідженням операцій, сукупність яких визначає специфіку ЗЕД конкретного підприємства. Об'єктивно зовнішньоекономічна діяльність без зовнішньоекономічних операцій неможлива.

Вважаючи зовнішньоекономічні операції між підприємствами окремим елементом ЗЕД підприємства, визначимо їх основні напрямки як такі: експортні та імпортні операції (з товарами, роботами, послугами), міжнародний обмін технологіями (лізинг, франчайзинг, консалтинг та ін.), отримання іноземних інвестицій чи здійснення інвестицій у капітали іноземних підприємств).

Аудит ЗЕД у сучасних економічних умовах розвитку України є одним із вагомих факторів підвищення рівня економічної безпеки як країни, так і

окремих суб'єктів ЗЕД. Європейський вектор розвитку економіки України та активізація глобалізаційних процесів сприяє зростанню кількості суб'єктів ЗЕД і підвищенню рівня їх ділової активності, що збільшує обсяг аудиторських перевірок як з боку незалежних професійних аудиторів, так і на рівні державного контролю.

Аналіз статистичних даних про обсяги прямих інвестицій в Україну (з України) дає змогу стверджувати, що до 2014 року відбувалось стійке зростання обсягів прямих інвестицій в Україну (з України). Відомі економіко-політичні події в Україні та воєнний конфлікт, починаючи з 2014 року негативно позначилися на динаміці прямих іноземних інвестицій як в Україну, так і з України (табл.1.7 та 1.8).

Таблиця 1.7

Обсяги прямих інвестицій в Україну (з України), млн. дол. США

Станом на 01 січня	Прямі інвестиції в Україну	Прямі інвестиції з України
2010	38 992,9	5 760,5
2011	45 370,0	6 402,8
2012	48 197,6	6 435,4
2013	51 705,3	6 568,1
2014	53 704,0	6 702,9
2015	40 725,4	6 456,2
2016	36 154,5	6 315,2
2017	37 513,6	6 346,3
31 грудня 2017	39 144,0	6 339,8

Джерело: складено автором на основі [258, 259, 260, 261, 262, 263, 264].

Слід зазначити, що у 2016 та 2017 роках дещо стабілізувалася динаміка прямих іноземних інвестицій і спостерігається поступове збільшення їх обсягу.

Таблиця 1.8

Обсяги надходження/вкладення прямих інвестицій (акціонерного капіталу) в (з) України за 2010-2017 рр., млн. дол. США

Рік	Надходження прямих інвестицій в економіку України	Вкладення прямих інвестицій з України
2010	5 851,2	679,5
2011	6 033,7	90,9
2012	5 290,7	662,3
2013	5 462,1	127,5
2014	2 451,7	68,0
2015	3 763,7	27,9
2016	4 405,8	20,7
2017	1 871,2	10,4

Джерело: складено автором на основі [258, 259, 260, 261, 262, 263, 264].

*без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя за 2014–2017рр.–також без частини зони проведення антитерористичної операції

Обсяги надходження прямих інвестицій (акціонерного капіталу) в Україну мають нестабільну тенденцію:

- у 2011 році спостерігається їх незначне збільшення з 5851,2 млн. дол. США у 2010 році до 6033,7 млн. дол. США у 2011 році;
- після 2011 року спостерігається значне скорочення надходжень акціонерного капіталу до 2451,7 млн. дол. США у 2014 році;
- у 2015 і 2016 роках обсяги надходжень збільшуються, але у 2017 році досягають свого мінімального значення 1871,2 млн. дол. США.

Обсяги вкладення прямих інвестицій з України також мають нестабільний рівень. Але, слід зазначити, що потоки іноземних інвестицій в Україну значно перевищують потоки іноземних інвестицій з України.

Інтеграційні процеси в Україні мають сформувати додаткові обсяги зовнішньої торгівлі як джерела поповнення бюджету України за рахунок продажу вітчизняних товарів, робіт, послуг закордон, а також за рахунок збільшення митних платежів і податкових надходжень від суб'єктів ЗЕД.

Особливої актуальності в даний час набули процеси інтеграції у зв'язку із обраним євроінтеграційним вектором України. Це має надати змогу Україні отримувати відповідні економічні переваги, фінансування, політичну та економічну підтримку та інші переваги. Інтеграційні процеси призводять також до запровадження норм митного регулювання та особливих вимог до оподаткування результатів ЗЕД підприємств. Основними ознаками інтеграції вважаються:

- інтеграція та виникнення тісних зв'язків між виробничими системами;
- розвиток міжнародної кооперації та спеціалізації;
- розширення обсягів ринку, що призводить до збільшення обсягів реалізації та, відповідно, прибутків;
- спрощення переміщення товарів;
- отримання додаткових конкурентних переваг.

Така інтеграція повинна була позитивно вплинути на обсяги зовнішньої торгівлі України. На даний час намітилися не досить задовільні тенденції у сфері зовнішньої торгівлі. Так, в цілому, за останні 7 років (з 2011 по 2017) обсяги ЗЕД України знизились. Обсяги ЗЕД у розрізі основних її складових наведено у табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Обсяги зовнішньої торгівлі товарами, послугами і давальницькою сировиною в Україні за 2011 – 2017 рр., млн. дол. США

Показники /Роки	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Надходження прямих інвестицій в економіку України	6033,7	5290,7	5462,1	2451,7	3763,7	4405,8	1871,2
Вкладення прямих інвестицій з України	90,9	662,3	127,5	68	27,9	20,7	10,4

Продовження табл. 1.9

1	2	3	4	5	6	7	8
Експорт товарів	68394,2	68809,8	63320,7	53901,7	38127,1	36361,7	43264,7
Імпорт товарів	82608,2	84658,1	76986,8	54428,7	37516,4	39249,8	49607,2
Експорт давальницької сировини	105,7	118,2	106,8	127,7	67,2	42,1	83,7
Імпорт давальницької сировини	4701,9	3406,1	3657,0	3026,8	2366,6	2488,4	2987,2
Експорт послуг	13792,2	13599,1	14836,3	11520,8	9736,6	9868,0	10714,4
Імпорт послуг	6235,2	6736,1	7609,0	6373,1	5523,0	5326,5	5476,1
Разом експорт	82292,1	82527,1	78263,8	65550,2	47930,9	46271,8	54062,8
Разом імпорт	93545,3	94800,3	88252,8	63828,6	45406,0	47064,7	58070,5
Разом обсяг ЗЕД	181962,0	183280,4	172106,1	131898,4	97128,4	97763,0	114014,9

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України [258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265].

Загальна сума зовнішньої торгівлі у 2011 і 2012 рр. перебувала майже на одному рівні (175837,4 і 177327,4 млн. дол. США відповідно), але починаючи з 2013 року обсяг зовнішньої торгівлі поступово зменшується і досягає мінімуму у 2016 році – 93336,5 млн. дол. США. У 2017 році відбулось незначне зростання загальної суми зовнішньої торгівлі України.

Провал у зовнішній торгівлі у 2013-2016 роках пояснюється відомими причинами воєнно-політичного і економічного характеру, які стали основними негативними чинниками впливу на рівень ЗЕД України. Графічно динаміка зовнішньої торгівлі товарами, послугами і давальницькою сировиною в Україні за аналізовані роки (з 2011 по 2017) наведено на рис. 1.6.

Як видно з рисунку, основну частину зовнішньої торгівлі складають операції імпорту та експорту товарів. В контексті дослідження аудиту ЗЕД доцільно визначити структуру всієї ЗЕД як загального обсягу операцій суб'єктів ЗЕД, які становлять відповідний інтерес з метою аудиту.

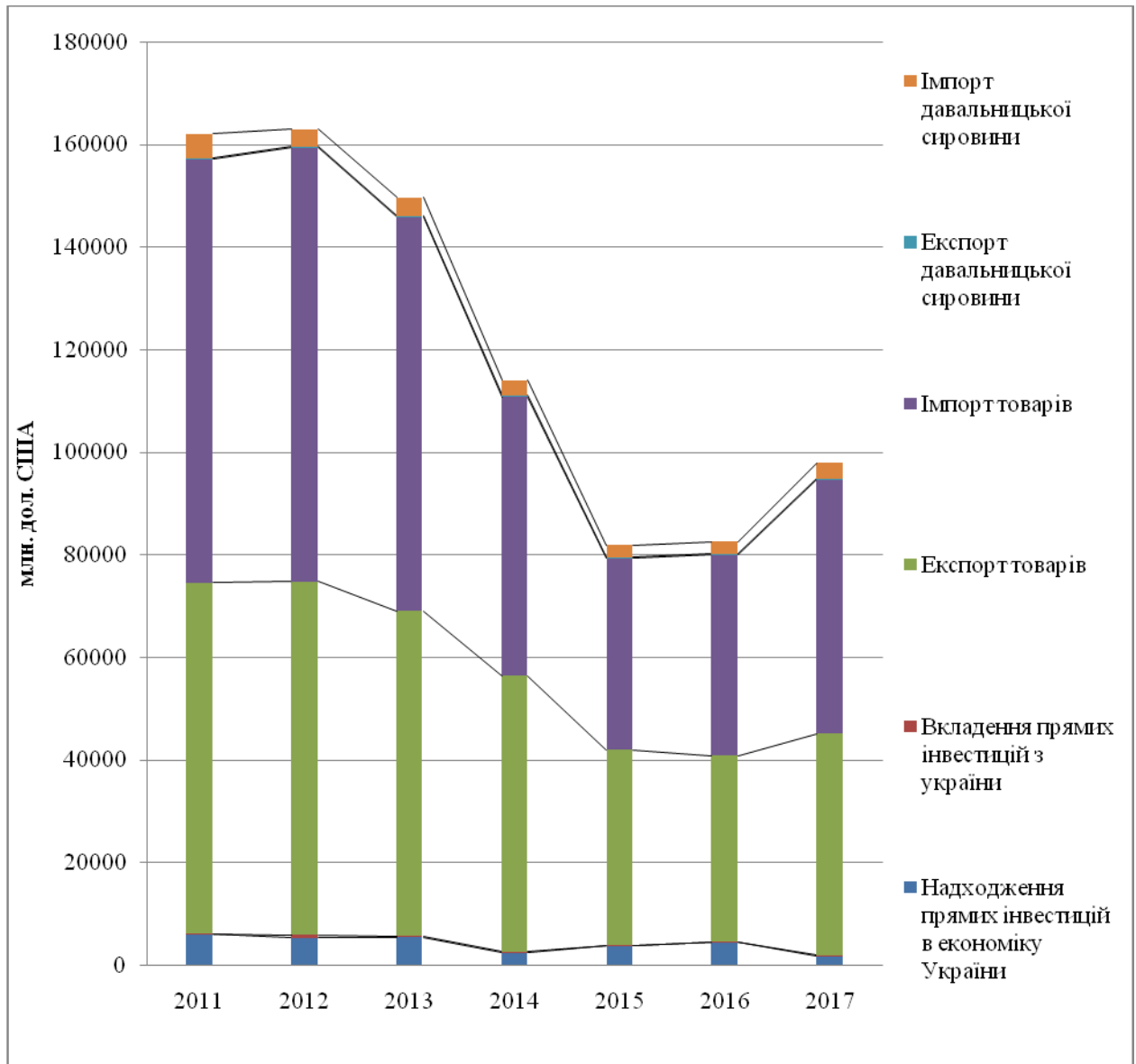


Рис. 1.6. Динаміка зовнішньої торгівлі товарами, послугами і давальницькою сировиною в Україні (млн. дол. США)

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України [258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265].

Структура обсягів ЗЕД України за 2011-2017 рр. наведено на рис. 1.7.

Так, питома вага експорту товарів в загальній сумі ЗЕД України варіюється від 36,8 % у 2013 р. до 40,9 % у 2014 р. А питома вага імпорту товарів – від 38,6 % у 2015 р. до 46,2 % у 2012 р. Слід зазначити, що з роками

спостерігається збільшення питомої ваги експорту та імпорту послуг у загальній сумі зовнішньої торгівлі України.

Загалом, структура ЗЕД України змінилась не суттєво за досліджуваний період, а основна її частина припадає на експортні та імпортні операції суб'єктів ЗЕД.

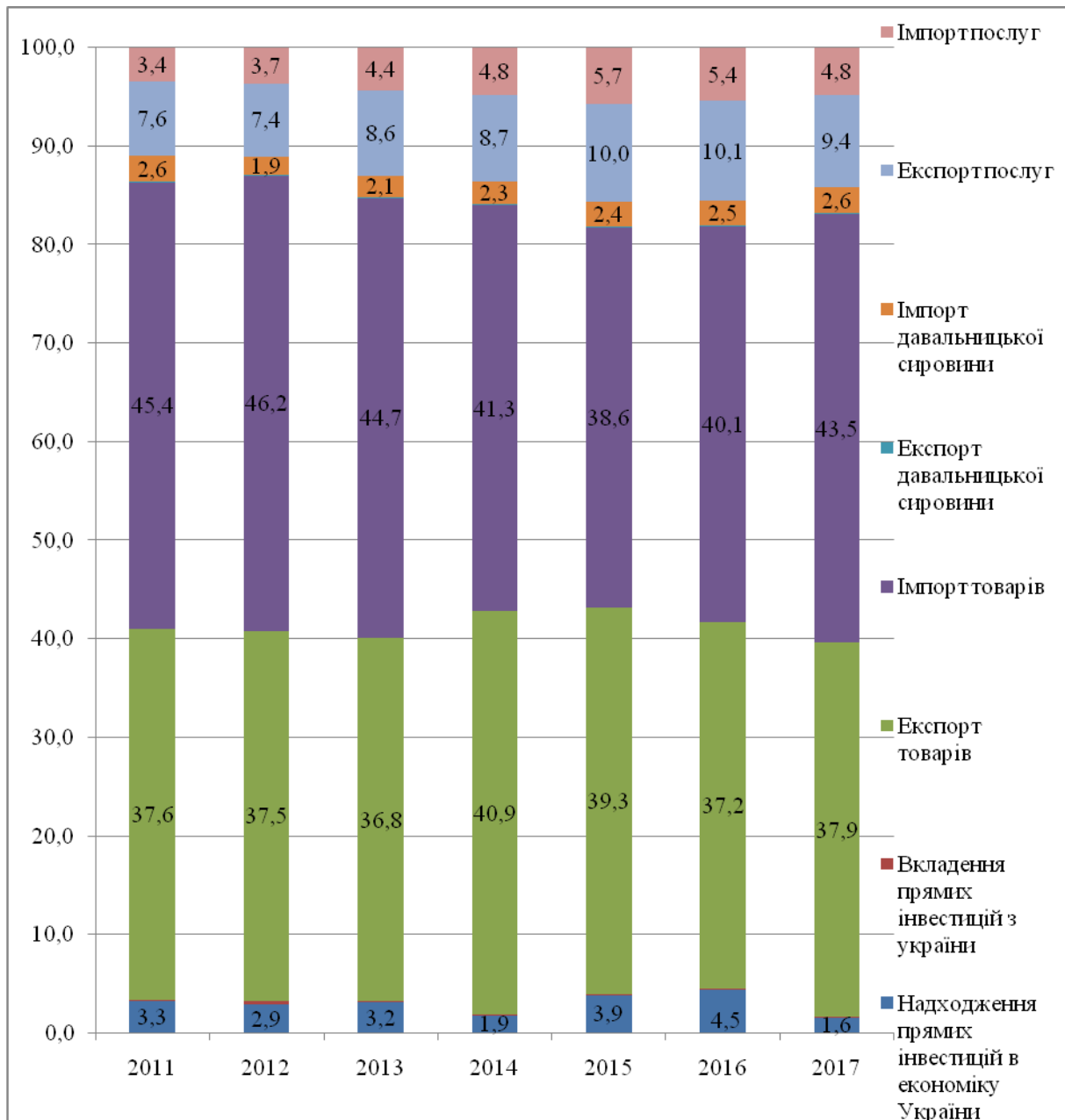


Рис. 1.7. Динаміка структури зовнішньої торгівлі товарами, послугами і давальницькою сировиною в Україні (%)

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України[258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265].

Загалом, частка експортних та імпортних операцій у загальній сумі ЗЕД України досить вагома (рис. 1.8).

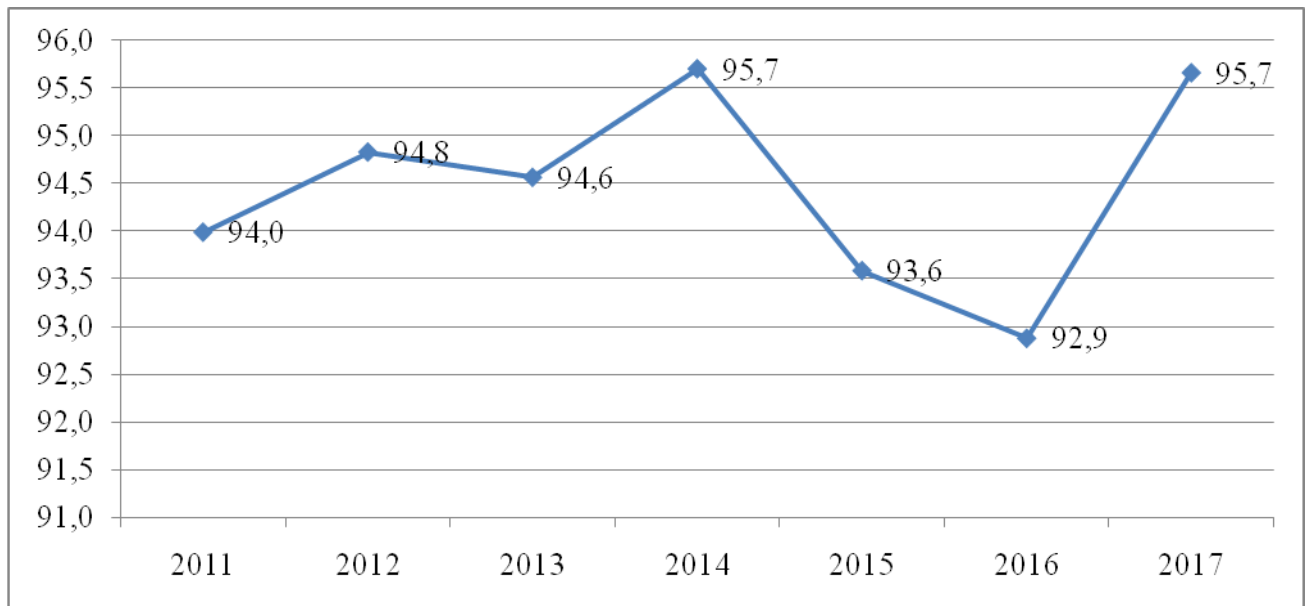


Рис. 1.8. Динаміка питомої ваги експортних та імпортних операцій у загальній сумі зовнішньоекономічної діяльності України (%)

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України[258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265].

Слід зазначити, що операції з експорту-імпорту послуг ми можемо віднести до загальної суми експортних та імпортних операцій України, оскільки по суті вони відрізняються від експорту-імпорту товарів тільки предметом угоди, а не способом нарахування доходів (витрат), алгоритмом нарахування митних платежів та способом включення у базу оподаткування податком на прибуток. Узагальнюючи обсяги цих складових ЗЕД слід відмітити, що в контексті теми даного дослідження основна увага буде приділена експортним та імпортним операціям з товарами, роботами і послугами у зв'язку з тим, що їх питома вага у загальній сумі обсягів ЗЕД України перевищує 90%.

Товарну структуру експорту товарами в Україні наведено у табл. 1.10.

Основну частку експорту України складають недорогоцінні метали та вироби з них (від 22,9% до 32,3% у загальній сумі експорту України). Хоча, слід зазначити, що питома вага продуктів рослинного походження за аналізований період значно зростає від 8,1% у 2011 р. і досягає максимуму 22,3 % у 2016 р., що майже дорівнює питомій частці експорту недорогоцінних металів у цьому році.

Таблиця 1.10

Товарна структура експорту України за 2011-2017 рр., %

Роки	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
живі тварини, продукти тваринного походження	1,4	1,4	1,7	1,9	2,2	2,1	2,6
продукти рослинного походження	8,1	13,4	14,0	16,2	20,9	22,3	21,3
жири та олії тваринного або рослинного походження	5,0	6,1	5,5	7,1	8,7	10,9	10,6
готові харчові продукти	4,3	5,1	5,6	5,7	6,5	6,7	6,5
мінеральні продукти	15,0	11,1	11,8	11,3	8,1	7,5	9,1
продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості	7,9	7,4	6,8	5,7	5,6	4,3	3,8
полімерні матеріали, пластмаса та вироби з них	1,4	1,5	1,2	1,1	1,1	1,1	1,3
шкури необроблені, шкіра вичищена	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,4
деревина і вироби з деревини	1,6	1,5	1,8	2,3	2,9	3,1	2,8
маса з деревини або з інших волокнистих целюлозних матеріалів	1,6	1,6	2,0	1,8	1,6	1,5	1,2
текстильні матеріали та текстильні вироби	1,3	1,1	1,3	1,5	1,7	1,9	1,8
взуття, головні убори, парасольки	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,5	0,4
Вироби з каменю, гіпсу, цементу	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9	0,8	0,8
перлини природні або культивовані, дорогоцінне або напівдорогоцінне каміння	0,1	0,2	0,2	0,3	0,2	0,1	0,2
недорогоцінні метали та вироби з них	32,3	27,5	27,7	28,3	24,8	22,9	23,4
машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання	9,9	10,2	11,0	10,5	10,3	10,0	9,9
засоби наземного транспорту, літальні апарати, плавучі засоби	7,1	8,7	5,3	2,7	1,8	1,5	1,4
прилади і апарати оптичні, фотографічні	0,4	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4
Різні промислові товари	0,8	0,9	1,0	1,4	1,4	1,5	1,7
твори мистецтва	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
товари придбані в портах	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Різне	0,5	0,6	x	X	x	x	x
Разом	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: складено автором на основі [258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265].

Питома вага експорту машин і обладнання стабільно займає біля 10% від загальної суми експорту України за період 2011-2017 рр. В цілому, за результатами аналізу можна визначити рейтинг таких товарних груп за експортом України:

1. Недорогоцінні метали та вироби з них (22,9-32,3% експорту);
2. Продукти рослинного походження (8,1-22,3% експорту);
3. Машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання (9,9-11% експорту);
4. Мінеральні продукти (7,5-15% експорту);
5. Жири та олії тваринного або рослинного походження (5-1,09% експорту).

Товарну структуру імпорту України наведено у табл. 1.11.

Таблиця 1.11

Товарна структура імпорту України за 2011-2017 рр., %

Роки	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
живі тварини, продукти тваринного походження	1,3	2,0	2,5	2,1	1,5	1,6	1,5
продукти рослинного походження	2,2	2,9	3,5	3,7	3,1	3,3	2,8
жири та олії тваринного або рослинного походження	0,6	0,5	0,5	0,6	0,5	0,6	0,5
готові харчові продукти	3,7	3,5	4,2	4,8	4,3	4,4	3,9
мінеральні продукти	36,4	32,5	29,1	29,6	31,2	21,6	25,2
продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості	9,7	10,1	11,0	12,5	13,4	14,3	13,2
полімерні матеріали, пластмаса та вироби з них	5,4	5,3	6,0	6,7	7,1	7,3	6,5
шкури необроблені, шкіра вичищена	0,2	0,3	0,3	0,4	0,4	0,5	0,5
деревина і вироби з деревини	0,5	0,4	0,5	0,5	0,4	0,5	0,5
маса з деревини або з інших волокнистих целюлозних матеріалів	2,2	2,1	2,5	2,4	2,3	2,3	1,9
текстильні матеріали та текстильні вироби	2,4	3,0	3,2	3,5	3,8	3,9	3,5
взуття, головні убори, парасольки	0,4	0,9	1,0	0,8	0,7	0,7	0,5
Вироби з каменю, гіпсу, цементу	1,4	1,3	1,5	1,5	1,4	1,5	1,3
перлини природні або культивовані, дорогоцінне або напівдорогоцінне каміння	0,9	0,6	0,9	0,5	0,2	0,2	0,1

Продовження табл. 1.11

<i>1</i>	2	3	4	5	6	7	8
недорогоцінні метали та вироби з них	6,9	6,2	6,5	6,1	5,3	5,9	6,1
машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання	15,5	15,6	16,2	16,0	16,7	20,1	20,0
засоби наземного транспорту, літальні апарати, плавучі засоби	7,5	9,5	7,7	4,9	4,6	7,5	8,4
прилади і апарати оптичні, фотографічні	1,3	1,4	1,4	1,2	1,2	1,5	1,6
Різні промислові товари	1,0	1,2	1,2	1,7	1,4	1,6	1,5
твори мистецтва	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
товари придбані в портах	0,5	0,4	0,4	0,5	0,5	0,4	0,4
Різне	0,1	0,1	x	x	x	x	x
Разом	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: складено автором на основі [258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265].

Основну частку імпорту України складають мінеральні продукти (від 21,6% до 36,4% у загальній сумі експорту України). Питома вага імпорту машин, обладнання та механізмів суттєво зростає від 15,5% до 20% від загальної суми імпорту України. Значну частину займає імпорт продукції хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості. В цілому, за результатами аналізу можна визначити рейтинг товарних груп за імпортом України таким чином:

1. Мінеральні продукти (21,6-36,4% імпорту);
2. Машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання (15,5-20,1% імпорту);
3. Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості (9,7-14,3 % імпорту);
4. Засоби наземного транспорту, літальні апарати, плавучі засоби (4,6-9,5% імпорту);
5. Полімерні матеріали, пластмаси та вироби з них (5,3-7,3% імпорту).

Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами України за 2013-2018 рр. наведено у Додатку В.

Інтеграційні процеси в Україні призводять до запровадження міжнародних вимог у сфері оподаткування, контролю й аудиту зовнішньоекономічних операцій окремих суб'єктів господарювання та груп підприємств. Такі трансформаційні зміни обумовлюють виникнення нових наукових і практичних завдань аудиту зовнішньоекономічних операцій, дослідження та вирішення яких може значно підвищити ефективність аудиту ЗЕД.

Останнім часом дослідження у сфері аудиту зовнішньоекономічних операцій тривали у декількох напрямках:

- митний пост-аудит як елемент системи державного контролю;
- аудит зовнішньоекономічних операцій як елемент незалежного аудиту фінансової звітності підприємств;
- податковий контроль (аудит).

У праці [26] розглядається митний аудит та пост-аудит як окремий напрямок діяльності митних органів з перевірок правильності нарахування та виплати митних платежів суб'єктами ЗЕД. У роботах [46, 140] визначено незалежний аудит як чинник збільшення рівня економічної безпеки суб'єктів ЗЕД, що виступає елементом політики економічного зростання. Окремі дослідження тривають у сфері контролю трансфертного ціноутворення як новітнього (для українських суб'єктів) інструменту податкового контролю зовнішньоекономічних операцій, в яких розкрито методико-практичні аспекти податкового контролю операцій із трансфертними цінами в умовах запровадження в законодавство України вимог щодо звітування за контрольованими операціями [3, 44, 104, 256].

Загалом, можна стверджувати, що за всіма вище переліченими напрямками, існують ґрунтовні дослідження за різними спеціальностями. Але між зазначеними видами аудиту існує певна різниця.

Так, митний пост-аудит більше розглядається як форма митного контролю. Хоча методика його здійснення в багатьох моментах збігається з підходами незалежного аудиту, заснованого на ризик-орієнтованому підході.

Митний пост-аудит забезпечує спрощення торгівлі, полегшення перетину кордону товарами експорту (імпорту), дає змогу економити час та кошти. Розвиток митного аудиту тісно пов'язаний з Кіотською конвенцією, яка передбачає здійснення митного контролю на базі методів аудиту, що дозволяє отримати впевненість у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних.

Прийняття Кіотської конвенції має надати додаткові умови для спрощення міжнародної торгівлі та надає такі переваги:

- формування відповідних стандартів для заповнення митних декларацій;
- запровадження режимів спрощення митних формальностей та процедур;
- оцінки ризиків недостовірності даних;
- перехід до проведення аудиту після перетину кордону (а не на кордоні).

Такі різновекторні дослідження розширюють і поглиблюють теоретичні знання та методологічну основу аудиту зовнішньоекономічних операцій, але потребують узагальнення, узгодженості та відповідності єдиній меті. Аналіз теоретичних досліджень у сфері аудиту зовнішньоекономічних операцій і практики здійснення ЗЕД дає підстави стверджувати, що аудит зовнішньоекономічних операцій розглядається у кількох концептуальних напрямках: як елемент податкової політики у сфері державного фінансового контролю або як елемент незалежного фінансового контролю для власників підприємств-суб'єктів ЗЕД у формі зовнішнього та внутрішнього аудиту (рис. 1.9).

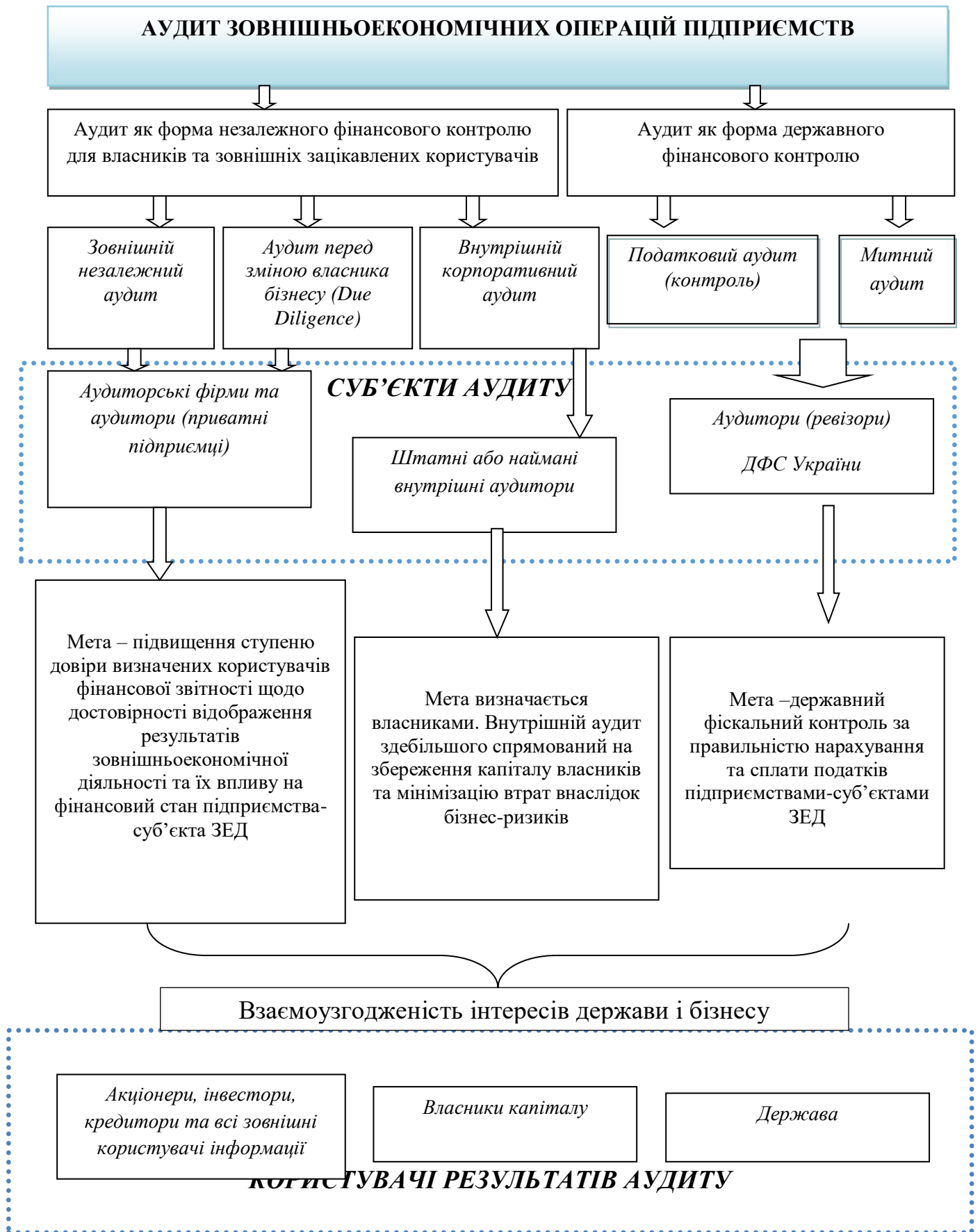


Рис. 1.9. Види аудиту зовнішньоекономічних операцій підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі [26, 46, 140, 44].

Найбільших трансформаційних змін останнім часом зазнала концепція аудиту зовнішньоекономічних операцій як елементу державного фінансового контролю. У зв'язку з організаційною перебудовою митних та податкових органів, функції з постмитних перевірок було частково передано до податкових державних інспекцій, які нині підпорядковані Державній фіскальній службі України. Такі організаційні зміни призвели до призупинення розвитку пост митного аудиту в Україні та переорієнтації державного контролю у площину податкового аудиту.

Як результат таких трансформацій, митний аудит втратив свою ефективність, що підтверджується відповідними звітами. Результати аудиту ефективності виконання органами ДФС у Дніпропетровській області повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства представлені Рахунковою палатою у 2016 році [90]. Аналіз основних показників результативності митного аудиту у Дніпропетровській області у 2016 році наведено у табл. 1.12.

Таблиця 1.12

**Показники результативності митного аудиту
та оцінка забезпеченості робочим часом завдань з митного аудиту у
Дніпропетровській області за 2014-2015 рр.**

Показники	2014 р.	2015 р.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Середньорічна фактична чисельність відділів митного аудиту, осіб	3,2	4,4
Обсяг зовнішньоекономічного обороту за попередній рік, млрд. грн.	153,3	264,4
Навантаження на одного фахівця, млрд. грн/особу	47,9	60,1
Обсяг зовнішньоекономічного обороту, охопленого контролем, млрд. грн.	2,1	38,1
Фактичний фонд робочого часу, людино-години	766	1073
Мінімальний обсяг часу, достатнього для виконання завдання з обов'язкового аудиту при обсягу діяльності клієнта від 1 млрд. грн., людино-години	600	
Мінімальний обсяг часу, достатнього для виконання аудиту при фактичному обсязі зовнішньоекономічного обороту за попередній період, людино-години (обсяг зовнішньоекономічного обороту * мінімальний обсяг часу при обсязі діяльності 1 млрд. грн.)	91980	158640

Продовження табл. 1.12

1	2	3
Відносний показник забезпеченості робочим часом митного аудиту (фактичний обсяг робочого часу/мінімальний обсяг робочого часу для забезпечення якості аудиту)	0,0083	0,0068
Донараховано грошових зобов'язань, тис. грн.	4286,8	4636,2

Джерело: складено і розраховано автором на основі [90, 198].

Для порівняння результативності аудиторських перевірок у таблиці 1.12. надано додаткову інформацію про мінімальний обсяг часу, необхідний для проведення якісного обов'язкового незалежного аудиту, що передбачено Аудиторською палатою України. Так, наприклад, при обсязі діяльності суб'єкта господарювання 1 млрд. грн мінімальний обсяг часу, необхідний для надання якісних послуг становить 600 годин. Вимоги до розрахунку мінімального обсягу часу незалежної обов'язкової перевірки наведено у табл. 1.13

Таблиця 1.13

Приклад оцінювання мінімального обсягу часу, достатнього для якісного виконання завдання з обов'язково аудиту

Обсяг діяльності клієнта з аудиту, млн. грн	Мінімальний обсяг часу, людино-години
До 5	40
Від 5 до 10	60
Від 10 до 50	80
Від 50 до 100	120
Від 100 до 500	250
Від 500 до 1000	400
Від 1000	600

Джерело: [198].

Основний критерій визначення мінімальної кількості годин роботи аудиторів під час виконання завдання за вимогами АПУ – обсяг діяльності

клієнта з аудиту, який розраховується як сума його сукупних активів (*A*), чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (*ЧД*), іншого операційного доходу (*ІОД*) та інших доходів (*ІД*). Формула розрахунку показника обсягу діяльності:

$$ОДк = A + ЧД + ІОД + ІД \quad (1.1)$$

Важливо, що зазначений мінімальний обсяг часу включає не тільки години роботи аудиторів як членів групи із завдання, але й враховують витрати часу осіб, відповідальних за огляд і контроль якості завдання з обов'язкового аудиту. При цьому витрати часу спеціалістів, які мають сертифікат аудитора, має становити не менше 25 % від загального бюджету часу аудиторської групи із завдання.

На виконання аудиту суб'єктів господарювання, обсяг діяльності яких становив у 2013 році 153,3 млрд. грн., має бути витрачено 91980 людино-годин. Враховуючи, що фактичний фонд робочого часу митних аудиторів у Дніпропетровській області у 2014 році складав 766 годин, можемо стверджувати, що достатню якість митного аудиту за таких умов підтримати неможливо.

Трансформаційні процеси у сфері аудиту зовнішньоекономічних операцій активізувались також у зв'язку з інтеграцією вітчизняного бізнесу в Європейський простір та початком імплементації економічних норм Європи у сфері ведення бізнесу. Серед організацій, які сприяють рівності умов здійснення міжнародного бізнесу, важливі функції виконує Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР).

План дій ОЕСР з протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting) включає 15 кроків, які дозволяють протидіяти у різноманітних сферах

агресивного податкового планування. З 2017 року в Україні запроваджуються чотири кроки, а саме:

- боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними із використанням спеціальних режимів оподаткування;
- уникнення зловживань при застосуванні податкових конвенцій;
- розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування;
- підвищення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами [209].

Імплементация плану BEPS, насамперед, проходить шляхом формування системи контролю трансфертного ціноутворення в Україні, метою якого є зменшення обсягів нелегальної податкової оптимізації через зовнішньоекономічні операції із взаємозалежними або зацікавленими сторонами, а також через операції з контрагентами, які зареєстровані або здійснюють свою діяльність у низькоподаткових юрисдикціях. Результатом запровадження системи контролю за трансфертним ціноутворенням має бути збільшення податкових надходжень до бюджету країни відповідно до податкового законодавства України.

Формування системи аудиту зовнішньоекономічної діяльності і контролю трансфертного ціноутворення в Україні логічно поділити на три стадії:

1-а (до 1 вересня 2013 р.) – відсутність законодавчого регулювання процесів трансфертного ціноутворення, здійснення державного контролю з використанням загальноприйнятих критеріїв та вимог до господарських операцій у сфері ЗЕД.

2-а (з 1 вересня 2013 року і до нині). Їй характерні трансформаційні зміни: запровадження системи контролю трансфертного ціноутворення, внесення відповідних норм до Податкового кодексу України (надалі – ПКУ),

поступове запровадження кроків BEPS. Обліковці та бухгалтери набувають навичок звітування щодо контрольованих зовнішньоекономічних операцій, формується система інформаційної взаємодії податкових інспекцій та представників суб'єктів ЗЕД, працівники податкових інспекцій розробляють методи та процедури аудиту зовнішньоекономічних операцій, що дозволяє мінімізувати ризики в системі аудиту операцій.

3-а (перспектива) – заходи спрямовуються на ефективну роботу інтегрованої системи аудиту зовнішньоекономічних операцій, яка передбачає активну співпрацю податкових, суб'єктів ЗЕД, незалежних аудиторів, інших країн.

Основним напрямком аудиту зовнішньоекономічних операцій є перевірка достовірності та відповідності відображення в обліку результатів здійснення зовнішньоекономічних операцій, які підпадають під податковий контроль як контрольовані операції.

Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) контрольованими операціями є:

- господарські операції з пов'язаними особами-нерезидентами;
- зовнішньоекономічні операції з продажу та/або придбання товарів та послуг через комісіонерів;
- господарські операції, що здійснюються нерезидентами, зареєстрованими у державах (територіях), включених до відповідного переліку Кабінету Міністрів України як низькоподаткові юрисдикції;
- господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи [193].

За результатами роботи ДФСУ оприлюднені результати перевірки контрольованих операцій за 2013-2016 рр. (табл. 1.14.).

Таблиця 1.14

**Результати перевірок Державною фіскальною службою України
своєчасності та повноти подання звітів про контрольовані операції за
звітні періоди 2013-2016 рр.**

Показники	Значення показника
Встановлено фактів порушень щодо неподання/несвоєчасного подання звітів про контрольовані операції та неповного відображення проведених операцій у поданому звіті, фактів	206
Застосовано штрафних санкцій, млн. грн.	67,0
З яких надійшло до бюджету, млн. грн.	16,2 (24,2 %)
Платники податків, до яких направлено запити на подання документації з трансфертного ціноутворення, платників	60
Кількість завершених перевірок у 2017 році	23, з яких 10 – експортери с\г продукції 8 – промислові виробники (експорт/імпорт) 2 – Продовольчі виробники 1 - Передання НМА 1 – послуги ІТ 1-Послуги оренди морського транспорту
За результатами яких донараховано податок на прибуток, млн. грн.	297,8
Податку на додану вартість, млн. грн.	1,4
Зменшено від’ємне значення об’єкта оподаткування, млн. грн.	3715,2
Зменшено суму бюджетного відшкодування з ПДВ, млн. грн.	2,6
Зменшено суму від’ємного значення з ПДВ, млн. грн.	0,4
До бюджету надійшло податку на прибуток	65,6
До бюджету надійшло податку на додану вартість, млн. грн.	0,1

Джерело: складено автором за даними ДФСУ [89].

Операціям із пов’язаними сторонами притаманний високий ризик шахрайства через наявність можливостей маніпулювання цінами імпорту-експорту та здійснення цих операцій на неринкових умовах, що має бути призупинено шляхом здійснення ефективного зовнішнього контролю на рівні держави та внутрішнього контролю на рівні підприємства.

Здійснюючи такі операції зацікавлені особи можуть виводити доходи у низько податковій юрисдикції виконувати їх на незаконних умовах з метою податкової оптимізації, застосовувати шахрайські схеми присвоєння кредитних ресурсів, використовувати корпоративні шахрайства та інші види шахрайств, що неминуче призводить до зменшення обсягів національного капіталу, державного бюджету та зниження можливостей розвитку економіки країни.

Ключовим питанням при дослідженні операцій із пов'язаними сторонами є перетин інтересів широкого кола зацікавлених осіб (акціонерів, потенційних інвесторів, топ-менеджменту, держави), що обумовлює необхідність взаємодії між видами та суб'єктами аудиту зовнішньоекономічних операцій. Серед основних питань дослідження аудиту зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами – питання визнання факту пов'язаності, схвалення операцій між пов'язаними сторонами та розкриття цієї інформації у фінансовій та податковій звітностях.

При визнанні пов'язаних сторін для підприємств в Україні слід керуватись передусім ПКУ, відповідно до якого пов'язані особи – це юридичні чи фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням відповідних критеріїв [193]. Критерії для визнання пов'язаних сторін у ПКУ визначаються ступенем участі у капіталі підприємства (правило 20%), можливістю контролю чи впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Більшість компаній, які ведуть міжнародний бізнес, наразі застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, якими визначено відповідні вимоги щодо розкриття інформації про операції із пов'язаними сторонами. У Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі – МСФЗ) розкриваються загальні питання визнання пов'язаних осіб та розкриття операцій з ними у фінансовій звітності підприємств. Відповідно до Міжнародного стандарту

бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» зв'язані сторони – це фізична особа чи суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, який складає свою фінансову звітність [150]. Зв'язок між суб'єктами визначається ступенем участі у капіталі, можливістю контролювати або впливати на фінансово-господарську діяльність підприємства. МСФЗ визначено, що розкриття пов'язаних сторін і операцій з ними має здійснюватись не за формою, а по суті операцій. Оскільки прибуток до оподаткування розраховується на основі даних бухгалтерського обліку, який здебільшого ведеться міжнародними компаніями на основі МСФЗ, то і критерії пов'язаності слід використовувати ті, що визнані МСФЗ.

Актуальність цих питань підтверджується не тільки сучасними публікаціями, але і напрямами досліджень Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності, якою створено проект з дослідження операцій з пов'язаними сторонами та визначення правил обліку результатів таких операцій [365].

У Міжнародному стандарті аудиту (далі – МСА) 550 «Пов'язані особи» розглядається відповідальність незалежних зовнішніх аудиторів стосовно відносин та операцій з пов'язаними сторонами під час аудиту фінансової звітності. Зазвичай, такий аудит проводиться на підприємствах, які застосовують МСФЗ при складанні та поданні фінансової звітності. Тому в аудиті, який здійснюється за вимогами МСА, розглядаються пов'язані сторони відповідно до їх визначення у МСФЗ. Інформація про пов'язані сторони та операції між ними у фінансовій звітності підприємства-суб'єкта ЗЕД є додатковим джерелом даних для здійснення податкового аудиту контрольованих зовнішньоекономічних операцій.

В процесі аналізу перетину інтересів держави та бізнесу у контролі зовнішньоекономічних операцій, виокремлюються напрями спільної зацікавленості у сфері застосування методів трансфертного ціноутворення і

регулювання операцій із взаємопов'язаними особами, дослідження яких може надати методологічне вирішення проблем аудиту таких операцій.

Серед можливих шляхів узгодження інтересів всіх сторін – формування інтегрованої бази даних щодо зовнішньоекономічних контрольованих операцій підприємств як інформаційної платформи обміну аудиторськими доказами між суб'єктами аудиту задля досягнення економії часу при здійсненні процедур перевірки та забезпечення взаємоузгодженості інтересів між бізнесом та державою. Формою взаємоузгодженості інтересів може виступати спільний аудит, запровадження якого дасть змогу зменшити інформаційну асиметрію та підвищити ефективність аудиту (див. розділ 1.1.) .

Окрім зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами, під ретельний аудит підпадають також господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (територіях), включених до відповідного переліку Кабінету Міністрів України.

Разом із набуттям чинності відповідних законів та норм ПКУ в Україні запроваджуються норми регулювання операцій з контрагентами, які зареєстровані та сплачують податки у державах з низькими ставками податку на прибуток.

Так, в Україні ухвалено низку нормативних документів, які регламентують перелік держав та територій (офшорні зони), операції з якими підпадають під державний податковий контроль [152, 206, 207, 208]. У цих документах наводиться перелік держав і територій, операції з резидентами яких вважаються контрольованими (Додаток Г). На рис.1.10 наведено обсяги експорту товарів з України у 2016 році у країни, які входили до переліку низькоподаткових юрисдикцій відповідно до Наказу КМУ.

Як видно, найбільші обсяги експорту України до територій, які вважаються низько податковими юрисдикціями (офшорними зонами) у 2016 році спостерігаються до Кіпру, Віргінських островів (Британія), Молдова, Гонконг, Болгарія.

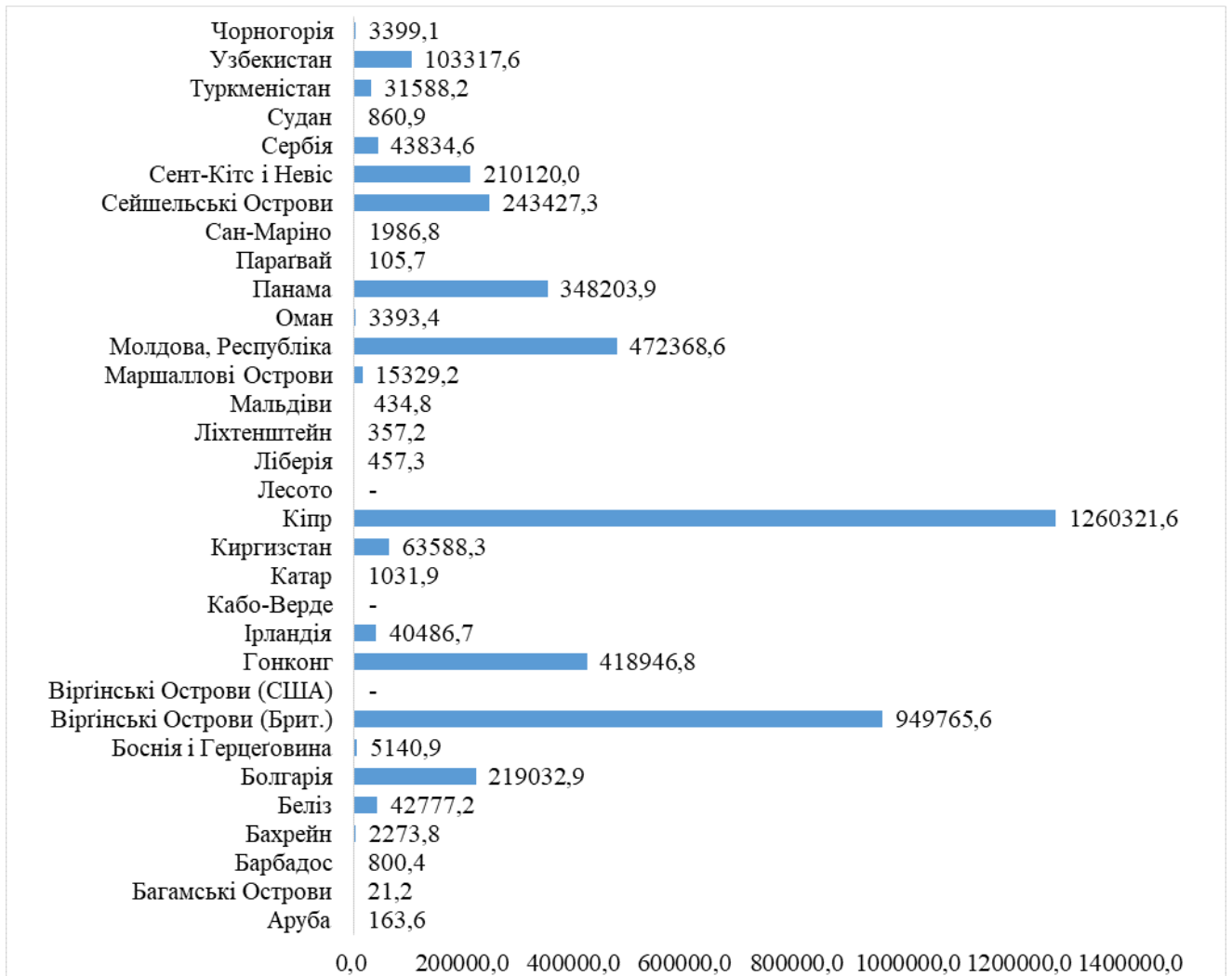


Рис. 1.10. Експорт товарів з України у 2016 році до низькоподаткових юрисдикцій (країни, що торгують), тис. дол. США

Джерело: побудовано автором на основі даних сайта Статистики України.

Кіпр загалом є відомою офшорною зоною. Тим не менш, експорт до Кіпру не припиняється вже довгі роки. Це означає, що навіть за умов посилення податкового контролю інтерес суб'єктів ЗЕД до можливостей, які відкриваються у низько податкових юрисдикціях (податкові пільги, спрощена система обліку, оподаткування та звітності і т. і.) не знижується.

На рис. 1.11. наведено обсяги імпорту України з низькоподаткових юрисдикцій за 2016 рік. Найбільші обсяги імпорту серед всіх країн, які

вважаються низько податковими, також спостерігаються з Кіпру. Окрім Кіпру, слід зазначити високі обсяги імпорту з Гонконгу, Панами, Болгарії.

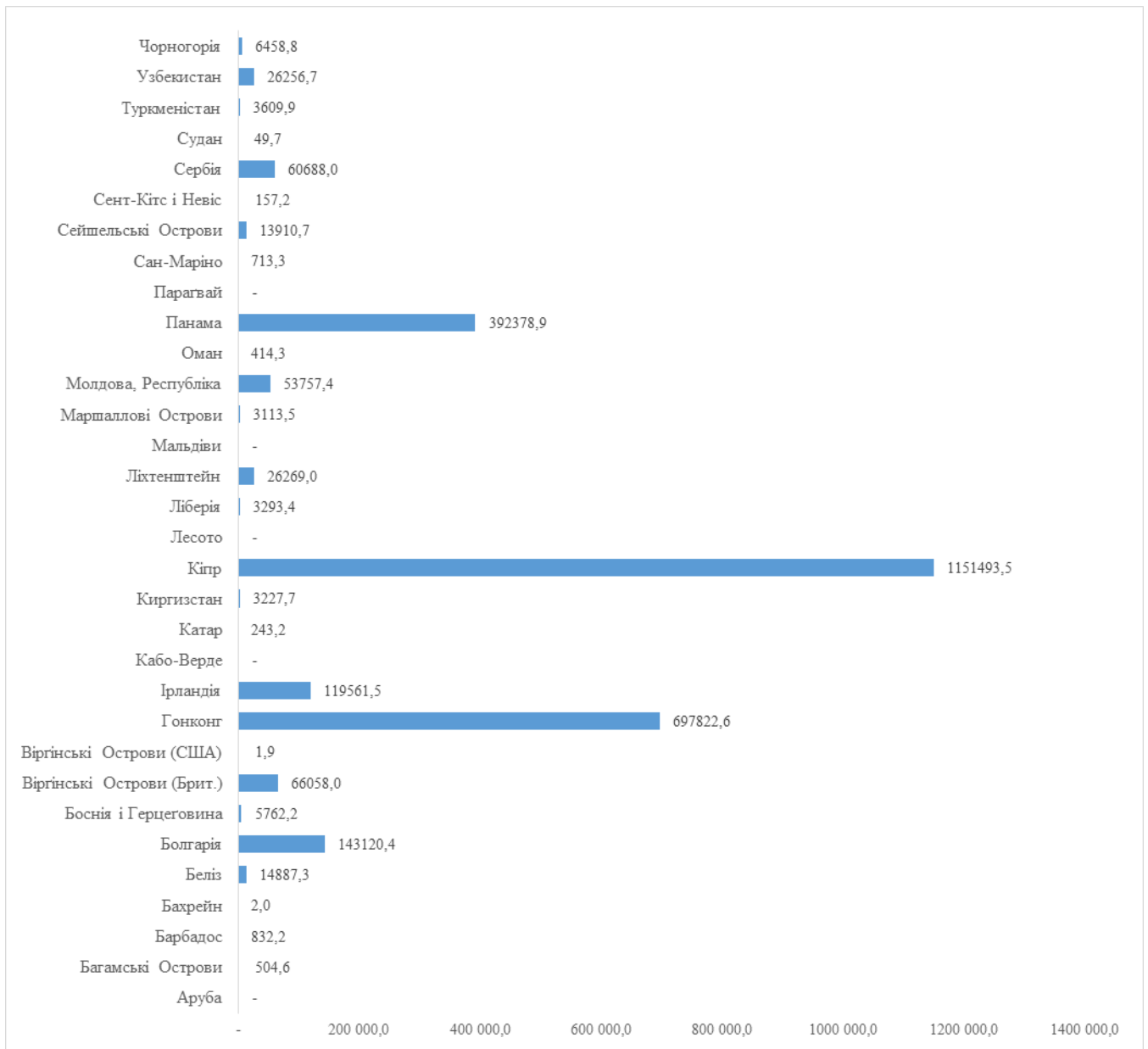


Рис. 1.11. Обсяги імпорту в Україну за 2016 рік (країни, що торгують), тис. дол. США

Джерело: побудовано автором на основі даних сайта Статистики України.

Перелік офшорних зон змінюється час від часу, а в різних країнах він може мати різноманітний склад територій та держав. Загалом, офшорна зона визначається як вільна економічна зона, в якій існують особливо сприятливі

валютно-фінансові та фіскальні режими, спрощена система обліку платників податків, високий рівень секретності та лояльність державного контролю і регулювання. Зазвичай в офшорних зонах спостерігається низька або нульова податкова ставка, спрощенні умови ліцензування.

Деякі держави формують відповідні переліки офшорних зон, операції з якими контролюються в більшій мірі. Так, розрізняють чорний, сірий та білий списки офшорів.

До білого списку офшорів вносять ті країни, які, хоч і мають спрощені умови оподаткування та реєстрації, але підписують відповідні економічні договори щодо обміну податковою інформацією. До сірого списку офшорних зон включають ті країни, які підписують незначну кількість економічних договорів з обміну інформацією або тільки мають намір це зробити.

Чорний список офшорів являє собою список територій і держав, в яких існують суттєві спрощення у сфері оподаткування, підозра в участі у відмиванні грошей та відмова у наданні додаткової податкової інформації.

Кожна країна має свій чорний перелік офшорів, який поновлюється кожного року. У більшості країн в нього попадають Багами, Барбадос, Кіпр, Монако, Джерсі, острів Мен та інші.

Існування філій в таких країнах або проведення операцій з резидентами цих країн призводить до додаткового податкового контролю, а в деяких країнах навіть і до додаткового оподаткування.

Існування зовнішньоекономічних операцій з резидентами таких територій створює конфлікт інтересів бізнесу і держави, який полягає у протилежних інтересах (суб'єкти господарювання обирають для себе території з податковими пільгами та спрощеним регулюванням, а держава бореться за отримання відповідних податків з доходів).

На етапі запровадження механізмів контролю трансфертного ціноутворення змінено перелік територій, які вважаються офшорними зонами, а Розпорядженням Міністрів України від 25.12.2013 р. № 1042-р значно

збільшено кількість держав, операції з резидентами яких підлягають державному контролю (табл. 1.15).

Таблиця 1.15

Співвідношення кількості держав (територій), операції з якими контролюються державою відповідно до законодавства України

Показники	Досліджуваний звітний період, за який суб'єкти господарювання мають подавати інформацію про контрольовані операції (роки)					
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Кількість офшорних держав(територій) з переліку, які задіяні в експорті-імпорті України	14	35	38	32	29	x
Нормативний документ, який визначає перелік офшорних територій	Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 № 143-р	Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 № 1042-р	Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 № 977-р	Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045		
Кількість держав (територій), які ввійшли у перелік	36	73	73	65	65	85
Відсоток підприємств задіяних у ЗЕД України із загального переліку КМУ, %	39 %	48 %	52 %	49%	45 %	x

Джерело: складено і розраховано автором на основі: [206, 207, 208, 218, 260, 261, 262, 263, 264].

Як видно з таблиці 1.14, кількість держав і територій, які підпадають під державний контроль, досить часто змінюється через прийняття нових нормативних документів. Основні зміни відбулись для суб'єктів господарювання у 2014 році, коли кількість таких зон стрімко зросла з 36 до 73 країн. Аналізуючи територіальні аспекти ЗЕД суб'єктів господарювання в Україні за роками слід відзначити, що завдяки такому розширенню значно збільшився обсяг контрольованих операцій. У 2014 році кількість держав з

переліку офшорних зон, які задіяні у зовнішньоекономічній діяльності суб'єктів збільшилась з 14 до 35 порівняно з 2013 роком. У 2016 році було використано 32 офшорні зони для зовнішньоекономічних операцій суб'єктів господарювання України, що складає майже половину офшорних зон, операції з якими контролюються державою. Тут також спостерігається збільшення обсягів зовнішньоекономічних операцій з офшорними зонами (табл. 1.16).

Таблиця 1.16

**Показники експорту-імпорту товарів України до (з) держав (територій),
операції з якими контролюються державою**

Показники експорту/імпорту	Досліджуваний період (роки)			
	2013	2014	2015	2016
Обсяги експорту товарів України, тис. дол. США	62 305 927	53 901 689	38 127 150	36 361 711
Обсяги експорту товарів до держав (територій) з переліку КМУ [206, 207, 208, 218, 375], тис. дол. США	592038,7	4618977,1	3130861,5	1650088,5
Питома вага експорту до офшорних зон в сумі експорту України, %	0,95	8,57	8,21	4,54
Обсяги імпорту товарів України, тис. дол. США	76963965,40	54428716,90	37516443,00	39249797,20
Обсяги імпорту товарів з держав (територій) з переліку КМУ [206, 207, 208, 218, 375], тис. дол. США	30635,8	1828276,4	1422573	610110,8043
Питома вага імпорту з офшорних зон в сумі імпорту України, %	0,04	3,36	3,79	1,55

*Дані приведені без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції

Джерело: розраховано та складено автором на основі: [206, 207, 208, 218, 375].

На рис. 1.12 наведено динаміку частки експорту (імпорту) товарів до (з) офшорних територій у загальній сумі експорту (імпорту) України. Цікаво, що разом із збільшенням кількості підконтрольних офшорних зон у 2014 році збільшилась і питома вага обсягу експорту товарів до держав з переліку офшорних зон у загальній сумі експорту України (з 0,95 % до 8,57%). Як зазначалося вище, кількість територій, операції з якими вважаються контрольованими державою за 2014 рік збільшилася з 14 до 35 територій порівняно з 2013 роком (табл. 1.14). Одночасно, у 2014 році спостерігається збільшення питомої частки експорту та імпорту до (з) територій, операції з якими вважається контрольованими державою, у загальному обсязі експорту (імпорту) України (табл. 1.14). Збільшення Розпорядженням КМУ у 2013 році переліку таких територій підтверджує, що підприємства України реально виконували великий обсяг зовнішньоекономічних операцій з контрагентами тих територій, в яких ставки податку на прибуток значно відрізняються (різниця у ставках перевищувала 5%). Це означає, що підприємства України до 2014 року дійсно використовували можливість оптимізувати оподаткування податком на прибуток за рахунок операцій у низькоподатковій юрисдикції. Наведена динаміка у 2014 році свідчить про реальний ефект від запровадження відповідних нормативних актів, виражений у виявленні значних обсягів експорту та імпорту вітчизняних підприємств до низькоподаткових юрисдикцій, які раніше не підпадали під державний податковий контроль.

У 2015 і 2016 рр. обсяги експорту до підконтрольних офшорних зон зменшується вдвічі і питома вага досягає 4,54% у загальній сумі експорту. Обсяги імпорту з підконтрольних офшорних зон також зменшується і питома вага досягає 1,55 % у загальній сумі імпорту України. Така динаміка свідчить про скорочення зовнішньоекономічних операцій, які раніше здійснювались вітчизняними підприємствами у низькоподатковій юрисдикції. Це можна

пояснюється тим, що у зв'язку з посиленням державного податкового контролю, такі операції втратили свою економічну ефективність.



Рис. 1.12. Динаміка частки експорту (імпорту) товарів України до (з) офшорних територій

Джерело: побудовано автором на основі [206, 207, 208, 218, 375].

Наведене підтверджує, що аудит зовнішньоекономічних операцій підприємств поступово трансформується в якісно нову форму, яка являє собою інтегровану систему взаємодії різних видів та суб'єктів аудиту. Основною стратегічною метою такої інтеграції є забезпечення прозорості ведення міжнародного бізнесу і достовірності звітності суб'єктів ЗЕД. Результатом інтеграції у короткостроковій перспективі може стати розвиток єдиної методології аудиту зовнішньоекономічних операцій та активної інформаційної взаємодії між суб'єктами аудиту – ДФС України, незалежними аудиторами, внутрішніми корпоративними аудиторами, митними аудиторами, аудитори іноземних підприємств. Підвищення якості всіх видів аудиту зовнішньоекономічних операцій та посилення інформаційної взаємодії між

суб'єктами аудиту дасть змогу знизити рівень інформаційної асиметрії та підвищити ефективність аудиторських перевірок.

Таким чином аудит ЗЕД підприємства є формою інформаційної взаємодії принципалів економічної інформації (держави, власників, суспільства, інвесторів, кредиторів) і агентів аудиторської діяльності (податкових аудиторів, незалежних професійних аудиторів, внутрішніх корпоративних аудиторів) у розрізі податкового, незалежного зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Визначення пріоритетних напрямків аудиту зовнішньоекономічних операцій, насамперед, базується на ідентифікації сфер у ЗЕД з найвищим ризиком помилок та навмисних облікових порушень (шахрайств). Шахрайства у ЗЕД можуть бути здійснені різноманітними способами і з різними цілями, що принципово відрізняє схеми шахрайства за критерієм впливу на показники звітності суб'єктів ЗЕД та наслідками їх здійснення. Але не тільки характер шахрайства впливає на процедури аудиту ЗЕД, а й цілі аудиту ЗЕД формують ключові напрямки перевірок. З огляду на це, слід розрізняти аудит зовнішньоекономічних операцій як складову процесу незалежного аудиту фінансової звітності з метою підтвердження достовірності даних фінансової звітності. Особливості здійснення цієї перевірки полягають у формуванні незалежної думки щодо достовірності даних для користувачів фінансових звітів – власників, потенційних інвесторів, кредиторів і т.і. Тому і перевірка проводиться з метою ідентифікації тих ризиків шахрайства, які можуть призвести до приховування фактів привласнення активів, або маніпулювання рішеннями користувачів.

Останнім часом набуває все більшої актуальності, так званий, податковий аудит зовнішньоекономічних операцій як складова державного фіскального контролю. Такі перевірки вже зосереджені на інтересах держави та здійснюються державними органами. Метою податкового аудиту

зовнішньоекономічних операцій є ідентифікація фактів ухилення від оподаткування і виведення національних капіталів за межі держави.

При аналізі пріоритетних напрямків аудиту ЗЕД слід враховувати цільову спрямованість схем шахрайства й облікових порушень. Саме цілі, які переслідують особи при порушенні законодавчо-нормативних вимог, визначають способи їх здійснення та приховування. Облікові порушення в обліку зовнішньоекономічних операцій, здебільшого, здійснюються з метою:

- ухилення від оподаткування;
- приховування фактів незаконного привласнення активів;
- маніпулювання економічними рішеннями користувачів звітності суб'єктів ЗЕД;
- приховування фактів нелегального виведення національного капіталу

(рис. 1.13).



Рис. 1.13. Форми інформаційної асиметрії між управлінським персоналом та користувачами фінансової звітності підприємств

Джерело: розроблено автором.

Такі порушення призводять до інформаційної асиметрії між різними особами, що має стати предметом аудиту ЗЕД підприємств з боку різних суб'єктів аудиту.

Різні цілі обумовлюють використання різноманітних схем і механізмів реалізації шахрайства, а також можуть бути ідентифіковані за допомогою відповідних індикаторів. Формування системи індикаторів дозволить перевіряючим організаціям ідентифікувати ризики шахрайства за допомогою конкретних показників та спрямовувати аудиторські процедури саме на діяльність суб'єктів, яка викликає підозри та характеризується високим ступенем ризику і невизначеності.

На даний час актуалізувалася проблема шахрайства у сфері зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними особами, що призводить до значних втрат та економічної небезпеки як для України, так і для окремих суб'єктів ЗЕД. У зв'язку з цим виникає низка нерозв'язаних практичних завдань, а саме:

- відсутність методики визначення пов'язаних осіб та перевірка обґрунтованості операцій з ними;
- не розробленість порядку ідентифікації та аудиту контрольованих зовнішньоекономічних операцій;
- недосконалість методики аудиту операцій у низькоподаткових юрисдикціях відповідно до вимог міжнародних стандартів та з урахуванням умов невизначеності.

Сфера операцій із пов'язаними сторонами має високі ризики шахрайства, викривлення у фінансовій звітності та розмивання бази оподаткування, що обумовлює перше пріоритетне завдання аудиту ЗЕД.

Другим напрямком аудиту ЗЕД є здійснення процесів контролю за трансфертним ціноутворенням, необхідність якого зумовлена поширенням застосування механізму трансфертних цін при здійсненні експортних та імпорتنних операцій. Отримання контролюючими органами повної, доцільної,

правдивої інформації про подробиці таких операцій є запорукою ефективної роботи із запобігання ухилення від сплати податків суб'єктами ЗЕД. Існують різноманітні підходи до визначення та обґрунтування трансфертних цін на контрольовані зовнішньоекономічні операції для суб'єктів ЗЕД. Аналіз досліджень [140, 44, 256] вказує на розробленість основних методів контролю трансфертних цін. Втім залишається проблема обґрунтованості вибору того чи іншого методу трансфертного ціноутворення. Невирішеним питанням також залишається формалізація і стандартизація процесів трансфертного ціноутворення, що має значно спростити як здійснення зовнішньоекономічних операцій, так і їх аудит. Також існує необхідність створення стандартизованої звітності для суб'єктів ЗЕД за результатами контрольованих зовнішньоекономічних операцій для зустрічних перевірок між суб'єктами, що має сприяти ефективному обміну інформацією з іншими країнами. За результатами аналізу можна виокремити такі пріоритетні напрямки аудиту зовнішньоекономічних операцій, які актуальні і для незалежного, і для податкового аудиту (рис. 1.14).

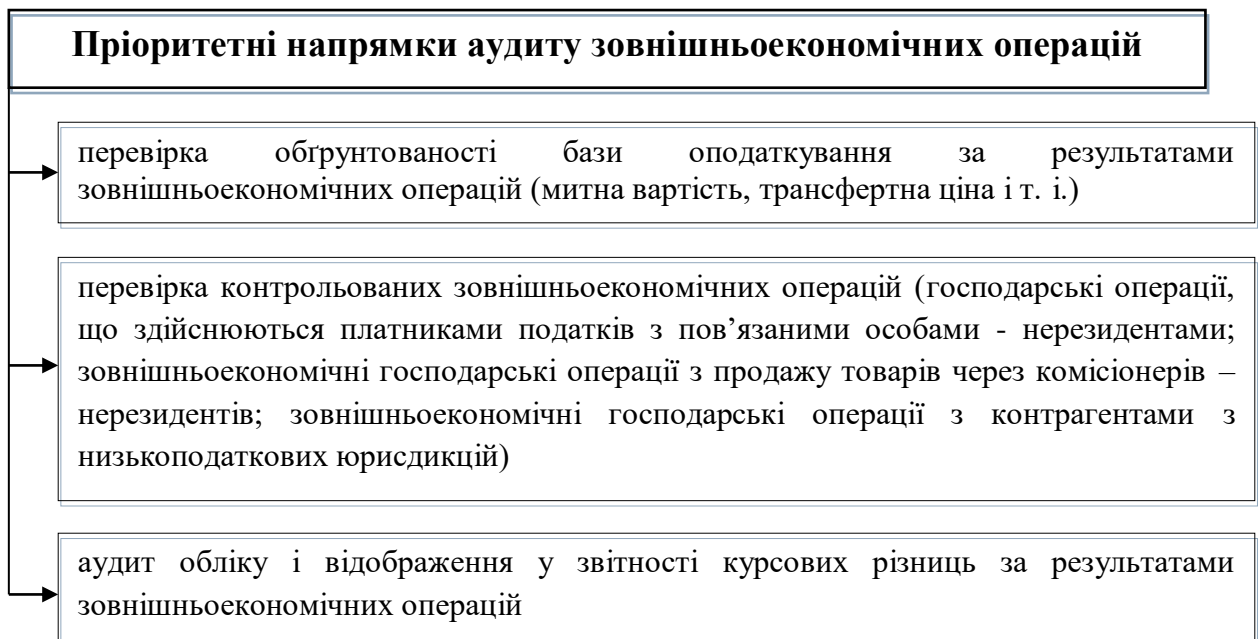


Рис. 1.14. Пріоритетні напрямки аудиту зовнішньоекономічних операцій підприємств

Джерело: складено автором самостійно.

Слід зазначити, що наведений вище перелік не вичерпний для організації аудиту ЗЕД підприємств. Водночас наведені проблемні питання є сферами з найвищим ризиком викривлень та облікових порушень. Тому основні аудиторські процедури мають бути спрямовані, насамперед, на підтвердження достовірності обліку саме за цими пріоритетними напрямками.

Водночас із визначенням пріоритетів аудиту ЗЕД підприємств, слід вказати на існуючі проблемні питання при організації та реалізації таких перевірок:

- відсутність методичних розробок в частині визначення й обґрунтування трансфертних цін на контрольовані зовнішньоекономічні операції для суб'єктів ЗЕД, для формалізації і стандартизації процесів трансфертного ціноутворення в умовах невизначеності, що має значно полегшити як здійснення зовнішньоекономічних операцій, так і аудит їх результатів;

- не розробленість комплексу показників та індикаторів нелегальної податкової оптимізації, які б дали змогу перевіряючим організаціям ідентифікувати ризики шахрайства і спрямовувати аудиторські процедури саме на діяльність суб'єктів, яка викликає підозри та характеризується високим ступенем ризику і невизначеності;

- відсутність методики виявлення ризиків економічної безпеки для країни та суб'єктів ЗЕД, які здійснюють операції з пов'язаними сторонами у низькоподаткових юрисдикціях;

- відсутність стандартизованої звітності суб'єктів ЗЕД за результатами контрольованих зовнішньоекономічних операцій;

- недосконалість чинної нормативно-правової бази регулювання обліку, звітності, аудиту й оподаткування за результатами зовнішньоекономічних операцій;

- недостатня розвинутість робочої документація аудиторів за результатами аудиту зовнішньоекономічних операцій.

Таким чином, це підтверджує необхідність дослідження окремого напрямку аудиту ЗЕД – ЗЕД пов'язаних підприємств.

Вважаємо, що з урахуванням наведених вище особливостей трансформації і змін у сфері фінансового контролю можна надати окреме визначення ЗЕД пов'язаних підприємств.

Так, зовнішньоекономічна діяльність пов'язаних підприємств – це сукупність експортних та імпорتنих операцій між підприємствами-суб'єктами ЗЕД України та іноземними суб'єктами господарювання, які визнаються між собою пов'язаними через існування між ними економічних, юридичних та (або) ділових зв'язків.

Досвід окремих країн у сфері фінансового контролю зовнішньоекономічних операцій підприємств є різноманітним і, в першу чергу, пов'язаний з досвідом у сфері митного аудиту.

Загалом, в країнах ЄС кількість митних аудиторів складає близько 30 % усього особистого складу митних органів. Відмінності у здійсненні фінансового контролю у різних країнах пов'язуються з організаційними особливостями, які полягають у тому, що в деяких країнах (Великобританія, Ірландія, Португалія) контроль у сфері зовнішньоекономічних операцій та їх оподаткування здійснюється одним державним органом, а в інших (Німеччина, Італія, Болгарія, Туреччина, Австрія) – за достовірністю нарахування і сплати податків покладено на податковий орган, а митних платежів – на митний орган.

В Україні контроль митних платежів поділяється так: контроль при перетині кордону відповідно митними інспекторами; подальших контроль нарахування та сплати митних платежів та інших податків покладається на податкові органи.

Ще однією відмінністю є форми здійснення контролю зовнішньоекономічних операцій (вибірковий чи суцільний). Так, наприклад, у Франції фундаментально перевіряються близько 5 % імпорту та 1 % експорту

вантажів. Інші 95 % підлягають контролю протягом 1-3 років після оформлення митних документів [35].

Митний контроль та контроль трансфертного ціноутворення є різними складовими загальної системи фінансового контролю зовнішньоекономічних операцій. В Україні контроль митних платежів поділяється так: контроль при перетині кордону відповідно митними інспекторами; подальший контроль нарахування та сплати митних платежів та інших податків покладається на податкові органи.

Контроль трансфертного ціноутворення пов'язується із діяльністю міжнародних транснаціональних компаній, діяльність яких дає змогу їх керівникам проводити зовнішньоекономічні операції на вигідних для ТНК умовах, але не вигідних для держав, в яких вони діють з точки зору оподаткування. Окрім цього, безпосередньо трансфертна ціна має вплив більшою мірою на податок на прибуток підприємств, який не включають у митні платежі.

Правила трансфертного ціноутворення почали впроваджуватись у 1990-их роках, спочатку у США, потім в Австралії, Південно-африканській республіці. На міжнародному рівні з 1995 р. застосовуються документи ОЕСР з питань податкового регулювання трансфертних цін. В Україні активно запроваджуються вимоги ОЕСР у питання контролю трансфертного ціноутворення.

Зазначене підтверджує, що розвиток аудиту ЗЕД вітчизняних підприємств наразі відбувається через посилення податкового аудиту зовнішньоекономічних операцій, розширення сфер незалежного зовнішнього і внутрішнього аудитів для підприємств-суб'єктів ЗЕД, що вимагає удосконалення методології аудиту ЗЕД підприємств.

1.4. Взаємопов'язаність підприємств як чинник аудиторського ризику

Дослідження пов'язаних підприємств та ризиків, які виникають у зв'язку зі здійсненням операцій з ними доцільно розглянути через призму вимог стандартів обліку і звітності, а також Податкового кодексу України.

Підприємства України складають та подають фінансову звітність за вимогами Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Міжнародних стандартів фінансової звітності. Зміни 2018 року до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» призвели до значного розширення переліку підприємств, які зобов'язані подавати звітність за вимогами МСФЗ.

Якщо до 2018 року звітність за МСФЗ, здебільшого, подавали публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії і ті підприємства, які мають іноземних інвесторів, то з 2018 року у зв'язку з євроінтеграцією й асоційованим членством України в Євросоюзі критерії щодо обов'язковості застосування МСФЗ стали більш жорсткими.

Узагальнений перелік підприємств, які зобов'язанні подавати звітність за вимогами МСФЗ, є таким:

- Публічні акціонерні товариства;
- комерційні банки;
- страхові компанії;
- великі підприємства;
- підприємства, які є емітентами цінних паперів, що допущені до біржових торгів;
- недержавні пенсійні фонди;
- кредитні спілки;
- підприємства, які здійснюють діяльність з управління активами;

- підприємства, які здійснюють видобуток корисних копалин загальнодержавного значення.

Особливою вимогою, що розширила цей перелік, було запровадження критерію віднесення підприємство великих. Відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких умов:

- балансова вартість активів - понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників - понад 250 осіб [203].

Тому дослідження вимог щодо розкриття у фінансовій звітності операцій із пов'язаними сторонами необхідно здійснювати із врахуванням не тільки вимог національного законодавчо-нормативного регулювання, а і, особливо, відповідно до міжнародних вимог подання звітності, а саме - Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Це важливо, оскільки більшість підприємств, зобов'язаних подавати звіти за МСФЗ, також підпадають під обов'язковий аудит звітності згідно з вимогами ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

На національному рівні розкриття операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності регулює П(с)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [210], відповідно до якого пов'язаними сторонами вважаються:

- підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;
- підприємства та фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

Хоча і критерії визнання сторін пов'язаними не досить жорстко прописані у національному стандарті, в ньому зауважується, що «Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою)» [210].

Для підприємств, які подають свою звітність відповідно до МСФЗ, слід керуватись вимогами МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони», в якому висвітлено вимоги щодо розкриття інформації про зв'язані сторони у фінансовій звітності підприємств. У МСБО 24 зазначається, що операції з пов'язаними сторонами, особливо в умовах діяльності групи компаній, є неодмінною складовою сучасного бізнесу, але особливості взаємовідносин та взаємозалежність між підприємствами можуть формувати умови для здійснення таких операцій з метою отримання неправомірної вигоди: «Відносини між зв'язаними сторонами є звичайним явищем у торгівлі та бізнесі. Наприклад, суб'єкти господарювання часто здійснюють частину своєї діяльності через дочірні, спільні та асоційовані підприємства. За таких обставин суб'єкт господарювання здатний впливати на фінансову або операційну політику об'єкта інвестування завдяки наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу» [150].

Для здійснення будь-якого виду аудиту в підприємствах першочерговим питанням стає визначення критеріїв визнання підприємств пов'язаними. Класифікація зв'язаних сторін відповідно до вимог МСБО 24 наведено на рис. 1.15.

Відповідно до МСБО 24 «Зв'язана сторона - фізична особа або суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність» [150].

Вимоги МСФЗ 24 щодо змісту поняття пов'язаності сторін були прийняті в багатьох країнах-членах ОЕСР як основні вимоги до визнання взаємозалежних сторін (Австралія, Австрія, Великобританія, Німеччина,

Ізраїль, Іспанія, Італія, Канада, Мексика, Нідерланди, Польща, США, Франція, Швейцарія, Японія та інші) [247].

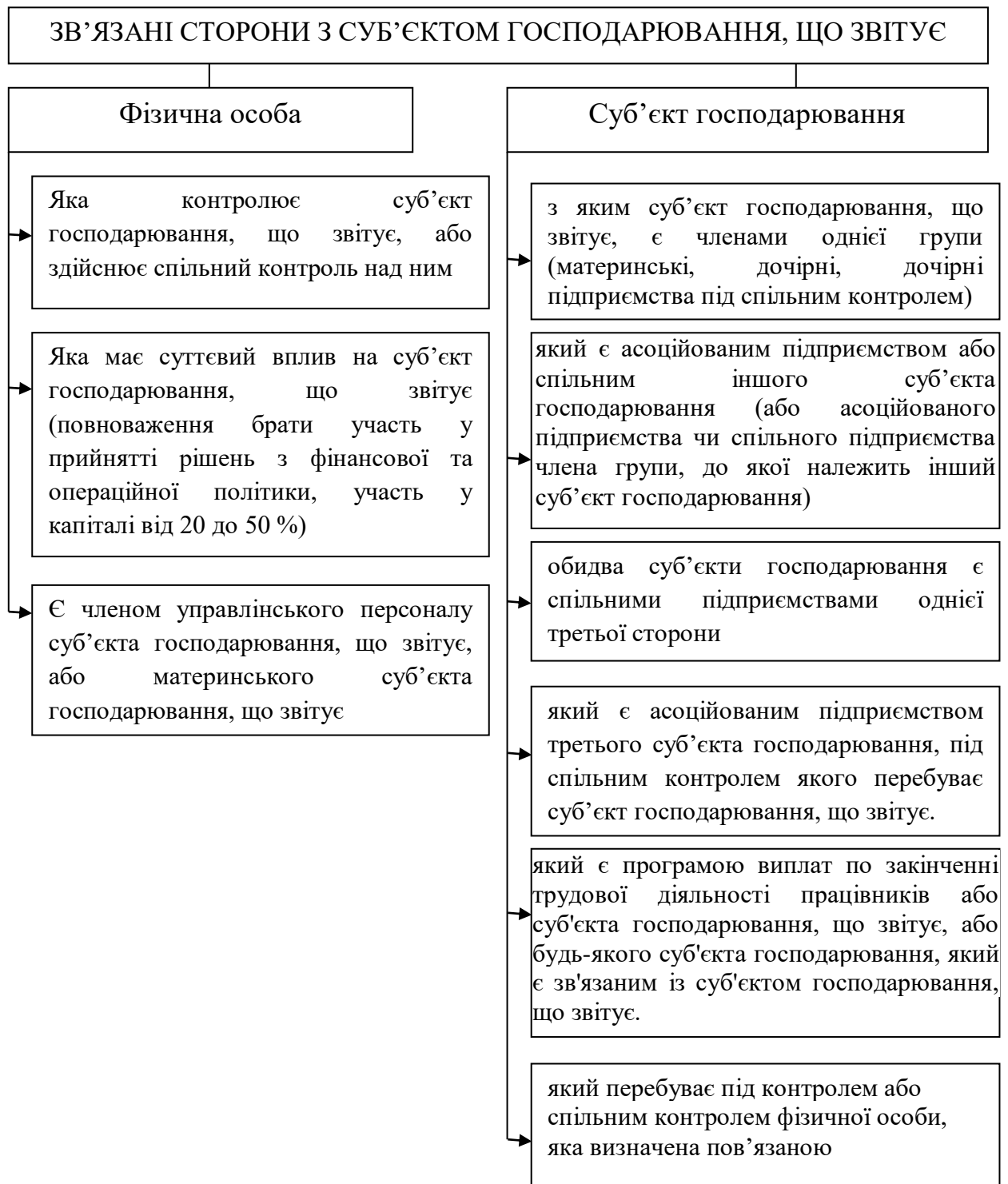


Рис. 1.15. Класифікація пов'язаних сторін відповідно до МСБО 24

«Розкриття інформації про зв'язані сторони»

Джерело: складено автором на основі [150].

Як видно з вище наведених визначень, існує певна невідповідність у термінології. Так, у МСБО мова йде про «зв'язану сторону», ПсБО визначає відповідні вимоги щодо «пов'язаних сторін», а в ПКУ визначено термін «пов'язані особи». Терміни «зв'язана» та «пов'язана» вважаємо різними у зв'язку з перекладом МСБО з англійської мови, що легко узгодити через правки перекладу МСБО 24. Очевидно, що мова йде про одних осіб (сторін), але все ж таки терміни «пов'язана сторона», «пов'язана особа», «пов'язані підприємства» потребують узгодженості. Тим більше, що операції з цими сторонами (особами) актуальні тільки у зв'язку з ризиком впливу їх на фінансовий результат та показники звітності підприємства (у межах податкового контролю платника податків та незалежного аудиту достовірності звітності). На наш погляд, більшої уваги потребують не стільки сторони (особи), а підприємства, які здійснюють операції через такі сторони.

Так, доречно було б ввести у законодавче поле два основні терміни: «пов'язані підприємства» та «сторони, які пов'язані з підприємством».

Пов'язаними підприємствами доцільно вважати ті суб'єкти господарювання, між якими існують відповідні економічні, юридичні, ділові чи інші види зв'язків, що мають потенційний вплив на результати діяльності та показники звітності цих підприємств. А «сторонами, які пов'язані з підприємством» слід називати тих фізичних чи юридичних осіб, які можуть мати вплив на результати операцій пов'язаних підприємств.

Спорідненим до терміну «пов'язані сторони» є термін «афілійовані особи», визначений у ЗУ «Про акціонерні товариства» [201]. Афілійованими одною щодо іншої особи є:

- юридичні особи, за умови, що одна з них здійснює контроль над іншою чи обидві перебувають під контролем третьої особи;
- члени сім'ї фізичної особи - чоловік (дружина), а також батьки (усиновителі), опікуни (піклувальники), брати, сестри, діти та їхні чоловіки (дружини);

– фізична особа та члени її сім'ї і юридична особа, якщо ця фізична особа та/або члени її сім'ї здійснюють контроль над юридичною особою[201].

Як видно, і «пов'язані сторони», і «афілійовані особи» позначають сторони, між якими можуть існувати більш тісні зв'язки, ніж просто ділові стосунки. Дослідження цього питання триває в обліково-аналітичній площині, відтак доцільно розглянути вимоги стандартів обліку, звітності та аудиту у питаннях визнання пов'язаних осіб. У площині аудиту фінансової звітності та подання інформації у звітах для зовнішніх користувачів, доцільним є використання облікового терміну «пов'язані особи», хоча і сутність його дуже тісно перекликається з юридичним визначенням «афілійовані особи».

Відповідно до вимог ПКУ, пов'язані особи – юридичні та/або фізичні особи, взаємовідносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють і які відповідають будь-якій з наведених на рис. 1.16 ознак [193].

Отже, необхідність у розкритті пов'язаних сторін та операцій з ними обумовлена особливістю взаємозацікавленості та можливістю впливу на господарську діяльність підприємств через відповідні зв'язки.

Серед основних критеріїв пов'язаності сторін слід виокремити участь у капіталі, родинні стосунки власників та топ-менеджерів, спільні представники в управлінському персоналі, спільні власники (рис. 1.17).

Види взаємопов'язаних підприємств, враховуючи вимоги МСБО та ПКУ, можна узагальнити таким чином:

- підприємства, в яких частка капіталу (20%) одного підприємства належить іншому;
- підприємства, на діяльність яких мають вплив фізичні особи-власники;
- підприємства, які мають спільних представників в управлінському персоналі;
- підприємства-компоненти групи компаній.



Рис. 1.16. Класифікація пов'язаних сторін відповідно до Податкового кодексу України

Джерело: складено автором на основі [193].

Слід зазначити, що пов'язаність може виникати тільки у двохсторонньому впливі. Так, якщо одне з підприємств вважається пов'язаною стороною щодо іншого, то обидва ці підприємства повинні визначати один одного як пов'язану сторону у річній звітності. Пов'язаність також може визначатись опосередковано, якщо є підозра у ризику впливу на показники звітності.

У банківській сфері пов'язаних сторін називають «інсайдерами», яких класифіковано на інсайдерів-фізичних осіб та інсайдерів-юридичних осіб. Особливої уваги у банківському нагляді потребують так звані «власники істотної участі», які відповідно до законодавства визначаються як фізичні або юридичні особи, які прямо (опосередковано), самостійно (спільно з іншими особами) мають можливість значного впливу на управління (діяльність) банку (іншої юридичної особи) незалежно від формального володіння. Слід зазначити, що в банківській сфері вплив пов'язаних сторін вже доволі довго досліджується, оскільки до банків та їх структури власності висуваються особливі вимоги, що обумовлено необхідністю утримання рівня безпеки і збереження вкладів.

Однак, додаткового дослідження та удосконалення потребують критерії визнання пов'язаних сторін саме у підприємницькому секторі.

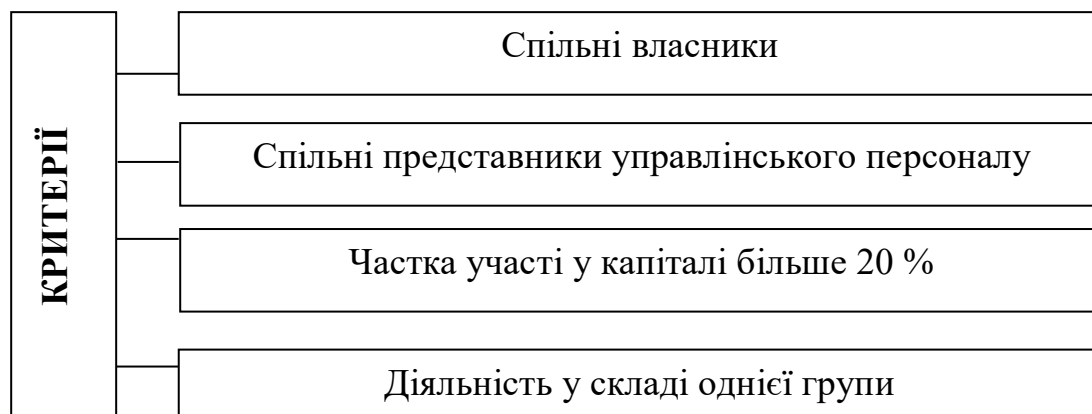


Рис. 1.17. Узагальнений перелік критеріїв пов'язаності підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі [193, 150, 210].

Тип пов'язаності між підприємствами може впливати на ризик суттєвих викривлень і загальний аудиторський ризик, що обумовлює встановлення обсягу та необхідність врахування специфіки аудиторських процедур при перевірці операцій з асоційованими підприємствами.

Операції між пов'язаними сторонами характеризуються підвищеним ризиком шахрайства і призводять до підвищення ризику суттєвих викривлень

у фінансовій звітності підприємств. У випадках зовнішньоекономічних операцій виникає додатковий невід'ємний ризик регуляторного характеру – необхідність звітування за контрольованими операціями до органів Державної фіскальної служби (ДФС) України. Дослідження показників звітності, які потенційно можуть бути викривлені внаслідок маніпуляцій за такими операціями, надає змогу сформувати відповідну інформаційно-аналітичну базу для спрощення аудиторських процедур.

Операції із пов'язаними сторонами мають свою специфіку при відображенні в облікових регістрах та звітності підприємств, що формує особливості аудиту їх результатів. При аудиті експортних та імпорتنих операцій із пов'язаними сторонами необхідне визначення ступеню пов'язаності та способу формування звітності.

Види пов'язаності підприємств за способом обліку результатів таких операцій можна визначити такими:

- *незалежні компанії* – частка участі у капіталі менше 20 %, відсутній вплив і контроль господарської діяльності підприємств. Ці підприємства не вважаються взаємопов'язаними, але існує необхідність контролю операцій між ними з метою запобігання шахрайства у низькоподаткових юрисдикціях;

- *компанії із помірним рівнем взаємозалежності (асоційовані компанії)* - частка участі у капіталі від 20 – 50 %, можливість суттєво впливати на господарську діяльність підприємства, але не контролювати її.

Такі підприємства вважаються взаємопов'язаними згідно з вимогами національних та міжнародних стандартів обліку та ПКУ. Операції між ними можуть підпадати під податковий контроль при відповідності додатковим критеріям (для звітування за 2016 рік – річний дохід від всіх видів діяльності підприємства перевищує 50 млн. грн., загальна сума контрольованих операцій з одним контрагентом за рік перевищує 5 млн. грн; для 2017 р. – 150 млн. грн. і 10 млн. грн. відповідно).

Для таких підприємств результати експортних та імпорتنих операцій можуть впливати на різні показники фінансової звітності (запаси, дебіторська заборгованість, доходи, витрати, прибуток та ін.);

- *компанії із високим рівнем взаємозалежності* – група компаній (материнські та дочірні компанії) : частка участі у капіталі становить від 50 %, є можливість контролювати господарську діяльність підприємства. Такі підприємства також вважаються взаємопов'язаними, а операції між ними можуть підпадати під податковий контроль відповідно додаткових критеріїв (дивись вище). Проте, відповідно до вимог МСФЗ група таких компаній, окрім звітності за результатами своєї діяльності (звітність компонента) має подавати консолідовану фінансову звітність (звітність групи), в якій об'єднуються результати діяльності, зокрема результати внутрішньогрупових експортних та імпорتنих операцій з визначенням результатів для частки меншості – міноритарних акціонерів;

- *компанії з абсолютною залежністю* – частка участі у капіталі 100%;

- *компанії з неформальною залежністю* – юридично не визнані залежними, але мають спільні економічні інтереси (підприємства, які створені фіктивно для здійснення неправомірних операцій через можливості у низькоподаткових юрисдикціях). Види пов'язаності підприємств за способом обліку результатів операцій з ними та ступенем взаємопов'язаності наведено на рис. 1.18.

З метою проведення аудиту операцій підприємства із пов'язаними сторонами з метою отримання впевненості у повноті і достовірності відображення суттєвих операцій у звітності підприємства, доцільно враховувати особливості корпоративного контролю таких угод.

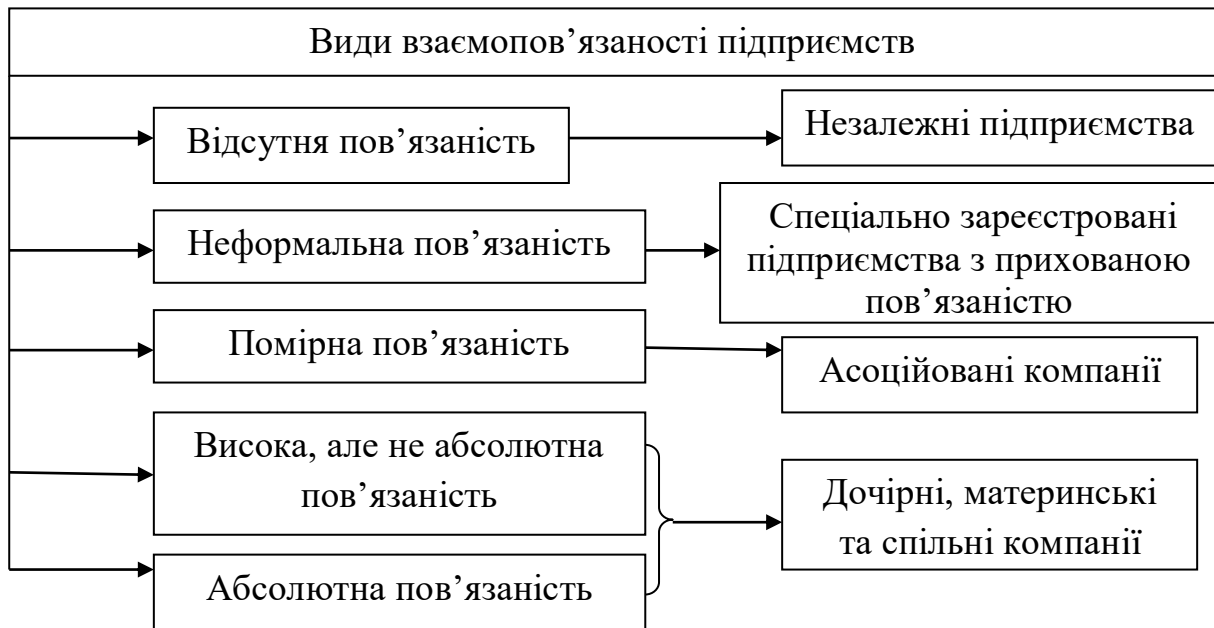


Рис. 1.18. Види пов'язаності підприємств в залежності від ступеню взаємопов'язаності

Джерело: розроблено автором.

Елементи корпоративного контролю угод підприємства з пов'язаними сторонами поділяються на такі:

- визначення пов'язаних сторін;
- процедури схвалення операцій із пов'язаними сторонами;
- вимоги до розкриття пов'язаних сторін та операцій з ними у звітності підприємства.

Визначення пов'язаних сторін здійснюється на основі вимог тих стандартів, за якими підприємство подає свою звітність. Як зазначається у НП(с)БО, пов'язані сторони й операції з ними можуть розкриватись, переважно, відповідно до сутності операцій, а не лише за формою.

Процедури схвалення операцій з пов'язаними сторонами вже є сферою корпоративного контролю в конкретному підприємстві і встановлюються на Зборах акціонерів. В процесі корпоративного управління мають враховуватись інтереси всіх учасників (і контролюючих власників, і міноритарних акціонерів), тому важливим моментом при здійсненні операцій

між пов'язаними особами є погодження таких операцій з радою акціонерів, яка представляє інтереси всіх власників підприємства.

У міжнародній практиці операції між пов'язаними сторонами потребують узгодження на різних рівнях корпоративного управління і в різних формах: ухвалення аудитором, зовнішнім спеціалістом, голосуванням всіх акціонерів або голосуванням меншістю акціонерів (які не мають інтересів в операціях, які узгоджуються) (табл. 1.16, 1.17). З табл. 1.17 видно, що здебільшого у країнах світу застосовується така процедура корпоративного контролю операцій з пов'язаними сторонами як схвалення Радою директорів нестандартних угод між пов'язаними сторонами (18 країн із 29 досліджуваних). Три країни (Індія, Туреччина, Чилі) застосовують одночасно чотири види корпоративного контролю операцій підприємств з пов'язаними сторонами – схвалення Радою директорів нестандартних угод між пов'язаними сторонами, пов'язані члени Ради директорів не беруть участь у голосуванні, враховується думка незалежних директорів або Комітету з аудиту, враховується думка зовнішніх спеціалістів. У шістьох країнах на підприємствах при схваленні операцій із пов'язаними сторонами залучаються зовнішні спеціалісти (Бельгія, Індія, Канада, США, Туреччина, Чилі). У табл. 1.17. наведено ранжування ступеня надійності контролю для власників підприємств у різних формах ухвалення операцій між пов'язаними сторонами.

В Україні поки що не склалась уніфікована практика узгодження операцій із пов'язаними сторонами через відсутність законодавчого регулювання цього питання, але у рамках діяльності окремих корпорацій застосовуються процедури ухвалення операцій із пов'язаними сторонами з Радою акціонерів.

Таблиця 1.17

**Країни, практика аудиту яких передбачає
схвалення угод із пов'язаними сторонами**

Країна	Схвалення Радою директорів нестандартних угод між пов'язаними сторонами	Пов'язані члени Ради директорів не беруть участь у голосуванні	Враховується думка незалежних директорів або Комітету з аудиту	Враховується думка зовнішніх спеціалістів
Австралія	+	+	-	-
Австрія	+	-	-	-
Бельгія	+	-	+	+
Відень	+	-	+	-
Німеччина	-	-	-	-
Гонконг	+	+	+	-
Греція	-	-	-	-
Ізраїль	+	+	+	-
Індія	+	+	+	+
Іспанія	-	-	-	-
Італія	+	+	+	-
Канада	+	-	-	+
Корея	+	-	-	-
Мексика	-	-	-	-
Нідерланди	-	-	-	-
Норвегія	+	+	-	-
Польща	-	-	-	-
Португалія	+	+	+	-
Словацька республіка	-	-	-	-
Словенія	-	-	-	-
США	+	-	+	+
Туреччина	+	+	+	+
Франція	+	+	-	-
Чеська республіка	-	-	-	-
Чилі	+	+	+	+
Швейцарія	-	-	-	-
Швеція	-	-	-	-
Естонія	+	-	+	-
Японія	+	+	-	-

Джерело: [155].

Все ж таки питання розкриття інформації про пов'язаних сторін та операції з ними залишаються ключовим при проведенні аудиту зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами.

Таблиця 1.18

Ухвалення операцій між пов'язаними сторонами в різних країнах

Форма ухвалення операцій між пов'язаними особами	Операції між пов'язаними сторонами потребують ухвалення акціонерами	Операції потребують ухвалення аудитором	Операції потребують ухвалення зовнішнім спеціалістом	Операції потребують ухвалення «меншістю акціонерів»
Країни	<i>Австралія, Великобританія, Ізраїль, Індія, Італія, Канада, Нова Зеландія, Норвегія, Туреччина, Франція, Чилі, Естонія.</i>	<i>Франція, Естонія</i>	<i>Канада, Нова Зеландія, Туреччина, Чилі</i>	<i>Австралія, Великобританія, Ізраїль, Індія, Італія, Канада, Нова Зеландія, Туреччина, Франція</i>
Ступінь надійності контролю від 1 (найвищий) до 4 (найнижчий)	4	1	3	2

Джерело: складено автором на основі [155].

На рівні дослідження звітності окремих підприємств, які є частиною групи взаємопов'язаних підприємств, аудитору необхідно дослідити і фінансову звітність на предмет наявності облікових викривлень, які є результатом проведення зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами, і податкову звітність, викривлення якої може призвести до значних втрат для підприємства через штрафні санкції з боку держави, і управлінську звітність, якщо це вимагається угодою на аудиторські послуги. У табл. 1.19 наведено перелік видів і форм звітностей та показників, які потенційно можуть бути викривлені в процесі здійснення експортних та імпорتنих операцій між пов'язаними сторонами.

Так, слід розрізняти: звітність підприємств на рівні окремих підприємств, які входять до складу групи компаній; звітність групи компаній загалом – рівень консолідованої звітності. Дослідуючи операції із пов'язаними сторонами, аудитор має розробляти розширений перелік процедур саме у тих сферах обліку (за тими показниками), в яких існує підвищений ризик викривлень.

Таблиця 1.19

**Відображення результатів експортних та імпорتنих операцій
між пов'язаними сторонами у звітності підприємств**

Рівень подання звітності	Звітність підприємств (групи підприємств)	Показники звітності, які потенційно можуть бути викривлені внаслідок експортних та імпорتنих операцій між пов'язаними сторонами	Користувачі
<i>На рівні асоційованих компаній та компонентів групи (дочірніх підприємств)</i>	1. Фінансова звітність		
	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Запаси; дебіторська заборгованість; нерозподілений прибуток; кредиторська заборгованість; податкові зобов'язання.	Акціонери, кредитори, інвестори
	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Чистий дохід від реалізації продукції; собівартість реалізації; Інші операційні доходи; інші операційні витрати; фінансовий результат до оподаткування за звітний період; витрати з податку на прибуток; чистий фінансовий результат; накопичені курсові різниці; частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств; інший сукупний дохід	
	2. Податкова звітність		
	Звіт про контрольовані операції	Умови і результати контрольованих операцій, трансфертні ціни	Органи ДФС
	Декларація з податку на прибуток	Фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку; податкові різниці; база оподаткування; податок на прибуток звітного періоду	
	Декларація з податку на додану вартість	База оподаткування; податок на додану вартість звітного періоду	
	3. Управлінська звітність		
Звіт про результати зовнішньоекономічних операцій	Доходи і витрати від здійснення експортних та імпорتنих операцій; рентабельність експортних та імпорتنих операцій підприємства	Керівники	
<i>На рівні групи компаній (корпорації)</i>	1. Консолідована фінансова звітність групи компаній		
	Консолідований баланс (звіт про фінансовий стан)	Нерозподілений прибуток; неконтрольована частка	Акціонери, кредитори, інвестори
	Консолідований звіт про фінансові результати	Фінансовий результат за звітний період; накопичені курсові різниці; частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств; чистий прибуток та сукупний дохід, що належать власникам материнської компанії та неконтрольованій частці.	
	2. Управлінська звітність корпорації (групи компаній)		
	Звіт центра інвестицій	Фінансові результати внутрішньогрупових операцій; Результати оптимізації трансфертних цін та податків	Керівники
	Звіт центра прибутку		
Звіт центра доходів			
Звіт центра витрат			

Джерело: розроблено автором.

При дослідженні показників цих звітів та оцінки достовірності відображення в обліку результатів експортних та імпортних операцій між пов'язаними особами актуальним питанням стає оцінка аудиторського ризику, а саме ризику суттєвого викривлення результатів таких операцій. Протягом періоду впровадження та застосування законодавства у сфері контролю трансфертного ціноутворення відповідно до вимог ПКУ змінювались вимоги щодо визнання господарської операції контрольованою, але, здебільшого, під податковий контроль підпадають такі господарські операції суб'єктів господарювання (із деякими уточненнями у різних роках застосування ПКУ):

- із пов'язаними особами-нерезидентами – операція 1;
- із нерезидентами із низькоподаткових юрисдикцій (НПЮ) – операція 2;
- здійснювані через комісіонерів-нерезидентів (посередники без економічного обґрунтування) – операція 3.

Відповідно до ступеню взаємозв'язку між підприємствами та типу контрольованої експортної та імпортної операцій оцінку ризику суттєвого викривлення представлено у таблиці 1.20.

Таблиця 1.20

Матриця ідентифікації рівня ризику суттєвих викривлень результатів контрольованих експортних та імпортних операцій відповідно до ступеню взаємопов'язаності підприємств

Ступінь взаємопов'язаності / тип контрольованої операції	Операція з пов'язаними особами-нерезидентами	Операції з нерезидентами із низькоподаткових юрисдикцій	Операції через комісіонерів-нерезидентів
<i>Відсутня пов'язаність</i>	-	Низький	Низький
<i>Помірна пов'язаність</i>	Середній	Середній	Середній
<i>Висока, але не абсолютна пов'язаність</i>	Середній	Високий	Високий
<i>Абсолютна пов'язаність</i>	Високий	Високий	Високий
<i>Неформальна пов'язаність</i>	Високий	Високий	Високий

Джерело: складено автором самостійно.

Таким чином, можна зазначити, що при аудиті звітності підприємств, в діяльності яких присутні експортні та імпорتنі операції з пов'язаними сторонами, аудитору слід досліджувати дані з фінансової, податкової й управлінської звітності підприємства з урахуванням ступеню взаємозв'язку між підприємствами. Рівень аудиторського ризику і ризику суттєвого викривлення результатів експортних та імпорتنих операцій прямо залежить від ступеню зв'язку між підприємствами (чим вищий рівень залежності, тим вищим буде ризик викривлення результатів операцій).

Для формування методологічних засад проведення аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств важливо визначитись із методологією як науковою категорією відповідно до специфіки діяльності пов'язаних підприємств.

Поняття «методологія» трактується авторами по-різному. Семантичний аналіз цього поняття дозволяє визначити методологію як сукупність методів та інструментів (від грецької метод – спосіб, логос – знання, наука).

Окремі автори трактують методологію як «концептуальний виклад мети, змісту, методів дослідження, які забезпечують отримання максимально об'єктивної, точної, систематизованої інформації про певні процеси та явища» [334].

Є більш лаконічні визначення терміну: «Методологія – вчення про систему наукових принципів, форм і способів дослідницької діяльності» [346].

У наукових колах в країнах пострадянського простору визначається два рівня методології досліджень: загальний і спеціальний. Загальна методологія пізнання побудована на принципі матеріалістичної діалектики та досліджує закони розвитку наукового знання в цілому й дозволяє досліджувати всі без виключення явища та лежить в основі пізнання кожної з галузей науки. Загальна методологія базується на застосуванні загальнонаукових методів пізнання: спостереження і систематизація, аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстракція і логіка, аналогія і моделювання тощо. Спеціальна методологія спрямована на дослідження в окремих галузях науки, ґрунтується на законах з

цих наук, та проявляється через застосування спеціальних емпіричних методів дослідження: економіко-статистичних, інформаційно-аналітичних, фінансово-бухгалтерських, документального і фактичного контролю законодавчо-правового аналізу тощо [191]. У дисертаційній роботі застосовано другий підхід до розвитку методології аудиту і аналізу як сукупності методів і способів дослідження вузькою специфічної наукової проблеми – підтвердження достовірності результатів ЗЕД пов'язаних підприємств.

Окремі дослідники вважають, що методологію як категорію слід розглядати ширше. Так, у роботі [220] вказується, що «успішне вирішення питання про сучасну методологію аудиту повинно передбачати, насамперед, розвиток категоріального апарату науки. Поглиблення методології, дослідження протиріч між «старим» і «новим», виявлення того, чим обумовлені зміни, наскільки логічна наукова конструкція сучасного аудиту, взаємозв'язки між його елементами, розмежування проблем методики і методології, непротиворіччів внутрішнього змісту системи аудиту» [220].

Тому методологія аудиту має включати не тільки методи аудиту, але і визначати їх унікальність в контексті сучасних теорій аудиту, ідентифікувати специфічні, новітні принципи аудиту стосовно конкретного предмету аудиту, окреслювати суб'єкти, критерії та інші структурні компоненти теоретичного, концептуального, організаційно-методичного та прикладного рівня.

У широкому сенсі методологія аудиту включає визначення таких структурних елементів:

- теорії аудиту, відповідно до яких здійснюється аудит;
- принципів проведення аудиту (враховуючи не стільки етичні принципи, як зазвичай це має місце, а і методологічні принципи);
- концепцій, відповідно до яких формується сучасна парадигма аудиту;
- суб'єктів аудиторської діяльності, які залучаються до аудиту;
- предмета аудиту;
- методів, які дозволяють досягати мети аудиту;

- критерії якості та ефективності.

У працях вітчизняних і зарубіжних вчених багато уваги приділяється вивченню методології аудиту [17, 56, 59, 220, 230, 241].

У роботі [241] наголошується на тому, що «у вченні про методологію аудиту дослідники повинні зосереджувати увагу на аналізі теоретичних аспектів і моделей аудиту, їх адекватності умовам з точки зору процедур формування свідчень, корисності для управління, підвищення культури аудитора, інтелектуальності аудиту, його послуг тощо».

Такий погляд дійсно допомагає визначити специфіку методології аудиту у різних областях, в тому числі при дослідженні ЗЕД пов'язаних підприємств. Так, розглядаючи теоретичні аспекти становлення аудиту ЗЕД слід зазначити, що його розвиток пов'язаний з особливостями предметної області аудиту і суб'єктами перевірки, а також зі специфікою цілей таких перевірок. Специфіка аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств вимагає уточнення методологічних підходів до проведення таких перевірок, оскільки зовнішньоекономічні операції становлять інтерес для різних суб'єктів аудиторської діяльності у декількох сферах фінансового контролю.

Наприклад, аудит результатів ЗЕД пов'язаних підприємств, який проводиться представниками Державної фіскальної служби України, проводиться, здебільшого, із використанням методів документальної перевірки, методів співставлення, запитів. Такий аудит характеризується методами контролю, які спрямовані на досягнення мети – збільшення податкових зобов'язань, нарахованих і сплачених підприємством.

Якщо розглядати аудит ЗЕД пов'язаних підприємств у площині зовнішнього незалежного аудиту, то склад методів зміниться у бік застосування аналітичних процедур і запитів. Такий аудит спрямовується на забезпечення достовірності даних про результати операцій із пов'язаними сторонами, наведеними у зовнішній фінансовій звітності підприємства, що оприлюднюється. Склад методів при незалежному професійному аудиті ЗЕД

підприємства з пов'язаними сторонами не суттєво відрізняється від методів, які, зазвичай, використовуються при аудиті фінансової звітності підприємства.

Методи аудиту ЗЕД підприємств в контексті внутрішнього аудиту є більш розширеними, підпорядковані такому напрямку управлінської діяльності як контролінг і мають надати змогу внутрішнім аудиторам обґрунтовувати рекомендації для управлінського персоналу у напрямку підвищення ефективності діяльності групи взаємопов'язаних підприємств загалом. У складі методів внутрішнього аудиту превалюють аналітичні методи, методи оцінки ризиків ЗЕД з пов'язаними підприємствами, аналіз внутрішньогрупових операцій та зовнішніх операцій пов'язаних підприємств та інше.

Опираючись на класичне визначення методології, яке викладене у роботі [273] у такому контексті: «Методологія – вчення про науковий метод пізнання світу, його філософська, теоретична основа, система принципів підходу до вивчення явищ об'єктивної дійсності», сформулюємо власне визначення методології аудиту:

Методологія аудиту – вчення про наукові методи аудиторського дослідження інформації про діяльність різних суб'єктів господарювання, його філософська, теоретична основа, система принципів та підходів до вивчення стану та результатів діяльності суб'єктів.

Категорія методів є ключовою при визначенні специфіки методології аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств. Дослідники виокремлюють такі спеціальні прийоми і методи аудиту: спостереження, опитування, підтвердження, аналітичний огляд, сканування, перерахунок, зустрічна перевірка, узагальнення, інспекція, аналіз тощо [17, 56, 59, 220, 241].

Класична конструкція методології аудиту включає відповідні постулати аудиту, які використовуються як аксіоми науки про аудит та формують базис методології аудиту загалом. Як відомо, до них включають такі:

1. Фінансові звіти та інформацію можна верифікувати.

2. Завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, що перевіряється.

3. Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок.

4. Послідовне дотримання ГААР приводить до точного відображення фінансового стану підприємства та результатів операцій.

5. Якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація для підприємства, що перевіряється, правильна у минулому, буде правильною і в майбутньому.

6. Перевіряючи фінансову інформацію з метою складання незалежного висновку про неї, аудитор діє тільки як аудитор.

7. Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання [240].

Для формування специфічної методології аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств, слід уточнити додаткові постулати для цього напрямку:

1. Інформація про ЗЕД пов'язаних підприємств становить суспільний інтерес, тому має контролюватись з боку різних суб'єктів аудиторської діяльності (держави, незалежного аудиту, власника) та бути доступна всім агентам аудиту.

Фінансові результати підприємств-суб'єктів ЗЕД становлять інтерес для великої кількості агентів, оскільки формуються під впливом глобалізаційних та інтеграційних процесів.

2. Зовнішньоекономічні операції між пов'язаними підприємствами характеризуються підвищеним ризиком викривлення, тому вимагають розширення обсягу аудиторських процедур у порівнянні з зовнішньоекономічними операціями між не пов'язаними сторонами.

Наявність ризику впливу на господарські операції між пов'язаними сторонами формують додаткові ризики для міноритарних власників капіталу,

які мають частку участі у капіталі підприємства, але обмеження щодо контролю та управління діяльністю.

3. Достовірність результатів ЗЕД, ефективність зовнішньоекономічних операцій та дотримання суб'єктами ЗЕД вимог податкового законодавства є запорукою зміцнення економічної безпеки держави, суб'єктів господарювання та власників капіталів.

Наявність офшорних зон, розширення міжнародної торгівлі, глобалізація міжнародного бізнесу формують додаткові ризики виведення національного капіталу з-під оподаткування, а також до вимивання власного капіталу національних підприємств.

Запропоновані додаткові постулати для аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств відповідають сучасним принципам прозорості, достовірності та об'єктивності економічної інформації в рамках теорії агентів.

Основними методологічними принципами аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств є «принцип витягнутої руки», принцип системності, прозорості, ефективності та принцип ризик-орієнтованості.

Проведення аудиту за принципом «витягнутої руки» передбачає перевірку умов зовнішньоекономічних угод на предмет відповідності їх ринковим (операції між пов'язаними сторонами повинні здійснюватись на таких же умовах як і між незалежними сторонами), що забезпечує об'єктивність та справедливість здійснення операцій.

Принцип системності передбачає проведення аудиту ЗЕД пов'язаних підприємства як цілісного об'єкту, що складається з різних взаємопов'язаних елементів. Принцип «ризик-орієнтованості» властивий сучасному аудиту будь-якої сфери і передбачає застосування відповідних аудиторських процедур для перевірки сфер обліку із підвищеним ризиком викривлення.

На основі застосування базових постулатів для зовнішнього, внутрішнього та податкового аудиту можна окреслити таку специфічну методологію аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств (рис. 1.19).



Рис. 1.19. Методологія аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств

Джерело: складено автором.

Застосування різних методів аудиту й аналізу у сфері ЗЕД підприємств визначається метою здійснення окремих видів аудиту – зовнішнього незалежного, внутрішнього корпоративного, зовнішнього податкового. Структуру методології аналізу як складової аудиту ЗЕД окреслено у Додатку Д. Так, до структурних елементів методології аудиту і аналізу ЗЕД пов'язаних підприємств слід віднести:

- принципи («витягнутої руки», прозорості, ефективності, системності, ризик-орієнтованості);
- постулати аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств (рис. 1.19);
- рівні проведення (міжнародний, державний, корпоративний);
- суб'єкти проведення (агенти) (податкові аудитори, незалежні аудитори, внутрішньокорпоративні аудитори);
- види (податковий, внутрішній, незалежний);
- принципали (акціонери, власники, держава, представники закордонних податкових інспекцій);
- форми (оперативний, стратегічний, зовнішній, внутрішній);
- методи (аналітичні методи підпорядковані меті відповідного специфічного аудиту ЗЕД).

Подальше дослідження спрямовано на розробку відповідних методів аудиту й аналізу ЗЕД пов'язаних підприємств, що загалом формує загальну структуру методології аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств.

Методологія аудиту і аналізу ЗЕД пов'язаних підприємств розглядається в даній роботі як набір методів і методик, розроблених для вирішення специфічної наукової проблеми підвищення якості аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств, якій притаманний високий ризик суттєвого викривлення. Методологія аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств розглядається як допоміжна складова загальної методології аудиту ЗЕД, що забезпечує підвищення якості аудиту ЗЕД.

Аудит як форма державного фінансового контролю, який у сфері ЗЕД підприємств наразі реалізується через податковий та митний аудит, здійснюється представниками Державної фіскальної служби та має на меті контроль відповідності нарахування та сплати податків суб'єктами ЗЕД вимогам Митного та Податкового кодексів України. Суб'єктами аудиту виступають представники держави, яким притаманний відповідний рівень залежності від розпоряджень керівництва та використання методів дослідження рекомендованих законодавчо-нормативними документами. Специфіка методології цього напрямку полягає у послідовному застосуванні аналітичних методів для підтвердження обґрунтованості трансфертних цін у зовнішньоекономічних операціях через розрахунок діапазону цін (рентабельності) відповідно до принципу «втягнутої руки». Для забезпечення відповідності цього виду аудиту ЗЕД пов'язаних підприємств зазначеним вище постулатам вважаємо доцільним розробку методологічного підходу до обґрунтування трансфертної ціни на основі аналізу витрат підприємства, тісно пов'язаних з зовнішньоекономічною операцією.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження теоретичних засад і передумов розвитку методологічних положень аудиту та аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств було зроблено такі висновки:

1. В умовах формування поведінкової світової економічної науки актуалізується проблема інформаційної взаємодії великої кількості осіб – облікових працівників, аудиторів, власників підприємств, потенційних акціонерів, кредиторів, представників державних органів контролю, інвестиційних компаній, міжнародних грантових організацій та ін. Специфіка інформаційної взаємодії між ними призводить до виникнення інформаційної асиметрії, що має бути зменшена через запровадження аудиту фінансової та нефінансової інформації. У зв'язку з глобалізаційними процесами й інтеграцією вітчизняного бізнесу у європейський і світовий економічний простір, що характеризується наявністю значимої частки закордонних активів та закордонних доходів транснаціональних корпорацій, важливості набуває аудит саме ЗЕД міжнародних корпорацій, в яких контроль власників послаблюється через географічну віддаленість окремих підрозділів корпорації. Це свідчить про необхідність формування сучасної концепції аудиту для врахування факту інтернаціоналізації економіки, спрямованої на забезпечення надійності економічної інформації в контексті підвищення її ролі у соціально-економічному розвитку світу. Доведено, що спільний аудит, який проводиться кількома суб'єктами аудиторської діяльності, знижує рівень інформаційної асиметрії між принципалами й агентами аудиторських послуг, що дало змогу запропонувати кілька форм спільного аудиту як сучасної новітньої форми організації процесу перевірки і підтвердження фінансової звітності підприємств для широкого кола користувачів інформації, а саме: спільний корпоративний аудит, спільний державний аудит, спільний інтегрований аудит, спільний міжнародний аудит.

2. Порівняння аудиторських завдань, які регламентовані Міжнародними стандартами аудиту, дало змогу визначити, що їх принциповими відмінностями є форма надання впевненості, рівень відповідальності за висновок аудитора, процеси і процедури виконання аудиторських послуг та глибина аудиторського дослідження. Аналіз статистичних даних щодо обсягів послуг, наданих аудиторськими фірмами й аудиторами (приватними підприємцями) свідчить, що на ринку аудиторських послуг в Україні спостерігається позитивна тенденція збільшення обсягу наданих послуг, що підтверджує динамічність розвитку ринку аудиторських послуг в Україні. Основний попит склався на послуги, які мають ретроспективний характер, а саме – обробка історичної інформації з метою дотримання законодавчо-нормативних вимог і уникнення санкцій. Водночас на сучасному ринку аудиторських послуг виокремився напрямок аудиторських завдань, які мають перспективний характер, а значить призначені для оцінки можливостей підприємств у майбутньому.

3. Аналіз теоретичних досліджень у сфері аудиту дає змогу стверджувати, що аудит ЗЕД розглядається у декількох концептуальних напрямках: як елемент податкової політики у сфері державного фінансового контролю або як елемент незалежного фінансового контролю для власників підприємств-суб'єктів ЗЕД у формі зовнішнього та внутрішнього аудиту. Визначено види аудиту ЗЕД підприємств відповідно до інформаційних запитів та цілей користувачів інформації про підприємство, які відрізняються за цілями та суб'єктами проведення. Аудит ЗЕД в сучасних економічних умовах розвитку України є одним з вагомих чинників підвищення рівня економічної безпеки як країни, так і окремих суб'єктів ЗЕД, що передбачає окреслення кола нових наукових та практичних завдань аудиту зовнішньоекономічних операцій, а саме: формування методологічної основи аудиту й аналізу трансфертних цін в контрольованих операціях з пов'язаними сторонами як сфери податкового аудиту з боку органів Державної фіскальної служби

України; розвиток методології внутрішнього аудиту і аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств в рамках діяльності групи міжнародних компаній; удосконалення методології зовнішнього незалежного професійного аудиту звітності підприємств, які здійснюють операції із пов'язаними сторонами.

Основні результати розділу 1 опубліковані у роботах [67, 68, 72, 277, 279, 282, 283, 287, 290, 303, 305, 306, 307, 309, 312, 314, 315, 357].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА АУДИТУ Й АНАЛІЗУ ТРАНСФЕРТНИХ ЦІН В КОНТРОЛЬОВАНИХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЯХ

2.1. Методи трансфертного ціноутворення як обліково-аналітична основа аудиту звітності за контрольованими зовнішньоекономічними операціями

На здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємств поширюються положення Податкового кодексу України, які базуються на міжнародних настановах Організації економічного співробітництва та розвитку в частині трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [165]. Вимоги цих документів, насамперед, стосуються зовнішньоекономічних операцій, які виникають між підприємствами в рамках діяльності однієї транснаціональної компанії (надалі - ТНК). Вважається, що умови зовнішньоекономічних операцій між незалежними підприємствами можуть бути скоректовані ринком та договірними взаємовідносинами, а в операціях взаємопов'язаних підприємств виникає ризик маніпулювання цінами й умовами відповідно до загальнокорпоративної мети ТНК.

ОЕСР здійснює свою діяльність в напрямі розширення світової торгівлі і розробляє відповідні вимоги до оподаткування з метою досягнення консенсусу у питаннях міжнародного оподаткування. Принципи оподаткування ТНК викладено також в Модельній конвенції ОЕСР з податків на дохід і капітал, а також у Типовій податковій конвенції Організації об'єднаних націй (надалі - ООН) [269].

Основним предметом незалежного аудиту та податкового контролю зовнішньоекономічних операцій підприємств є трансфертна ціна на товар

(продукцію, роботи, послуги), яка в операціях між взаємопов'язаними підприємствами є об'єктом маніпулювань, оскільки впливає на фінансові результати трьох суб'єктів (дочірнього підприємства-продавця, дочірнього підприємства-покупця, материнського підприємства) (див. табл. 1.19).

Слід зазначити, що процес трансфертного ціноутворення у рамках діяльності взаємопов'язаних підприємств в першу чергу виник з метою встановлення вигідних для груп міжнародних компаній умов реалізації товарів, які перетинають митний кордон країни виробництва. Метою формування трансфертної ціни є мінімізація трансакційних корпоративних витрат, більш ефективне розподілення ресурсів та економія за рахунок різних ставок податку на прибуток.

Більшість країн світу у своєму податковому законодавстві містять положення, присвячені питанням трансфертного ціноутворення (США, країни ЄС, Китай, РФ, Казахстан та ін.). Запровадження державного податкового контролю трансфертного ціноутворення сприятиме запобіганню фактів виведення прибутків з України, посиленню контролю за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податку на прибуток підприємствами, формуванню податкового контролю відповідно до міжнародних вимог щодо оподаткування та ведення бізнесу з метою зростання обсягів іноземних інвестицій в економіку України та активізації розвитку зовнішньої торгівлі.

Відповідно до визначення ОЕСР, трансфертні – це ціни, за якими підприємство реалізує фізичні товари та нематеріальні активи чи надає послуги асоційованим підприємствам [165]. Асоційованими підприємствами вважаються підприємства, які прямо чи опосередковано беруть участь у контролі, управлінні чи капіталі один одного, або знаходяться під спільним контролем [165]. Отже, необхідність у контролі цін виникає в операціях між підприємствами, які взаємопов'язані через капітал, посадових осіб та спільних власників.

Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні здійснюється на основі вимог ПКУ, яким визначено окремі операції з трансфертними цінами контрольованими, тобто такими, в яких умови здійснення підпадають під державний податковий контроль. З точки зору податкового контролю, існують, зазвичай, нормативні вимоги щодо визнання зовнішньоекономічних операцій контрольованими. Критерії визнання операцій контрольованими відповідно до вимог ПКУ наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Критерії визнання операцій контрольованими відповідно до ПКУ

Критерій	У 2017 р. для операцій за 2016 р.	У 2018 р. для операцій за 2017 р.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Статус контрагента	Пов'язана особа – нерезидент	Пов'язана особа – нерезидент
	Комісіонер – нерезидент	Комісіонер – нерезидент
	Нерезидент, зареєстрований в «низько-податковій юрисдикції», перелік яких визначено Кабінетом міністрів України	Нерезидент, зареєстрований в «низько-податковій юрисдикції», перелік яких визначено Кабінетом міністрів України
Річний дохід платника податку на прибуток від всіх видів діяльності	Річний дохід платника від усіх видів діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 млн. грн. (за мінусом непрямих податків) за відповідний звітний рік	Річний дохід платника від усіх видів діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн. грн. (за мінусом непрямих податків) за відповідний звітний рік
Обсяг операцій з контрагентами	Обсяг господарських операцій платника податку з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 млн. грн. (за мінусом непрямих податків) за відповідний звітний рік	Обсяг господарських операцій платника податку з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн. грн. (за мінусом непрямих податків) за відповідний звітний рік

Джерело: складено автором на основі [193].

Якщо зовнішньоекономічна операція суб'єкта господарювання визнана контрольованою відповідно до вимог ПКУ, керівництво суб'єкта має

зобов'язання подати звіт про контрольовані операції, в якому необхідно обґрунтувати трансфертну ціну одним із рекомендованих методів (Додаток Е).

Вимоги ПКУ у сфері методів трансфертного ціноутворення (надалі – ТЦУ) базуються на рекомендаціях ОЕСР.

ОЕСР рекомендовано до застосування такі методи трансфертного ціноутворення:

1. *Традиційні операційні методи трансфертного ціноутворення:*

- метод порівняльної неконтрольованої ціни;
- метод ціни перепродажу;
- метод «витрати плюс».

2. *Методи прибутку від операцій:*

- метод чистої маржі від операції;
- метод розподілення прибутку від операції.

Порівняльна характеристика методів наведена у Додатку Ж.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни

Метод порівняльної неконтрольованої ціни вважається найбільш справедливим, оскільки дає змогу максимально враховувати ринкові умови ціноутворення. Також цей метод відрізняється простотою використання. Водночас його застосування обмежується необхідністю у вільному доступі до аналогічних неконтрольованих операцій інших підприємств, вимогою щодо відсутності суттєвих відмінностей між товарами (послугами) та подібністю умов проведення операцій. На практиці правильне застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни можливе не завжди через недостатню кількість статистичної інформації. Для використання зазначеного методу необхідно наявність співставних операцій, які можуть бути внутрішніми (аналогічні операції із непов'язаними резидентами) та зовнішніми (аналогічні операції з непов'язаними нерезидентами) (Рис. 2.1).

При застосуванні методу порівняльної неконтрольованої ціни умови контрольованої та співставної операцій (ринок, на якому вони здійснюються, умови платежів, обсяги продажів, валюта платежу та інші) мають бути

подібними, завдяки чому нівелюється вплив цих факторів на умови і фінансовий результат в операції (або є можливість провести відповідні коригування для належної зіставності умов операцій).

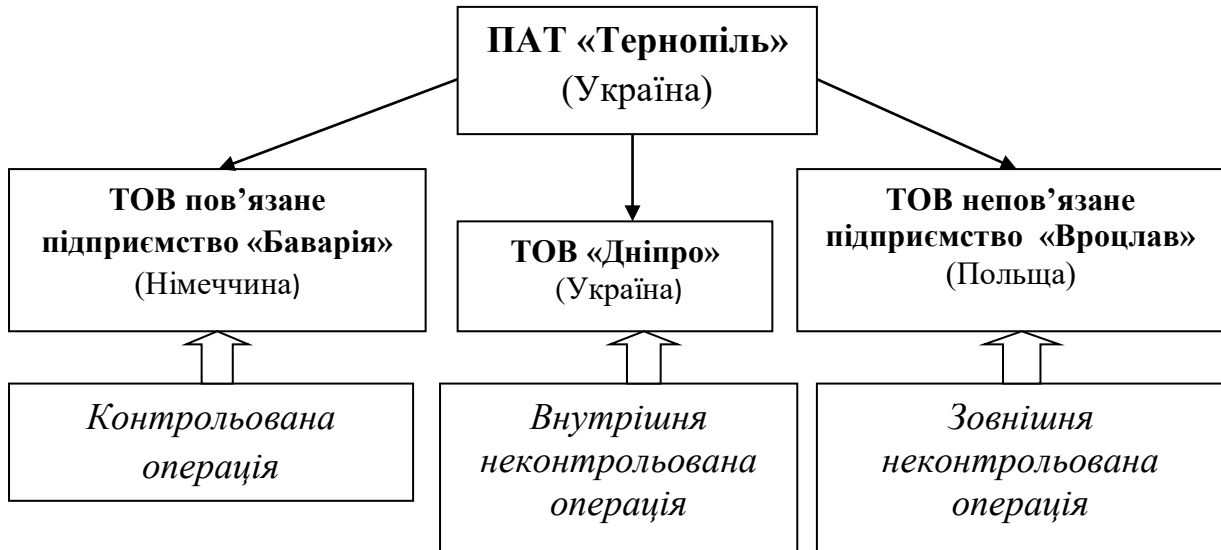


Рис. 2.1. Приклади співставних неконтрольованих операцій підприємства, що подає звіт про контрольовані операції

Джерело: складено автором.

При виконанні всіх зазначених умов можна вважати, що ціна, за якою товар продається незалежній компанії, є так званою «внутрішньою порівняною ціною», з якою можна порівнювати ціну в контрольованій операції. Втім на практиці така ситуація зустрічається досить рідко: хоча б одна з перерахованих вище умов буде порушуватися, що призведе до неможливості визначення ринкової ціни у контрольованій операції.

Якщо платник податків не здійснював однотипних операцій одночасно як з пов'язаними, так і з непов'язаними особами, альтернативним джерелом є інформація про ціни, що застосовуються третіми особами в подібних операціях (рис. 2.2.).

Для цілей даного методу використовуються загальнодоступні джерела інформації, однак у більшості випадків виникає проблема застосування даних з цих джерел. По-перше, окремі джерела (Державний інформаційно-

аналітичний центр моніторингу зовнішніх товарних ринків, Аграрна біржа, Офіційне видання Державної фіскальної служби України «Вісник», а також сайти Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України та Міністерства аграрної політики), містять агреговані дані за певні періоди (наприклад, за місяць). Внаслідок цього такі дані можуть бути застарілими, адже фактичні ціни на ринку можуть змінюватися щодня.

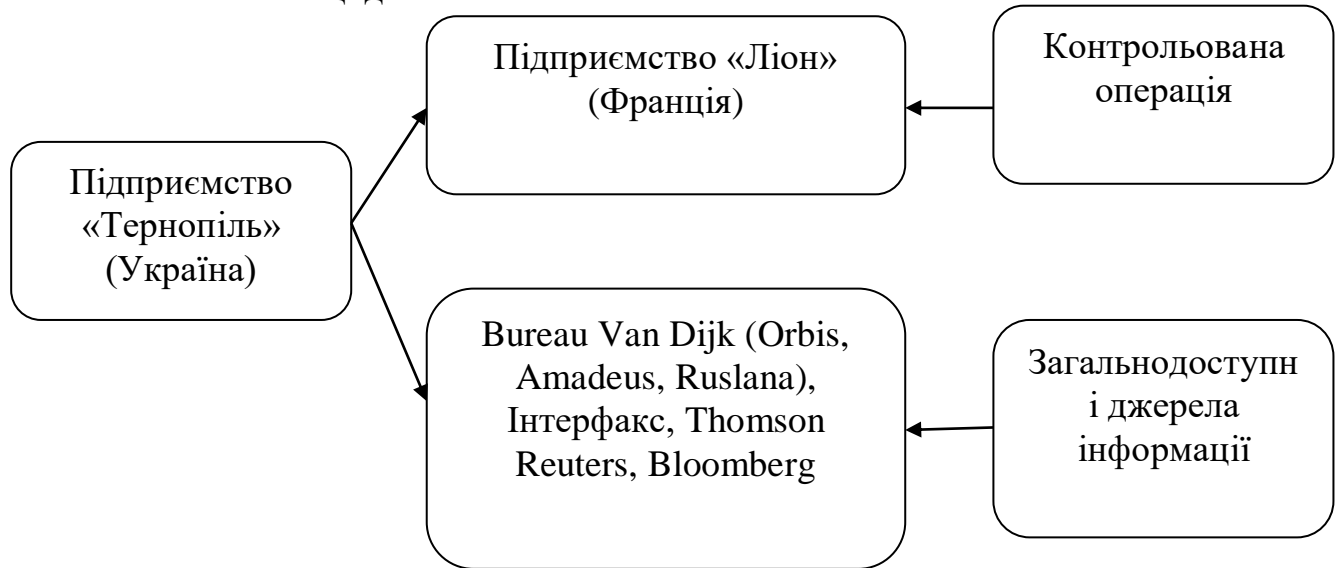


Рис. 2.2. Альтернативні джерела інформації для застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни

Джерело: складено автором.

По-друге, така інформація не дає змогу порівняти ціни у контрольованій операції з цінами, що встановлюються незалежними особами у зіставних операціях, як цього вимагається Податковим кодексом України. Наприклад, діапазони цін на реалізацію зерна, які публікуються Українською аграрною біржею, складається на основі інформації, отриманої від платників податків, багато з яких мають операції з пов'язаними особами.

Це означає, що наведена інформація у зазначених вище джерелах, від початку є не репрезентативною. При цьому податкові органи в офіційних коментарях та листах Державної фіскальної служби України наголошують на

необхідності використання методу порівняльної неконтрольованої ціни, хоча фактично якісні джерела інформації про ринкові ціни поки що відсутні. Цей метод є пріоритетним як для України, так і для таких країн як Італія, Канада, Китай, США, Німеччина. За неможливості його використання перевага надається іншим традиційним методам.

З урахуванням наведених особливостей методу порівняльної неконтрольованої ціни на рис. 2.3 представлено етапи його застосування на підприємствах для підготовки звіту про контрольовані операції.

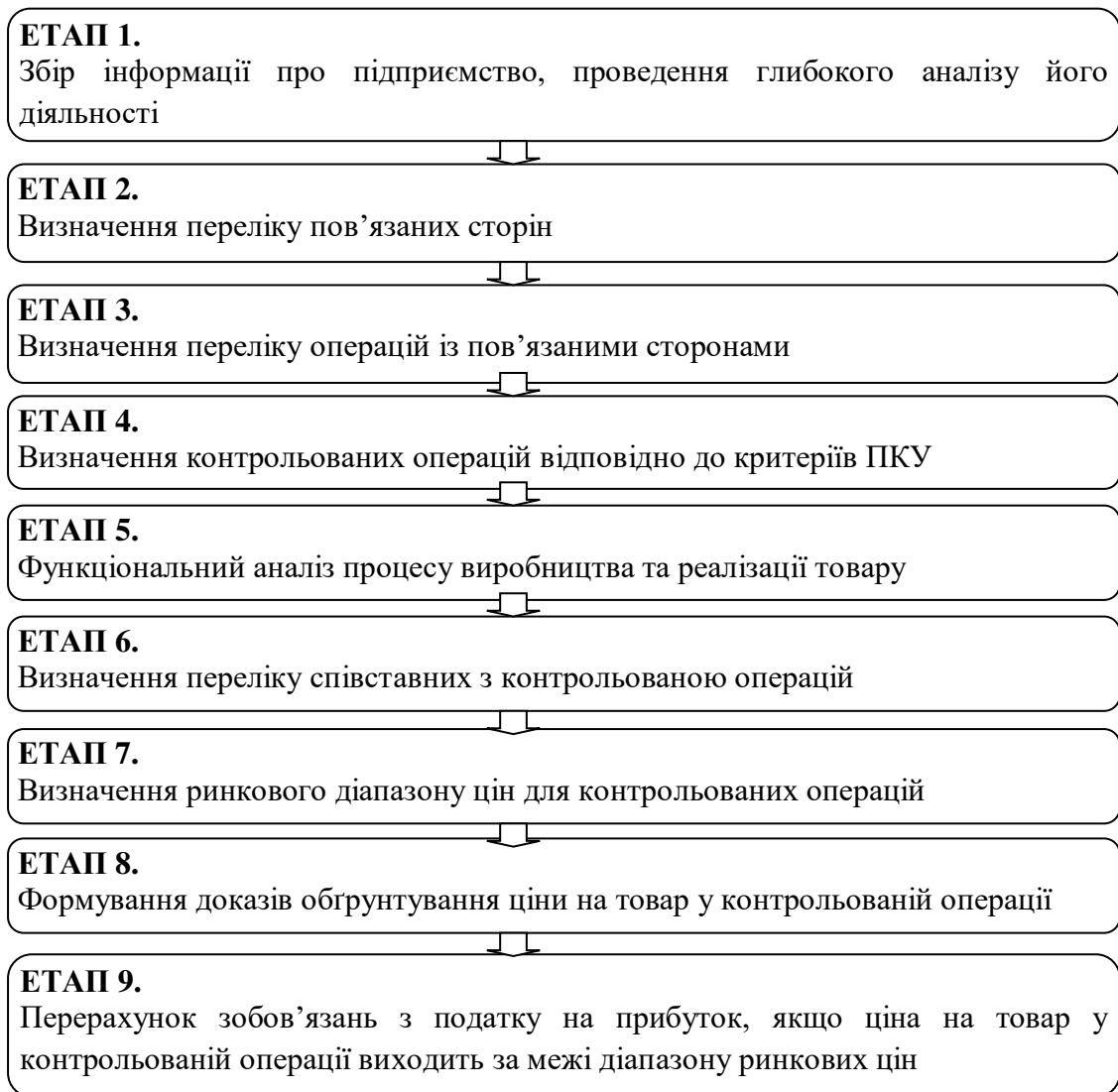


Рис. 2.3. Етапи застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни

Джерело: розроблено автором.

Згідно з положеннями Податкового кодексу України, метод порівняльної неконтрольованої ціни у найбільшій мірі враховує фактичні умови операцій та їх укладання, є найбільш ефективним методом визначення реального економічного внеску підрозділу в загальний результат діяльності компанії. Однак для практичного його використання необхідна інформація щодо цін, які застосовують при розрахунках незалежні компанії. Така інформація не завжди є точною та співставною, що значно ускладнює застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для цілей контролю трансфертного ціноутворення.

Так, трансфертна ціна для цілей податкового контролю за методом порівняльної неконтрольованої ціни має відповідати такій умові:

$$P_{min} \leq P^{cup} \leq P_{max} \quad (2.1)$$

де P_{min} – мінімальна ціна у релевантному діапазоні на аналогічний товар у порівняльній неконтрольованій операції;

P^{cup} – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена за методом порівняльної неконтрольованої ціни (comparable uncontrolled price method – метод cup);

P_{max} - максимальна ціна у релевантному діапазоні на аналогічний товар у порівняльній неконтрольованій операції.

Очевидно, що в умовах зростання цін на імпортований товар (послугу), підприємству доцільно очікувати зростання ринкових цін для можливості проведення господарської операції імпорту в обліку на таку дату, поряд з якою відбуваються аналогічні операції за найбільш високими цінами. Такий підхід дозволить полегшити обґрунтування трансфертної ціни в контрольованій операції на основі методу порівняльної неконтрольованої ціни.

Для операцій експорту справедливе зворотнє: доцільно реалізовувати продукцію у періодах зниження ринкових цін на аналогічний товар (послугу).

Отже, метод порівняльної неконтрольованої ціни визначається пріоритетним відповідно до вимог ПКУ і передбачає порівняння умов угоди з умовами угод у співставних неконтрольованих операціях безпосередньо підприємства або інших підприємств на ринку. Для застосування цього методу вимагається порівняння з операціями, між якими не існує жодних суттєвих відмінностей, а основним критерієм співставності виступає сам товар (послуга). Інші умови операцій можливо коригувати. На практиці застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни ускладнюється недосконалістю статистичної інформації про подібні операції на аналогічні товари.

Метод ціни перепродажу

Відповідно до вимог ОЕСР сутність методу ціни перепродажу полягає у тому, що від ціни перепродажу віднімається відповідні норма валової маржі, що становить суму, завдяки якій посередник намагався б покрити витрати на продаж та інші операційні витрати і на цій основі (з урахуванням використаних активів) одержати відповідний прибуток [165].

Відповідно до вимог ПКУ метод ціни перепродажу передбачає порівняння результату перепродажу товару у контрольованій операції, з результатом перепродажу товару, який отримується у співставній неконтрольованій операції придбання та в операціях перепродажу.

Так, трансфертна ціна для цілей податкового контролю за методом ціни перепродажу розраховується за формулою:

$$P^{pp} = P - B_p - R_{norm} \quad (2.2)$$

де P^{pp} – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена за методом ціни перепродажу (resale price method);

B_p – витрати на реалізацію;

R_{norm} – норма рентабельності.

Метод ціни перепродажу використовується для визначення цін в операціях перепродажу (дистрибуції) товарів і передбачає застосування норми рентабельності до закупівельної ціни товару на основі аналізу діапазону рентабельності у співставних неконтрольованих операціях незалежних дистриб'юторів. При аналізі співставності операцій важливим є співставність функцій, комерційних ризиків та використовуваних активів. Складністю у застосуванні цього методу є те, що інформація про співставні операції інших незалежних контрагентів у більшості випадків є недоступною (окрім випадків з біржовим товаром), а також необхідність враховувати різницю у системах обліку.

Метод «витрати плюс»

Пріоритетність використання методів у різних країнах відрізняється, але зазвичай в першу чергу рекомендується метод порівняльної неконтрольованої ціни (метод CUP) як найбільш справедливий. Але оскільки його застосування ускладнюється необхідністю повної та достовірної інформації про співставні неконтрольовані операції в багатьох випадках використовуються інші методи. Так, наприклад, в операціях експорту між підприємством-резидентом та його пов'язаною стороною найбільш доцільним є використання методу «витрати+» (costplusmethod), який в деяких країнах може мати перший пріоритет при застосуванні (Туреччина, Чилі).

Згідно з вимогами ОЕСР метод «витрати плюс» передбачає додавання надбавки до витрат, які виникли у постачальника активів за передані активи чи надані послуги асоційованому продавцю. Надбавка має забезпечувати прибуток з урахуванням виконаних функцій та ринкових умов.

Відповідно до ПКУ сутність метод «витрати плюс» полягає у порівнянні надбавки на витрати, які були понесені прямо або опосередковано під час

постачання товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції, з надбавкою на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час постачання товарів (робіт, послуг) у співставній неконтрольованій операції.

Так, трансфертна ціна для цілей податкового контролю за методом «витрати плюс» розраховується за формулою:

$$P^{costplus} = \text{база витрат} + \text{надбавка} \quad (2.3)$$

де $P^{costplus}$ – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена за методом «витрати плюс» (costplus method).

Відповідно до вимог ОЕСР та ПКУ метод трансфертного ціноутворення «витрати плюс» полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях [193, 165]. По суті цей метод полягає у визначенні фактичної надбавки до витрат виробництва і реалізації у неконтрольованій операції та встановлення такої надбавки до витрат виробництва і реалізації у контрольованій операції між пов'язаними сторонами.

Відповідно до вимог Податкового кодексу України метод «витрати плюс» може застосовуватися, зокрема, але не виключно, під час:

- виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з покупцем таких робіт (послуг);
- операцій з продажу товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами;
- операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами [193].

Алгоритм застосування методу «витрати+», який може бути використаний при формуванні трансфертної ціни з метою звітування за податками наведено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Алгоритм застосування методу трансфертного ціноутворення «витрати+» з метою звітування за контрольованими операціями
Джерело: розроблено автором.

Застосування цього методу передбачає наявність внутрішніх або зовнішніх співставних операцій. Перевага цього методу у порівнянні з методом неконтрольованої ринкової ціни полягає у тому, що характеристика товарів не так важлива, оскільки головний акцент здійснюється на сумі надбавки. Діапазон рентабельності застосовується для співставних неконтрольованих операцій (в пріоритеті внутрішні співставні операції). Внутрішні співставні операції для методу «витрати+» – це господарські операції з продажу товару (послуги) подібного товару в контрольованій

операції, які здійснюються між підприємством, що звітує, і непов'язаними підприємствами-резидентами.

Для неконтрольованих операцій при аналізі їх співставності використовуються такі критерії:

- характеристика товарів (продукції, послуги);
- склад витрат на виробництво та реалізацію товару (продукції, послуги);
- ступінь зв'язаності та залежності між компаніями-контрагентами;
- комерційні та фінансові умови здійснення операцій;
- економічні умови здійснення операцій та діяльності в цілому.

Основне питання при застосування зазначеного методу є визначення бази для розрахунку показника валової рентабельності витрат.

Обґрунтована трансфертна ціна за методом «витрати+» визначається за формулою:

$$P^{costplus} = BB_{од} + Націнка = BB_{од} \times P_г^{нко} \quad (2.4)$$

де $P^{costplus}$ – обґрунтована трансфертна ціна одиниці товару (продукції, послуги) в контрольованій операції за методом «витрати+»;

$BB_{од}$ – база витрат на одиницю для визначення валової рентабельності витрат;

націнка – частина ціни, яка додається до бази витрат і розрахована як норма рентабельності витрат на основі аналізу діапазону рентабельності витрат за неконтрольованими співставними операціями;

$P_г^{нко}$ – норма рентабельності витрат у неконтрольованій співставній операції.

Норма рентабельності витрат визначається як співвідношення фінансового результату (чистого доходу після відшкодування бази витрат) до самої суми бази витрат:

$$P_g^{HKO} = (ЧД-БВ)/БВ \quad (2.5)$$

де *ЧД* – чистий дохід від реалізації (ціна угоди без ПДВ та акцизів із врахуванням знижок);

БВ – загальна сума бази витрат, які були понесені підприємством для отримання поточного чистого доходу.

Наприклад, підприємство А (Україна) виготовляє та реалізує продукцію пов'язаним підприємствам Б (Швейцарія), В (Молдова) та Д (Болгарія). Інформація про угоди реалізації між пов'язаними підприємствами для умовного прикладу наведено у таблиці 2.2.

Як видно з таблиці максимальна рентабельність витрат досягається при реалізації товарів у Болгарію – 32,2 %. Це означає, що найбільший прибуток (і податок на прибуток) підприємство А сплатить за результатами реалізації підприємству Д.

Таблиця 2.2

Дані про угоди реалізації пов'язаним підприємствам

Показники	Підприємство Б (Швейцарія)	Підприємство В (Молдова)	Підприємство Д (Болгарія)
Обсяг реалізації, од.	1 000	2 000	1500
Ціна, у.о./од.	320	347	390
Виробничі витрати, у.о./од.	295	295	295
Фактична валова рентабельність витрат, %	$(320-295)/295*100 =$	$(347-295)/295*100 =$	$(390-295)/295*100$
	8,48	17,63	= 32,2

Джерело: розраховано автором.

Якщо підприємство А і підприємство Д є компонентами однієї групи компаній зі спільними власниками, то така угода може розцінюватись як неефективна для групи компаній в цілому у тому випадку, коли ставка

податку на прибуток у країні-юрисдикції підприємства-покупця (Болгарія – 10%) менша, ніж у підприємства продавця (Україна – 18%). Якщо підприємство А знизить облікову ціну до мінімальної, а підприємство Д у подальшому реалізує цей товар на своїх ринках за максимальною ціною, то фактичний прибуток максимізується, що є доцільною бізнес-поведінкою. Але ціна реалізації у контрольованій операції пов'язаній стороні контролюється державою і має відповідати визначеному діапазону рентабельності продажів. І в цьому випадку перед керівництвом виникає задача звітування за контрольованими операціями та обґрунтування трансфертної ціни.

Для податкових цілей визначимо діапазон рентабельності витрат за внутрішніми співставними операціями підприємства А (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Визначення діапазону рентабельності витрат на основі даних внутрішніх співставних операцій підприємства, що звітує за контрольованими операціями

Внутрішні співставні операції за звітний період	Ціна, грн/од	Виробничі витрати на одиницю виготовленої продукції, грн/од	Валова рентабельність витрат, %	Зони діапазону рентабельності витрат
Реалізація № 1	320	295	8,48	<i>Нерелевантна ціна</i>
Реалізація № 2	345	295	16,95	Мін – нижній квартал
Реалізація № 3	349	295	18,31	Зона нормальної рентабельності
Реалізація № 4	350	295	18,64	
Реалізація № 5	360	295	22,03	Макс – вищий квартал
Реалізація № 6	375	295	27,12	<i>Нерелевантна ціна</i>

Джерело: складено автором самостійно.

Результати розрахунків свідчать, що діапазон рентабельності складає проміжок від 16,95 – 22,03 % рентабельності витрат. Зовнішньоекономічні операції реалізації пов'язаним сторонам мають здійснюватися з рівнем

рентабельності витрат у цих межах. Аналізуючи наявні зовнішньоекономічні операції реалізації з таблиці 2.2, можна зазначити, що реалізація у Швейцарію здійснюється за заниженою ціною, що потребує коректування шляхом донарахування ціни угоди до рівня мінімального значення у діапазоні рентабельності – 345 грн. /од при рентабельності 16,95%.

Реалізація у Молдову здійснюється за нормальною ціною із середнім рівнем рентабельності. Реалізація пов'язаній стороні у Болгарію здійснюється за ціною, вищого за всі ціни за аналогічними операціями аналізованого підприємства. З точки зору оподаткування, реалізація продукції аналізованого підприємства у Болгарію призводить до надмірної сплати суми податків, чого можна було б уникнути. Водночас встановлення саме такої ціни може бути обумовлено іншими бізнес-факторами.

У зазначеному прикладі за базу для розрахунку валової рентабельності взято затрати на виробництво (виробничі витрати). Але вибір бази може змінюватись в залежності від управлінських цілей компанії та системи обліку. В ролі бази витрат для розрахунку рентабельності витрат можуть обиратися різні групи витрат:

- прямі затрати на виробництво продукції (товар, послугу);
- змінні затрати на виробництво та реалізацію продукції (товару, послуги);
- затрати на виробництво реалізованої продукції (собівартість реалізації);
- повні затрати на виробництво та реалізацію продукції (товарів, послуг);
- нормативні витрати на продукцію (товар, послугу);
- фактичні витрати на продукцію (товар, послугу).

При використанні прямих затрат в ролі бази витрат для цілей трансфертного ціноутворення база витрат визначається за формулою:

$$БВ_{од} = ПВМ_{од} + ПВП_{од} + ІПВ_{од} \quad (2.6)$$

де $BV_{од}$ – база витрат для розрахунку рентабельності витрат за методом трансфертного ціноутворення витрати+, грн/од.;

$PVM_{од}$ – питомі прямі витрати на матеріали на одиницю виготовленої продукції, грн/од.;

$PVP_{од}$ – питомі прямі витрати на оплату праці на одиницю виготовленої продукції, грн/од.;

$IPV_{од}$ – інші питомі прямі витрати на одиницю виготовленої продукції, грн/од.

При використанні змінних витрат в ролі бази витрат для цілей трансфертного ціноутворення база витрат визначається за формулою:

$$BV_{од} = P3MVB_{од} + P3MZ3B_{од} + P3MA_{дм}V_{од} \quad (2.7)$$

де $BV_{од}$ – база витрат для розрахунку рентабельності витрат за методом трансфертного ціноутворення витрати+, грн/од.;

$P3MVB_{од}$ – питомі змінні виробничі витрати на одиницю виготовленої і реалізованої продукції, грн/од.;

$P3MZ3B_{од}$ – питомі змінні збутові витрати на одиницю виготовленої і реалізованої продукції, грн/од.;

$P3MA_{дм}V_{од}$ – питомі змінні адміністративні витрати на одиницю виготовленої і реалізованої продукції, грн/од.

При використанні виробничих витрат в ролі бази витрат для цілей трансфертного ціноутворення база витрат визначається за формулою:

$$BV_{од} = PVM_{од} + PVP_{од} + ZVB_{од} \quad (2.8)$$

де $BV_{од}$ – база витрат для розрахунку рентабельності витрат за методом трансфертного ціноутворення витрати+, грн/од.;

$PBM_{од}$ – питомі прями витрати на матеріали на одиницю виготовленої продукції, грн/од.;

$PBP_{од}$ – питомі прями витрати на оплату праці на одиницю виготовленої продукції, грн/од.;

$ZBV_{од}$ – питомі загальновиробничі витрати на одиницю виготовленої продукції, грн/од.

При використанні повних витрат в якості бази витрат для цілей трансфертного ціноутворення:

$$BV_{од} = VV_{од} + ZBV_{од} + АдмV_{од} \quad (2.9)$$

де $BV_{од}$ – база витрат для розрахунку рентабельності витрат за методом трансфертного ціноутворення витрати+, грн/од.;

$VV_{од}$ – виробничі витрати на одиницю виготовленої продукції, грн/од.;

$ZBV_{од}$ – збутові витрати на одиницю виготовленої продукції, грн/од.;

$АдмV_{од}$ – адміністративні витрати на одиницю виготовленої продукції, грн/од.

Формула трансфертної ціни, яка встановлюється в операціях між пов'язаними сторонами, може бути скоригована на відповідні коефіцієнти:

$$P_{од} = BV_{од} + Націнка = BV_{од} \times P_{г}^{нко} \times K \quad (2.10)$$

де $P_{од}$ – обґрунтована трансфертна ціна одиниці товару (продукції, послуги) в контрольованій операції;

$BV_{од}$ – база витрат на одиницю для визначення валової рентабельності витрат;

$P_{г}^{нко}$ – норма рентабельності витрат у неконтрольованій співставній операції;

K – варіативний коефіцієнт коректування трансфертної ціни.

Коефіцієнт коригування трансфертної ціни в операціях між пов'язаними сторонами може бути застосований з метою оптимізації оподаткування та розподілення загального прибутку групи між центрами відповідальності-підрозділами з урахуванням ставки оподаткування податком на прибуток в країнах діяльності центрів відповідальності – підрозділів. Наприклад, застосування $K > 1$ призведе до підвищення трансфертної ціни та утримання більшої частини прибутку у країні з більш низьким рівнем податку на прибуток.

Окрім цього, коригуючі коефіцієнти трансфертної ціни можуть враховувати рівень ринкових цін на трансфертну продукцію, трудомісткість виробництва у відповідному підрозділі, питому вагу непокритих збитків підрозділу та інше. Але такі коефіцієнти доцільно використовувати тільки при управлінському підході до формування внутрішньо фірмових (трансфертних) цін. У процесі звітування податковим органам країни застосування коефіцієнтів може бути визнано недоцільним, що призведе до коректувань та виникнення альтернативних витрат за податками.

В процесі планування затрат на виробництво продукції, яка поставляється пов'язаній стороні, корисним буде визначення цільової межі бази витрат як максимального рівня витрат, при якому досягається необхідна норма рентабельності витрат. Для таких цілей можливо використання формули:

$$MBB_{од} = P - \left(\frac{\text{Інвестований капітал} \times ROI + \text{Трансакційні витрати}}{\text{Обсяг реалізації для пов'язаної сторони}} \right) \quad (2.11)$$

де $MBB_{од}$ - межа затрат на виробництво на одиницю продукції при виробництві для пов'язаної сторони, грн./од.;

P - ціна угоди з пов'язаною стороною, за яку покупець гарантує закупку продукції у виробника, грн/од.;

ROI – норма прибутку на інвестований у компанію капітал;

ТВ – трансакційні витрати, грн;

Q^р – обсяг реалізації для пов’язаної сторони (related party).

За формулою 2.11 нормативний прибуток на одиницю продукції буде розраховуватись як питома сума запланованого прибутку і трансакційних витрат на одиницю реалізованої пов’язаному підприємству продукції. В угодах з пов’язаними особами трансакційні витрати відіграють не останню роль, оскільки їх сума відображає частку витрат, які виникають унаслідок організації внутрішньогрупових угод, які в рамках всієї групи необхідно мінімізувати. До таких витрат відносяться витрати часу та інших ресурсів на організацію та виконання угоди.

В контексті сучасних теорій агентів та розвитку груп підприємств здебільшого виокремлюють такі види трансакційних витрат:

- інформаційні витрати;
- витрати, пов’язані з опортуністичною поведінкою;
- витрат на захист прав та утримання економічної безпеки;
- витрати по нагляду за виконанням;
- організаційні витрати.

При застосуванні методу трансфертного ціноутворення «витрати+» необхідно враховувати різницю в складі бази витрат та функціональними особливостями здійснення співставних операцій. Важливим моментом є також співставність бухгалтерських даних для визначення баз витрат, оскільки не завжди системи обліку надають інформацію про реальний склад витрат на продукцію (товар чи послугу) у співставних операціях. При використанні методу трансфертного ціноутворення «витрати+» для виробничих підприємств (центрів витрат) може бути використаний нормативний підхід із встановленням нормативної трансфертної ціни на основі суми нормативних витрат, що може спростити облік та надати можливість аналізувати причини змін у величині трансфертної ціни. Загалом, нормативний підхід до формування трансфертних цін дає змогу економити на облікових процедурах

за рахунок зменшення трансакцій збору даних про витрати, а також більш ефективно планувати і контролювати витрати в процесі виготовлення продукції пов'язаним підприємствам за рахунок проведення аналізу відхилень. Порівнюючи фактичну та нормативну трансфертні ціни, керівники групи компаній зможуть визначати причини завищення (заниження) витрат на передану у трансферті продукцію, розробляти конкретні управлінські дії на усунення причин негативних відхилень.

Основним питанням при застосуванні методу трансфертного ціноутворення «витрати+» є визначення показників для розрахунку норми рентабельності витрат для контрольованих операцій. Зазвичай, використовується показник валової рентабельності як співвідношення валового прибутку до собівартості реалізації, але це питання поки що не жорстко регульовано ПКУ. Підприємствам дозволяється використовувати інші бази для розрахунку норми рентабельності, але основне правило залишається – співставність показників рентабельності та операцій. Основним недоліком зазначеного методу є штучне встановлення норми рентабельності для операцій, за якими підприємство звітує, що не завжди відповідає бізнес-стратегії групи підприємств та економічній доцільності. Тому для цілей обґрунтування трансфертної ціни в операціях експорту пов'язаній стороні було запропоновано декілька альтернативних варіантів розрахунку показника рентабельності для встановлення норми надбавки в трансфертних цінах. Застосування запропонованих показників дозволяє формувати базу даних для обґрунтування трансфертних цін в податкових і управлінських цілях.

Отже, метод «витрати+» передбачає наявність внутрішніх або зовнішніх співставних операцій. Перевага цього методу у порівнянні з методом неконтрольованої ринкової ціни полягає у тому, що характеристика товарів не так важлива, оскільки головний акцент здійснюється на сумі надбавки до витрат, які були понесені. При застосуванні надається перевага внутрішнім співставним операціям – господарським операціям з експорту товару

(послуги) подібного товару в контрольованій операції, які здійснюються між підприємством, що звітує, і непов'язаними підприємствами-резидентами.

Метод чистої маржі від операції (чистого прибутку)

Згідно з вимогами ОЕСР метод чистої маржі від операції вивчає чистий прибуток щодо відповідної бази (витрат, продажів, активів), який отримує платник податку у контрольованій операції. Діє аналогічно методам ціни перепродажу та методу «витрати+».

Відповідно до визначення, у ПКУ метод чистого прибутку операції полягає у порівнянні чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, дохід, активи), який отримує платник податку у контрольованій операції, з чистим прибутком на основі тієї ж бази у співставній неконтрольованій операції.

Так, трансфертна ціна для цілей податкового контролю за методом чистого прибутку операції визначається за формулою:

$$P^{mm} = PC_{\text{вод}} + ЧП_{\text{од}} \quad (2.12)$$

де P^{mm} – ціна у контрольованій зовнішньоекономічній операції, визначена за методом чистого прибутку (transactional net margin method);

$PC_{\text{вод}}$ – повна собівартість одиниці продукції (товару, послуги);

$ЧП_{\text{од}}$ - норма чистого прибутку на одиницю, яка розрахована на основі показників рентабельності.

Метод чистого прибутку є найбільш популярним при використанні на практиці в Україні. Саме цей метод дає змогу обґрунтовувати ціни угод в умовах недостатності інформації для співставлення комерційних та фінансових умов операцій. Він полягає у порівнянні норми прибутку в контрольованій операції з нормами прибутку у неконтрольованих співставних операціях безпосередньо суб'єкта господарювання.

Метод розподілу прибутку.

Відповідно до вимог ОЕСР метод розподілу прибутку від операцій прагне усунути вплив на прибуток особливих умов, що створюються, або встановлюються контрольованою операцією, шляхом розподілу прибутку, який незалежні підприємства могли б отримати від операції.

Відповідно до вимог ПКУ метод розподілення прибутку операції полягає у розподілі між пов'язаними підприємствами, які приймають участь у контрольованій операції, частки загального прибутку (чи збитку), отриманого від такої операції, яку б непов'язане підприємство отримало б від участі у співставній неконтрольованій операції.

Так, трансфертна ціна для цілей податкового контролю за методом розподілу прибутку визначається за формулою:

$$P^{ps} = ПС_{\text{вод}} + \text{розподілена частка прибутку на одиницю} \quad (2.13)$$

де P^{pn} – трансфертна ціна у контрольованій операції, визначена за методом розподілу прибутку;

$ПС_{\text{вод}}$ – повна собівартість одиниці продукції (товару, послуги).

Метод перерозподілу прибутку доцільний в операціях між пов'язаними сторонами і є найменш популярним – використовується тільки у разі неможливості застосування інших методів ТЦУ. У зв'язку із такою низькою затребуваністю цього методу поки що відсутня чітка методика його застосування.

В процесі здійснення контрольованих зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами внутрішній контроль цін має враховувати податкові та корпоративні ризики, які можуть виникнути у випадку невідповідності цін принципу «витагнутої руки» або корпоративним вимогам групи компаній (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Ризики невідповідності трансфертної ціни у контрольованій операції
вимогам податкового та корпоративного контролю**

Вид контрольованої зовнішньоекономічної операції	Співвідношення фактичної ціни та ціни, визначеної за вимогами ПКУ		
	$P^{actual} < P^{ПКУ}$ *	$P^{actual} = P^{ПКУ}$	$P^{actual} > P^{ПКУ}$
ПОДАТКОВІ РИЗИКИ ПІДПРИЄМСТВА			
Імпорт	Коректування ціни не відбувається. Ціна відповідає принципу витягнутої руки.	Коректування ціни не відбувається. Ціна відповідає принципу витягнутої руки.	Завищення витрат і зниження бази оподаткування імпортера. Донарахування податкових зобов'язань. Штрафні санкції
Експорт	Зниження доходів і бази оподаткування. Донарахування податкових зобов'язань. Штрафні санкції		Коректування ціни не відбувається. Ціна відповідає принципу витягнутої руки.
КОРПОРАТИВНІ РИЗИКИ ПІДПРИЄМСТВА			
Імпорт	Зниження витрат імпортера. Збільшення податку на прибуток. Ризик зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств	Коректування ціни не відбувається. Ціна відповідає принципу витягнутої руки	Завищення витрат імпортера та зниження фінансових результатів.
Експорт	Зниження доходів і фінансових результатів.		Завищення доходів експортера. Збільшення податку на прибуток. Ризик зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств

* P^{actual} – фактична ціна у контрольованій операції; $P^{ПКУ}$ – ціна, яка визначена за вимогами ПКУ відповідно до принципу «витягнутої руки» одним з дозволених методів.

Джерело: розроблено автором.

Окрім операцій самого суб'єкта господарювання, джерелом інформації для обґрунтування умов операції є загальнодоступні бази даних: Державний інформаційно-аналітичний центр моніторингу зовнішніх товарних ринків, Аграрна біржа, Офіційне видання Державної фіскальної служби України

«Вісник», BureauVanDijk (Orbis, Amadeus, RUSLANA), Інтерфакс (Спарк), ThomsonReuters, Bloomberg. Для обґрунтування трансфертної ціни підприємства можливе застосування функціонального аналізу умов угод у контрольованій операції. Функціональний аналіз дозволяє порівняти функції, комерційні ризики, активи, які використовуються при здійсненні операцій, що забезпечує більшу порівнянність операцій.

Так, в контрольованих операціях імпорту, коли під контроль підпадає вартість імпортованого товару (продукції, послуги), який реалізується на внутрішньому ринку країни, невідповідність ціни принципу витягнутої руки призводить до податкових ризиків для підприємства, пов'язаних з додатковим нарахуванням податкового зобов'язання з податку на прибуток та/або штрафних санкцій за невідповідність ціни вимогам ПКУ. Якщо ціна на імпортований товар перевищує ціну, визначену за вимогами ПКУ ($P^{\text{actual}} > P^{\text{ПКУ}}$), то у підприємства при реалізації товару на внутрішньому ринку відбувається завищення собівартості реалізації та, як наслідок, заниження прибутку для оподаткування податком на прибуток. У площині корпоративного контролю наведена вище ситуація формує ризик зниження фінансових результатів від операції у підприємства-імпортера, що може не відповідати корпоративним очікуванням групи компаній, до якої належить підприємство.

Якщо ціна на імпортований товар є нижчою, ніж ціна, визначена за вимогами ПКУ ($P^{\text{actual}} < P^{\text{ПКУ}}$), то ризиків донарахування податку на прибуток не існуватиме, оскільки занижена ціна не призводить до зменшення нарахованого податку на прибуток, що і є об'єктом податкового контролю з боку органів ДФСУ. Але в такому випадку підвищуються корпоративні ризики, що пов'язані з заниженням собівартості реалізації, завищенням прибутку до оподаткування та, як наслідок, збільшенням податку на прибуток, який сплачується у країні імпортера. Корпоративні ризики, здебільшого, пов'язані з невігідною для групи підприємств ставкою податку на прибуток у

країні, в якій здійснює діяльність підприємство, яке входить у склад групи міжнародних компаній.

В контрольованих операціях експорту, навпаки, під контроль підпадає вартість експортованого товару, який виготовляється у межах країни експортера та реалізується на зовнішніх ринках. Податкові ризики для підприємства виникають у випадку, якщо ціна у контрольованій операції експорту менше, ніж ціна, визначені за вимогами ПКУ ($P^{\text{actual}} < P^{\text{ПКУ}}$), що не відповідає принципу витягнутої руки та призводить до заниження доходів від реалізації (експорту) та зменшення нарахованого податку на прибуток. Відповідно до вимог ПКУ, в таких випадках здійснюється донарахування податку на прибуток та/або штрафних санкцій. Якщо фактична ціна у контрольованій операції експорту більша, ніж ціна, визначена за вимогами ПКУ ($P^{\text{actual}} > P^{\text{ПКУ}}$), то для цілей звітування підприємством про контрольовані операції коректування цін не відбувається, оскільки ризик недоплати податків в такій ситуації відсутній. У площині корпоративного контролю ситуація, в якій ціна у контрольованій операції експорту більша, ніж ціна, визначена за вимогами ПКУ ($P^{\text{actual}} > P^{\text{ПКУ}}$) формується ризик завищення доходів підприємства-експортера, збільшення податку на прибуток. Слід зазначити, що в рамках діяльності групи взаємопов'язаних підприємств, завищення вартості експорту може призводити до збільшення прибутку одного підприємства-експортера, та зменшення прибутку іншого підприємства-покупця, яке одночасно є взаємопов'язаною стороною і діє в рамках корпоративних цілей групи. Така ситуація призведе до зменшення загального прибутку групи взаємопов'язаних підприємств за рахунок різниці у ставках податку на прибуток, що діють у різних країнах. Аналіз цінових відхилень в контрольованих операціях для цілей внутрішньокорпоративного контролю більш детально наведено у розділі 3 дисертації.

Отже, сфери податкового та управлінського контролю відрізняються в залежності від типу зовнішньоекономічної операції (експорт, імпорт). У сферу

податкового контролю входить перевірка відповідності операцій експорту на предмет заниження ціни угоди (заниження доходів та бази оподаткування), а операцій імпорту – на предмет завищення ціни угоди (завищення витрат та заниження бази оподаткування). У сферу корпоративного контролю входить перевірка відповідності операцій експорту на предмет завищення ціни угод, а операцій імпорту – на предмет заниження ціни угоди (формування ілюзії прибутковості пов'язаного підприємства для власників групи компаній та ризику зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств).

Узагальнена схема податкового та корпоративного контролю зовнішньоекономічних операцій наведено на рис. 2.5.

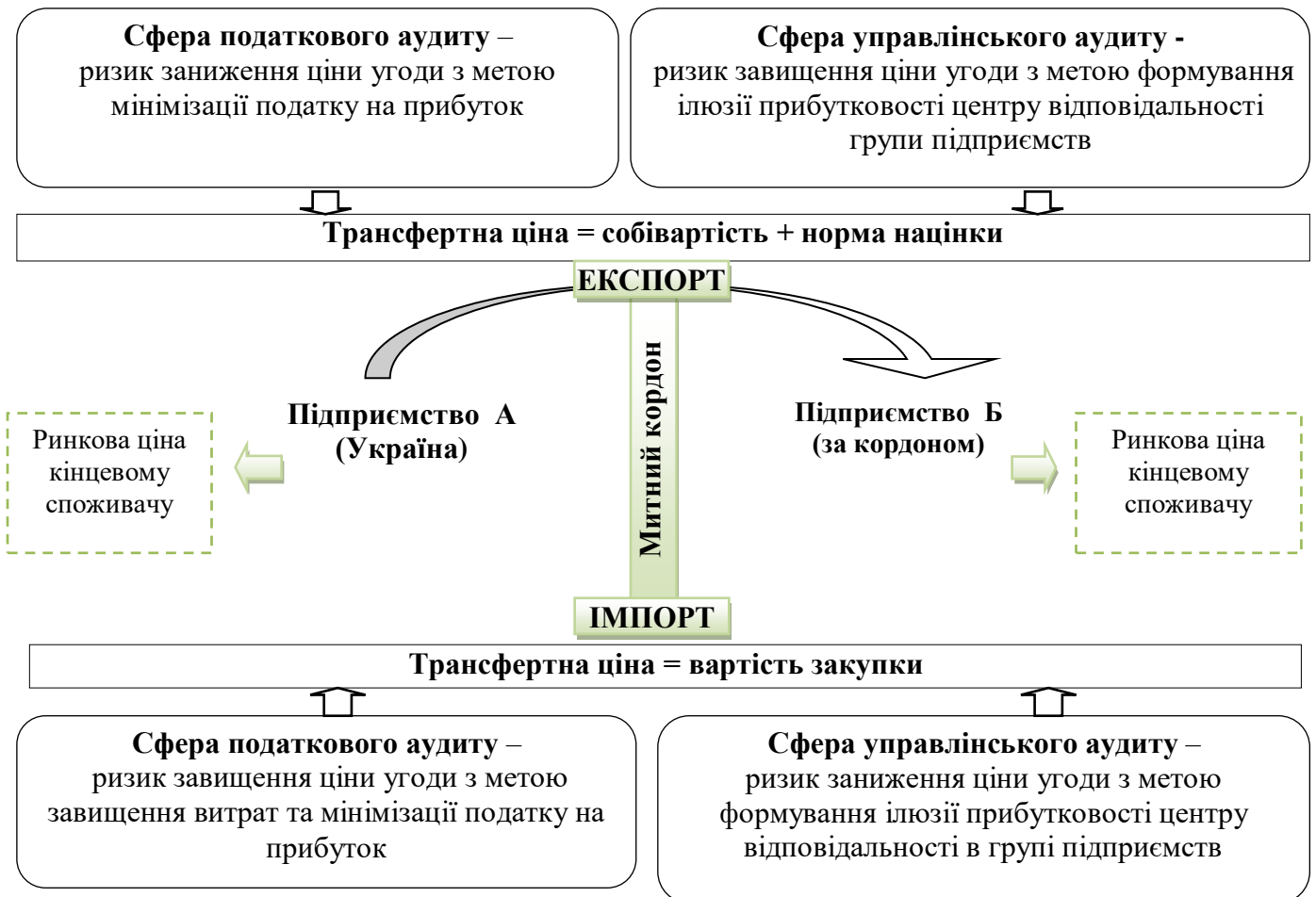


Рис. 2.5. Декомпозиція сфер аудиту зовнішньоекономічної діяльності між взаємопов'язаними підприємствами

Джерело: розроблено автором.

В ході аналізу сучасних публікацій з питань формування трансфертних цін у контрольованих операціях [3, 44, 104, 256] визначено, що багато уваги зосереджено на правилах звітування перед органами ДФСУ. А питання управління трансфертними цінами та прибутковістю окремих підрозділів в рамках операцій між пов'язаними сторонами залишаються осторонь незважаючи на те, що прибутковість операцій з трансфертними цінами є основною вимогою до них з боку бізнесу.

Процес обґрунтування трансфертних цін може ускладнюватись у тих випадках, коли немає співставних операцій у самого підприємства і доступ до бази даних обмежений – нестандартні замовлення, послуги та специфічні товари. В таких випадках тільки внутрішня облікова інформація залишається аргументом на користь трансфертної ціни і саме в таких випадках більш доцільно використовувати методи трансфертного ціноутворення на основі норми рентабельності.

В процесі активного впровадження механізму контролю трансфертного ціноутворення на підприємствах в Україні обліковий персонал вимушений формувати відповідну обліково-інформаційну базу для аргументації цін та інших умов у зовнішньоекономічних контрольованих операціях. Вимоги у питаннях застосування відповідних методів трансфертного ціноутворення, з одного боку, достатньо деталізовані у нормативних джерелах, з іншого – не дають конкретних методичних рекомендацій для визначення трансфертних цін.

Такий підхід зрозумілий, оскільки в іншому випадку податковий контроль трансфертних цін перетворився би у примусове регулювання умов зовнішньоекономічних операцій.

Тим не менш, при застосуванні методів трансфертного ціноутворення виникають відповідні потреби в інформаційному забезпеченні процесу обґрунтування умов зовнішньоекономічних контрольованих операцій. Аналіз потреб облікового персоналу в інформаційному забезпеченні при застосуванні

методів ТЦУ для цілей формування звіту про контрольовані операції наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Аналіз потреб в інформаційному забезпеченні при використанні методів ТЦУ для цілей формування звіту про контрольовані операції

Методи трансфертного ціноутворення	Пріоритетні характеристики угоди для аналізу співставності	Потреба в інформаційному забезпеченні
Метод неконтрольованої порівняльної ціни (метод CUP)	Товар, послуга	Необхідність у загальнодоступних джерелах даних про співставні операції на ринку
Метод ціни перепродажу (resalepricemethod)	Функції, комерційні ризики, активи	Необхідність доступу до облікових даних незалежних підприємств, що здійснюють співставні операції
Метод «витрати плюс» (costplussmethod)	База витрат для націнки	Необхідність формування співставної системи обліку витрат для визначення бази витрат та норми надбавки
Метод чистого прибутку (transactionalnetmarginmethod)	Рентабельність	Достатньо внутрішніх облікових даних за співставними операціями
Метод розподілу прибутку (profitsplitmethod)	Операція з пов'язаними підприємствами	Необхідність доступу до облікових даних пов'язаних підприємств

Джерело: складено автором самостійно.

Але при поданні звітів про контрольовані операції та у процесі податкових перевірок з питань трансфертного ціноутворення виникає необхідність формування доказової обліково-інформаційної бази, яка б дала змогу запевнити представників ДФСУ у тому, що трансфертні ціни відповідають принципу витягнутої руки.

Окрім цього, існують обставини, які формують недосконалість податкового контролю трансфертного ціноутворення:

– можливість виникнення конфліктів при формуванні трансфертних цін (конфлікт між податковим та корпоративним контролем);

– «справедлива» ринкова ціна є нечітким поняттям і може варіюватись в залежності від підходу до її визначення;

- додаткові витрати, які виникають при формуванні звіту за контрольованими операціями та витрати на внутрішній контроль трансфертних цін;
- відсутня деталізація застосування методів ТЦУ та підходів до вибору методу трансфертного ціноутворення підприємством;
- невизначеність взаємозв'язку між трансфертною ціною і митною вартістю товарів.

Методи трансфертного ціноутворення та методи оцінки митної вартості товарів мають багато спільного при застосуванні. Але в операціях імпорту товарів може виникати конфлікт цих двох напрямків контролю (рис. 2.6).

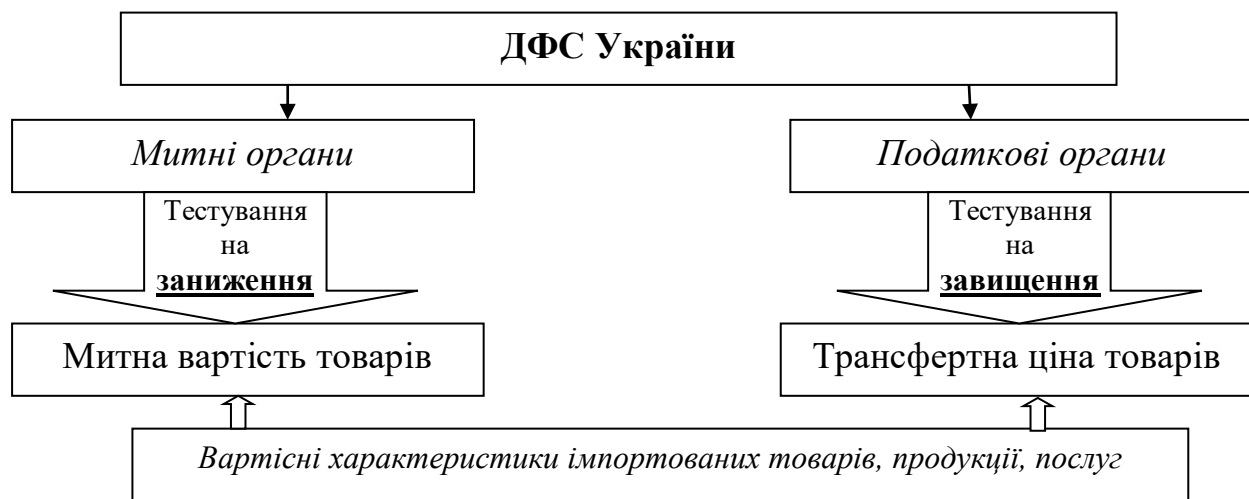


Рис. 2.6. Напрямки податкового контролю вартісних характеристик імпортованого товару, продукції, робіт, послуг

Джерело: складено автором на основі [193, 147].

Контроль вартісних характеристик імпортованого товару (митної вартості та трансфертної ціни) з боку митниці та податкових інспекцій, як підрозділами ДФСУ, спрямований на запобігання неправомірним викривленням ціни. Митні органи проводять тестування на заниження митної вартості товарів. Це означає, що вони перевіряють, чи всі елементи включено до митної вартості товарів та чи не занижено базу, з якої нараховуються митні

платежі під час митного оформлення товарів. Водночас, контроль для цілей ТЦУ податковими інспекціями проводиться з метою тестування на завищення ціни за такими операціями, контроль спрямований на запобігання завищенню цін, що призводить до відповідного заниження податку на прибуток. Таке протиріччя властиве саме операціям імпорту, оскільки в операціях експорту тестування зовнішньоекономічних операцій і митницями, і податковими інспекціями відбувається з метою визначення неправомірного заниження митної вартості та трансфертної ціни товарів.

Зазначимо, що митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари [147]. Тобто митна вартість є базою для розрахунку і нарахування митних платежів як зобов'язань підприємства перед державою. Трансфертна ціна контролюється з метою визначення її впливу на прибуток підприємства як базу оподаткування податком на прибуток. Тобто сама трансфертна ціна не є базою розрахунку податкового зобов'язання, але вона має безпосередній вплив на фінансовий результат за операцією – прибуток. Отже, податкові органи мають здійснювати контроль не самих трансфертних цін, а прибутку від операцій, в яких виникають трансфертні ціни.

Митна вартість товарів визначається на момент перетину товарами митного кордону України і є основою для нарахування мита на товари та інші предмети. Визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за різними методами (Додаток 3).

Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод – за ціною договору (вартість операції). Кожний наступний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу [147].

У порівнянні з методами ТЦУ методи визначення митної вартості товарів передбачають чітку визначеність стосовно витрат, які можуть бути включені до митної вартості товарів (Додаток 3).

Чіткої регламентації у сфері включення витрат при визначенні трансфертної ціни за методи ТЦУ поки що не існує. При формуванні Звіту про контрольовані операції керівники підприємства повинні обґрунтувати ціну на товар у зовнішньоекономічній контрольованій операції. Тобто сформувані докази того, що трансфертна ціна визначена за такими ж умовами, що застосовуються і для незалежних сторін.

Митною вартістю товарів, що вивозяться за межі митної території України, є ціна товару, зазначена у рахунку-фактурі чи рахунку-проформі. Митна вартість товарів, що вивозяться за межі митної території України, визначається при поміщенні цих товарів уперше в митний режим з наступним фактичним переміщенням їх через митний кордон України [147].

До митної вартості товарів, що вивозяться (експортуються), також включаються фактичні витрати, якщо вони не були раніше до неї включені, а саме (Додаток 3):

- на навантаження, вивантаження, перевантаження, транспортування та страхування до пункту перетинання митного кордону України;
- комісійні і брокерські винагороди;
- ліцензійні й інші платежі за використання об'єктів права інтелектуальної власності, які покупець повинен прямо чи побічно здійснити як умову продажу (експорту) товарів, які оцінюються.

У табл. 2.6 наведено основні відмінності підходів до контролю трансфертного ціноутворення та митної вартості товарів в Україні при здійсненні зовнішньоекономічних операцій. На наш погляд, саме ці відмінності визначають необхідність розмежування митного та податкового аудиту, які часто поєднують і називають «митно-податковим аудитом».

Таблиця 2.6

Основні відмінності митного та податкового контролю вартісних характеристик імпортованого (експортованого) товару в Україні

Критерій	Податковий контроль трансфертного ціноутворення	Митний контроль митної вартості
Предмет контролю	Ціна на товари, послуги (роботи), нематеріальні активи, фінансові операції, майно та ін., що є предметом контрольованої операції	Митна вартість товарів, транспортних засобів
Об'єкт оподаткування	Прибуток за звітний період	Митна вартість
Час подання звітності	До 1 травня наступного за звітним року, у якому здійснювались контрольовані операції	Під час митного оформлення товарів і транспортних засобів
Порядок застосування методів	Чітка послідовність відсутня. Методу неконтрольованої порівнюваної ціни надається перевага, а якщо його застосування неможливо, то пріоритет мають метод «витрати плюс» та метод ціни перепродажу	Чітка послідовність застосування методів визначення митної вартості
Податкові ризики підприємства	Ризик штрафних санкцій та донарахування зобов'язання з податку на прибуток у разі, якщо ціна у контрольованій операції не відповідає вимогам ПКУ	Ризик штрафних санкцій та донарахування митних платежів
Склад витрат, які включаються до вартості товарів	Не регламентований	Регулюється

Джерело: складено автором на основі [193, 147].

Як видно з рис. 2.6 основним завданням контролю трансфертного ціноутворення і митної вартості товарів є забезпечення коректності та відповідності ринковим угодам цін в зовнішньоекономічних операціях. Але чинні методи обґрунтування трансфертних цін та оцінки митної вартості мають свої спільні і відмінні риси. Тут є певні відмінності між наведеними вище методами, які можуть суттєво вплинути на ціну товару експортних та імпортних операцій.

Методи трансфертного ціноутворення та методи визначення митної вартості товарів мають багато спільних рис. Однак, очевидно, що відмінності в методах ускладнюють процес звітування суб'єктами ЗЕД і не дають змоги

сформуванати єдиний підхід до визначення цін у цілях оподаткування.

Протягом періоду впровадження і застосування законодавства у сфері контролю трансфертного ціноутворення відповідно до вимог Податкового кодексу України (ПКУ) змінювались вимоги щодо визнання господарської операції контрольованою, але, здебільшого, під податковий контроль підпадають саме внутрішньогрупові господарські операції суб'єктів господарювання (із деякими уточненнями у різних роках застосування ПКУ), які, по суті, є операціями між пов'язаними сторонами. Для перевірок операцій за 2016 звітний рік під податковий контроль в Україні підпадають операції із пов'язаними сторонами у сумі більше 5 млн. грн (за умови річного доходу від всіх видів діяльності 50 млн. грн.). А для перевірок операцій за 2017 звітний рік під податковий контроль в Україні підпадають операції із пов'язаними сторонами у сумі більше 10 млн. грн. (за умови річного доходу від всіх видів діяльності 150 млн. грн.). Слід зазначити, що у міжнародній практиці вже спостерігається інший підхід – будь-яка операція між пов'язаними підприємствами контролюється державою, що підтверджує особливий характер таких операцій. ПКУ пропонує декілька методів формування й обґрунтування трансфертної ціни в контрольованих операціях, але іноді деякі методи можуть призводити до обмеження бізнес-інтересів самої групи компаній.

Враховуючи різні вектори інтересів бізнесу і держави у питаннях формування цін на внутрішньогрупові операції, можна виокремити такі підходи до формування й обґрунтування трансфертних цін між взаємопов'язаними підприємствами:

1. Справедливий підхід, який дає змогу визначати ціну в операції між пов'язаними сторонами на основі ринкових даних на справедливих умовах, які рівноцінні і для непов'язаних осіб. Такий підхід дає змогу забезпечити баланс інтересів між державою та бізнесом, але може вплинути на економічні інтереси бізнес-одиниць.

2. Комплаєнс-підхід - підхід відповідності вимогам. Такий підхід дозволяє максимально точно звітувати по контрольованим операціям і забезпечувати високу якість обґрунтування трансфертної ціни в процесі звітування та податкових перевірок. Але уникнення штрафів та якість податкової звітності не є самоціллю для бізнесу і такий підхід може вплинути на ефективність бізнес-операцій.

3. Бізнес-підхід. Заснований на застосування критеріїв економічної доцільності бізнес-операцій, що визначає його максимальну корисність з точки зору бізнесу та ризиків уникнення (свідомо чи ні) оподаткування.

Такі стратегічні підходи до формування й обґрунтування цін в операціях між пов'язаними сторонами визначаються керівництвом груп підприємств і мають потенційний вплив на фінансові результати таких операцій, що необхідно враховувати при бізнес-плануванні та політиці ціноутворення. Підхід і метод трансфертного ціноутворення залежать від типу операцій, які здійснюються між пов'язаними сторонами – експорт сировини, виготовленої продукції, послуги; імпорт сировини, виготовленої продукції, послуги; операції із давальницькою сировиною. Пріоритетним методом ціноутворення вважається метод неконтрольованої ринкової ціни (метод CUP), який більш відповідає справедливому підходу до трансфертного ціноутворення. Але із застосуванням цього методу пов'язано багато складнощів – необхідність наявності співставних операцій (внутрішніх чи зовнішніх), аналогічні умови виконання співставних операцій, необхідність активного ринку на аналогічні товари (послуги), потребує визначення діапазону цін, необхідність доступу до баз даних про ціни та співставні операції та інше. Цей метод потребує від бухгалтера навичок формування аргументів і доказів визначення ціни продажу та може давати недостовірні результати в умовах коливання цін на ринку. У випадках неможливості застосування пріоритетного методу неконтрольованої ринкової ціни, можна застосовувати інші методи, вибір яких залежить від типу операції між пов'язаними сторонами.

Так, в операціях експорту товару (послуги) свідоме заниження ціни угоди може здійснюватися з метою обмеження рівня оподаткування. Завищення ціни в таких операціях здійснюється з метою формування більш високих показників ефективності діяльності окремого пов'язаного підприємства (центру відповідальності), що відповідає бізнес-підходу до формування трансфертних цін. Але застосування комплаєнс-стратегії та методу неконтрольованої ринкової ціни може призвести до втрачених вигід при застосування цін із співставних операцій. Для операцій експорту в умовах неприйнятності методу ринкових цін доцільно застосування методу «витрати+», метод чистого прибутку, метод розподілення прибутку. В таких операціях під податковий контроль підпадає ціна реалізації, яка формується на базі необхідних витрат та «справедливої» норми рентабельності. В операціях імпорту під податковий контроль підпадає ціна закупки товару (послуги), яка може бути свідомо викривлена з метою завищення витрат та мінімізації податків, або занижена для забезпечення більшого фінансового результату діяльності окремого компонента групи компаній. Для операцій імпорту є доцільним використання методів ціни перепродажу, чистого прибутку, розподілення прибутку.

Отже, в контексті посилення податкового контролю трансфертних цін, бухгалтерам та керівникам підприємств стає складно відповідати вимогам сучасного законодавства. Виникає проблема формування Звіту про контрольовані операції та обґрунтування цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях. Незважаючи на велику кількість методів трансфертного ціноутворення, недостатньою є методична база обґрунтування трансфертної ціни для підприємств-суб'єктів ЗЕД.

2.2. Методичний підхід до обґрунтування, аудиту і аналізу трансфертної ціни в контрольованій зовнішньоекономічній операції

Категорії «ціна» та «вартість» товару, як відомо, розглядались різними дослідниками у трьох напрямках:

- в контексті трудової теорії вартості (виробничо-витратної), за якою основним джерелом додаткової вартості виступає людська праця (К. Маркс, А. Смит, Д. Рікардо);

- в контексті маржиналістської теорії граничної корисності – в основі вартості лежить не праця, а суб'єктивно-психологічна оцінка споживачем корисності блага (когнітивні особливості) (К. Менгер, Л. Вальрас, Ф. Визер, Е. Бем-Баверк, Г. Гессен, В. Парето);

- синтез двох вищенаведених теорій (А. Маршалл, М. Туган-Барановський).

Синтез двох теорій вартості товару дає змогу виокремити дві частини ціни як відображення внесків двох факторів вартості – фактори виробництва та фактор корисності.

Реальна ціна формується під впливом обох чинників – і факторів виробництва, і факторів корисності товару, що відображається на структурі вартості товару – питомій частці витрат чи прибутку.

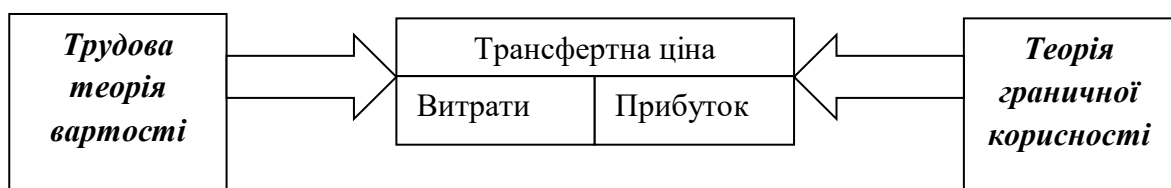


Рис. 2.7. Трансфертна ціна в контексті трудової та маржиналістської концепцій вартості

Джерело: складено автором.

Узагальнюючи методи трансфертного ціноутворення, можна стверджувати, що деякі з них здебільшого відповідають теорії граничної

корисності (метод ПНЦ), а деякі – трудовій теорії вартості (метод витрати плюс, ціна перепродажу та метод чистого прибутку).

Деякі методи трансфертного ціноутворення, які засновані на показниках рентабельності (метод «витрати+», метод чистого прибутку) потребують застосування норми надбавки до базового показника витрат. В більшості випадків, керівництво підприємств в процесі звітування за контрольованими операціями використовують показники валової рентабельності як відношення валового прибутку від операції до собівартості реалізації за цією операцією. Так, наприклад, більшість підприємств користується такою формулою при обґрунтуванні трансфертної ціни в контрольованих операціях:

$$TC^{ko} = CвP_{od}^{ko} + \text{Надбавка} = CвP_{od}^{ko} + CвP_{od}^{ko} \times (ЧД^{нко} - CвP^{нко}) / CвP^{нко}, \quad (2.13)$$

де TC^{ko} – обґрунтована трансфертна ціна одиниці товару (продукції, послуги) в контрольованій операції; $CвP_{od}^{ko}$ – виробнича собівартість одиниці реалізованої продукції в контрольованій операції; $ЧД^{нко}$ - чистий дохід від реалізації продукції у співставних неконтрольованих операціях; $CвP^{нко}$ – собівартість реалізації у співставній неконтрольованій операції.

У виробничу собівартість реалізації, згідно з вимогами МСФЗ, включають виробничі витрати на виготовлення реалізованої у звітному періоді продукції. Тоді валовий прибуток від цієї операції буде внеском у покриття всіх невиробничих витрат підприємства. Такий підхід не є коректним, оскільки не враховує ті витрати ресурсів, які здійснюються в ході ЗЕД на інших функціональних рівнях організаційної структури підприємства. Тому доцільним є аналіз складових витрат, які пов'язані із ЗЕД підприємства та визначення груп витрат, які можуть бути базою для надбавки при обґрунтуванні трансфертної ціни у контрольованій операції.

В процесі організації і здійснення ЗЕД підприємства відбуваються послідовні господарські процеси, в яких формується вартість товару

(продукції, послуги) та з якими пов'язане виникнення різних видів витрат. З цієї точки зору, ланцюжок цінності товару, який виготовляється на підприємстві і експортується можна представити у певному вигляді (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Ланцюжок формування вартості експортованого товару

Джерело: складено автором самостійно.

Витрати кожного з процесів, через свою природу, мають специфіку при перенесенні їх на вартість товару (продукції, послуги). Так, наприклад, витрати на дослідження та розробку нового виду продукту на першому етапі капіталізуються у вартості нематеріальних активів, а на етапах виробництва і реалізації – відносяться на вартість продукту у виді амортизації протягом терміну корисного використання сформованих нематеріальних активів. Витрати на етапі перетину кордону можуть бути поділені між підприємством-експортером і підприємством, яке реалізує товар безпосередньо кінцевому споживачу, але, в будь-якому разі, збільшують кінцеву вартість товару.

В операціях між пов'язаними підприємствами при формуванні трансфертної ціни на етапі перетину кордону норма рентабельності має відповідати принципу витягнутої руки, тобто має бути встановлена аналогічно нормам рентабельності в операціях між незалежними підприємствами.

Оскільки трансфертна ціна визначається щодо конкретної контрольованої операції доцільним є аналіз витрат відносно операції, а не продукту. Це пов'язано з тим, що деякі види витрат можуть помилково розподілятися та включатися у базовий показник витрат для надбавки, при цьому не маючи відношення до самої контрольованої операції. Так, наприклад, у показник собівартості реалізації включена частина розподілених загальновиробничих витрат, які відносяться до виробництва всіх видів

продукції (і експортованої, і реалізованої на внутрішніх ринках) та тільки частково дійсно може бути прямо пов'язана з експортованою продукцією. На більшості підприємств частка таких витрат може досягати значного рівня, що збільшує собівартість реалізації і ризик викривлення норми валової рентабельності. Зазвичай, у склад таких витрат включають амортизацію виробничих активів, оренду виробничих приміщень, заробітну плату керівників виробничого процесу та допоміжного персоналу, комунальні витрати та інші накладні виробничі витрати. З іншого боку, у показник виробничої собівартості реалізованої продукції не включені витрати, які виникають у зв'язку з веденням ЗЕД – заробітна плата відділу ЗЕД, адміністративно-збутові витрати періоду та інші, які, на нашу думку, мають бути враховані при визначенні трансфертних цін в контрольованих операціях. Для більш об'єктивного визначення трансфертних цін доцільно використовувати в ролі базового показника – прямі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на контрольовану операцію з експорту (імпорту) товару. Поняття прямих витрат, як відомо, передбачає їх пряме відношення на об'єкт, щодо якого нагромаджуються витрати в обліку (на продукт, на підрозділ, на проект та ін.).

Прямими витратами визнаються такі, які можуть бути віднесені на об'єкт калькулювання економічно доцільним шляхом. Зазвичай об'єктом калькулювання обирається одиниця продукції (послуги) для зручності калькулювання собівартості запасів та об'єктивності ціноутворення. До таких витрат відносять витрати на заробітну плату основних виробничих працівників, прямі витрати сировини на виготовлення продукції, які також одночасно є змінними (мають пряму залежність від рівня ділової активності). Але якщо об'єктом калькулювання обирати не одиницю продукції, а, наприклад, господарську операцію чи окремих вид діяльності, то до прямих витрат можуть бути вже включені інші, які не завжди є змінними. Так, наприклад, реклама (постійні витрати) продукції експорту в окремих

географічних сегментах може визнаватись прямими витратами тільки до продукції, яка реалізується саме у цьому сегменті. Заробітна плата працівників відділу ЗЕД прямо відноситься до ЗЕД, але є непрямими витратами по відношенню до продукції, яка реалізується на внутрішніх ринках збуту.

До загальновідомих прикладів прямих витрат можна віднести:

- сировина, матеріали, комплектуючі;
- амортизація виробничого обладнання;
- заробітна плата основного виробничого персоналу;
- електроенергія для виробничого обладнання;
- комісійні витрати зі збуту;
- транспортні витрати на конкретний продукт;
- витрати на рекламу конкретного продукту;
- витрати на формальності, пов'язані з конкретним продуктом;
- інші витрати, які прямо пов'язані з виробництвом та реалізацією

продукції конкретного виду.

Слід також зазначити, що відповідно до П(с)БО 16 «Витрати» прямі витрати – це витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом.

У тому ж стандарті сказано, що об'єктом витрат може бути продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

При формуванні групи прямих витрат для цілей трансфертного ціноутворення, в контрольованих операціях виникають декілька об'єктів калькулювання, що обумовлені місцем виникнення витрат, а саме: сам продукт (товар, послуга); контрольована операція; зовнішньоекономічний контракт; зовнішньоекономічна діяльність. Структура об'єктів віднесення прямих витрат, які виникають на різних рівнях здійснення ЗЕД наведено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Структура об'єктів обліку витрат при здійсненні
зовнішньоекономічних операцій**

Об'єкти обліку витрат при здійсненні зовнішньоекономічних операцій			
Рівень зовнішньоекономічної діяльності	Рівень зовнішньоекономічної угоди	Рівень зовнішньоекономічної операції	Рівень одиниць продукції
ЗЕД підприємства	ЗЕУ 1	ЗЕО 11	O ₁₁₁
			O ₁₁₂
			...O _{11k}
		ЗЕО 12	O ₁₂₁
			O ₁₂₂
			...O _{12k}
		...ЗЕО 1i	O _{1i1}
			O _{1i2}
			...O _{1ik}
	ЗЕУ 2	ЗЕО 21	O ₂₁₁
			O ₂₁₂
			...O _{21k}
		ЗЕО 22	O ₂₂₁
			O ₂₂₂
			...O _{22k}
		...ЗЕО 2i	O _{2i1}
			O _{2i2}
			...O _{2ik}
	...ЗЕУ n	ЗЕО 21	O ₂₁₁
			O ₂₁₂
			...O _{21k}
ЗЕО 22		O ₂₂₁	
		O ₂₂₂	
		...O _{22k}	
...ЗЕО 2i		O _{2i1}	
		O _{2i2}	
		...O _{2ik}	
DFC ^{fea}	DFCA	DFCO	DVC
Directfixedcostofforeigneconomicactivity	Directfixedcostofagreements	Directfixedcostofoperations	Directvariablecost

ЗЕУ – зовнішньоекономічна угода; ЗЕО – зовнішньоекономічна операція; O – одиниця продукції; n – кількість контрактів, i – кількість зовнішньоекономічних операцій за контрактом; k – кількість продукції в зовнішньоекономічній операції за контрактом.

Джерело: розроблено автором.

Отже, витрати ЗЕД можна розподілити на групи залежно від рівня їх виникнення:

- прямі змінні витрати на рівні одиниці продукції (*DVC – direct variable cost*). Виникають на кожен додатково виготовлену і реалізовану одиницю продукції, є класичним прикладом змінних витрат відповідно до загальновідомої термінології. До них можна віднести прямі витрати сировини та заробітної плати основного виробничого персоналу, мито, комісійні менеджерам зі збуту;

- прямі постійні витрати, які виникають на рівні контрольованої операції (*DFCO – direct fixed cost of operations*). Особливістю цих витрат є те, що вони не є змінними щодо обсягу виробництва та реалізації (не мають прямо пропорційної залежності), а виникають у зв'язку із здійсненням зовнішньоекономічної операції і мають пряму залежність від кількості операцій (а не одиниць продукції). До них можна віднести витрати на митне оформлення зовнішньоекономічних операцій, витрати від операційних курсових різниць за операцією, витрати на контроль якості партії, її пакування і транспортування, наладка обладнання при виробництві партії;

- прямі постійні витрати, які виникають на рівні зовнішньоекономічної угоди (*DFCA – Direct fixed cost of agreements*). Особливістю цих витрат є те, що вони не є змінними щодо обсягів продукції чи кількості операцій, а виникають у зв'язку із діяльністю управлінського персоналу з укладання зовнішньоекономічних контрактів чи налагодження поставок пов'язаним підприємствам. Зазвичай, в склад цих витрат включаються реклама продукції, заробітна плата менеджера, який є відповідальним за укладання і виконання зовнішньоекономічної угоди, міжнародні поштові та телефонні витрати, канцелярські витрати, прямі витрати на амортизацію активів виробничого призначення;

- прямі постійні витрати, які виникають на рівні ЗЕД (*DFC^{fea} – Direct fixed cost of foreign economic activity*). Такі витрати можна прямо віднести до

самої ЗЕД, але неможливо прямо економічно доцільним шляхом віднести якусь її частину до конкретного контракту, контрольованої операції чи одиниці експортованої продукції. Ці витрати виникають по факту самої ЗЕД і складаються з витрат на заробітну плату персоналу відділу ЗЕД, витрати на дослідження зовнішніх ринків збуту, витрати на амортизацію активів відділу ЗЕД, відсотки за кредитом на ведення ЗЕД, оренда офісу відділу ЗЕД та ін.

Як видно з таблиці 2.7, розмір кожної групи витрат залежить від різних чинників: прямі змінні витрати мають пряму залежність від обсягів реалізації, прямі постійні витрати зовнішньоекономічної операції прямо-пропорційно залежать від кількості здійснених операцій, прямі постійні витрати зовнішньоекономічної угоди збільшуються із збільшенням кількості угод; прямі постійні витрати ЗЕД виникають тільки по факту здійснення такої діяльності. Виокремлення таких груп витрат дає змогу провести більш детальний аналіз процесу покриття постійних прямих витрат ЗЕД та формування прибутку. У таблиці 2.8 наведено етапи покриття прямих постійних витрат ЗЕД на основі поетапного розрахунку проміжних показників маржі при здійсненні ЗЕД.

Так, на першому етапі розраховується маржа одиниці продукції (CM_U), яка відображає внесок кожної реалізованої одиниці експорту у покриття всіх прямих постійних витрат ЗЕД підприємства. Відповідно різні види продукції можуть мати свій рівень маржинальності (рентабельності), а також приносити загальну маржу у розрахунку на обсяг експорту за окремою операцією.

На другому етапі розраховується маржа кожної окремої зовнішньоекономічної операції (CM_O) як різниця між загальним маржинальним доходом за операцією і прямими постійними витратами, пов'язаними з конкретною операцією (транспортування саме цієї партії, митне оформлення конкретної операції експорту та інше). Залежно від умов виконання конкретної операції та рівня витрат, пов'язаних з нею, змінюється

сума внеску конкретної операції у покриття прямих постійних витрат зовнішньоекономічної угоди.

На третьому етапі розраховується маржа зовнішньоекономічної угоди (CM_a) (контракту) як різниця між сумою маржинального доходу всіх операцій за контрактом і прямими постійними витратами на рівні ЗЕД. Рівень маржи кожного контракту відрізняється залежно від географічного сегменту, до якого здійснюється експорт продукції власного виробництва, а також від умов виконання зовнішньоекономічного контракту.

На останньому етапі визначається фінансовий результат від зовнішньоекономічної діяльності ($EBIT^F$) звітного періоду як різниця між сумою всіх маржинальних доходів за контрактами і постійними витратами, що виникають на рівні зовнішньоекономічної діяльності підприємства (оплата праці начальника відділу ЗЕД, оренда приміщення відділу ЗЕД та інше).

Таблиця 2.8

Етапи розрахунку операційного прибутку підприємства від зовнішньоекономічної діяльності

Етапи розрахунку	Проміжні показники розрахунку	Частка покриття витрат чистим доходом від реалізації
I етап	Ціна – прямі змінні витрати на одиницю реалізації = <i>Маржа одиниці</i> (CM_U)	Внесок у покриття всіх прямих постійних витрат ЗЕД підприємства
II етап	$CM_U \cdot \text{Обсяг реалізації за операцією}$ – Прямі постійні витрати на рівні зовнішньоекономічної операції	Внесок у покриття прямих постійних витрат, які виникають на рівні зовнішньоекономічної угоди та ЗЕД підприємства
	= <i>Маржа зовнішньоекономічної операції</i> (CM_O)	
III етап	$CM_{o11} + CM_{o12} + CM_{o1i}$ – Прямі постійні витрати на рівні контракту	Внесок у покриття прямих постійних витрат, які виникають на рівні ЗЕД підприємства
	= <i>Маржа зовнішньоекономічної угоди</i> (CM_a)	
IV етап	$CM_{a1} + CM_{a2} + CM_{an}$ – Прямі постійні витрати на рівні ЗЕД	Внесок у покриття постійних витрат і формування прибутку підприємства
	= <i>Операційний прибуток від ЗЕД у звітному періоді</i> ($EBIT^F$)	

n – кількість контрактів, i – кількість зовнішньоекономічних операцій за контрактом

Джерело: розроблено автором.

На основі поетапного розрахунку із табл. 2.8 були розраховані проміжні показники маржі для аналізованого підприємства, яке виготовляє й експортує продукцію взаємопов'язаним підприємствам на зовнішні ринки. Результати аналізу проміжних показників поетапного розрахунку операційного прибутку від ЗЕД підприємства наведено у табл. 2.9.

З таблиці 2.10 видно, що найменші коливання відбуваються зі значеннями показників маржі одиниць та маржі зовнішньоекономічних операцій (коефіцієнти варіації – 0,008 і 0,056 відповідно), що свідчить про стабільність цих значень і відсутність суттєвої залежності від внутрішніх та зовнішніх факторів. Це означає, що використання саме цих показників маржі в розрахунках надбавки в процесі трансфертного ціноутворення є найбільш об'єктивним підходом. Маржа зовнішньоекономічної угоди на одиницю продукції вже більш нестабільна (коефіцієнт варіації – 0,213), що свідчить про те, що показник має більше ризиків коливань, які обумовлені як коливанням обсягів реалізації, так і фактом виникнення суттєвої частки постійних витрат на рівні зовнішньоекономічних угод. Прибуток від ЗЕД на одиницю продукції є найбільш мінливим, адже на його розмір впливають всі види факторів ризику, які виникають у процесі здійснення ЗЕД підприємства.

Слід зауважити, що значення проміжних показників буде змінюватись залежно від виду та розміру прямих витрат, які виникають на різних рівнях організаційної структури підприємства. Більшість видів прямих витрат виникають на рівні здійснення зовнішньоекономічних угод, оскільки саме кожний новий контракт сприяє розширенню обсягів діяльності і призводить до виникнення додаткових витрат на узгодження та керування поставками за контрактом. Але оскільки кожне підприємство є унікальним, то і виникнення витрат може здійснюватись на різних рівнях.

Таблиця 2.9

**Результати розрахунку проміжних показників поетапного визначення
операційного прибутку від ЗЕД підприємства**

Показники	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	Серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	Стандартне відхилення	Коефіцієнт варіації
Маржа на одиницю реалізованої продукції, грн/од. (СМ _н)	978,6	968,6	973,6	980,6	975,6	958,6	968,6	970,6	973,6	976,6	978,6	953,6	8,2	0,008
Маржа зовнішньоекономічних операцій на одиницю реалізованої продукції, грн./од. (СМ _{о_н})	835,8 8	851,1 9	948,9 8	962,1 9	895,26	859,7 9	951,46	853,8 3	893,2 3	963,7 3	970,0 3	921,48	50,18	0,056
Маржа зовнішньоекономічної угоди на одиницю реалізованої продукції, грн/од (СМ _{а_н})	496,9 9	587,1 5	893,7 0	919,8 2	713,94	636,5 2	912,69	581,4 1	711,6 5	934,6 3	950,6 7	848,90	162,86	0,213
Операційний прибуток ЗЕД на одиницю реалізованої продукції, грн/од	380,8 4	505,7 5	880,4 5	909,8 9	670,48	583,0 3	903,42	518,2 0	668,1 9	927,6 8	946,0 4	831,51	197,03	0,27

Джерело: розраховано автором.

Враховуючи рівні коливань показників маржі на одиницю реалізованої продукції, пропонуємо показник для обґрунтування трансфертної ціни в операціях між пов'язаними сторонами:

Трансфертна ціна в контрольованих зовнішньоекономічних операціях на основі маржі операцій:

$$TP = (DVCu + DFCu^{operation}) \times CM^{operation}_{ratio}, \quad (2.14)$$

де TP – трансфертна ціна, DVCu – прямі змінні витрати на одиницю реалізованої продукції, DFCu^{operation} – прямі постійні витрати, які виникають на рівні здійснення зовнішньоекономічної операції, розподілені на одиницю реалізованої продукції; CM^{operation}_{ratio} – відносний рівень маржі зовнішньоекономічних операцій підприємства;

$$CM^{operation}_{ratio} = \frac{I^F - DVC - DFC^{operation}}{DVC + DFC^{operation}} + 1 \quad (2.15)$$

де I^{fea} – доход від ЗЕД, DVC – прямі змінні витрати на виробництво та реалізацію продукції у зовнішньоекономічних операціях підприємства; DFC^{operation} – прямі постійні витрати, які виникають на рівні зовнішньоекономічних операцій.

Використання запропонованого показника дозволяє також здійснювати управлінський аналіз результатів виконання зовнішньоекономічних угод. Аналіз результатів виконання зовнішньоекономічних контрактів наведено у таблиці 2.10, в якій розраховані відповідні суми маржинального доходу окремих зовнішньоекономічних операцій. Розрахунок внеску зовнішньоекономічних операцій у покриття постійних витрат ЗЕД та формування прибутку ЗЕД дасть змогу оцінювати ефективність виконання кожної операції.

Таблиця 2.10

Маржа зовнішньоекономічних операцій підприємства 2016 р., грн.

Показник	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
Маржа ЗЕО 11-1і за період	4305038	2928888	4895076	9273907,5
Маржа ЗЕО 21-2і за період	1248884	2622140	4609244	8300507,5
Маржа ЗЕО 31-3і за період	1116828	3734462	0	10299225
Маржа ЗЕО підприємства за період	6670750	9285490	9504320	27873640
$DFCA + DFC^{fea}$	1 149 305	1 085 555	1 089 540	1 080 295
Прибуток ЗЕД	5 521 445	8 199 935	8 414 780	26 793 345

Джерело: розраховано автором.

В аналізованому підприємстві маржа зовнішньоекономічних операцій була сформована за рахунок трьох основних контрактів, які в кожному кварталі мали різну частку внеску у загальну суму маржі ЗЕД. Так, у третьому кварталі маржа була сформована тільки за рахунок операцій за двома контрактами (зовнішньоекономічних операцій за третім контрактом не відбувалось). У першому кварталі найбільший вклад у покриття постійних прямих витрат ЗЕД спостерігається за першим контрактом (4305038 грн.). У другому кварталі внесок кожного контракту у покриття витрат ЗЕД був приблизно однаковий. А в четвертому кварталі знов спостерігається великий обсяг маржинального доходу за першим контрактом. Таким чином, можемо стверджувати, що найбільший вплив на формування прибутку від зовнішньоекономічної діяльності підприємства здійснили поставки експортованого товару за першим контрактом. На рис. 2.9 наведено структуру маржі зовнішньоекономічних операцій за 4 квартали відповідно до функціонального рівня їх виникнення і напряму покриття.

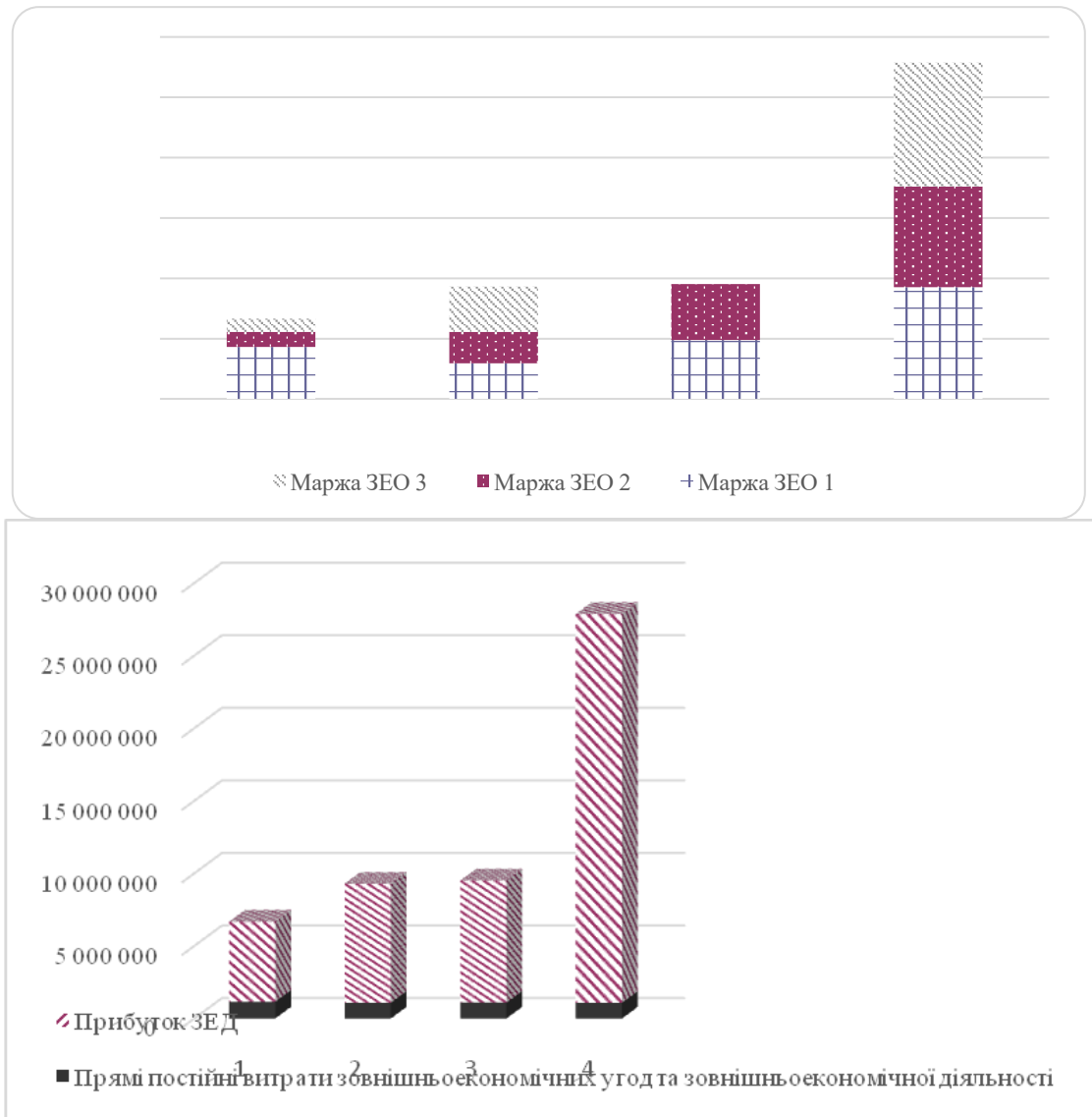


Рис. 2.9. Структура маржі зовнішньоекономічних операцій підприємства за місцем виникнення та напрямом покриття

Джерело: побудовано автором.

З наведеного рисунку видно, що структура маржі зовнішньоекономічних операцій є неоднорідна. Так, в першому кварталі маржа від операцій була сформована здебільшого за рахунок операцій за 3-м контрактом, в другому кварталі внесок операцій за контрактами був відносно рівноцінним, в третьому кварталі – був сформований виключно за рахунок 1-го та 2-го контрактів, а в четвертому кварталі - формується на підприємстві зовнішньоекономічними контрактами рівноцінно.

За напрямком покриття сформована маржа зовнішньоекономічних операцій дозволяє покривати всі витрати ЗЕД підприємства і формувати операційний прибуток від ЗЕД підприємства як внесок у формування загального прибутку від всієї діяльності підприємства.

Враховуючі вищенаведене, доцільним є розробка форми управлінського звіту за результатами здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства (табл. 2.11).

Запропонована форма є тільки прикладом форматування інформації про витрати та фінансовий результат зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що відображає практичну корисність запропонованого вище підходу до визначення рівнів маржі від зовнішньоекономічної діяльності.

Запровадження форми управлінського звіту про фінансові результати ЗЕД підприємств передбачає формування відповідних аналітичних рахунків бухгалтерського управлінського обліку, на яких здійснюються додаткові облікові записи щодо визнаних доходів і витрат зовнішньоекономічної діяльності. Запропонована форма звіту може бути використана як бюджетна форма в загальній системі бюджетів підприємства, а також стати основою для визначення політики мотивації і контролю за відхиленнями за показниками доходів і витрат ЗЕД.

Показник «Маржинальний доход від експорту власного виробництва» визначає суму маржинального доходу, який сформувався за рахунок експорту і спрямовується на покриття прямих постійних витрат ЗЕД.

Показник «Напівмаржа операцій» характеризує частку маржинального доходу, який сформувався за рахунок зовнішньоекономічних операцій до вирахування з нього прямих постійних витрат зовнішньоекономічних контрактів та зовнішньоекономічної діяльності.

Показник «Напівмаржа контрактів» характеризує частку маржинального доходу, який сформувався за рахунок зовнішньоекономічних контрактів до вирахування з нього прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності.

Таблиця 2.11

**Форма управлінського звіту про фінансові результати ЗЕД
підприємства (експорт)**

№ з/п	Показник	Алгоритм заповнення	Попередній період	Звітний період	Темпи змін (І)
1.	Чистий дохід від експорту продукції власного виробництва				
2.	<i>Прямі змінні витрати на виробництво і експорт продукції :</i>	$= \sum \text{п.2.1-2.5}$			
2.1.	<i>- матеріальні</i>				
2.2.	<i>- оплата праці</i>				
2.3.	<i>- мито</i>				
2.4.	<i>- транспортні (логістичні)</i>				
2.5.	<i>- інші змінні прямі збутові і адміністративні</i>				
3.	Маржинальний дохід від експорту продукції власного виробництва	$= \text{п.1} - \text{п.2}$			
4.	<i>Прямі постійні витрати рівня зовнішньоекономічних операцій:</i>	$= \sum \text{п.4.1-4.6}$			
4.1.	<i>Митне оформлення</i>				
4.2.	<i>Витрати від операційних курсових різниць</i>				
4.3.	<i>Контроль якості продукції</i>				
4.4.	<i>Пакування партії</i>				
4.5.	<i>Логістика (постійні)</i>				
4.6.	<i>Інші постійні, які виникають на рівні зовнішньоекономічних операцій</i>				
5.	Напівмаржа операцій	$= \text{п. 3} - \text{п.4}$			
6.	<i>Прямі постійні витрати зовнішньоекономічних контрактів</i>	$= \sum \text{п.6.1-6.4}$			
6.1.	<i>Реклама продукції на ринку країни збуту</i>				
6.2.	<i>Оплата праці менеджерів контрактів</i>				
6.3.	<i>Міжнародні телефонні та поштові витрати</i>				
6.4.	<i>Інші постійні, які виникають на рівні зовнішньоекономічних контрактів</i>				
7.	Напівмаржа контрактів	$= \text{п. 5} - \text{п.6}$			
8.	<i>Прямі постійні витрати на зовнішньоекономічну діяльність</i>	$= \sum \text{п.8.1-8.3}$			
8.1.	<i>Амортизація виробничих активів, які задіяні у виробництві експортованої продукції</i>				
8.2.	<i>Амортизація невиробничих активів, які задіяні у зовнішньоекономічній діяльності підприємства</i>				
8.3.	<i>Оплата праці керівників відділу ЗЕД</i>				
9.	Операційний прибуток від експорту продукції власного виробництва	$= \text{п. 7} - \text{п.8}$			

Джерело: розроблено автором.

За результатами проведеного аналізу відзначимо, що обґрунтування трансфертних цін в контрольованих операціях доцільно здійснювати на основі аналізу прямих витрат, які пов'язані з фактом здійснення ЗЕД. Найбільш об'єктивним показником для визначення норми націнки є сума прямих змінних та розподілених прямих постійних витрат контрольованої операції на одиницю виготовленої та реалізованої продукції. Застосування такої основи для визначення норми націнки в процесі трансфертного ціноутворення дасть змогу обґрунтувати економічну доцільність контрольованої операції за визначеними в угоді цінами.

2.3. Трансфертні різниці в контрольованих зовнішньоекономічних операціях та їх оперативний аналіз

Трансфертні ціни у зовнішньоекономічних угодах, як було висвітлено у попередніх підрозділах, визначаються у двох сферах аналітико-управлінської діяльності: в контексті звітування податковим органам ДФСУ за результатами контрольованих зовнішньоекономічних операцій; та для цілей внутрішнього аудиту управлінської трансфертної ціни. При формуванні управлінських трансфертних цін у зовнішньоекономічних угодах менеджери намагаються встановити їх на найбільш вигідних для підприємства умовах. Тоді як податкові вимоги, навпаки, намагаються встановити рамки для процесу ціноутворення, що має збільшити податкові зобов'язання підприємств, які звітують за контрольованими зовнішньоекономічними операціями. Протиріччя між управлінським і податковим підходами при формуванні трансфертної ціни в контрольованих операціях між пов'язаними сторонами показано на рис. 2.9.

Отже, слід розрізняти управлінський та податковий підхід при формуванні трансфертної ціни в контрольованих зовнішньоекономічних операціях. В таких операціях між пов'язаними підприємствами управлінський підхід передбачає встановлення трансфертної ціни на основі аналізу вигоди, яку

отримають підрозділи (компоненти групи компаній) від здійснення внутрішньогрупової операції.

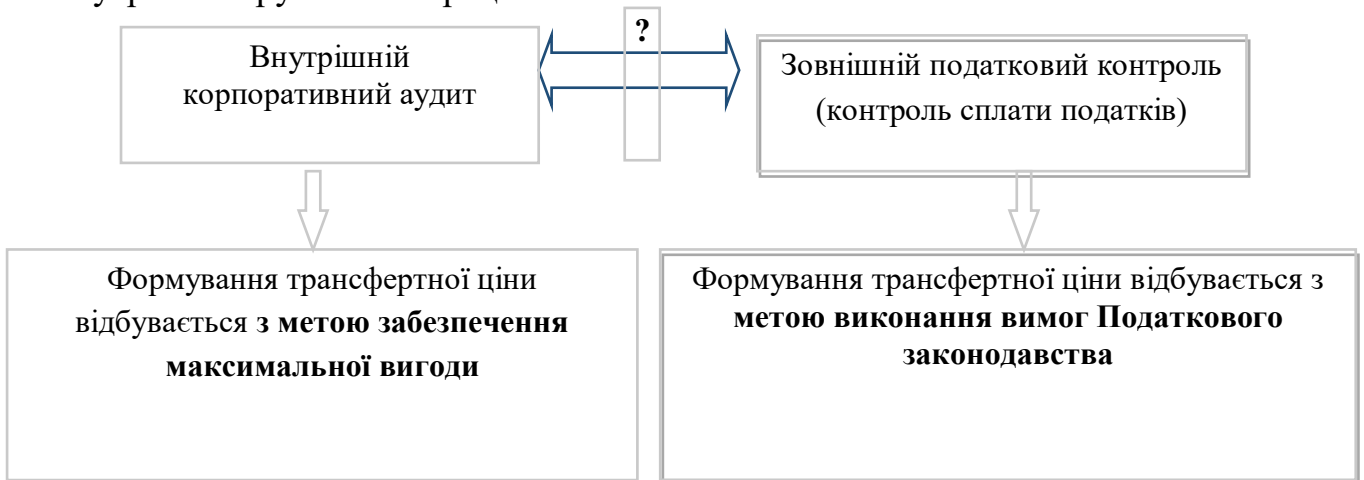


Рис. 2.10. Протириччя між управлінським та податковим підходами при формуванні трансфертної ціни в контрольованих зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними сторонами

Джерело: складено автором самостійно.

Більше того, саме заради отримання додаткової вигоди і здійснюються операції в рамках однієї групи підприємств. Основним критерієм ефективності здійснення операції є прибуток (вигода), який отримує група від здійснення операції. Тобто внутрішньофірмова операція має надавати додаткову вигоду у порівнянні з аналогічною операцією за межами групи. Але в тому разі, коли трансфертні ціни розглядаються як об'єкт податкового контролю, це може слугувати фактором обмеженням бізнес-ефективності.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни для визначення трансфертних цін експорту та імпорту передбачає використання ринкових даних. Інші методи засновані на формуванні доказової бази про суми витрат та рівень надбавки на основі внутрішніх обліково-аналітичних даних підприємств. До методів на основі обліково-аналітичних даних, відносяться метод «витрати+» (для цілей експорту), метод ціни перепродажу (для цілей імпорту), метод чистого прибутку, метод розподілення прибутку. Так, трансфертна ціна за методами на основі внутрішніх обліково-аналітичних даних підприємства для цілей

звітування в податкові органи за результатами контрольованих операцій експорту формується за узагальненою формулою:

$$TC_{пк}^{експорт} = Витрати + Норма прибутку, \quad (2.16)$$

де $TC_{пк}^{експорт}$ – трансфертна ціна експортованої продукції (товарів, послуг), визначена за податковим підходом.

У витратну складову трансфертної ціни можуть бути включені різні статті витрат підприємства в залежності від методу, який використовується, а у норму прибутковості зазвичай включається розрахована на основі неконтрольованих співставних операцій норма прибутковості.

Трансфертна ціна за управлінським підходом пропонується у п.2.2 визначати за формулою:

$$TC_{yo}^{експорт} = \text{Прямі витрати зовнішньоекономічної операції} + \text{Норма прибутку} \quad (2.17)$$

де $TC_{yo}^{експорт}$ – трансфертна ціна експортованої продукції (товарів, послуг), визначена за управлінським підходом.

До прямих витрат зовнішньоекономічних операцій, як вказано у попередньому пункті, включаються прямі змінні витрати (виробничі і збутові), постійні прямі витрати, які виникають на рівні зовнішньоекономічної операції (виробничі, адміністративні і збутові). Норма прибутку є тим додатковим прибутком, який має формуватись у зв'язку із здійсненням зовнішньоекономічної операції, покривати інші постійні витрати ЗЕД та формувати прибуток від ЗЕД.

Метою керівництва підприємств є погодження цін двох напрямків. Це можливо зробити за рахунок ідентифікації різниць у підрахунку трансфертних цін. Нагромадження облікових даних для визначення трансфертної ціни в цілях оподаткування формується у системі фінансового обліку за правилами

бухгалтерського обліку відповідно до вимог Міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності (або Національних стандартів бухгалтерського обліку). Накопичення даних для управлінського аналізу та визначення оптимальних трансфертних цін формується у системі паралельного управлінського обліку.

Як визначають П. Й. Атамас і С. Ф. Голов, міжнародна практика ведення управлінського обліку обумовила виникнення два основних підходи до організації бухгалтерського фінансового і управлінського обліку в системі рахунків [9, 42]. Так, можна виокремити підхід з створенням двох автономних систем рахунків (одна – для фінансового, інша – для управлінського), що вимагає ведення паралельного обліку витрат окремо для цілей формування фінансової звітності підприємства та для цілей ухвалення управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства. Як зазначає П. Й. Атамас, «такий підхід застосовують близько 80 країн, у тому числі більшість країн-членів ЄС» [9].

Інший підхід, який є притаманним для країн англо-саксонської групи, передбачає застосування єдиної системи рахунків для одночасного ведення управлінського і фінансового обліку, що стає можливим за умов відсутності єдиного національного плану рахунків, що характерне для цих країн.

В Україні поки що склалася практика ведення фінансового та управлінського обліку за підходом з виокремленням двох автономних систем рахунків. А управлінський облік часто ведеться навіть без використання рахунків бухгалтерського обліку, а за допомогою аналітичних таблиць, підготовлених в автоматизованих системах Excel, 1С-Бюджетування, SAP-ERP.

Особливістю обліку зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами є те, що управлінський облік витрат, які виникають в процесі виконання зовнішньоекономічної угоди (виробництво, транспортування, перетин кордону та інше) здійснюється на основі децентралізованого підходу з автономним веденням управлінського обліку в окремих підприємства групи компаній. Це призводить до збільшення повноважень менеджерів окремих

пов'язаних підприємств з ухвалення рішень щодо ціноутворення в зовнішньоекономічних операціях групи. «Для транснаціональних корпорацій типовою є централізація фінансового (загального) обліку в головному офісі компанії та децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень» [42].

Так, можна стверджувати, що при паралельному веденні фінансового й управлінського обліку (з виокремленням автономних систем рахунків управлінського і фінансового обліку) виникають різниці у підрахунку трансфертних цін в контрольованих зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами – трансфертні різниці.

Таким чином, можемо надати визначення трансфертних різниць.

Трансфертна різниця – це різниця між двома трансфертними цінами на товар (продукцію, послугу) у контрольованій зовнішньоекономічній операції, одна з яких визначена для цілей формування звіту про контрольовані операції за даними фінансового обліку (податковий підхід), а інша – за даними корпоративного управлінського обліку для бізнес-цілей (управлінський підхід).

Оскільки трансфертна ціна, як і будь-яка інша, включає дві основні складові – витрати та надбавку (прибуток), то і трансфертні різниці, які формуються при контрольованих зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами, можуть бути наслідком відмінностей у методах включення витрат у собівартість та методах визначення норми надбавки.

Залежно від типу зовнішньоекономічної операції трансфертні різниці можуть виникати внаслідок різних причин. Так, в операціях експорту товару (продукції, послуги) трансфертні різниці можуть формуватися через відмінності податкового й управлінського підходів при включенні витрат у собівартість реалізації, а в операціях імпорту – за рахунок відмінностей у визначення суми надбавки до собівартості імпортованих товарів.

Трансфертна різниця за експортом – це різниця у трансфертній ціні експорту, визначена за податковим і управлінським підходом, яка формується

за рахунок різниці у підходах щодо визнання витрат, пов'язаних з операцією експорту.

Трансфертна різниця за імпортом – це різниця у трансфертній ціні імпорту, визначеною за податковим та управлінським підходом, яка формується за рахунок різниці у підходах при визначенні суми надбавки до ціни імпорту.

В наслідок співставлення трансфертних різниць формуються контрольовані та неконтрольовані трансфертні різниці. Контрольовані трансфертні різниці є об'єктом управління для менеджерів корпорації з метою їх мінімізації, а неконтрольовані формуються об'єктивними факторами та не можуть бути зменшені управлінським впливом.

Формування трансфертних різниць залежить від методу трансфертного ціноутворення, який використовується підприємством для подання звіту про контрольовані операції. При співставленні трансфертної ціни, визначеної за податковим підходом, та трансфертної ціни, визначеної за управлінським підходом, може виникати додатна ($P^{ПКУ} > P^{УО}$) і від'ємна ($P^{ПКУ} < P^{УО}$) різниці. Так, в залежності від типу операцій, в яких виникають додатні та від'ємні різниці, трансфертні різниці можна класифікувати на невідшкодовані й альтернативні (рис. 2.11, 2.12). Так, невідшкодована трансфертна різниця формується у разі перевищення управлінської трансфертної ціни експорту над податковою трансфертною ціною, та у разі перевищення податкової ціни імпорту над управлінською ціною імпорту. Невідшкодована трансфертна різниця є негативною, є частиною непокритих прямих постійних витрат, пов'язаних із ЗЕД підприємства, або недоотриманим доходом. Альтернативна трансфертна різниця формується у разі перевищення управлінської трансфертної ціни імпорту над податковою трансфертною ціною, та у разі перевищення податкової ціни експорту над управлінською ціною експорту. Альтернативна трансфертна різниця відображає додатковий дохід від ЗЕД підприємства і є додатною.

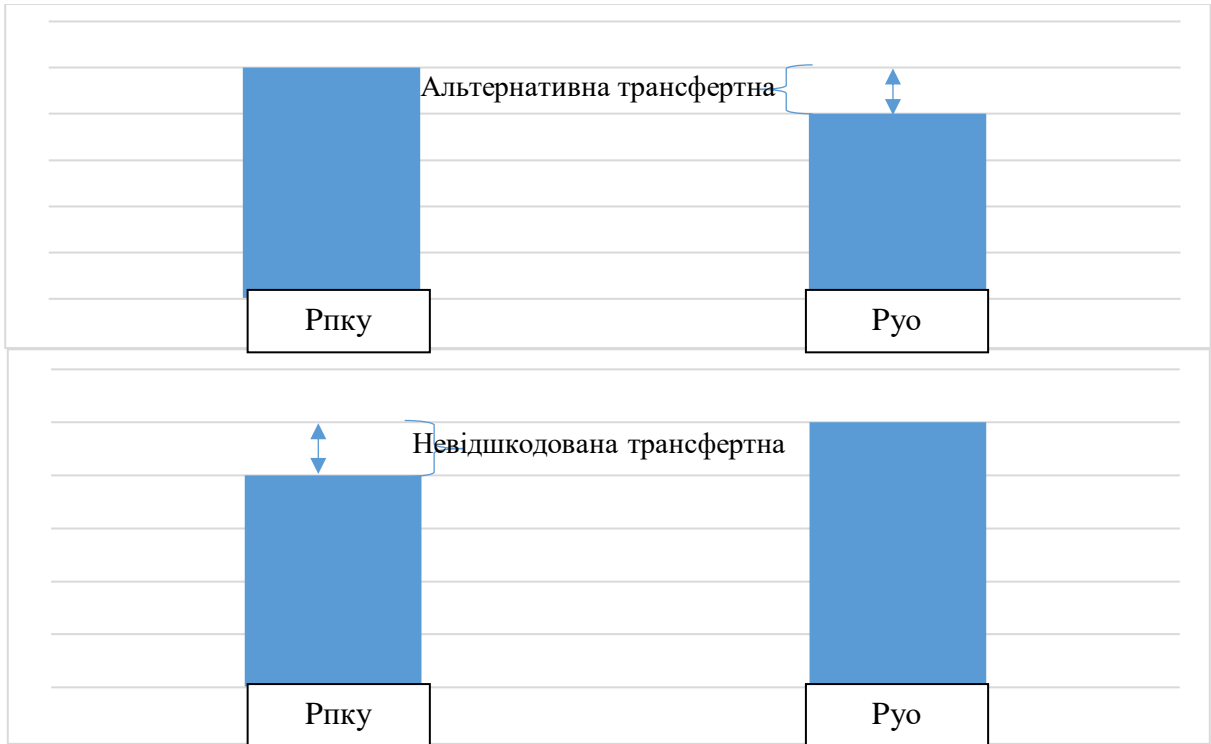


Рис. 2.11. Трансфертні різниці в операціях експорту

Джерело: складено автором.

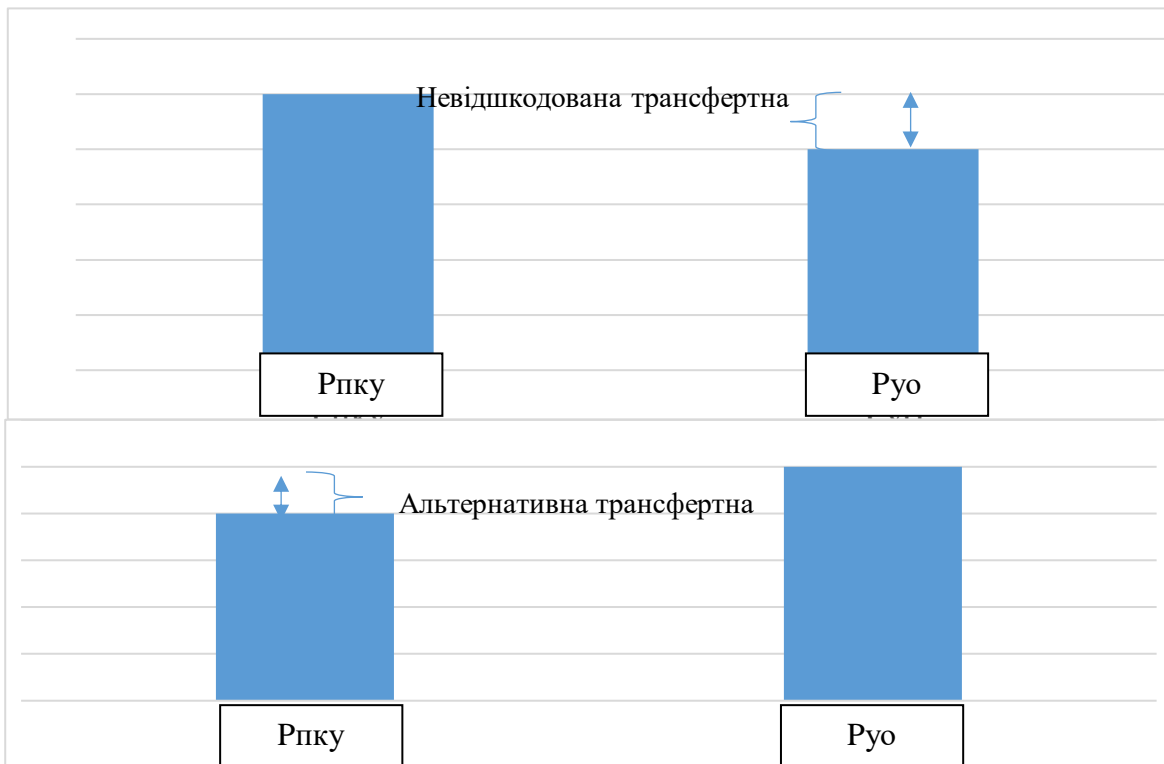


Рис. 2.12. Трансфертні різниці в операціях імпорту

Джерело: складено автором.

Для визначення переліку витрат, що можуть формувати трансфертні різниці, проаналізуємо калькуляцію витрат виробничих підприємств, які здійснюють експорт продукції пов'язаним підприємствам за кордон(Додаток К).

Так, можемо стверджувати, що значна частина калькуляційних статей витрат формує трансфертні різниці. Відповідно до ланцюжку цінності товару (рис. 2.12), визначимо статті витрат, які формують трансфертні різниці на різних рівнях формування трансфертної ціни.

Таблиця 2.12

Статті витрат, які формують трансфертні різниці у контрольованих зовнішньоекономічних операціях

Рівень формування трансфертної ціни	Стаття витрат, яка формує трансфертну різницю	Коментар
Дослідження ринку і розробка виду товару	Амортизація нематеріальних активів	Витрати на НДР, дослідження ринку, розробку нового товару та його просування капіталізуються у вартості нематеріальних активів, яка потім шляхом амортизації списується у витрати діяльності підприємства. Якщо ці витрати мають пряме відношення до ЗЕД підприємства, то їх доцільно включати в базу для обґрунтування трансфертної ціни за податковим підходом.
Процес виробництва	Розподілені загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати розподіляються між продукцією, яка виготовляється на підприємстві для реалізації як на зовнішні, так і на внутрішні ринки. Тому частина таких витрат, які не відносять до експортованої продукції, може бути помилково включена у витратну базу для обґрунтування трансфертної ціни за податковим підходом.
Перетин кордону, логістика	Мито Комісійні збутові Транспортні Митне оформлення Страховання Логістичні	Як правило, при обґрунтуванні ТЦ за податковим підходом такі витрати не враховуються при визначенні витратної бази, але, вони мають пряме відношення до зовнішньоекономічних операцій.

Джерело: складено автором самостійно.

В процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій актуальним питанням є управління курсовими різницями. Відповідно до П(с)БО курсові різниці – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах [149].

Так, курсові різниці можуть бути і позитивними (додатковими доходами для підприємства), так і негативними (додаткові витрати підприємства). Однак, управління курсовими різницями стикається з проблемою прогнозування курсу валют та непередбачуваністю цього процесу. Сума курсових різниць не включається до суми доходів чи витрат, що є підконтрольними податковим органам в процесі контролю трансфертного ціноутворення. Але ці витрати (доходи) все одно виникають у підприємства.

Оскільки в процесі ЗЕ операцій можуть формуватися витрати за курсовими різницями, а також трансфертні різниці, які запропоновані вище, то можемо запропонувати методику аналізу покриття витрат за курсовими різницями.

Таблиця 2.13

Співвідношення трансфертних і курсових різниць в процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій

<i>Умови співвідношення</i>	<i>Якщо існують витрати за курсовими різницями в операції (В^{КР})</i>	<i>Якщо існують доходи за курсовими різницями в операції (Д^{КР})</i>
<i>Якщо формуються альтернативні трансфертні різниці (АТР)</i>	1. Альтернативні трансфертні різниці компенсують витрати за курсовими різницями	2. Сума альтернативних трансфертних різниць і доходів за курсовими різницями є додатковим прибутком від зовнішньоекономічної операції
<i>Якщо формуються невідшкодовані трансфертні різниці (НТР)</i>	3. Сума невідшкодованих трансфертних різниць і витрат за курсовими різницями є додатковим збитком від зовнішньоекономічної операції	4. Доходи від курсових різниць компенсують невідшкодовані трансфертні різниці

Джерело: розроблено автором.

Для першої та четвертої ситуацій з таблиці 2.15 можливе застосування коефіцієнтів компенсації. У разі, коли існують альтернативні трансфертні

різниці та витрати за курсовими різницями, може бути застосований *коефіцієнт компенсації курсових різниць*:

$$\text{ККР} = \text{АТР} / \text{ВКР} , \quad (2.18)$$

Якщо $\text{ККР} \geq 1$, то витрати за курсовими різницями компенсуються альтернативною трансфертною різницею, що свідчить про ефективну збутову та цінову політику відділу ЗЕД.

Якщо $0 < \text{ККР} < 1$, то витрати за курсовими різницями частково компенсуються альтернативними трансфертними різницями.

У випадках, коли існують невідшкодовані трансфертні різниці та доходи за курсовими різницями, може бути застосований *коефіцієнт компенсації трансфертних різниць*:

$$\text{КТР} = \text{ДКР} / \text{НТР} , \quad (2.19)$$

Якщо $\text{КТР} \geq 1$, то доходи за курсовими різницями компенсують невідшкодовані трансфертні різниці.

Якщо $0 < \text{КТР} < 1$, то доходи за курсовими різницями частково компенсують невідшкодовані трансфертні різниці.

Для прикладу розглянемо зовнішньоекономічні контрольовані операції підприємства Х пов'язаним підприємствам у низькоподатковій юрисдикції (табл. 2.14). За результатами аналізу видно, що операції у Грузію і у Швейцарію здійснювались за вигідними умовами, а саме – витрати за курсовими різницями були компенсовані альтернативними трансфертними різницями. В операції до Швейцарії альтернативна трансфертна різниця була навіть більша за витрати за курсовими різницями, що забезпечило додаткову вигоду від зовнішньоекономічної операції. Це означає, що керівництву підприємства

вдалося реалізувати продукцію за ціною, яка вища за заплановану управлінську ціну, і ця різниця покрила витрати за курсовими різницями.

Таблиця 2.14

Аналіз ефективності управління умовами зовнішньоекономічних операцій

Країна	Фактичний дохід за КО, у.о.	ВКР ¹ , у.о.	ДКР ² , у.о.	Плановий дохід за КО, у.о.	АТР ³	НТР ⁴	ККР ⁵	КТР ⁶
2	3	4	5	6	7 = 3-6	8=6-3	9 =7/4	10=5/8
Грузія	100 000	15 000	-	85 000	15000	0	1	
Молдова	90 000	10 000	-	85 000	5 000	0	0,5	
Швейцарія	95 000	8 000	-	85 000	10000	0	1,25	
Туркменістан	75 000	-	10000	85 000	0	10 000	-	1
Узбекистан	75 000	-	15 000	85 000	0	10 000	-	1,5
Болгарія	77 000	-	5000	85 000	0	8000	-	0,625

Джерело: розраховано автором.

В операціях до Туркменістану та Узбекистану також спостерігається позитивний результат розрахунку коефіцієнтів компенсації, але причини такого ефекту дещо інші. В цьому разі спостерігається ефективна управлінська діяльність у сфері курсових різниць, доходи за якими дозволили покрити невідшкодовані трансфертні різниці, які виникали унаслідок невігідних умов реалізації.

Для цілей внутрішньо-корпоративного контролю було б доцільно створення внутрішньогрупового бухгалтерського рахунку обліку трансфертних різниць, який дає змогу обліковувати та нагромаджувати дані про результати зовнішньоекономічних операцій, що може стати основою для оцінки ефективності управління ризиками ЗЕД.

¹Витрати за курсовими різницями

²Доходи за курсовими різницями

³Альтернативна трансфертна різниця

⁴Невідшкодована трансфертна різниця

⁵Коефіцієнт компенсації курсових різниць

⁶Коефіцієнт компенсації трансфертних різниць

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження методологічної основи аудиту й аналізу трансфертних цін в контрольованих зовнішньоекономічних операціях отримано такі результати:

1. Компаративний аналіз методів трансфертного ціноутворення у контексті податкового контролю зовнішньоекономічних операцій підприємств дав змогу представити декомпозицію сфер аудиту зовнішньоекономічних операцій між взаємопов'язаними підприємствами через розмежування завдань податкового й управлінського контролю відповідно до ризиків викривлення ціни в операціях експорту і операціях імпорту.

2. Звіт про контрольовані операції, що подається підприємствами України до органів ДФСУ вказує на існування проблем обліково-аналітичного забезпечення, які потребують розробки чітких методичних рекомендацій щодо обґрунтування трансфертної ціни в контрольованій зовнішньоекономічній операції. На основі аналізу ланцюжка формування вартості експортованого товару і витрат, які виникають на різних етапах здійснення ЗЕД підприємства визначено перелік об'єктів обліку витрат за такими рівнями: 1) зовнішньоекономічної діяльності; 2) зовнішньоекономічної угоди; 3) зовнішньоекономічної операції; 4) одиниці продукції. Ієрархія рівнів виникнення витрат ЗЕД обумовлює необхідність врахування особливостей групування витрат ЗЕД залежно від рівня їхнього виникнення : прямі змінні витрати на рівні одиниці продукції; прямі постійні витрати на рівні контрольованої операції; прямі постійні витрати на рівні зовнішньоекономічної угоди; прямі постійні витрати на рівні ЗЕД. Запропонований порядок обґрунтування трансфертної ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції на базі функціонально-вартісного аналізу процесу формування витрат на виробництво та реалізацію товарів (послуг), з використанням показника норми маржі зовнішньоекономічних операцій, та, на відміну від чинних,

побудований на основі деталізації прямих витрат зовнішньоекономічних операцій відповідно до чотирьох рівнів: одиниці продукції (послуги); контрольованої операції; зовнішньоекономічної угоди; ЗЕД підприємства. За результатами проведеного аналізу зазначимо, що обґрунтування трансфертних цін в контрольованих операціях доцільно здійснювати на основі аналізу прямих витрат, які пов'язані з фактом здійснення ЗЕД. Визначено, що найбільш об'єктивним показником для визначення норми націнки є сума прямих змінних та розподілених прямих постійних витрат контрольованої операції на одиницю виготовленої і реалізованої продукції. Застосування такої бази для визначення норми націнки в процесі трансфертного ціноутворення дає змогу обґрунтувати економічну доцільність контрольованої операції за визначеними в угоді цінами.

3. На підставі порівняльного аналізу сутності та методів визначення трансфертної ціни та митної вартості товарів визначено принципові відмінності і напрямки митного та податкового контролю вартісних характеристик товару при здійсненні ЗЕД. Одночасне застосування двох видів контролю (контролю митної вартості та трансфертного ціноутворення) знижує рівень досконалості митно-податкового аудиту трансфертного ціноутворення, що виявляється у виникненні протиріч при формуванні трансфертних цін та визначенням митної вартості, нечіткому трактуванню «справедливої» ринкової ціни, додаткових витратах підприємств, які виникають при складанні звіту за контрольованими операціями та витратами на внутрішній контроль трансфертних цін.

4. Використання податкового й управлінського підходів до визначення трансфертної ціни у контрольованих зовнішньоекономічних операціях дало змогу ідентифікувати трансфертні різниці як різниці між двома трансфертними цінами на товар (продукцію, послугу) у контрольованій зовнішньоекономічній операції. Одна з них визначена для цілей формування звіту про контрольовані операції за даними фінансового обліку (податковий підхід), а друга – за даними корпоративного управлінського обліку для бізнес-цілей (управлінський підхід). Метою керівництва підприємств є погодження цін двох напрямків, що можна

зробити за рахунок ідентифікації трансфертних різниць. При співставленні трансфертних різниць формуються контрольовані та неконтрольовані трансфертні різниці. Контрольовані трансфертні різниці є об'єктом управління для менеджерів корпорації з метою їх мінімізації, а неконтрольовані пов'язані з об'єктивними чинниками та не можуть бути зменшені за рахунок управлінського впливу.

Результати розділу 2 опубліковані у наукових працях [280, 284, 286, 288, 290, 292, 293, 296, 299, 300, 304, 311, 316].

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ Й АНАЛІЗ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Параметричний аналіз і оцінка надійності пов'язаного підприємства як складова внутрішнього аудиту ЗЕД підприємств

Глобалізація як процес сформувала сприятливі умови для розширення діяльності транснаціональних корпорацій (ТНК) у світі. Україна також поступово стає повноцінним гравцем у міжнародному бізнесі завдяки євроінтеграції, що сприяє збільшенню кількості суб'єктів ЗЕД, які є резидентами і входять до складу різних груп міжнародних компаній. Підвищення ділової активності іноземних корпорацій на ринку України та українських суб'єктів ЗЕД закордоном актуалізує наукові дослідження у сфері аудиту зовнішньоекономічних операцій і оцінки підприємств-компонентів транснаціональних компаній, які діють в іншому нормативно-правовому середовищі зі специфічними економічними умовами. Удосконалення методологічних положень аудиту у сфері зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами забезпечить рівність умов здійснення міжнародного бізнесу та його економічну безпеку. Дослідження статистичних даних щодо розміру фінансових інвестицій вітчизняних підприємств (рис. 3.1) дає змогу визначити їх позитивну динаміку зростання та зміну їх структури у бік збільшення частки довгострокових фінансових інвестицій.



Рис. 3.1. Динаміка фінансових інвестицій підприємств України за 2012-2016 рр., млн. грн⁷(побудовано автором на основі [375]).

Це свідчить про те, що підприємства України все частіше використовують шлях диверсифікації комерційних ризиків діяльності через довгострокову участь у капіталі інших підприємств, що актуалізує наукові дослідження у сфері оцінки надійності підприємств з точки зору зменшення ризиків втрати капіталу інвесторів через операції з пов'язаними сторонами, яким властивий ризик облікового шахрайства.

Аналіз динаміки акціонерного капіталу, сформованого за рахунок прямих інвестицій в капітал підприємств України (рис. 3.2) дозволяє визначити факт зростання його розміру у період з 2010 р. по 2014 р., та незначне зменшення у період з 2014 р. по 2016 р. Загальні обсяги інвестицій та їх динаміка підтверджують важливість дослідження операцій підприємств, які інвестують в капіталі інших суб'єктів господарювання, або є самі об'єктами таких іноземних

⁷Без урахування результатів діяльності банків, бюджетних установ, тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м.Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

інвестицій. Аналіз статистичних даних щодо обсягу фінансових інвестицій та прямих іноземних інвестицій в акціонерний капітал підприємств України дає змогу стверджувати, що в економіці України спостерігається взаємопов'язаність капіталів певного рівня.

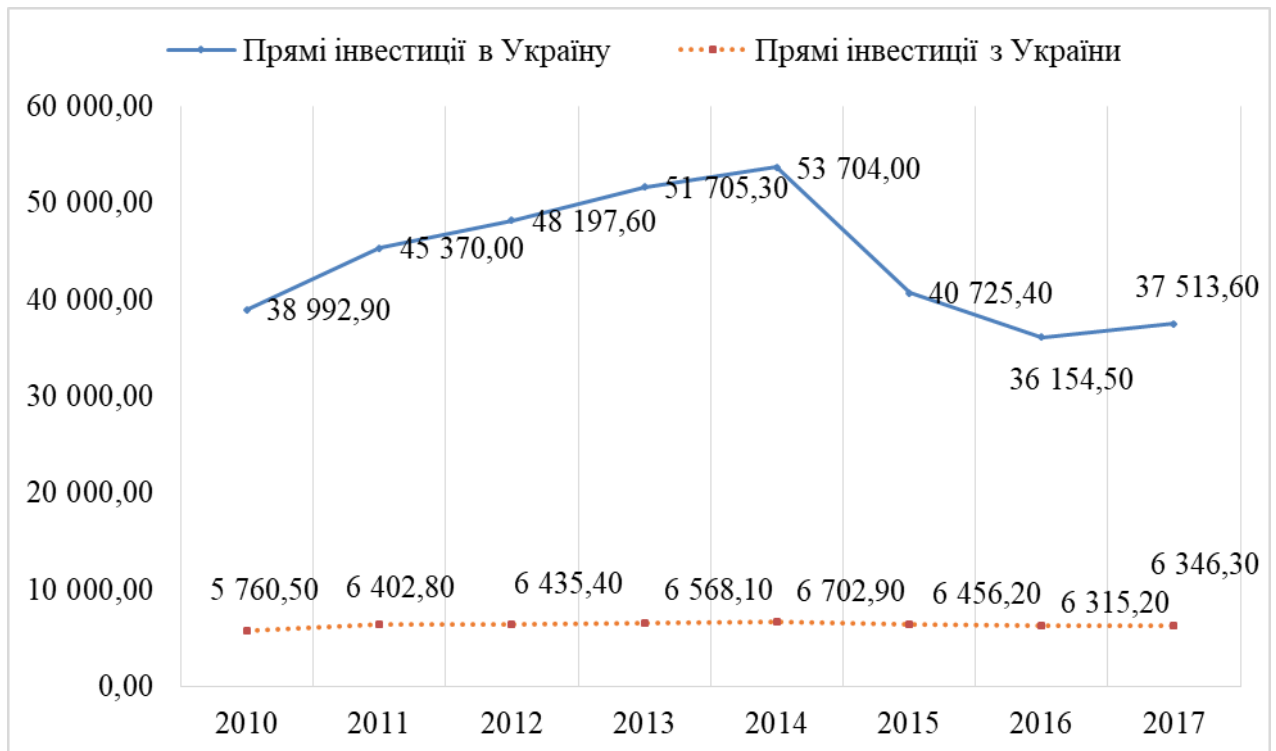


Рис. 3.2. Динаміка обсягу акціонерного капіталу, сформованого за рахунок прямих інвестицій в Україну (з України) за 2010-2017 Пр, млн. дол. США⁸

Джерело: побудовано автором на основі[375].

Взаємні іноземні інвестиції між підприємствами призводять до виникнення міжнародних об'єднань підприємств, які є взаємозалежними через власників капіталу або управлінський осіб та можуть здійснювати між собою зовнішньоекономічні операції. Деякі об'єднання таких підприємств перетворюються у транснаціональні корпорації, які включають декілька підприємств (здебільшого виробничих) із різних країн. З точки зору аудиту (як

⁸Без урахування результатів діяльності банків, бюджетних установ, тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м.Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

внутрішнього, так і зовнішнього) об'єднання підприємств (із різних країн та галузей), під загальним контролем одного власника (однієї групи власників) вважаються групою міжнародних компаній. Для таких об'єднань актуалізується значення внутрішньо-корпоративного аудиту, оскільки специфіка організації груп міжнародних компаній формує високі ризики для збереження вкладеного капіталу.

Зовнішній аудит групи компаній регулюється Міжнародним стандартом аудиту 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» [152], який надає розуміння специфіки та певні рекомендації у сфері зовнішнього аудиту фінансової звітності групи підприємств. Відповідно до термінології Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА), група – це всі компоненти, фінансова інформація яких входить до складу фінансової звітності групи, а компонентом може бути як суб'єкт господарювання, так і вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи чи компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи [152].

Внутрішній аудит групи, як функція контролю з боку власників підприємств, не регламентується на рівні міжнародних стандартів аудиту, але регулюється на рівні оцінки його відповідності певним критеріям при здійсненні зовнішнього аудиту. Застосування результатів внутрішнього аудиту дає змогу зовнішнім незалежним аудиторам зменшувати обсяг аудиторських процедур, що зменшує вартість незалежного аудиту без впливу на результативність аудиторської перевірки. Так, чинниками, які впливають на цілі відділу внутрішнього аудиту, є масштаби діяльності і розмір групи, структура власності та структура групи, вимоги основних власників до функціональних обов'язків внутрішнього аудитора, а також обсяг повноважень, які надаються відділу внутрішнього аудиту (від регламентованого (обмеженого) до повного доступу до активів і внутрішньо-корпоративної інформації).

Очевидно, що для груп підприємств, особливо для груп міжнародних компаній, є актуальним запровадження й ефективне функціонування відділу внутрішнього аудиту. Незалежно від розміру та структури групи, внутрішній аудит має охоплювати ті сфери діяльності групи, які забезпечують оцінку та підвищення ефективності процесів управління, а також надійність та економічну безпеку бізнесу.

Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», до сфер діяльності внутрішнього аудиту можуть включатись : діяльність, пов'язана з управлінням; діяльність, пов'язана з управлінням ризиками; діяльність, пов'язана з внутрішнім контролем [152] (рис. 3.3.).

ЗЕД групи підприємств в сучасних глобалізаційних умовах формує нове завдання для відділу внутрішньо-корпоративного аудиту пов'язаних підприємств, а саме - аналіз та аудит ефективності зовнішньоекономічних операцій і оцінка надійності самого пов'язаного підприємства.

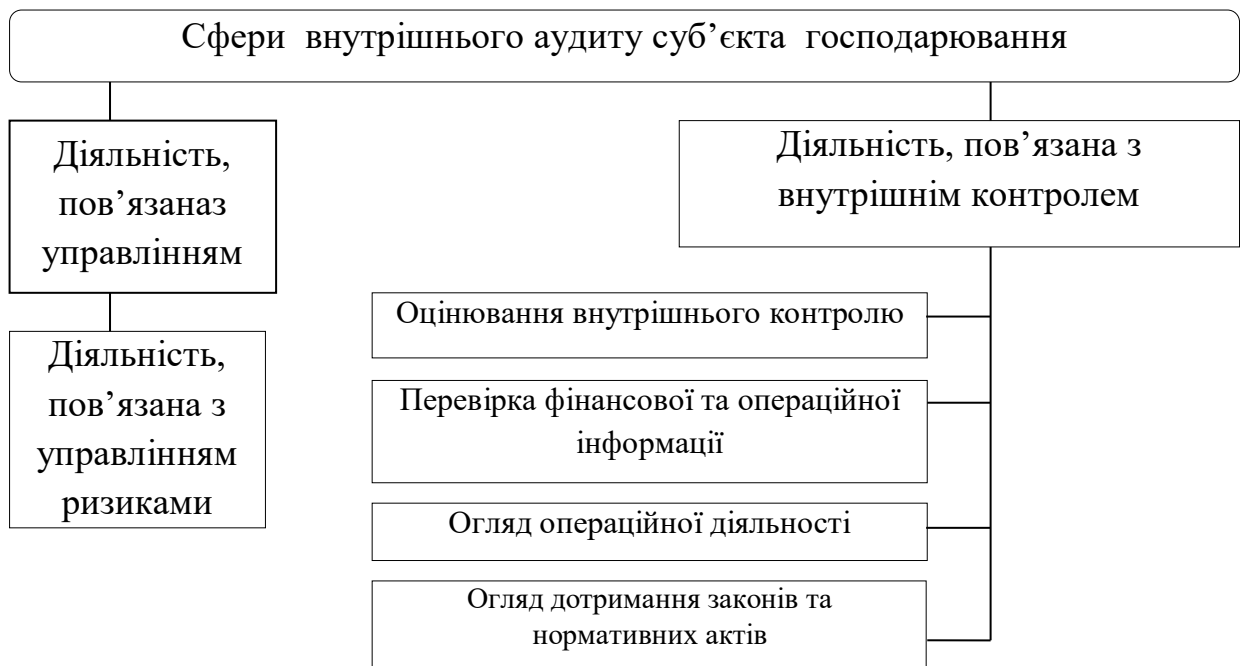


Рис. 3.3. Сфери діяльності служби внутрішнього аудиту відповідно до вимог Міжнародного стандарту аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»

Джерело: складено автором на основі [152].

На рис. 3.4. наведено розширені та адаптовані до завдань внутрішнього аудиту складові внутрішньо-корпоративного аудиту.

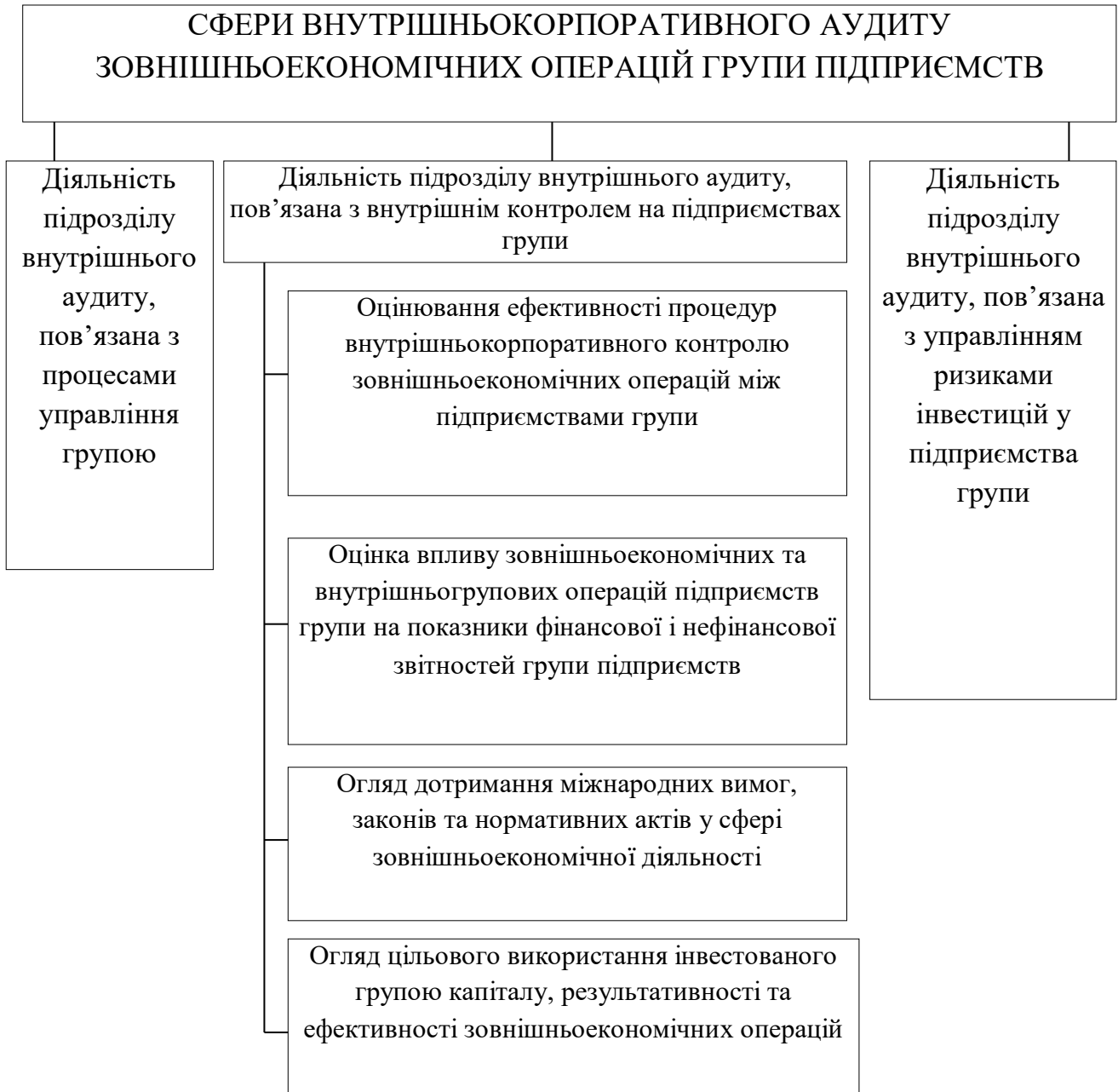


Рис. 3.4. Складові внутрішньокорпоративного аудиту зовнішньоекономічних операцій групи підприємств

Джерело: розроблено автором.

Внутрішньокорпоративний аудит зовнішньоекономічних операцій групи підприємств передбачає виокремлення таких сфер внутрішньокорпоративного аудиту:

- внутрішній аудит процесів управління групою підприємств;
- внутрішній контроль на окремих підприємствах групи, що включає оцінку ефективності процедур контролю внутрішньогрупових операцій, оцінку впливу внутрішньогрупових зовнішньоекономічних операцій на показники звітностей, огляд дотримання законодавчо-нормативних вимог та огляд результативності і ефективності зовнішньоекономічних операцій;
- управління ризиками інвестицій в окремі підприємства групи.

Діяльність відділу внутрішнього аудиту у сфері зовнішньоекономічних операцій, яка пов'язана з процесами управління групою підприємств, має спрямовуватись на оцінювання ефективності процесів управління зовнішньоекономічними операціями і їх узгодженості з корпоративними цілями групи. Внутрішньому аудитору необхідно оцінити ступінь дотримання етики та корпоративних цінностей під час здійснення зовнішньоекономічних операцій, дослідити бізнес-ризик, що можуть виникнути під час виконання зовнішньоекономічного контракту, оцінити ефективність обміну інформацією серед осіб, які мають керівні повноваження, зовнішніх, внутрішніх аудиторів та власників групи підприємств.

Діяльність відділу внутрішнього аудиту, пов'язана з внутрішнім контролем на окремих підприємствах групи у сфері зовнішньоекономічних операцій спрямовується на огляд контрольних заходів доцільності й безпеки зовнішньоекономічних операцій. В обов'язки внутрішнього аудитора доцільно включати виконання процедур аудиторської перевірки по суті операцій, сальдо рахунків та окремих статей звітності, які підпадають під ризик викривлення внаслідок зовнішньоекономічних операцій.

Особливу увагу слід приділяти умовам виконання зовнішньоекономічних операцій через пов'язаних осіб, дослідження яких дозволяє впевнитись у цільовому використанні інвестованого капіталу і вчасно попередити витрати та неправомірне використання капіталу через операції із пов'язаними сторонами.

Особливою функцією системи внутрішнього аудиту є управління ризиками діяльності підприємства. Оскільки внутрішній аудит більш притаманний для підприємств з корпоративною організаційно-правовою формою господарювання, тому і однією зі сфер його застосування є сфера операцій із пов'язаними сторонами – дочірніми підприємствами, асоційованими підприємствами, спільними підприємствами та іншими видами пов'язаних підприємств. Особливо важливою є сфера зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними сторонами, які підпадають під податковий контроль трансфертних цін (див. розділ 2) та формують підвищений ризик для власників капіталу.

Здійснення зовнішньоекономічних операцій між компонентами однієї групи підприємств формує підвищену зацікавленість з боку міжнародних організацій, які сприяють рівності умов здійснення міжнародного бізнесу, однією з яких є Організація з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). В рамках регулювання трансфертного ціноутворення ОЕСР також виокремлює такі підприємства, які називає асоційованими. Так, відповідно до Настанови ОЕСР [165], асоційованими підприємствами вважаються ті, які прямо чи опосередковано беруть участь у контролі, управлінні чи капіталі один одного, або знаходяться під спільним контролем.

Відповідно до вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» зв'язана сторона – це фізична особа чи суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, який складає фінансову звітність [150].

Відповідно до ст. 14.1.159 Податкового кодексу України пов'язаними особами є юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють [193].

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», пов'язаними сторонами

вважаються підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб; підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи [210].

Відповідно до МСА 550 «Пов'язані сторони» [152], пов'язаною стороною визнається сторона, яка є такою відповідно до визначення у тій концептуальній основі фінансової звітності, за якою була підготовлена фінансова звітність підприємства. В інших випадках МСА надають додатковий перелік критеріїв пов'язаності. Сутність взаємопов'язаності та критерії визнання пов'язаних сторін розглянуто у підрозділі 1.4.

Таким чином, пов'язаною стороною може визнаватись будь-яке підприємство, відносно якого існують вищенаведені критерії пов'язаності. Підприємство, яке звітує, має самостійно визначати такі пов'язані сторони та розкривати інформацію у фінансовій звітності про операції із такими пов'язаними сторонами.

Слід зауважити, що в процесі незалежного зовнішнього аудиту фінансової звітності підприємства предметом аудиторського дослідження є не самі пов'язані сторони, а операції з ними, оскільки таким операціям притаманний ризик суттєвого викривлення у зв'язку із наявністю зацікавленості, яка формується між взаємопов'язаними сторонами.

Відповідно до МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони», «операція зі зв'язаною стороною - передача ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та зв'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна» [150].

В рамках зовнішнього аудиту є справедливим дослідження саме операцій із пов'язаними сторонами, адже в процесі такого аудиту метою аудитора є визначення впливу таких операцій на достовірність показників публічної фінансової звітності, яка надається зовнішнім користувачам.

Але у рамках внутрішнього аудиту в підприємствах групи доцільно розглядати не тільки вплив внутрішньокорпоративних операцій на показники звітності, але і надійність пов'язаних сторін з точки зору економічної безпеки бізнесу. Тоді висувуються додаткові вимоги до надійності таких партнерів, які можуть вважатися пов'язаними сторонами і через які здійснюються зовнішньоекономічні господарські операції.

З фактом здійснення ЗЕД пов'язано, як відомо, багато ризиків, які мають бути попереджені системою внутрішнього аудиту. Серед ризиків здійснення ЗЕД науковці та практики виокремлюють :

- валютний;
- ризик шахрайства в операціях з пов'язаними сторонами;
- ризик країни експорту (імпорту);
- ризик санкцій від ДФСУ;
- ризик затримання на митному кордоні й інші.

Спираючись на основні ризики здійснення ЗЕД, необхідно сформувати відповідні напрямки для оцінки надійності пов'язаних підприємств і безпеки операцій з ними, що дасть змогу провести комплексну оцінку важливих якісних та кількісних характеристик підприємства, яке є компонентом групи компаній і (або) є контрагентом у зовнішньоекономічній операції. За результатами оцінки надійності пов'язаного підприємства основні керівники групи компаній (материнського підприємства) зможуть ухвалювати рішення щодо подальшої співпраці з таким підприємством та утримання у ньому частки капіталу.

В ролі цільових напрямків створення групи й управління ефектом від її функціонування слід відокремити такі:

- забезпечення економічних інтересів групи (збереження капіталу та прибутковість інвестицій);
- укріплення репутації групи;
- збільшення потужностей групи.

Серед розмаїття ризиків здійснення ЗЕД ризик операцій з пов'язаними сторонами посідає особливе місце і є складовою загального ризику внутрішнього аудиту.

Ризик внутрішнього аудиту та, як наслідок, ризик втрат власника від ЗЕД з пов'язаними сторонами визначається трьома основними факторами:

- ризик пов'язаності – ризик того, що зовнішньоекономічні операції здійснюються з ненадійним підприємством, в якому не утримується контроль та яке здійснює свою діяльність в офшорних зонах;
- ризик неефективності процедур внутрішнього контролю;
- ризик процедур внутрішнього аудиту (рис. 3.5 і 3.6).



Рис. 3.5. Ризик внутрішнього аудиту ЗЕД з пов'язаними сторонами в системі загального аудиторського ризику

Джерело: розроблено автором.

Спираючись на наведені вище чинники ризику можна стверджувати, що основною метою внутрішніх аудиторів групи компаній, які здійснюють операції з пов'язаними підприємствами, є оцінка надійності таких підприємств та надання рекомендацій щодо політики здійснення з ними господарських операцій таким чином, щоб дотриматись економічної безпеки усього бізнесу як групи.

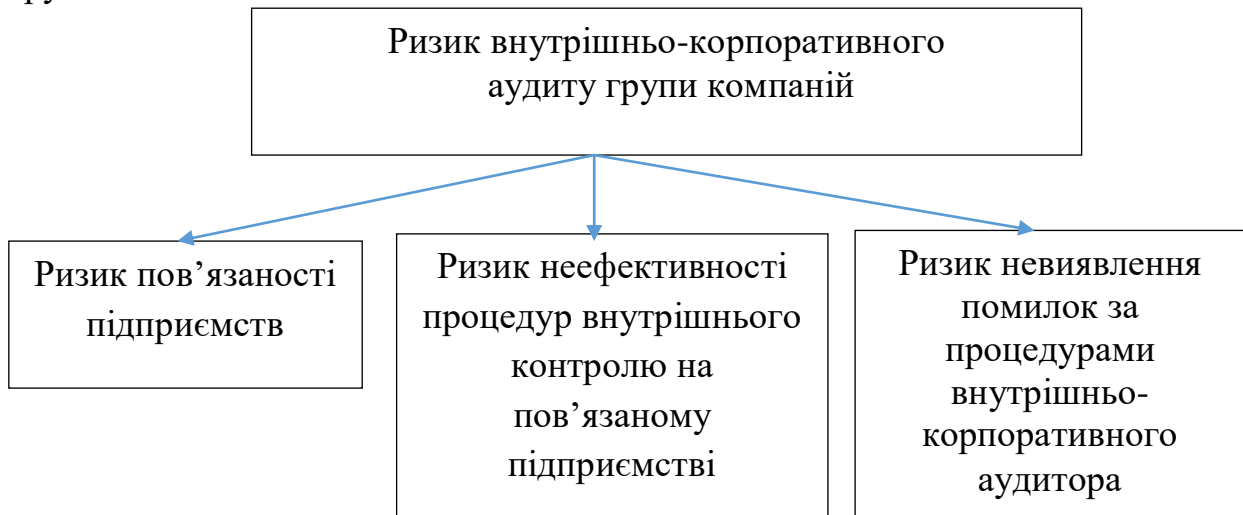


Рис. 3.6. Складові ризику внутрішнього аудиту групи компаній

Джерело: розроблено автором.

Тому специфічними завданнями внутрішнього аудиту зовнішньоекономічних операцій підприємства з пов'язаними сторонами, можна визначити два основні:

- забезпечення ефективності операцій із пов'язаними підприємствами;
- забезпечення економічної безпеки операцій із пов'язаними підприємствами (рис. 3.7.).

Основа для суджень аудитора в процесі здійснення внутрішнього аудиту операцій із пов'язаними підприємствами може формуватись як на базі кількісного фінансового критерію (загальний фінансовий результат від участі у капіталі пов'язаного підприємства, збільшення віддачі від інвестицій, збільшення вартості активів), так і з урахуванням якісних характеристик пов'язаного підприємства, які формують його надійність.

Такі критерії можна застосовувати при плануванні подальших аудиторських процедур по суті, а також для розробки рекомендацій внутрішнього аудитора щодо покращення управління групою в цілому.



Рис. 3.7. Основа професійного судження аудитора при внутрішньо-корпоративному аудиті зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами

Джерело: розроблено автором.

Запропонований далі методичний підхід до здійснення внутрішньо-корпоративного аудиту дає комплексну оцінку важливих якісних і кількісних характеристик пов'язаного підприємства, що впливають на обсяг та надійність отримання фінансового результату від здійснення з ним операцій. За результатами оцінки, керівники групи можуть ухвалювати рішення щодо подальшої співпраці з таким підприємством та утримання частки капіталу.

Використання критерію абсолютної величини фінансового результату дає змогу визначити тільки факт наявності (відсутності) прибутку та впливу операцій пов'язаного підприємства на фінансовий результат групи. Такий підхід не дає змогу порівняти ефективність інвестицій у різні пов'язані підприємства. Застосування відносних показників ефективності є більш доцільним з точки зору аналізу порівнянності фінансових інвестицій. Вони можуть застосовуватись для визначення віддачі від здійснених інвестицій.

Так, доречним є проведення аналізу ефективності із застосуванням показника ефективності фінансових інвестицій у компонент групи:

$$E_{\text{фік}} = \text{ЗФР}_k / \text{ФІ}_k, \quad (3.1)$$

де $E_{\text{фік}}$ – ефективність фінансових інвестицій підприємства у капітал компонента групи;

ЗФР_k – загальний фінансовий результат від участі у капіталі компонента групи;

ФІ_k – сума фінансових інвестицій у капітал компонента групи.

Співставлення показника ефективності фінансових інвестицій підприємства у капітал компонента з рентабельністю капіталу групи дасть змогу визначити економічний ефект від диверсифікації вкладень капіталу та вклад компонента у загальний фінансовий результат від діяльності групи міжнародних компаній, що дасть змогу обґрунтувати доцільність фінансових інвестицій і стратегію подальшого розширення групи.

Але в умовах обмежень, які характеризують сучасне середовище бізнесу (зміни курсу валют, митні обмеження, можливість номінувати фінансові результати), для власників та керівників підприємства більш актуальним є застосування показника ефективності фінансових інвестицій, розрахованого на основі фінансового результату, що підтверджений грошовим потоком –

монетизований. Показник ефективності фінансових інвестицій в компонент за монетизованим фінансовим результатом можна розрахувати за формулою:

$$ME_{\text{фік}} = MЗФР_{\text{к}} / \Phi I_{\text{к}}, \quad (3.2)$$

де $ME_{\text{фік}}$ – монетизована ефективність фінансових інвестицій підприємства у капітал компонента групи;

$MЗФР_{\text{к}}$ – монетизований загальний фінансовий результат від участі у капіталі компонента групи, підтверджений прибутком у грошовій формі;

$\Phi I_{\text{к}}$ – сума фінансових інвестицій у капітал компонента групи.

Застосування наведених вище показників доречно для тих пов'язаних підприємств, де факт пов'язаності визначається за критерієм участі у капіталі. Але для підприємств, факт пов'язаності з якими визначається іншими чинниками (спільний власник, родинні стосунки управлінського персоналу та інше) запропоновані показники не можуть бути розраховані у зв'язку з відсутністю спільного капіталу в формі фінансових інвестицій. Але питання оцінки ефективності операцій з ними залишається.

З метою внутрішнього аудиту надійності операцій із пов'язаними сторонами здійснюється оцінка надійності самого пов'язаного підприємства відповідно до ризиків його діяльності. Передбачаємо, що необхідний рівень ефективності операцій із пов'язаними підприємствами забезпечується тільки в операціях з підприємствами, які досягають високого статусу надійності й економічної безпеки. Хоча у традиційному розумінні склалась думка, що ризик і дохідність інвестицій знаходяться у прямопропорційній залежності.

Ризики інвестицій, як відомо, класифікуються на систематичний та несистематичний ризики. В контексті оцінювання ризиків інвестування у капітал інших підприємств систематичний ризик проявляється під впливом глобальних змін в економіці світу. До видів систематичного ризику відносять:

– інфляційні ризики;

- політичні ризики;
- валютний ризик.

До несистематичних (специфічних) ризиків відносять:

- ризики неефективного управління;
- ризики бізнес-середовища;
- галузеві ризики.

В контексті дослідження ризиків зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств, активно проявляються і систематичний і специфічний ризики. Так, економічна безпека здійснення зовнішньоекономічних операцій перебуває під впливом систематичного ризику, який формується у країні діяльності пов'язаного підприємства і глобальними економічними процесами. Водночас ефективність зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами перебуває під впливом специфічного ризику управління на конкретному підприємстві. Розробка заходів, спрямованих на зниження специфічного ризику ЗЕД пов'язаних підприємств дасть змогу компенсувати вплив систематичного ризику, на який управлінська діяльність не має впливу.

Визначаючи, що ефективність операцій та їх економічна безпека є різними аспектами оцінки доцільності таких операцій, проаналізуємо можливу взаємозалежність між цими категоріями.

Оцінку економічної безпеки зовнішньоекономічних операцій пропонуємо здійснити через оцінку надійності самого пов'язаного підприємства, де існують певні формальні чи неформальні зв'язки.

В контексті оцінки надійності суб'єкта ЗЕД слід згадати підходи до оцінки надійності і безпеки підприємств з метою надання статусу уповноваженого економічного оператора (далі – УЕО). Нова редакція Митного кодексу України від 2012 року [147] містить рекомендації щодо отримання вітчизняними експортерами й імпортерами статусу уповноваженого економічного оператора, що має спростити процедури митного оформлення,

надати певні пільги підприємствам, зменшити бар'єри для міжнародної торгівлі, зменшити вартість імпорту та підвищити конкурентоспроможність українських підприємств-експортерів і підприємств-імпортерів.

Отримання підприємством статусу уповноваженого економічного оператора формує нове завдання для керівників – створення системи внутрішнього контролю для забезпечення системного моніторингу умов відповідності митним стандартам надійності та безпеки, яка б дала змогу вчасно ідентифікувати ризики втрати статусу уповноваженого економічного оператора [109].

На сучасному етапі при організації ЗЕД відсутні законодавчо-нормативні вимоги щодо організації внутрішнього контролю на підприємствах-суб'єктах ЗЕД. Але міжнародна професійна спільнота визнала доцільність і необхідність здійснення внутрішнього контролю в організаціях та вважає внутрішній контроль обов'язковим елементом системи управління будь-якою організацією. Особливо ці вимоги стосуються публічних компаній і підприємств, які виходять на міжнародні ринки збуту [109].

У роботі [291] було запропоновано використання концепції COSO для цілей внутрішнього контролю відповідності діяльності суб'єкта ЗЕД митним вимогами. Перевагою цієї концепції є орієнтація на будь-яку діяльність та можливість адаптації до будь-якої організації. Система внутрішнього контролю в рамках концепції COSO має забезпечувати досягнення таких цілей:

- ефективність операцій, досягнення операційних і фінансових цілей та забезпечення захисту активів (Operations);
- надійність та прозорість фінансової та нефінансової звітності (внутрішньої і зовнішньої) (Reporting);
- дотримання законодавчо-нормативних вимог (Compliance) [291].

Застосування концепції COSO дозволяє здійснювати корпоративний контроль з урахуванням міжнародно визнаних вимог до ефективності системи внутрішнього контролю та забезпечувати довіру з боку материнської компанії у

контексті діяльності групи компаній, а також довіру зовнішніх контролюючих органів до системи контролю в підприємстві. Відповідно до концепції COSO, система внутрішнього контролю складається з п'яти елементів, які наведено на рис. 3.8.

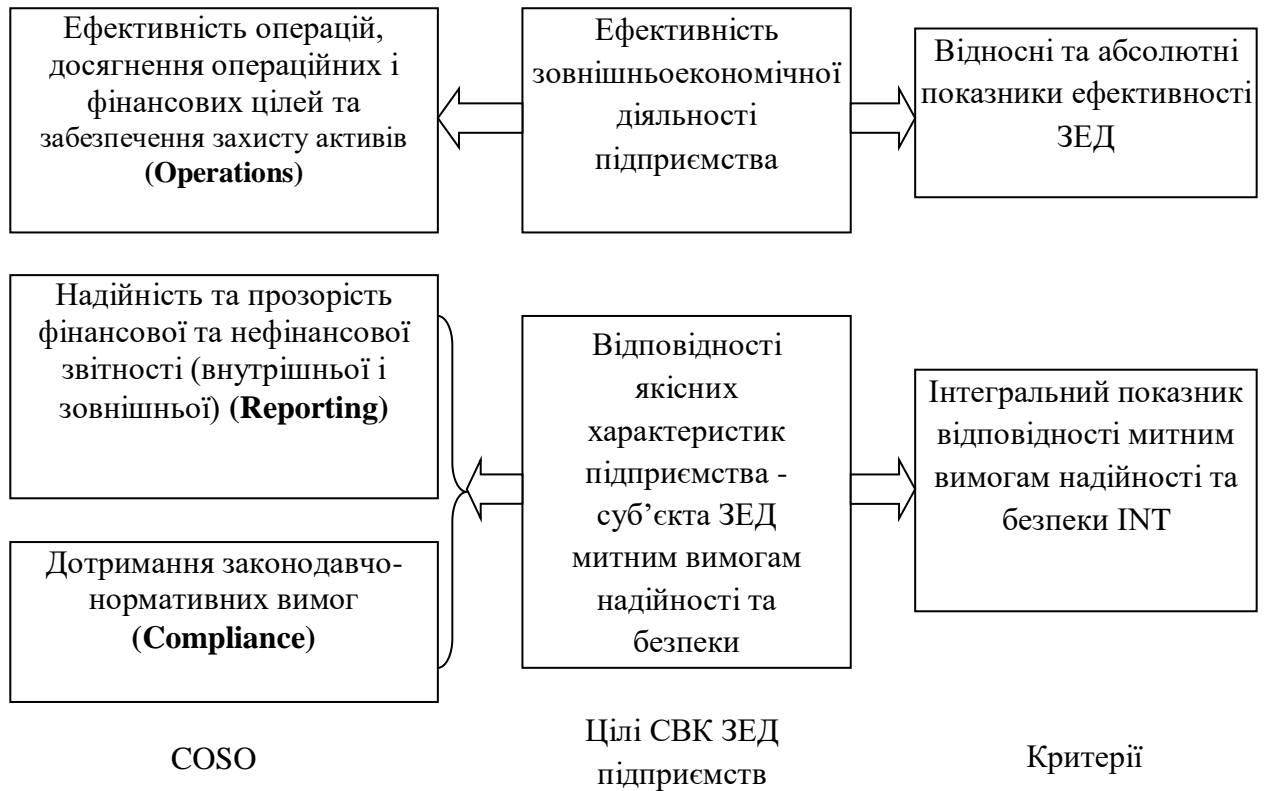


Рис. 3.8. Відповідність цілей і критеріїв внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства концепції COSO

Джерело: [291].

Зміст і деталізований опис елементів системи внутрішнього контролю за концепцією COSO наведено у [363].

Оцінка якісних характеристик суб'єкта ЗЕД з метою отримання статусу УЕО здійснюється для цілей як внутрішнього контролю в підприємстві для запобігання штрафів та утримання статусу УЕО, так і для цілей зовнішнього державного митного контролю. Але оцінку якісних характеристик підприємств-суб'єктів ЗЕД доцільно також здійснювати в рамках контролю власників за

збереженням капіталів і примноженням прибутків. Такий підхід передбачає не тільки самооцінку підприємства, але й оцінку тих підприємств, які входять у загальну структуру міжнародної компанії, з метою зниження ризиків, що виникають саме у зв'язку з неповним контролем за діяльністю пов'язаних підприємств чи існуванням прихованих пов'язаних підприємств.

Отже, формуючи політику здійснення зовнішньоекономічних операцій з пов'язаними підприємствами, можемо визначити відповідно напрямки системної оцінки надійності пов'язаного підприємства.

Якщо розглядати зовнішньоекономічні операції між пов'язаними підприємствами однієї групи як систему, властивості якої можна виміряти через призму параметрів, що характеризують її, то доцільним стає оцінка надійності пов'язаного підприємства на основі параметричної оцінки, що дозволить всебічно охарактеризувати пов'язане підприємства, з яким здійснюються зовнішньоекономічні операції. Оцінка пов'язаного підприємства з боку керівників групи компаній має забезпечити визначення того, чи відповідає діяльність пов'язаного підприємства і взаємовідносин з ним загальнокорпоративним цілям: досягнення і підвищення ефективності зовнішньоекономічних операцій, збільшення потужностей групи в цілому, безпека операцій та зміцнення репутації групи.

На рис. 3.9. наведено складові кількісних та якісних критеріїв внутрішнього аудиту операцій із пов'язаними підприємствами.



Рис. 3.9. Параметрична система оцінки надійності пов’язаного підприємства

Джерело: розроблено автором.

Відповідно до кожної цілі, було розроблено перелік параметрів за двома аспектами оцінки: фінансовий аспект за кількісними критеріями, нефінансовий аспект за якісними критеріями. Так, фінансові параметри дають змогу у кількісному вимірі надати оцінку ефекту від наявності пов'язаності з підприємством через показники загального фінансового результату (ЗФР), ефективності фінансових інвестицій ($E_{\text{фік}}$), вартості активів (А) і чистих активів (ЧА), вартості фінансових інвестицій (ФІ).

Нефінансові параметри внутрішнього аудиту зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами дають змогу оцінити рівень безпеки операцій та пов'язаності із таким підприємством. У таблиці 3.1 запропоновані якісні характеристики нефінансових параметрів і кількісні показники фінансових параметрів оцінки надійності пов'язаного підприємства.

Таблиця 3.1

Характеристика фінансових та нефінансових параметрів оцінки надійності пов'язаного підприємства у системі внутрішнього аудиту

Параметри оцінки надійності пов'язаного підприємства	Характеристика параметрів
1	2
Нефінансові параметри оцінки пов'язаного підприємства	
1. Рівень контролю власника капіталу	Частка участі у капіталі визначає ступінь контролю за діяльністю і можливість впливу на операції й управлінські рішення.
2. Валютний ризик	Ризик втрат від курсових різниць у наслідок нестабільності курсу валюти, в якій здійснюються операції з досліджуваним пов'язаним підприємством.
3. Система обліку, звітності, внутрішнього контролю та кваліфікації облікового персоналу	Надійність системи бухгалтерського обліку на пов'язаному підприємстві, надійність облікових даних, ефективність системи внутрішнього контролю підприємства, що визначається можливістю попереджати і виявляти облікові помилки. Надійність комп'ютерних систем, захист інформації та звітності. Відповідність системи обліку, оподаткування та звітності законодавчо-нормативним вимогам країни діяльності.
4. Дотримання митних стандартів надійності та безпеки	Надійність та безпека міжнародної логістики, відповідність діяльності законодавчим вимогам у сфері митної справи, спрощені процедури митного оформлення.

Продовження табл. 3.1

1	2
5. Рівень прозорості звітності	Ступінь відкритості, повноти і своєчасності розкриття інформації у фінансовій та нефінансовій звітностях, що дає змогу оцінювати підприємство всім зацікавленим сторонам для прийняття раціональних рішень.
6. Відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки	Визначає рівень застосування у діяльності міжнародних стандартів якості (ISO) та екологічного менеджменту, відповідність міжнародним угодам у сфері екології та захисту зовнішнього середовища.
7. Рівень соціальної відповідальності на пов'язаному підприємстві	Визначає ступінь запровадження на підприємстві принципів соціальної відповідальності, які можуть забезпечити економічні переваги.
Фінансові параметри оцінки	
1. Загальний фінансовий результат від зовнішньоекономічних операцій із пов'язаною стороною (ЗФР)	
1.1. Фінансовий результат від курсових різниць	Сума додаткових економічних вигід (втрат) у результаті конвертування операцій в іноземній валюті за рахунок зміни курсу валют на дату конвертування.
1.2. Фінансовий результат від помилок та штрафів	Сума додаткових економічних втрат за рахунок нарахування штрафів за несвоєчасне чи некоректне подання звітів підприємства.
1.3. Виплачений прибуток за результатами участі у капіталі пов'язаного підприємства	Сума виплаченої частини прибутку за результатами участі у капіталі пов'язаного підприємства
1.4. Сума списаних боргів	Сума безнадійних боргів та непокритих витрат пов'язаного підприємства, які віднесені на фінансовий результат групи.
2. Прибутковість вкладеного капіталу ($E_{\text{фік}}$, $ME_{\text{фік}}$)	Абсолютні та відносні показники ефективності інвестицій у капітал пов'язаних підприємств
3. Справедлива вартість активів (А, ЧА, ФІ)	Збільшення (зменшення) вартості активів групи за рахунок участі у капіталі пов'язаних підприємств

Джерело : розроблено автором.

Для кожного нефінансового параметра оцінки надійності пов'язаного підприємства розроблено перелік якісних характеристик, оцінка яких дозволяє визначати статус надійності пов'язаного підприємства в рамках корпоративного контролю та внутрішнього аудиту. За результатами оцінки підприємству-компоненту групи надається статус надійності, який може визначати політику контролю зовнішньоекономічних операцій із таким пов'язаним підприємством з боку головної компанії. Оцінка передбачає надання 5 типів статусу надійності : А, В, С, D, Z. Характеристику статусів наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Характеристика статусів надійності, які надаються пов'язаному підприємству за результатами оцінки параметрів надійності

Тип статусу	Характеристика статусу надійності
Статус А	Надається пов'язаному підприємству, яке відповідає всім якісним критеріям оцінки – ризик втрати економічної безпеки мінімальний.
Статус В	Надається пов'язаному підприємству, яке має невеликий ступінь ризику, але ризик є керованим
Статус С	Надається пов'язаному підприємству, яке має ризики за визначеним компонентом, які є керованими частково.
Статус D	Ризик існує та визначений як некерований.
Статус Z	Існує невизначеність щодо надійності пов'язаного підприємства.

Джерело : розроблено автором.

Для застосування системи надання статусів надійності визначимо умови, за яких підприємству, яке є компонентом групи, може надаватись відповідний статус надійності за нефінансовими параметрами. Умови надання статусу надійності за параметром «Рівень контролю власника капіталу» наведено у табл. 3.3.

Оцінка за критерієм «Рівень контролю власника капіталу» визначить можливість власників та керівників аналізованого підприємства контролювати надійність операцій з пов'язаною стороною на основі принципу – чим вище ступінь контролю діяльності пов'язаного підприємства, тим небезпечніші операції з таким пов'язаним підприємством.

Рівень контролю визначається часткою участі у капіталі підприємства і можливістю впливати на господарську діяльність, оперативні управлінські рішення та інше. За основу взято класичне розуміння ступеню контролю відповідно до вимог стандартів.

Таблиця 3.3

**Умови надання статусу надійності підприємства
за критерієм «Рівень контролю власника капіталу»**

Параметр оцінки надійності пов'язаного підприємства	Умови визначення статусу
Рівень контролю власника капіталу	<p>A – дочірнє чи спільне підприємство (участь у капіталі більше 50%)</p> <p>B – асоційоване підприємство (участь у капіталі від 20-50%)</p> <p>C – частка участі у капіталі менше 20 %, але існує спільний власник (підприємство є компонентом іншої групи)</p> <p>D – участі у капіталі немає (незначна частина), пов'язаність визначається через фізичних осіб</p> <p>Z – неформальні ділові відносини, реєстрація в офшорній зоні, діяльність через офшорні зони</p>

Джерело : розроблено автором.

Статус А надається пов'язаному підприємству, яке за визначенням МСФЗ відноситься до дочірнього чи спільного, що визначає високий рівень контрольованості діяльності пов'язаного підприємства. Нагадаємо, що цей статус визначається часткою участі у капіталі. Так, якщо частка участі у капіталі складає більше 50 % від загальної вартості власного капіталу підприємства, то воно вважається дочірнім. Статус В надається підприємству у випадку, якщо участь аналізованого підприємства у капіталі пов'язаного більше 20%, але менше 50% - тобто для асоційованих компаній.

Статус С надається тим підприємствам, які визнаються пов'язаним через спільного власника. В операціях з такими підприємствами існують некеровані ризики, оскільки їх діяльність не підпадає під контроль чи вплив аналізованого підприємства, але є елементом загальної корпоративної стратегії.

Статус D надається підприємству, у якого пов'язаність визначається через фізичних осіб (управлінський персонал, родинні стосунки та інше). В

таких випадках існує підвищений ризик маніпулювань та шахрайства з боку окремих представників управлінського персоналу, що передбачити дуже складно. В такому випадку ризик визначається як некерований.

Статус Z визначає найбільший ступінь ризику і надається підприємству, з яким існують ознаки прихованої пов'язаності через неформалізовані ділові відносини, а також у випадках реєстрації або здійснення діяльності на територіях, які визначені офшорними зонами відповідно до переліку Кабінету Міністрів України (Додаток Г), що автоматично визначає операції з підприємством як такі, які підпадають під максимальний ризик економічних втрат та небезпеки.

Умови надання статусу надійності за критерієм «Валютний ризик» наведено у табл. 3.4. Валютний ризи є неспецифічним ризиком. Однак дії управлінського персоналу можуть компенсувати його вплив на діяльність підприємства.

Оцінка за критерієм «Валютний ризик» дозволяє визначити схильність операцій з пов'язаною стороною підпадати під ризик зміни курсу валют. Саме цей критерій дозволяє врахувати можливі економічні втрати у зовнішньоекономічних операціях з пов'язаною стороною через волатильність курсу національної валюти та функціональної валюти пов'язаного підприємства.

Статус А надається підприємству у випадку мінімізації валютного ризику, що відповідає всім зазначеним у таблиці 3.4. параметрам оцінки. Статус В надається пов'язаному підприємству, з яким здійснюються зовнішньоекономічні операції, але застосовуються відповідні інструменти управління валютним ризиком, що відповідає другому, третьому та четвертому параметрам оцінки у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

**Умови визначення статусу надійності підприємства
за критерієм «Валютний ризик»**

Параметр оцінки надійності пов'язаного підприємства	Якісні характеристики	Умови визначення статусу
Валютний ризик	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підприємство здійснює основну частину зовнішньоекономічних операцій у країні зі стабільним курсом валют або у валюті звітності аналізованого підприємства, по відношенню до якого визначається пов'язаність. 2. Підприємство застосовує корпоративну політику управління валютними ризиками. 3. Підприємство застосовує похідні фінансові інструменти (форварди, ф'ючерси, опціони). 4. Валюта звітності пов'язаного підприємства не має значних коливань відносно функціональної валюти звітності групи компаній. 	<p>A – відповідність чотирьом характеристикам</p> <p>B – відповідність трьом характеристикам (2,3 і 4)</p> <p>C – відповідність двом характеристикам (2 і 3, або 3 і 4, або 2 і 4).</p> <p>D – відповідність одній з характеристик (2, або 3, або 4).</p> <p>Z – невизначеність щодо валютного ризику.</p>

Джерело : розроблено автором.

Статус C надається пов'язаному підприємству, з яким здійснюються зовнішньоекономічні операції, але відповідні інструменти управління валютним ризиком застосовуються частково (відповідність двом параметрам: 2 і 3, 3 і 4, 2 і 4). Статус D надається пов'язаному підприємству, з яким здійснюються зовнішньоекономічні операції, але відповідні інструменти управління валютним ризиком застосовуються на мінімальному рівні (відповідність одному з параметрів: 2, або 3, або 4). Статус Z надається підприємству, відносно валютного ризику якого існує невизначеність (наприклад діяльність у країні з

гіперінфляцією та одночасно відсутність власної корпоративної політики управління валютними ризиками, відсутність похідних фінансових інструментів і ін.). Умови надання статусу надійності за параметром «Система обліку, звітності, внутрішнього контролю та кваліфікації облікового персоналу» наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Параметри визначення статусу надійності підприємства
за параметром «Система обліку, звітності, внутрішнього контролю та
кваліфікації облікового персоналу»**

Параметр оцінки надійності пов'язаного підприємства	Якісні характеристики	Умови визначення статусу
Система обліку, звітності, внутрішнього контролю та кваліфікації облікового персоналу	1. Підприємство веде облік за вимогами стандартів обліку і звітності, які використовує група. 2. Пов'язане підприємство використовує корпоративну інтегровану автоматизовану систему обліку і звітності, що дозволяє здійснювати корпоративний контроль за господарськими операціями та внутрішній аудит. 3. На підприємстві розроблена, впроваджена та діє система внутрішнього контролю. 4. Суттєві операції пов'язаного підприємства схвалюються на вищому корпоративному рівні. 5. На пов'язаному підприємстві запроваджена політика запобігання шахрайства управлінського персоналу в операціях з пов'язаними сторонами. 6. Обов'язки управлінського персоналу чітко розділені та відсутнє домінування впливу окремих осіб. 7. Звітність підприємства перевіряється корпоративним аудитором 8. Діяльність підприємства здійснюється у регуляторному середовищі з достатнім рівнем державного контролю та з відсутністю спрощеного обліку, звітності та оподаткування. 9. Відсутня плинність кадрів облікового персоналу.	А – відповідність всім параметрам В – відповідність 6-м параметрам і більше С – відповідність параметрам 3-м параметрам і більше D – відповідність 2-м параметрам і менше Z – невідповідність жодному з параметрів

Джерело : розроблено автором.

Оцінка параметра «Система обліку, звітності, внутрішнього контролю та кваліфікації облікового персоналу» визначить схильність операцій з пов'язаної стороною підпадати під ризик викривлення внаслідок невідповідності концептуальних основ надання звітності та низької якості облікових процедур. Саме цей критерій дозволяє врахувати можливі неточності в обліку зовнішньоекономічних операціях з пов'язаною стороною та відображення результатів таких операцій у звітності групи.

Статус А надається підприємству у випадку відповідності всім якісним характеристикам зазначеним у таблиця 3.5., що мінімізує ризик викривлення фінансової звітності групи через облікові помилки та шахрайство. Статус В надається пов'язаному підприємству, система обліку і звітності якого неповно відповідає заявленим вимогам, але ступінь невідповідності можна вважати незначним, а ризик облікових викривлень керованим.

Статус С надається пов'язаному підприємству, система обліку і звітності якого може вимагати додаткової оцінки з боку внутрішнього аудиту та вважається недостатньо якісною. Статус D надається пов'язаному підприємству, якщо існують значні сумніви щодо можливості консолідувати загальні результати діяльності. Статус Z надається підприємству, відносно системи обліку, звітності та внутрішнього контролю існує невизначеність (наприклад діяльність у країні зі спрощеною системою реєстрації, обліку та оподаткування).

Умови надання статусу надійності за параметром «Дотримання митних стандартів надійності та безпеки» наведено у табл. 3.6.

При наявності у групі іноземних пов'язаних підприємств та операцій з ними доцільним напрямом оцінки їх надійності і безпеки операцій є дотримання такими пов'язаними сторонами вимог митних стандартів надійності та безпеки. Цей параметр діяльності підприємства тісно пов'язаний з вимогами Рамкових стандартів безпеки та спрощення міжнародної торгівлі, які були розроблені Всесвітньою митною організацією (далі - ВМО) та спрямовані, окрім іншого, на

забезпечення безпеки ланцюга постачань товарів, що особливо актуально для міжнародних постачань товарів між підприємствами однієї групи компаній. Застосування стандартів безпеки і спрощення міжнародної торгівлі передбачає отримання підприємством статусу Уповноваженого економічного оператора. Якісні характеристики для оцінки параметру «Дотримання митних стандартів надійності та безпеки» були сформульовані відповідно до вимог шости стандартів («Партнерство», «Безпека», «Уповноваження», «Технологія», «Комунікація», «Спрощення») (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Параметри визначення статусу надійності підприємства за рівнем дотримання митних стандартів надійності та безпеки

Параметр оцінки надійності пов'язаного підприємства	Якісні характеристики	Умови визначення статусу
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Дотримання митних стандартів надійності та безпеки	<p>1. Стандарт «Партнерство». Підприємство запровадило внутрішні контрольні процедури відповідності діяльності вимогами митного контролю, на постійній основі здійснюються заходи щодо виявлення і оцінки ризиків (загроз), впроваджено задокументовані процедури щодо виявлення і оцінки ризиків, пов'язаних з питаннями безпеки, визначено перелік ризиків щодо захисту і безпеки, що виникають в ході діяльності.</p> <p>2. Стандарт «Безпека». На підприємстві запроваджені заходи щодо забезпечення безпеки будівель і попередження несанкціонованого доступу до приміщень, транспортних засобів та зон розміщення товарів. Доступ до об'єктів, де знаходяться товари і транспортні засоби, є обмеженим та регламентованим; транспортні засоби знаходяться в контрольованих зонах виключно в період здійснення робіт з навантаження або вивантаження товарів; підприємством впроваджено задокументовані процедури визначення і проведення заходів реагування у випадках виявлення порушень встановлених процедур доступу; впроваджено електронні системи ідентифікації транспортних засобів і осіб.</p>	<p>A – відповідність всім параметрам B – відповідність не менше 3-м параметрам C – відповідність 2-м параметрам D – відповідність одному параметру Z – невідповідність параметрам</p>

Продовження табл. 3.6

1	2	3
Дотримання митних стандартів надійності та безпеки	3. Стандарт «Уповноваження». Підприємство пройшло процедури акредитації та отримало статус УЕО. 4. Стандарт «Технологія». Підприємством впроваджено сучасні технології збереження цілості вантажу і контейнерів. 5. Стандарти «Комунікація» та «Спрощення». Підприємство вчасно і у повному обсязі відповідає на запити митної служби щодо безпеки перевезень, цілості товарів та виявлення вантажу підвищеного ризику з метою прийняття адекватних заходів.	А – відповідність всім параметрам В – відповідність не менше 3-м параметрам С – відповідність 2-м параметрам D – відповідність одному параметру Z – невідповідність параметрам

Джерело : розроблено автором.

Визначення статусу надійності за параметром «Дотримання митних стандартів надійності та безпеки» надає інформацію про ступінь захищеності майна підприємства та організації його захисту від загроз, які притаманні середовищу ведення бізнесу пов'язаного підприємства. Умови надання статусу надійності за параметром «Рівень транспарентності звітності» наведено у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

**Умови визначення статусу надійності підприємства
за параметром «Рівень транспарентності звітності»**

Параметр оцінки надійності пов'язаного підприємства	Умови визначення статусу
1	2
Рівень транспарентності звітності	А – пов'язане підприємство відкрито публікує щорічну фінансову звітність, складену за вимогами концептуальної основи достовірного подання, яка підтверджена незалежним аудитором. Звітність підприємства представлена і фінансовою, і нефінансовою формами, в яких повно розкрито не тільки фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та капіталу, а також інформацію про сталий розвиток, рівень соціальної відповідальності та управління.

Продовження табл. 3.7

1	2
Рівень транспарентності звітності	<p>B – пов’язане підприємство відкрито публікую щорічну фінансову звітність, складену за вимогами концептуальної основи достовірного подання, яка підтверджена незалежним аудитором. Звіт обмежується фінансовою інформацією.</p> <p>C – пов’язане підприємство не зобов’язане відкрито публікувати щорічну фінансову звітність, але надає її власникам в повному обсязі з деталізацією за запитом.</p> <p>D – пов’язане підприємство не зобов’язане відкрито публікувати щорічну фінансову звітність, власникам надається тільки стандартний пакет фінансової звітності.</p> <p>Z – пов’язане підприємство веде спрощений облік та складає скорочену фінансову звітність.</p>

Джерело : розроблено автором.

Оцінка за параметром «Рівень транспарентності звітності» дозволяє оцінити ступінь відкритості інформації про підприємство та рівень її достовірності (завдяки аудиторському висновку).

Статус А надається тому пов’язаному підприємству, яке відповідно до законодавчих вимог юрисдикції подає обов’язково щорічний звіт, складений за вимогами концептуальної основи достовірного подання. Концептуальна основа достовірного подання, на відміну від основи дотримання вимог, надає можливість управлінському персоналу розкривати та деталізувати додаткову інформацію щодо фінансових звітів з метою досягнення максимального розуміння зацікавлених осіб. Підтвердження такої звітності незалежним аудитором підвищує цінність звіту та довіру до звітів з боку власників. У деяких юрисдикціях від підприємств вимагається подання нефінансових звітів, які можуть мати різні назви – Звіт з управління, Звіт про сталий розвиток, Звіт керівництва та інші. Такі звіти дають додаткову інформацію про плани розвитку підприємства, місію та стратегію діяльності, соціальні цілі, та перспективну оцінку фінансового стану і результатів діяльності. Нефінансові звіти дають змогу здійснювати економічні рішення зовнішнім зацікавленим особам з

урахуванням прогнозів діяльності, а не на основі ретроспективної інформації, яку надають звичайні фінансові звіти. Процедура підготовки нефінансового звіту про управління розкрита у Керівництві по звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GlobalReportingInitiative), в якій визначені відповідні показники (показники GRI), за якими підприємства мають розкривати інформацію. Найвищий статус А відрізняється від статусу В фактом наявності такої нефінансової інформації у повному обсязі.

Статус С надається пов'язаному підприємству, якщо воно не зобов'язане відкрито публікувати свою звітність (наприклад Товариство з обмеженою відповідальністю, яке не веде суспільно значиму діяльність). Але у разі існування значного контролю за діяльністю такого пов'язаного підприємства, представники групи компаній можуть отримувати від підприємства деталізовану інформацію за запитом.

В умовах неповного контролю пов'язане підприємство може не надавати повного розкриття фінансової та нефінансової інформації, що відповідає статусу надійності D. Статус С надається тому пов'язаному підприємству, інформація про діяльність якого прихована або розкривається у мінімальному обсязі.

Умови надання статусу надійності за параметром «Відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки» наведено у табл. 3.8.

Відповідно до стандарту ISO 14001 «Environmental management systems» доцільним є розробка відповідних функціональних сфер екологічного менеджменту на підприємствах, і, особливо, в корпораціях. До них включають:

- екологічну політику;
- розробку цілей і задач;
- програми екологічного менеджменту;
- оцінку життєвого циклу.

Відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки визначається також через запровадження відповідної системи обліку та контролю екологічних витрат, до яких відносяться:

- витрати на покращення екологічних властивостей продукції;
- витрати на усунення екологічних збитків;
- витрати на переробку відходів;
- витрати на отримання дозвільної документації;
- витрати на екологічну маркіровку;
- витрати на відновлення виробничих ресурсів
- інші екологічні витрати.

Таблиця 3.8

**Умови визначення статусу надійності підприємства за параметром
«Відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної
безпеки»**

Параметр оцінки надійності пов'язаного підприємства	Умови визначення статусу
Відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки	<p>A – пов'язане підприємство впровадило та активно застосовує систему виявлення екологічних ризиків та обліку екологічних витрат, що дозволяє контролювати виникнення екологічних витрат та екологічних зобов'язань.</p> <p>B – пов'язане підприємство знаходиться у процесі впровадження системи обліку екологічних витрат.</p> <p>C – пов'язане підприємство не впровадило систему виявлення екологічних ризиків та обліку екологічних витрат, але екологічні ризики діяльності мінімальні.</p> <p>D – пов'язане підприємство не впровадило систему виявлення екологічних ризиків та обліку екологічних витрат, екологічні ризики діяльності існують.</p> <p>Z – невизначеність щодо екологічних ризиків.</p>

Джерело : розроблено автором.

Оцінка відповідності діяльності пов'язаного підприємства міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки дозволяє визначити ризики додаткових втрат через невиконання міжнародних вимог у сфері екологічної безпеки. Так екологічні витрати можуть значно зменшити фінансові результати діяльності компанії, що безумовно потребує відповідної системи виявлення екологічних ризиків, їх вимірювання, розробки запобіжних заходів, обліку екологічних витрат та зобов'язань.

Умови надання статусу надійності за параметром «Рівень соціальної відповідальності пов'язаного підприємства» наведено у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Умови визначення статусу надійності підприємства за параметром «Рівень соціальної відповідальності пов'язаного підприємства»

Параметр оцінки надійності пов'язаного підприємства	Умови визначення статусу
«Рівень соціальної відповідальності пов'язаного підприємства»	<p>A – пов'язане підприємство дотримується вимог міжнародного стандарту соціальної відповідальності ISO 26000 у повній мірі.</p> <p>B – пов'язане підприємство знаходиться у процесі впровадження вимог міжнародного стандарту соціальної відповідальності ISO 26000.</p> <p>C – пов'язане підприємство не впровадило вимоги міжнародного стандарту соціальної відповідальності ISO 26000, але існують ознаки узгодженості діяльності з міжнародними нормами соціальної поведінки.</p> <p>D – пов'язане підприємство не дотримується вимог міжнародного стандарту соціальної відповідальності ISO 26000.</p> <p>Z – невизначеність щодо соціальної відповідальності.</p>

Джерело : розроблено автором.

Оцінка відповідності діяльності пов'язаного підприємства міжнародним стандартам соціальної відповідальності дозволяє визначити надійність підприємства з точки зору виконання ним соціальних функцій (не тільки фінансово-економічних). Відповідно до міжнародного стандарту соціальної відповідальності ISO 26000, соціальна відповідальність – це відповідальність організації за вплив її рішень та діяльність на суспільство та навколишнє середовище через прозору та етичну поведінку, що сприяє сталому розвитку, враховуючи здоров'я та добробут суспільства; враховує очікування зацікавлених сторін та відповідає діючому законодавству; узгоджується з міжнародними нормами поведінки та інтегрована в діяльність всієї організації.

Статус надійності за цим параметром надається в залежності від ступеню застосування норм соціальної відповідальності, які висвітлені у міжнародному стандарті соціальної відповідальності ISO 26000.

Запропоновану параметричну систему оцінки надійності пов'язаного підприємства передбачається здійснювати на основі судження про те, що надійність підприємства дійсно забезпечує економічний ефект від операцій з ним. Оцінку надійності пов'язаних підприємств пропонується здійснювати на основі алгоритму (рис. 3.10).

Розглянемо процес оцінки надійності пов'язаних підприємств на прикладі Приватного акціонерного товариства «Дніпрометиз», яке подає консолідовану звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. На першому етапі визначається візуалізована структура групи підприємств, що дозволяє наочно навести взаємозалежність капіталу підприємства з іншими компонентами групи. Структура групи ПрАТ «Дніпрометиз» наведено на рис. 3.11.

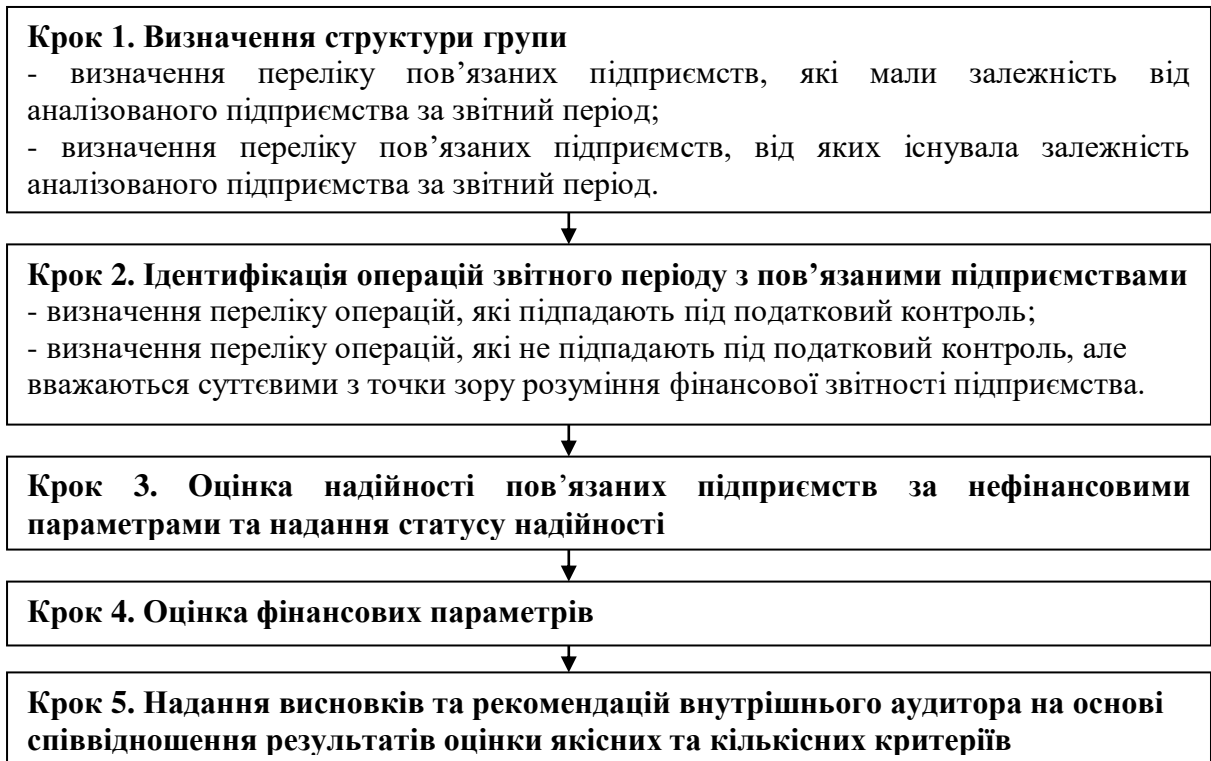


Рис. 3.10. Алгоритм оцінки надійності пов'язаних підприємств у складі групи з урахуванням фінансових та нефінансових параметрів

Джерело: розроблено автором.

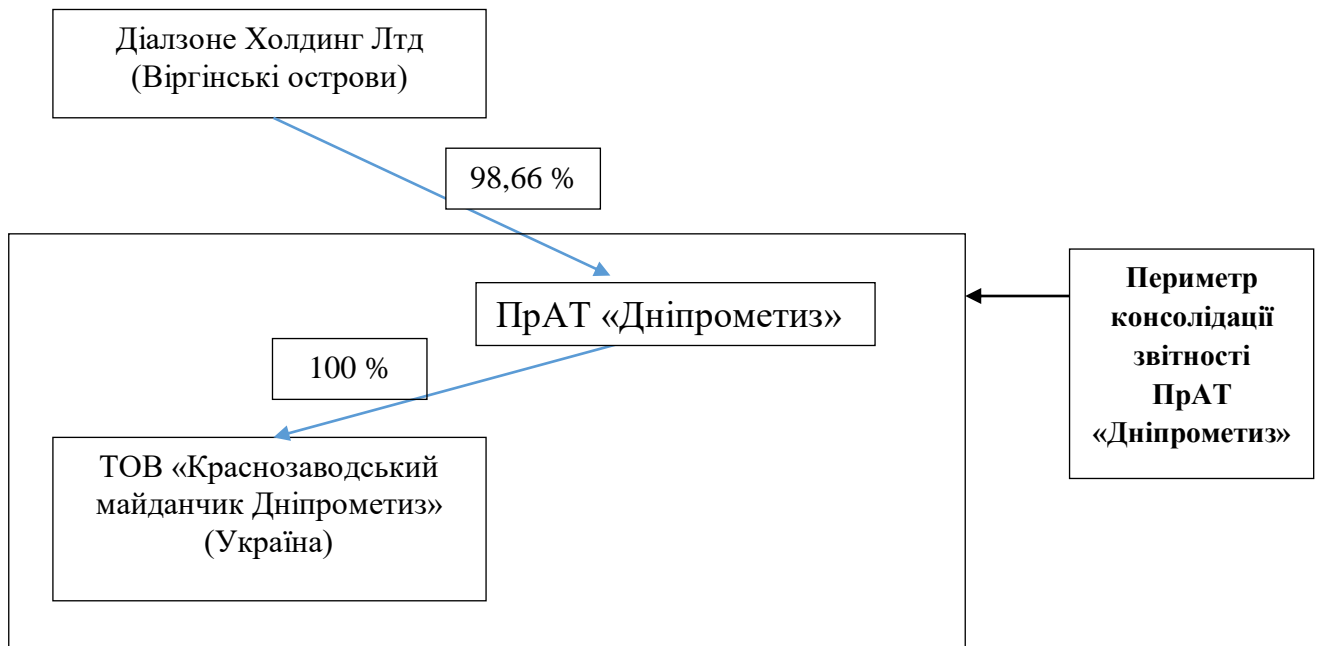


Рис. 3.11. Структура групи ПрАТ «Дніпрометиз» станом на 31.12.2017 р.

Джерело: складено автором на основі [237].

Відповідно до вимог МСФЗ 10 «Консолідована звітність», групою визнаються материнська компанія та її дочірні підприємства. Материнська компанія – суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання. Контроль за МСФЗ визначається наступним чином: «Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування» [153].

Периметр консолідації, як видно з рис. 3.11, охоплює діяльність самого ПрАТ «Дніпрометиз» та його дочірнього підприємства ТОВ «Краснозаводський майданчик Дніпрометиз», оскільки за вимогами МСФЗ консолідована звітність подається за результатами діяльності групи, а не всіх пов'язаних підприємств.

На другому етапі визначаємо весь перелік пов'язаних сторін, що наведено у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

**Ідентифікація пов'язаних сторін ПрАТ «Дніпрометиз»
станом на 31.12.2017 р.**

№ з/п	Організаційно-правова форма господарювання та назва підприємства	Країна реєстрації	Ознаки пов'язаності
1	ВАТ «Северсталь-метиз»	Країни СНД	Спільний власник
2	ПАТ «Северсталь»	Країни СНД	Спільний власник
3	ТОВ «СеверстальДистрибуція»	Україна	Спільний власник
4	ВАТ «СеверстальІнфоком»	Країни СНД	Спільний власник
5	ТОВ «КМ Дніпрометиз»	Україна	Участь у капіталі
6	UPCROFT LIMITED	Кіпр	Спільний власник
7	LYBICA HOLDING	Нідерланди	Спільний власник
8	Blossom Investments	Естонія	Спільний власник

Джерело: складено автором на основі [237].

Як видно з таблиці 3.10, ПрАТ «Дніпрометиз» входить до складу іншої групи разом із декількома підприємствами (ВАТ «Северсталь-метиз», ПАТ

«Северсталь», ТОВ «СеверстальДистрибуція», ВАТ «СеверстальІнфоком», UPCROFTLIMITED, LYBICAHOLDING, BlossomInvestments), що визначає їх як пов'язані підприємства через спільного власника.

Але наявність пов'язаних осіб ще не є фактором ризику. Детального дослідження потребують операції з пов'язаними сторонами та їх економічна обґрунтованість. Тому на другому етапі проводиться ідентифікація операцій звітного періоду з пов'язаними підприємствами та визначення тих, які підпадають під податковий контроль або вважаються суттєвими з точки зору розуміння фінансової звітності підприємства. Перелік операцій ПрАТ «Дніпрометиз» за 2017 рік із пов'язаними підприємствами, визначеними у табл. 3.12, наведено у табл. 3.11. В табл.3.11 подано деталізовану інформацію щодо виду та сум господарських операцій, які відбувались між ПрАТ «Дніпрометиз» та пов'язаними з ним підприємствами.

Таблиця 3.11

**Ідентифікація господарських операцій ПрАТ «Дніпрометиз»
із пов'язаними підприємствами за 2017 рік**

№ з/п	Вид операції	Пов'язана сторона	Сума, тис. грн
1.	Видані позики	ТОВ «КМ Дніпрометиз»	1368
2.	Продаж продукції	ТОВ «КМ Дніпрометиз»	3079
3.	Продаж продукції	ТОВ СеверстальДистрибуція»	681
4.	Продаж продукції	ВАТ «Северсталь-метиз»	1069
5.	Купівля товарів, робіт, послуг	ТОВ «КМ Дніпрометиз»	3079
6.	Купівля товарів, робіт, послуг	ПАТ «Северсталь»	12369
7.	Купівля товарів, робіт, послуг	ВАТ «СеверстальІнфоком»	176
8.	Нараховані відсотки за кредит	LYBICA HOLDING	83
9.	Нараховані відсотки за кредит	UPCROFT LIMITED	3677

Джерело: складено автором на основі [237].

Відповідно до чинного Податкового кодексу України серед всіх операцій із пов'язаними сторонами під податковий контроль підпадає тільки одна

операція – купівля товарів, робіт, послуг у ПАТ «Северсталь» на суму 12 369 тис. грн (критерії визнання контрольованих операцій висвітлено у розділі 2 дисертації). На основі фінансової звітності пов'язаних підприємств та іншої інформації про пов'язані сторони ПрАТ «Дніпрометиз» формується таблиця з результатами оцінки нефінансових параметрів відповідно до вищенаведеної параметричної системи оцінки надійності пов'язаних підприємств з наданням відповідних статусів надійності (табл. 3. 12).

Таблиця 3.12

**Результати оцінки якісних критеріїв надійності пов'язаних підприємств
ПрАТ «Дніпрометиз» у 2017 році**

№ з/п	Організаційно-правова форма господарювання та назва підприємства	Визначення статусу надійності за нефінансовими параметрами (номер параметра з табл. 3.1)							Кількісна інтерпретація результатів оцінки
		1	2	3	4	5	6	7	
1	ВАТ «Северсталь-метиз»	C	B	B	A	A	A	C	22
2	ПАТ «Северсталь»	C	B	B	A	A	A	C	22
3	ТОВ «СеверстальДистрибуція»	C	B	B	C	A	A	C	22
4	ВАТ «СеверстальІнфоком»	C	B	B	A	A	A	C	22
5	ТОВ «КМ Дніпрометиз»	A	A	B	C	D	D	C	17
6	UPCROFT LIMITED	Z	Z	Z	Z	Z	Z	Z	0
7	LYBICA HOLDING	C	C	Z	Z	Z	Z	Z	4

Джерело: визначено і розраховано автором на основі [237, 235, 236, 238, 239].

Результати оцінки надійності пов'язаних підприємств дають змогу стверджувати, що в операціях з такими пов'язаними підприємствами як

ВАТ «Северсталь-метиз», ПАТ «Северсталь», ТОВ «СеверстальДистрибуція», ВАТ «СеверстальІнфоком» ризик шахрайства зводиться до мінімуму. Майже за всіма параметрами оцінки надійності пов'язаного підприємства були визначені високі статуси надійності (від А до С), що обумовлено належністю всіх вище перелічених підприємств до складу однієї групи з єдиною корпоративною стратегією та політикою підприємництва.

Дочірнє підприємство ТОВ КМ «Дніпрометиз», яке є пов'язаним для ПрАТ «Дніпрометиз» через участь у капіталі, отримало статус D за параметрами «Рівень транспарентності звітності» та «Відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки» у зв'язку з відсутністю опублікованої інформації за цими параметрами, що обумовлено особливостями законодавства у сфері публікації фінансової і нефінансової інформації для товариств з обмеженою відповідальністю.

Кількісна інтерпретація оцінки надійності пов'язаного підприємства здійснювалась шляхом присвоєння відповідної кількості балів визначеному статусу надійності: статусу А – 4 бали, статусу В – 3 бали, статусу С – 2 бали, статусу D – 1 бал, статусу Z – 0 балів. Сума присвоєних балів за параметрами надійності відповідає результату кількісної оцінки надійності пов'язаного підприємства у табл. 3.12.

Пов'язані підприємства, які зареєстровані на Кіпрі та у Нідерландах (UPCROFTLIMITED та LYBICAHOLDING відповідно) отримали найнижчі статуси надійності за всіма параметрами оцінки, що формує найбільші ризики в операціях саме з цими підприємства. Результати такої оцінки дозволяють визначити необхідність розширення переліку аудиторських процедур внутрішнього аудитора для отримання достатніх та відповідних доказів, які могли б надати обґрунтування економічної доцільності операцій з UPCROFTLIMITED та LYBICAHOLDING.

Як було зазначено вище, отриманий результат оцінки нефінансових параметрів надійності пов'язаних підприємств необхідно порівняти з

фінансовими параметрами оцінки економічної безпеки операцій з ними. У таблиці 3.13 наведено фінансові параметри оцінки економічної безпеки операцій із пов'язаними підприємствами.

Таблиця 3.13

**Фінансові параметри внутрішнього аудиту
операцій з пов'язаними підприємствами**

Ризики небезпеки операцій з пов'язаними сторонами	Фінансовий показник результату управління ризиками	Критерії оцінки/Присвоений статус		
		Негативний результат	Нейтральний результат	Позитивний результат
1. Валютний ризик	Фінансовий результат від курсових різниць (ФРкр)	$\text{ФРкр} < 0$	$\text{ФРкр} = 0$	$\text{ФРкр} > 0$
		В	Н	П
2. Ризик системи обліку, звітності та внутрішнього контролю	Фінансовий результат від помилок та штрафів (у т.ч. від донарахованих податків) = сума донарахованих податкових зобов'язань + штрафи за помилки в обліку та оподаткуванні +	$\text{ФРпш} > 0$	$\text{ФРпш} = 0$	$\text{ФРпш} < 0$
		В	Н	П
3. Ризик втрати прибутковості діяльності	Частка отриманого прибутку за результатом участі у капіталі пов'язаного підприємства	$\text{ЧНП} < 0$	$\text{ЧНП} = 0$	$\text{ЧНП} > 0$
		В	Н	П
4. Ризик неплатоспроможності	Сума списаних боргів (дебіторка)	$\text{СБДЗ} > 0$	-	$\text{СБДЗ} = 0$
		В	-	П

Джерело: розроблено автором.

Слід зауважити, що під податковий контроль органів ДФСУ відповідно до діючого законодавства України підпадають тільки ті операції, які перевищують кількісний критерій (обсяг операції перевищує 10 млн грн). Але з табл. 3.12 видно, що більший рівень ризику, насамперед, притаманний не тим операціям, які більше за обсягом, а тим, які здійснюються з ненадійним партнером.

Як видно з таблиці 3.13, найбільш бажаний сценарій в процесі управління пов'язаним підприємством (при отриманні позитивного результату в управлінні) є отримання суми позитивних фінансових результатів за всіма чотирма факторами ризику (додатний фінансовий результат від курсових різниць, додатний фінансовий результат від помилок та штрафів, нарахування частини прибутку, відсутність списаних боргів). Отже, загальний фінансовий результат від зовнішньоекономічних операцій із пов'язаною стороною можна описати формулою:

$$ЗФР_{\text{пн}} = ФР_{\text{кр}} + ФР_{\text{пш}} + ЧНП + СБДЗ, \quad (3.3)$$

де $ЗФР_{\text{пн}}$ – загальний фінансовий результат від зовнішньоекономічних операцій із пов'язаною стороною;

$ФР_{\text{кр}}$ – фінансовий результат від курсових різниць, які виникли в операціях з пов'язаною стороною;

$ФР_{\text{пш}}$ – фінансовий результат від помилок та штрафів, які виникли в процесі здійснення зовнішньоекономічної операції із пов'язаною стороною;

ЧНП – частка прибутку від інвестицій у пов'язане підприємство, яка виплачена грошовими коштами за звітний період;

СБДЗ – сума безнадійних боргів пов'язаного підприємства.

Для співставлення результатів оцінки надійності пов'язаних підприємств ПрАТ «Дніпрометиз» проаналізуємо фінансові результати від операцій з пов'язаними сторонами. У таблиці 3.14 наведено аналіз фінансових результатів на основі внутрішньої облікової аналітики операцій з пов'язаними сторонами на ПрАТ «Дніпрометиз» за 2017 рік.

Таблиця 3.14

**Аналіз фінансових результатів від операцій з пов'язаними підприємствами
ПрАТ «Дніпрометиз» за 2017 рік, тис. грн**

Пов'язане підприємство	Обсяг операції	ФР _{кр}	ФР _{пш}	ЧНП	СБДЗ	ЗФР _{пш}
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
ТОВ «КМ Дніпрометиз»	3079	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ТОВ Северсталь Дистрибуція»	681	-67,60	0,00	0,00	0,00	-67,60
ВАТ «Северсталь-метиз»	1069	87,64	0,00	0,00	0,00	87,64
ПАТ «Северсталь»	12369	247,38	0,00	0,00	0,00	247,38
ВАТ «СеверстальІнфоком»	176	7,52	0,00	0,00	0,00	7,52
Разом	17374	274,94	0,00	0,00	0,00	274,94

Джерело: розраховано автором на основі [237].

Співставлення статусів надійності, які були отримані із застосуванням параметричної системи оцінки нефінансових параметрів, та фінансового результату оцінки фінансових параметрів, дає можливість сформувати матрицю поєднання фінансових та нефінансових параметрів оцінки надійності пов'язаного підприємства з виокремленням 4-ох статусів ризику (P1, P2, P3, P4). Матриця поєднання результатів оцінки надійності пов'язаного підприємства за нефінансовими параметрами та безпеки операцій з пов'язаними сторонами за фінансовими параметрами наведено у табл. 3.15. В рамках чотирьох статусів надійності визначено 12 станів, які характеризують результат управління зовнішньоекономічними операціями аналізованого підприємства із пов'язаними підприємствами. Застосування такої оцінки надає можливість внутрішньому аудитору формувати своє професійне судження та надавати рекомендації управлінському персоналу у сфері управління ЗЕД, особливо у напрямку зовнішньоекономічних операцій підприємства з пов'язаними сторонами.

Таблиця 3.15

**Матриця поєднання фінансових та нефінансових параметрів оцінки
надійності пов'язаного підприємства**

Позначення статусу пов'язаного підприємства	Результат оцінки фінансових параметрів операції з пов'язаним підприємством	Оцінка внутрішнім аудитором результатів управління зовнішньоекономічними операціями із пов'язаними підприємствами
Статус ризику Р1 (присвоюється пов'язаному підприємству, якщо за результатами оцінки надійності більшість статусів рівня А (наприклад, ААААААА, ААААААВ, АААААВВ, ААААВВВ, ВАААААА, ВВААААА, ВВВАААА та ін.)		
P ¹ ЗФР ⁻	ЗФР < 0	Невірна оцінка ризиків та очікування пролонгованого ефекту
P ¹ ЗФР ⁰	ЗФР = 0	Невикористаний потенціал в операціях із пов'язаною стороною
P ¹ ЗФР ⁺	ЗФР > 0	Ефективне управління ризиками
Статус ризику Р2 (присвоюється пов'язаному підприємству, якщо за результатами оцінки надійності більшість статусів рівня В (наприклад, ВВВВВВВ, ВВВВВВА, ВВВВВАА, ВВВВВ))		
P ² ЗФР ⁻	ЗФР < 0	Невдале управління керованими ризиками, можливість існування не ідентифікованих ризиків
P ² ЗФР ⁰	ЗФР = 0	Керівництву вдалося нейтралізувати вплив керованих ризиків
P ² ЗФР ⁺	ЗФР > 0	Ефективне управління ризиками
Статус ризику Р3 (присвоюється пов'язаному підприємству, якщо за результатами оцінки надійності більшість статусів рівня С)		
P ³ ЗФР ⁻	ЗФР < 0	Невдале управління керованими ризиками, негативний вплив некерованих ризиків. Необхідність у зміні методів управління ризиками.
P ³ ЗФР ⁰	ЗФР = 0	Керівництву вдалося нейтралізувати вплив керованих ризиків, але некеровані ризики мають бути під жорстким контролем з боку керівництва.
P ³ ЗФР ⁺	ЗФР > 0	Ефективне управління ризиками
Статус ризику Р4 (присвоюється пов'язаному підприємству, якщо за результатами оцінки надійності більшість статусів рівня D або Z)		
P ⁴ ЗФР ⁻	ЗФР < 0	Негативний вплив некерованих ризиків. Постає питання про доцільність утримання пов'язаності та операцій із підприємством.
P ⁴ ЗФР ⁰	ЗФР = 0	Некеровані ризики та невизначеність поки що не справляють негативного впливу на фінансовий результат групи
P ⁴ ЗФР ⁺	ЗФР > 0	Невірна оцінка ризиків, необхідність перегляду результатів оцінки

Джерело: розроблено автором.

Результати оцінки фінансових параметрів операцій з пов'язаними сторонами на ПрАТ «Дніпрометиз» свідчать про наявність курсових різниць за всіма операціями (як позитивних, так і негативних). Загальний фінансовий результат від операцій з пов'язаними сторонами сформований тільки за рахунок курсових різниць. Подальша робота внутрішнього аудитора спрямовується на формування висновків та рекомендацій для управлінського персоналу у сфері здійснення операцій із пов'язаними сторонами.

3.2. Розробка аналітичної процедури аудиту курсових різниць у консолідованій звітності групи пов'язаних підприємств

Аналіз у сфері ЗЕД підприємства прийнято проводити як складову оцінки і управління ефективністю ЗЕД. Більшість науковців при розгляді аналізу ЗЕД зосереджують увагу на його управлінській спрямованості – для оцінки та управління економічною ефективністю через співвідношення доходів і прибутків від ЗЕД та витрат на виробництво (покупку) і реалізацію товарів експорту (імпорту). Але глобалізація ринків та активізація зовнішньоекономічних операцій підприємств призвели до виникнення нових напрямів використання аналізу ЗЕД та відповідно до нових методичних підходів у цій сфері.

Доцільно виокремити напрямки аналізу зовнішньоекономічних операцій у розрізі видів аудиту (рис.3.12).

В контексті податкового контролю має сенс проведення аналізу не ЗЕД, а зовнішньоекономічних операцій, особливо контрольованих зовнішньоекономічних операцій з метою обґрунтування трансфертної ціни та підтвердження достовірності бази оподаткування податком на прибуток. Як було розкрито у другому розділі дисертації керівництво підприємство має складати звіт про контрольовані операції, в якому з використанням одного із п'яти методів трансфертного ціноутворення обґрунтовується норма

рентабельності контрольованої операції порівняно з аналогічними співставними операціями.



Рис. 3.12. Напрямки використання показників аналізу ЗЕД підприємства

Джерело: розроблено автором.

В рамках проведення внутрішнього аудиту важливе проведення традиційного аналізу ЗЕД підприємства оскільки метою внутрішнього аудиту є, окрім іншого, оцінка ефективності діяльності та безпеки зовнішньоекономічних операцій.

При проведенні зовнішнього незалежного аудиту методичні підходи до аналізу ЗЕД доцільно застосовувати як аналітичні процедури виявлення підвищеного ризику суттєвих викривлень показників фінансової звітності підприємств унаслідок зовнішньоекономічних операцій.

Більшість наукових розробок зосереджені на дослідженні показників ефективності ЗЕД як методичного інструментарію оцінки та управління.

Так, наприклад, О. О. Книшек розглядає аналіз ефективності ЗЕД як елемент управлінської (внутрішньої) та митної (зовнішньої) діагностики ЗЕД: «Внутрішня управлінська діагностика ЗЕД підприємства здійснюється самим підприємством та передбачає оцінку рівня ефективності як окремих експортних та імпорتنих операцій, ЗЕД, так і господарської діяльності підприємства в цілому...Зовнішня митна діагностика здійснюється митними органами та

реалізується для визначення ступеня надійності суб'єкта ЗЕД з перспективою застосування спрощених процедур митного контролю у майбутньому»[109].

О. М. Вакульчик та Д. П. Дубицький [33], А. М. Вічевич та О. В. Максимец [38], С. Л. Соркин [257] розглядають показники ефективності ЗЕД як критерії оцінки економічної ефективності здійснення ЗЕД підприємства і виокремлюють показники ефективності експорту, показники ефективності імпорту та показники ефективності ЗЕД. Слід зазначити, що досить багато показників аналізу ЗЕД вже запропоновані науковцями, що вимагає їх відповідного групування.

Так, за предметом аналізу, слід виокремити показники аналізу зовнішньоекономічної операції, аналізу ЗЕД, аналізу імпорту, аналізу експорту, аналізу толінгових операцій.

Аналіз зовнішньоекономічної операції проводиться з метою розрахунку рентабельності та встановлення доцільності здійснення самої операції з конкретним іноземним контрагентом за відповідних умов та надає можливість визначити ефективність на рівні виконання зовнішньоекономічної угоди. Відповідно за показниками аналізу ЗЕД можливо оцінити ефективність самої діяльності на рівні управління і організації ЗЕД підприємства відповідним відділом. Розмежування показників за імпортом і експортом дасть змогу оцінити ефективність роботи відділу ЗЕД відповідно до напрямів. Абсолютні показники аналізу дозволяють визначити ефект від здійснення ЗЕД в абсолютному вираженні та надають інформацію про те, чи отримало підприємство додатний фінансовий результат від ЗЕД. Водночас ці показники не дають можливість здійснити оцінку співвідношення витрачених ресурсів та отриманих вигід. Відносні та індексні показники більш інформативні для цілей управління і дозволяють виявити чинники впливу на зміну ефективності ЗЕД. В процесі аналізу досліджень у сфері оцінки ЗЕД виокремлено такі групи показників аналізу ЗЕД за напрямом аналізу: активності ЗЕД; безпеки ЗЕД;

валютної ефективності ЗЕД; економічної ефективності ЗЕД (табл. 3.16). У роботі [109] узагальнено показники оцінки ефективності ЗЕД (Додаток Л).

Так, показник валютної ефективності експорту відображає співвідношення загального доходу від експорту у валютному вираженні до витрат на виробництво і реалізацію експортованого товару, виражені у національній валюті. Застосування цього показника доречно для визначення загальної ефективності експортної діяльності на рівні відділу ЗЕД, показник враховує вплив динаміки курсу валюти.

Таблиця 3.16

Класифікація показників аналізу ЗЕД підприємства

Критерії	Показники
За метою проведення	Для цілей податкового контролю та обґрунтування бази оподаткування Для цілей аналізу, оцінки, діагностики та управління в контексті внутрішнього аудиту групи Для цілей зовнішнього незалежного аудиту фінансової звітності підприємства
За предметом аналізу	Показники аналізу зовнішньоекономічної операції Показники аналізу зовнішньоекономічної діяльності Показники аналізу імпорту Показники аналізу експорту Показники аналізу толінгових операцій
За видом показника	Абсолютні, відносні, структурні, динамічні, індексні
За напрямом аналізу	Показники ефективності (економічної і валютної) Показники безпеки ЗЕД і ЗЕО Показники активності ЗЕД

Джерело: складено автором.

Недоліком показника є те, що він не дозволяє визначити ефективність окремої зовнішньоекономічної операції експорту за рахунок того, що узагальнює доходи та витрати на експорт як виду діяльності. Слід зазначити, що економічна ефективність зовнішньоекономічних операцій обумовлюється не тільки курсом валют, а також складом витрат, які можуть відрізнитись за операціями різним контрагентам, в різні країни та за різними умовами. У роботі [109] Книшек О.О. вказує, що недоліком більшості показників ефективності

ЗЕД є те, що вони не враховують додаткові витрати, що можуть виникати у зв'язку зі здійсненням зовнішньоекономічних операцій, що призводить до знецінення ефекту від експорту. Автор акцентує увагу на тому, що необхідним є порівняння ефективності ЗЕД із ефективністю діяльності підприємств на внутрішньому ринку.

Недоліком показників, розкритих у табл. 3.17, є те, що вони не дають можливість порівняти ефективність експортних та імпорتنих операцій з ефективністю аналогічних операцій на внутрішньому ринку, що обумовлює обмеженість їх використання при прийнятті рішень щодо доцільності експорту (імпорту) товарів. У роботі [109] було розроблено методику аналізу ЗЕД підприємства на основі співставлення додаткових доходів та додаткових витрат і запропоновано коефіцієнт відносної ефективності експортної діяльності [109]:

$$E_{\text{відн.}}^{\text{експ.}} = \frac{\Delta D_{e.d.}}{\Delta B_{e.d.}}, \quad (3.4)$$

де $E_{\text{відн.}}^{\text{експ.}} = \frac{\Delta D_{e.d.}}{\Delta B_{e.d.}}$ – ефективність експортної діяльності підприємства;

$\Delta D_{e.d.}$ – додаткові доходи від здійснення експортної діяльності;

$\Delta B_{e.d.}$ – додаткові витрати на здійснення експортної діяльності.

Зазначений показник є відносним коефіцієнтом і дає змогу визначити відносну ефективність, віддачу від здійснення витрат на ЗЕД, що не завжди є інформативним базисом для цілей прийняття рішень щодо збільшення фінансового результату від здійснення ЗЕД. За його значенням неможливо встановити розмір внеску ЗЕД у загальний фінансовий результат підприємства, визначитись із резервами збільшення абсолютного ефекту від ЗЕД. Більш корисним, з точки зору визначення абсолютного ефекту від здійснення ЗЕД за відповідний період та ідентифікації резервів збільшення абсолютного

результату може стати показник абсолютного ефекту від здійснення ЗЕД на основі різниці між додатковими витратами та додатковими доходами:

$$E_{abc}^{zed} = \Delta D_{zed} - \Delta B_{zed} = \Delta D_{ц} + \Delta D_{о} + \Delta D_{стп} + \Delta D_{кр} - \Delta B_{zed}, \quad (3.5)$$

де E_{abc}^{zed} - показник абсолютного ефекту від ЗЕД підприємства;

ΔD_{zed} - додаткові доходи від здійснення ЗЕД;

$\Delta D_{ц}$ - додаткові доходи від здійснення ЗЕД за рахунок різниці у цінах;

$\Delta D_{о}$ - додаткові доходи від здійснення ЗЕД за рахунок різниці в обсягах реалізації;

$\Delta D_{стп}$ - додаткові доходи від здійснення ЗЕД за рахунок різниці у ставках оподаткування;

$\Delta D_{кр}$ - додаткові доходи від здійснення ЗЕД за рахунок курсових різниць.

ΔB_{zed} - додаткові витрати від здійснення ЗЕД.

Особливість додаткових витрат ЗЕД в тому, що вони є малокерованими з боку управлінців. Наприклад, ставки мита, оплата пакування експортованої продукції, транспортно-експедиційні витрати та інші є такими, що унеможливають отримання значної економії та суттєве збільшення фінансового результату. У зв'язку з цим актуалізуються дослідження можливостей збільшення фінансового результату від ЗЕД за рахунок резервів зростання доходів (виручки від реалізації експортної продукції). Так, з точки зору аналізу зовнішньоекономічних операцій окремого підприємства із пов'язаними сторонами резерви збільшення доходів від ЗЕД можна згрупувати на такі: додатковий дохід за рахунок збільшення обсягів реалізації, додатковий дохід за рахунок цінових відхилень; додатковий дохід завдяки вигідному конвертування валюти здійснення операції.

Подальше дослідження буде спрямоване на розробку інструментів аналізу у сфері додаткових доходів від курсових різниць в операціях з пов'язаними

сторонами та додаткових доходів за рахунок відхилень у ціні зовнішньоекономічних операцій.

Суттєвим ризиком ЗЕД для підприємств є валютний ризик, пов'язаний із загрозами економічних втрат у результаті зміни курсів валют при виконанні зовнішньоекономічного контракту. Відмова від фіксованих валютних курсів на світовому рівні призвела до того, що суб'єкти ЗЕД у різних країнах все більшу увагу повинні приділяти мінімізації негативного впливу курсових різниць. Для підприємств корпоративного типу, які мають багато зв'язків та операцій із зовнішньоекономічними контрагентами, сфера управління курсовими різницями є актуальним предметним напрямом внутрішнього аудиту у контексті мінімізації ризиків господарської діяльності групи.

При здійсненні ЗЕД в умовах знецінення національної валюти та зниження її купівельної спроможності, важливим завданням внутрішнього аудиту для підприємств України є ідентифікація валютних ризиків, аналіз курсових різниць та розробка стратегій управління валютними ризиками як на окремих підприємствах, так і в рамках діяльності групи підприємств. Питання обліку та відображення у звітності курсових різниць достатньо формалізовані у відповідних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО 21 [149], ПСБО 21 [197]). Водночас процеси внутрішнього аудиту, аналізу та управління курсовими різницями залишаються актуальними та вимагають удосконалення.

Праці вітчизняних вчених у сфері обліку та аудиту операцій в іноземній валюті присвячені, здебільшого, аналізу узгодженості вимог Національних стандартів бухгалтерського обліку з вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності щодо обліку курсових різниць. Так, вітчизняні вчені [120, 52, 250] зробили вагомий внесок у розвиток системи обліку курсових різниць, їх класифікацію та методики відображення курсових різниць у фінансовій звітності окремого підприємства. Узагальнюючи їх висновки, можемо зазначити, що існують деякі розбіжності між вимогами П(С)БО 21 та МСБО 21 до обліку операцій в іноземній валюті, серед яких

проблемні питання термінології, консолідації курсових різниць, методичні підходи до обліку курсових різниць за внутрішньогруповими операціями та ін. Особливу увагу слід приділити процесу визнання курсових різниць при переведенні фінансових звітів закордонних господарських одиниць. Слід зауважити, що МСБО 21 визначає закордонну господарську одиницю як суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує [149]. Питання аудиту групи підприємств досліджуються у роботі [141], де визначається, що однією з особливостей аудиту звітності групи підприємств є наявність діяльності підприємства групи за межами митної території України. У працях [249, 123] досліджено процеси формування і внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності групи підприємств, в яких наголошується на актуалізації процесів контролю звітності на рівні підприємств, які є учасниками групи, шляхом проведення внутрішнього аудиту звітності. Отже, дослідження у сферах аудиту групи підприємств та аудиту курсових різниць є тісно пов'язаними і актуальними, а додаткового дослідження потребують процеси аудиту й аналізу курсових різниць, які відображаються у консолідованій звітності групи підприємств. Однією з аудиторських процедур, рекомендованих Міжнародними стандартами аудиту, є аналітичні процедури, які, за відгуками практикуючих аудиторів, є достатньо ефективними у виявленні сфер облікових викривлень та економічних ризиків господарювання. У працях [16, 142] досліджено аналітичні процедури як ефективний інструмент аудиту для виявлення сфер з підвищеним ризиком облікових викривлень. Вчені доводять, що застосування аналітичних процедур дозволяє аудитору скоротити час планування аудиторської перевірки та виокремити сфери обліку з ознаки підвищеного ризику викривлення.

Розробка науково-методичного підходу до виконання аналітичних процедур внутрішнього аудиту курсових різниць, які відображаються у

консолідованій звітності групи, дасть змогу обґрунтовано формувати рекомендації внутрішнього аудитора у сфері розробки стратегії управління валютними ризиками групи підприємств.

Наявність інвестицій у діяльність закордонних підприємств обумовлюють підвищення ризиків зменшення фінансового результату підприємства-інвестора за рахунок наявності активів та зобов'язань, деномінованих в іноземній валюті. Так, можна відмітити, що діяльність підприємства, в яке здійснюються іноземні інвестиції, може бути прибутковою, але в той же час зменшувати фінансовий результат підприємства-інвестора за рахунок знецінення іноземної валюти по відношенню до функціональної валюти підприємства-інвестора. У зв'язку з цим, програма внутрішнього аудиту операцій підприємства, яке здійснює іноземні інвестиції, має містити відповідні аналітичні аудиторські процедури у сфері перевірки курсових різниць, що може стати основою для розробки стратегій управління валютними ризиками.

Насамперед, в процесі внутрішнього аудиту курсових різниць від операцій групи підприємств слід виокремити облікові сфери, які можуть підпадати під ризик суттєвих викривлень під впливом валютного ризику та в результаті яких можуть виникати курсові різниці у консолідованій звітності материнської компанії або у фінансовій звітності підприємства, яке володіє часткою у капіталі інших підприємств (рис. 3.13.).

Так, курсові різниці за результатами операцій з незалежними підприємствами (див. підрозділ 1.4) мають визнаватись у складі операційних витрат (доходів) у тому звітному періоді, коли виникли і не капіталізується у вартості активів, а формують (списуються на) фінансовий результат звітного періоду, що обумовлює ризики викривлення суми операційних витрат у звіті про фінансові результати.



Рис. 3.13. Облікові сфери, які підпадають під валютний ризик в залежності від типу пов'язаності підприємств

Джерело : складено автором на основі [153].

Курсові різниці за результатами операцій з асоційованими підприємствами визнаються у складі вартості фінансових інвестицій, тобто збільшують вартість активів підприємства, яке здійснює зовнішньоекономічні операції з підприємством, в капіталі якого бере участь. В такому випадку обліковою сферою, яка підпадає під валютний ризик стає також стаття активу балансу, в якій відображаються фінансові інвестиції в асоційовані компанії.

Курсові різниці за результатами внутрішньогрупових операцій між материнською компанією та її дочірніми підприємствами консолідуються і будуть відображені у консолідованій звітності всієї групи компаній, що означає, що курсові різниці від внутрішньогрупових операцій мають вплив на фінансовий результат діяльності групи в цілому, і, як наслідок, на прибутковість вкладеного капіталу.

При аудиті курсових різниць у внутрішньогрупових операціях слід враховувати їх вплив на консолідовану фінансову звітність групи компаній. Метод консолідації фінансової звітності застосовується до звітності підприємств, частка участі у капіталі яких є більшою за 50 %. Якщо валюта компонента групи (філія, підрозділ, дочірнє підприємство, спільне підприємство) відрізняється від функціональної валюти групи компаній (валюти подання звітності), то визначаються курсові різниці у процесі консолідації. Але, навіть у разі, коли функціональна валюта компонента групи співпадає з валютою подання консолідованої фінансової звітності, курсові різниці компонента також відображаються у звітності групи. Але такі курсові різниці виникають у процесі діяльності саме компонента, а не у процесі здійснення внутрішньогрупових операцій.

Як відомо, в процесі консолідації фінансової звітності результати внутрішньогрупових угод взаємовиключаються, але це правило не стосується курсових різниць за результатами внутрішньогрупових операцій. Курсові різниці за результатами внутрішньогрупових операцій визнаються тільки у тому випадку, коли одержувачем послуги (товару, займу) є компонент групи з іншою функціональною валютою звітності.

Якщо закордонна господарська одиниця ⁹ використовує функціональну валюту, відмінну від функціональної валюти материнської компанії, і імпортує продукцію від материнської компанії за договором, в якому ціна визначена за функціональною валютою материнської компанії, то в обліку дочірньої компанії буде відображений збиток (прибуток) від курсової різниці у

⁹Відповідно до МСФО 21 *Закордонна господарська одиниця* - це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

зв'язку з необхідністю покупки валюти, відмінної від валюти дочірнього підприємства.

До прикладу, материнське підприємство із Польщі має функціональну валюту «злотий». А дочірнє здійснює свою діяльність в Італії з функціональною валютою «євро». Материнське підприємство експортує продукцію дочірньому контрагенту вартістю 200 000 злотих. Дочірнє підприємство відображає в обліку заборгованість, яка в її функціональній валюті на дату визнання операції становить 46 000 євро (за курсом 0,23 євро/ злотий). Якщо на дату звітності (або на дату оплати зобов'язання) курс зміниться і буде становити 0,25 євро/ злотий, то дочірньому підприємству для покупки 200 000 злотих необхідно буде вже витратити 50 000 євро своєї функціональної валюти. Тому дочірнє підприємство відобразить у своєму обліку збиток від курсових різниць на суму 4 000 євро (46000-50000), саме таку суму необхідно буде додатково витратити компанії для покупки злотих для погашення боргу.

При консолідації елімінується тільки сума зобов'язань 200 000 злотих. А збитки дочірнього підприємства у зв'язку з конвертацією суми боргу перейдуть у повному обсязі у звітність групи і будуть включені у фінансові результати всієї групи.

Якщо дочірня компанія експортує товар до материнської, а сума договору визначена у валюті дочірньої компанії (в нашому прикладі – в євро), то материнська компанія відобразить прибуток від курсових різниць (для нашого прикладу), оскільки для погашення боргу у 46 000 євро їй необхідно буде витратити менше своєї валюти.

Тому, на відміну від взаємних зобов'язань, які елімінуються при консолідації, курсові різниці виникають тільки в однієї сторони внутрішньогрупової операції і формують загальний фінансовий результат групи підприємств.

На рис. 3.14 наведено алгоритм визнання курсових різниць в процесі консолідації звітності групи.



Рис. 3.14. Алгоритм визнання курсових різниць в процесі консолідації звітності групи

Джерело : розроблено автором.

Останнім часом управління валютними ризиками груп компаній відбувається не тільки у напрямку мінімізації втрат від курсових різниць, але й у напрямку свідомого отримання економічних вигід від позитивних курсових різниць. Менеджери груп компаній зосереджені на управлінні валютними ризиками також з точки зору їх впливу на вартість компанії, яка може зменшитись за рахунок значних валютних ризиків.

При управлінні курсовими різницями у рамках діяльності групи компаній можливе застосування методу балансування грошових потоків у підрозділах

групи. Цей метод передбачає гнучке реагування на фактичні грошові потоки в іноземній валюті у компонентах групи: збільшення витратної частини (у грошовому вимірі) у підрозділах з позитивною динамікою грошових надходжень; збільшення доходної частини (у грошовому вимірі) у підрозділах з позитивною динамікою грошових виплат.

Актуальним науковим завданням є розробка системи внутрішнього корпоративного моніторингу курсових різниць, які виникають за результатами діяльності пов'язаних підприємств (асоційованих, дочірніх, спільних) і нівелювання їх негативного впливу на показники консолідованої фінансової звітності.

В межах внутрішнього аудиту валютних ризиків підприємства доцільно визначати та аналізувати курсові різниці, які виникають за результатами діяльності пов'язаних підприємств та переносяться (повністю або частково) на показники звітності та фінансовий результат основного підприємства (у випадках діяльності групи компаній – у показники консолідованої звітності).

Фінансовий результат від курсових різниць підприємства, можна визначити за формулою:

$$\Phi P^{KP} = KP^{\Delta} + KP^{III} \quad , \quad (3.6)$$

де ΦP^{KP} – фінансовий результат підприємства від курсових різниць;

KP^{Δ} – курсові різниці від діяльності підприємства, які виникають від звичайних операцій операційної, фінансової, інвестиційної діяльності самого підприємства;

KP^{III} – курсові різниці, які визнаються у звітності основного підприємства за результатами перенесення курсових різниць пов'язаних підприємств.

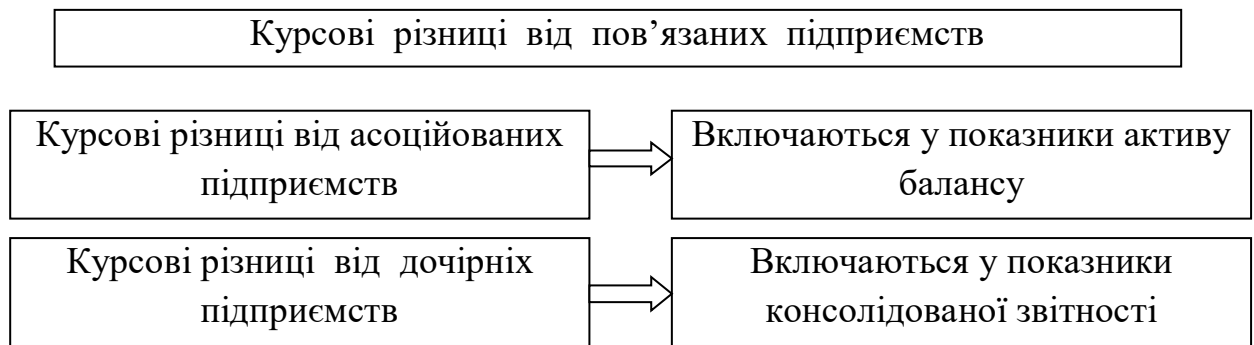


Рис. 3.15. Курсові різниці, які виникають за результатами діяльності пов'язаних підприємств і переносяться на показники звітності та фінансовий результат основного підприємства

Джерело : складено автором на основі [153].

Так, курсова різниця, яка виникає за результатами діяльності пов'язаних підприємств, може формуватись за рахунок:

- курсових різниць від внутрішньогрупових операцій;
- курсових різниць від самостійних (зовнішніх) операцій пов'язаного підприємства (рис. 3.16).

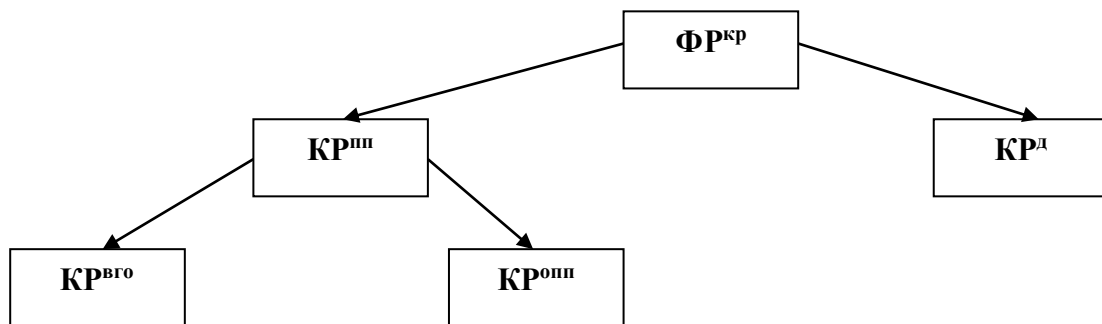


Рис. 3.16. Формування курсових різниць у звітності підприємства-інвестора
Джерело : розроблено автором.

де $\Phi R^{кр}$ – фінансовий результат підприємства від курсових різниць; $KR^{п}$ – курсові різниці, які визнаються у звітності основного підприємства за результатами перенесення курсових різниць пов'язаних підприємств; $KR^д$ – курсові різниці від діяльності підприємства, які виникають від звичайних операцій операційної, фінансової, інвестиційної діяльності самого

підприємства; KP^{gzo} – курсові різниці від внутрішньогрупових операцій; KP^{onn} – курсові різниці від операцій пов'язаного підприємства з контрагентами, які не входять до складу групи компаній.

Від'ємні курсові різниці від діяльності підприємства можуть бути компенсовані додатною курсовою різницею пов'язаних підприємств і навпаки. Тому актуальним завданням є визначення факторів впливу на виникнення курсових різниць та розробка інструментів управління курсовими різницями у підприємствах, які здійснюють інвестиції в закордонні господарські одиниці.

Курсові різниці від внутрішньогрупових операцій виникають як результат продажу (покупки) товарів (послуг) між підприємствами, які входять в одну групу компаній і результати операцій яких консолідуються у звітності материнської компанії. У таких випадках можуть визнаватись курсові різниці, якщо одержувачем товару (послуги) було підприємство, яке входить у склад групи компаній та має іншу функціональну валюту звітності. Курсові різниці від операцій пов'язаного підприємства виникають за результатами підприємства, яке в ході своєї звичайної діяльності з іншими контрагентами (які не є компонентами групи компаній) відобразило у своїй звітності курсові різниці. Таким чином, можемо визначити курсові різниці підприємства, які виникають в процесі діяльності пов'язаних з ним підприємств, через формулу:

$$KP^{nn} = KP^{gzo} + KP^{onn}, \quad (3.7)$$

де KP^{nn} – курсові різниці, які визнаються у звітності основного підприємства за результатами перенесення курсових різниць пов'язаних з ним підприємств;

KP^{gzo} – курсові різниці від здійснення внутрішньогрупових операцій між основним та пов'язаним підприємством;

$KP^{опн}$ – курсові різниці від операцій самого пов'язаного підприємства з іншими контрагентами.

Поділ курсових різниць в операціях з пов'язаними сторонами на такі дві складові обумовлено різницею в інструментах управління ними та попередження від'ємних курсових різниць у складі фінансового результату материнської компанії. Отримання від'ємних курсових різниць від внутрішньогрупових операцій і операцій пов'язаних підприємств передбачає розробку різних рекомендацій внутрішнього аудитора щодо формування стратегії управління валютними ризиками групи підприємств.

У сфері фінансових стратегій існують різноманітні методичні розробки, які представлені у моделях та методиках формування фінансової стратегії підприємства. Серед таких можна виокремити сценарний підхід, SWOT-аналіз, PEST-аналіз, матричний підхід та інші. Особливої уваги заслуговують матричні моделі, які, за думкою [39] дозволяють створити поточний та майбутній бажаний образ підприємства. Одним з методологічних підходів до розробки фінансової стратегії підприємства є відома матриця фінансових стратегій, яка була запропонована французькими вченими Ж. Франшоном та І. Романе [39]. Основною перевагою матричного підходу Франсона та Романе є можливість розглядати фінансову стратегію підприємства у динаміці, формування та модифікування фінансової стратегії на основі аналізу співвідношень результатів фінансової та господарської діяльності підприємства. Оскільки сфера управління курсовими різницями є елементом загальної фінансової стратегії будь-якого підприємства, доцільним є адаптування вищенаведеного матричного методологічного підходу до розробки стратегій управління валютними ризиками.

Комбінації курсових різниць різних видів формують відповідну стратегію управління валютними ризиками групи підприємств, ефективність якої оцінюється загальним фінансовим результатом від курсових різниць у зовнішньоекономічних операціях з пов'язаними підприємствами. Відповідна

матриця стратегії управління валютними ризиками групи пов'язаних підприємств наведено на рис. 3.17.

Курсові різниці від внутрішньогрупових операцій (KP^{BFO})	Курсові різниці від зовнішніх операцій пов'язаного підприємства (KP^{OPI})		
	$KP^{OPI} < 0$	$KP^{OPI} = 0$	$KP^{OPI} > 0$
$KP^{BFO} > 0$	1 $KP^{PI} = 0$ Компенсована рівновага	4 $KP^{PI} > 0$ Успішна пов'язаність	6 $KP^{PI} \gg 0$ Ефективна валютна стратегія
$KP^{BFO} = 0$	7 $KP^{PI} < 0$ Невигідна пов'язаність	2 $KP^{PI} = 0$ Стабільна рівновага	5 $KP^{PI} > 0$ Ефективне корпоративне управління
$KP^{BFO} < 0$	9 $KP^{PI} \ll 0$ Валютна криза	8 $KP^{PI} < 0$ Неефективне корпоративне управління	3 $KP^{PI} = 0$ Нестійка рівновага

Рис. 3.17. Матриця стратегій управління валютними ризиками групи пов'язаних підприємств

Джерело: розроблено автором.

У наведеній матриці значення курсових різниць від пов'язаного підприємства розглядається з точки зору комбінації їх обсягу за рахунок курсових різниць, що виникають за внутрішньогруповими операціями та курсових різниць, що виникають у зовнішніх операціях пов'язаних підприємств з іншими контрагентами.

Над діагоналлю 1-2-3 (квадранти 4,5,6 та частково 2,3) знаходиться зона валютного успіху, яка відповідає значенню $KP^{OPI} \geq 0$, що є результатом ефективної політики управління валютними ризиками компанії в сфері діяльності з пов'язаними підприємствами-нерезидентами. Квадранти, які розташовані під діагоналлю (7,8,9 та частково 1,2) – зона неефективної валютної політики підприємства у сфері діяльності з пов'язаними

підприємствами-нерезидентами, що призводить до виникнення додаткових витрат від курсових різниць за рахунок формування їх від'ємного сальдо.

Кожен квадрант матриці характеризує відповідний результат валютної політики підприємства у сфері операцій із пов'язаними підприємствами-нерезидентами, який може бути змінений різними методами: управління курсовими різницями у внутрішньогрупових операціях; управління курсовими різницями через вплив на господарську діяльність пов'язаного підприємства.

У матриці формуються три позиції валютної рівноваги, три позиції валютного успіху (отримання прибутку від курсових різниць) та три позиції валютних втрат (отримання збитку від курсових різниць). Рівновага у сфері прибутків/збитків від курсових різниць пов'язаного підприємства досягається за умови взаємної компенсації курсових різниць від внутрішньогрупових та зовнішніх операцій пов'язаного підприємства, що відповідає квадрантам 1,2 і 3.

У квадранті 1 рівновага досягається за рахунок компенсації від'ємних курсових різниць від внутрішньогрупових операцій додатною курсовою різницею від зовнішніх операцій пов'язаного підприємства (*Квадрант 1 «Компенсована рівновага»* : $KP^{опн} < 0$; $KP^{зго} > 0$). Курсові різниці від здійснення операцій пов'язаного підприємства є від'ємними, що може свідчити про нераціональну структуру грошових потоків пов'язаного підприємства. Але вони компенсуються за рахунок додатних курсових різниць за внутрішньогруповими операціями завдяки тому, що курс функціональної валюти підприємства-інвестора зменшується по відношенню до валюти звітності пов'язаного підприємства. Мінімізація від'ємної курсової різниці пов'язаних підприємств можлива за умови балансування грошових потоків. За умови нівелювання від'ємних курсових різниць пов'язаного підприємства та при збільшенні обсягів внутрішньогрупових операцій можливий перехід до квадранту 4, який характеризується додатковими валютними вигодами. При зменшенні обсягів

внутрішньогрупових операцій можливий перехід до квадранту 7, який характеризується збитком від курсових різниць (рис. 3.18).

Стан управління валютними ризиками у квадранті 2 характеризується стабільністю (*Квадрант 2 «Стабільна рівновага»*: $KP^{onn}= 0$; $KP^{vzo}= 0$), що відповідає ситуації, в якій курсові різниці від здійснення операцій пов'язаного підприємства та за внутрішньогруповими операціями не визнані в обліку.

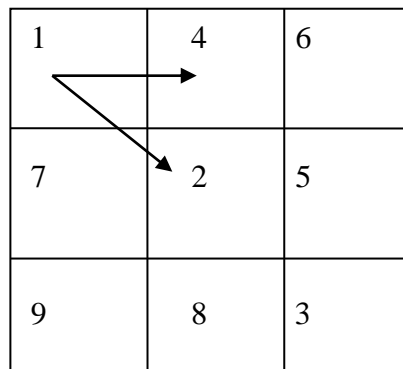


Рис. 3.18. Напрямки утримання рівноваги й отримання додаткових вигід у сфері управління валютними ризиками у квадранті 1

Це може свідчити про стабільність валют, в яких підприємства здійснюють свої операції і про ефективність застосування інструментів управління валютними ризиками (політика хеджувань та робота з клієнтами). При збільшенні обсягів внутрішньогрупових операцій можливий перехід до квадранту 4. Вплив на операції пов'язаного підприємства та збільшення обсягу внутрішньогрупових операцій дозволить перейти до статусу квадранта 6, який характеризується найбільшими вигодами від валютного управління. Вплив на операції пов'язаного підприємства зі зменшенням обсягу внутрішньогрупових операцій призведе до переходу у квадрант 5, який характеризується позитивним ефектом від валютного впливу на операції пов'язаного підприємства.

При виникненні негативних курсових різниць у пов'язаних підприємств внаслідок незадовільної валютної політики призведе до переходу у квадрант

7. У випадку здійснення внутрішньогрупових операцій з негативною курсовою різницею підприємство може зазнати значних втрат через неефективне управління курсовими різницями на рівні операцій у групі та операцій окремих компонентів групи (перехід у квадранти 8 і 9) (рис. 3.19).

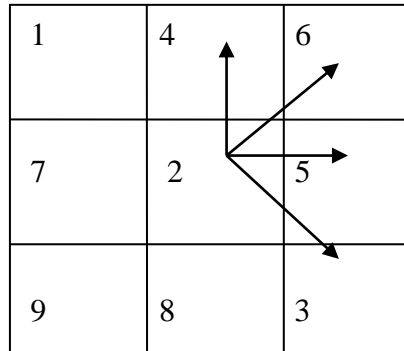


Рис. 3.19. Напрямки утримання рівноваги та отримання додаткових вигід у сфері управління валютними ризиками у квадранті 2

Для збереження стану рівноваги та отримання додаткових доходів від курсових різниць для підприємства-інвестора, стратегія управління валютними ризиками якого відповідає статусу квадранта 2 можливо розробляти такі пропозиції: збільшити обсяг внутрішньогрупових операцій, що дозволить вийти у квадрант 4; застосувати методи прогнозування курсу валют, в якій пов'язане підприємство здійснює зовнішньоекономічні операції, що дозволить попередити перехід у зону, яка розташована під діагоналлю рівноваги.

Стан управління валютними ризиками у квадранті 3 характеризується підвищеними ризиками втрати рівноваги (*Квадрант 3 «Нестійка рівновага»*: $KP^{опт} > 0$; $KP^{вго} < 0$). Курсові різниці від здійснення операцій пов'язаного підприємства є додатними, що може свідчити про раціональну структуру грошових потоків пов'язаного підприємства. Але курсові різниці внутрішньогрупових операцій є від'ємними і компенсуються за рахунок курсових різниць операцій пов'язаних підприємств. Такий статус характеризує ризиковану валютну політику материнської компанії і нестабільну валютну рівновагу, яка забезпечується здебільшого додатними курсовими різницями

пов'язаних підприємств, вплив на управлінні якими є обмежений часткою участі у капіталі. Політику покращення результату управління валютними ризиками слід спрямовувати на перехід у квадрант 5, який характеризується отриманням прибутку від курсових різниць в операціях пов'язаних підприємств (рис. 3.20).

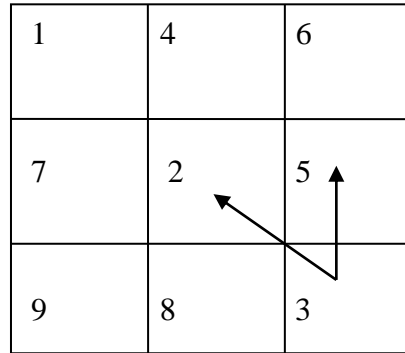


Рис. 3.20. Напрямки утримання рівноваги та отримання додаткових вигід у сфері управління валютними ризиками у квадраті 3

Отримання збитків від курсових різниць пов'язаного підприємства відповідає стану неефективної стратегії управління валютними ризиками (квадранти 7,8,9). Результат управління валютними ризиками у квадранті 7 оцінюється як негативний за рахунок від'ємної курсової різниці, яка відображена у звітності пов'язаного підприємства за результатами його зовнішніх операцій (*Квадрант 7: «Невигідна пов'язаність»*: $KP^{onn} < 0$; $KP^{ego} = 0$), що свідчить про нераціональну структуру грошових потоків пов'язаного підприємства і неефективне управління валютними ризиками саме у пов'язаному підприємстві. Мінімізація від'ємної курсової різниці пов'язаних підприємств можлива за умови балансування грошових потоків, якщо частка участі у капіталі пов'язаного підприємства дає змогу впливати на його господарську діяльність. Оскільки в обліку підприємства-інвестора не визнані курсові різниці за внутрішньогруповими операціями, це свідчить про зменшення фінансового результату групи через неефективну валютну політику одного підприємства групи. За умови вигідної різниці в курсах при збільшенні обсягів внутрішньогрупових операцій можливий перехід до

квадранту 1. Але доцільною стратегією все ж таки буде політика валютного впливу на операції пов'язаного підприємства з метою раціоналізації структури грошових потоків. Вплив на операції пов'язаного підприємства і збільшення обсягу внутрішньогрупових операцій з додатною курсовою різницею дозволить перейти до статусу квадранта 4, який характеризується прибутком від валютного управління. Вплив на операції пов'язаного підприємства з одночасним збільшенням обсягу внутрішньогрупових операцій з від'ємною курсовою різницею призведе до переходу у квадрант 9, який характеризується негативним ефектом від валютного управління (рис. 3.21).

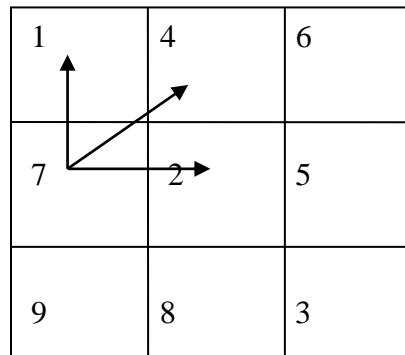


Рис. 3.21. Напрямки зменшення збитків від курсових різниць у сфері управління валютними ризиками у квадранті 7

Результат управління валютними ризиками у квадранті 8 характеризується неефективним управлінням курсовими різницями саме на головному підприємстві-інвесторі, що формує від'ємні курсові різниці від внутрішньогрупових операцій (*Квадрант 8: «Неефективне корпоративне управління»: $KP^{own} = 0$; $KP^{sgo} < 0$*). Такий результат може виникнути за рахунок реалізації товарів (послуг) дочірньому (асоційованому) підприємству у валюті, відмінної від функціональної валюти звітності пов'язаного підприємства, що потребує додаткового прогнозування курсу функціональної валюти закордонного підприємства та підприємства-інвестора (рис. 3.22).

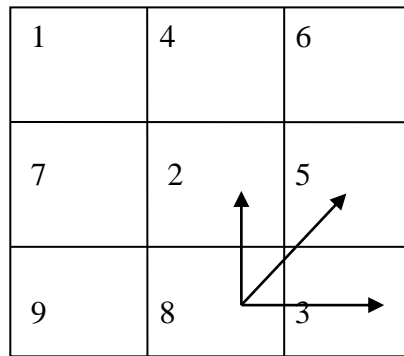


Рис. 3.22. Напрямки зменшення збитків від курсових різниць у сфері управління валютними ризиками у квадранті 8

За умови формування від'ємних курсових різниць від внутрішньогрупових операцій разом з від'ємними курсовими різницями від зовнішніх операцій пов'язаного підприємства внутрішній аудитор може ідентифікувати валютну кризу (*Квадрант 9: «Валютна криза»*: $KP^{opt} < 0$; $KP^{vgo} < 0$). У статусі валютної кризи підприємству слід ретельно переглянути свої господарські операції з пов'язаними сторонами і причини виникнення курсових різниць у звітності пов'язаних підприємств (рис. 3.23).

Позиції валютного успіху (отримання прибутку від курсових різниць) відповідають додатному значенню курсових різниць, які визнаються у звітності основного підприємства за результатами перенесення курсових різниць пов'язаних з ним підприємств (квадранти 4,5,6).

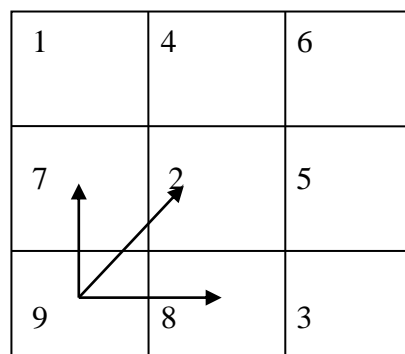


Рис. 3.23. Напрямки зменшення збитків від курсових різниць у сфері управління валютними ризиками у квадранті 9

За умови формування додатних курсових різниць від внутрішньогрупових операцій результат управління валютними ризиками можна охарактеризувати як позитивний (*Квадрат 4: «Успішна пов'язаність»* : $KP^{onn} = 0$; $KP^{vzo} > 0$). Такий статус визначає, що на підприємстві ефективно здійснюється управління валютними ризиками та умови зовнішньоекономічних внутрішньогрупових операцій. Підприємство отримує додаткові доходи від додатних курсових різниць саме за операціями між підприємствами однієї групи. Курсові різниці пов'язаних підприємств не виникають (рис. 3.24).

1	4	6
7	2	5
9	8	3

Рис. 3.24. Напрямки збільшення доходів від курсових різниць у сфері управління валютними ризиками у квадранті 4

Результат управління валютними ризиками у квадранті 5 оцінюється як позитивний за рахунок додатної курсової різниці, яка сформувалась в процесі здійснення зовнішніх операцій пов'язаного підприємства (*Квадрат 5: «Ефективне корпоративне управління»* : $KP^{onn} > 0$; $KP^{vzo} = 0$), що свідчить про раціональну структуру грошових потоків пов'язаного підприємства та ефективне управління валютними ризиками керівниками окремого підприємства групи. Група загалом отримує додаткові доходи від додатних курсових різниць пов'язаних підприємств з іншими контрагентами. Збільшення доходів від курсових різниць можливе за рахунок управління умовами

виконання внутрішньогрупових операцій, що призведе до переходу у квадрант 6 матриці (рис. 3.25).

1	4	6
7	2	5
9	8	3

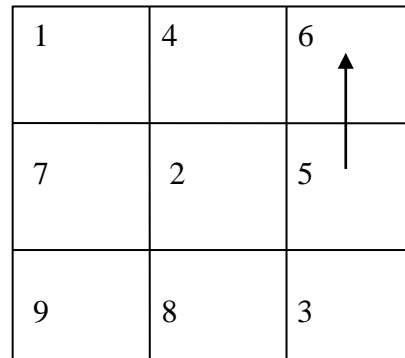


Рис. 3.25. Напрямки збільшення доходів від курсових різниць групи у сфері управління валютними ризиками у квадранті 5

Результат управління валютними ризиками у квадранті 6 оцінюється як позитивний за рахунок одночасного визнання додатної курсової різниці від внутрішньогрупових операцій та додатної курсової різниці від зовнішніх операцій пов'язаного підприємства (*Квадрант 6: «Ефективна валютна стратегія»* : $KP^{опн} > 0$; $KP^{620} > 0$), що свідчить про раціональну структуру операцій в іноземній валюті як окремого пов'язаного підприємства, так і внутрішньогрупових операціях. Керівництво групи в цілому ефективно проводить валютну політику та отримує додаткові доходи від курсових різниць.

При отримання додатних курсових різниць від пов'язаних підприємств внутрішньо-корпоративний аудитор розробляє рекомендації щодо утримання стану валютного успіху з метою зменшення ризику втрат від курсових різниць та попередження переходу у квадранти валютних втрат (6 => 2 => 9, 6 => 5 => 8, 6 => 4 => 7 та ін.) (рис. 3.26).

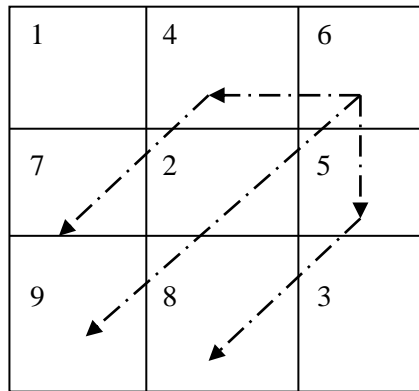


Рис. 3.26. Напрямки погіршення результату управління доходами (витратами) від курсових різниць групи у квадранті 6

Джерело: розроблено автором.

За результатами застосування вищенаведеної аналітичної процедури на основі матричної підходу доцільно навести види рекомендацій внутрішнього аудиту у сфері управління валютними ризиками групи (табл.3.17).

Таблиця 3.17

**Рекомендації внутрішнього аудитора
у сфері управління валютними ризиками групи підприємств**

Оцінка якості управління валютними ризиками групи внутрішнім аудитором	Результат управління валютними ризиками за матрицею	Рекомендації внутрішнього аудитора управлінському персоналу підприємства
Незадовільна	Квадранти 1,7	Активізувати вплив на процес управління валютними ризиками на пов'язаному підприємстві
	Квадранти 3,8	Оптимізувати внутрішньогрупові операції
Ефективна	Квадранти 2,4,5,6	Дотримуватися визначеної стратегії управління
Валютна криза	Квадрант 9	Переглянути політику управління валютними ризиками групи

Джерело: розроблено автором.

Так, у межах діяльності групи підприємств можливо надання декількох рекомендацій внутрішнього аудитора : розробка управлінського впливу на

господарську діяльність підприємства групи, що обмежено рівнем участі у капіталі та можливістю впливу; раціоналізація внутрішньогрупових операцій групи з метою зниження операцій, за якими виникають від'ємні курсові різниці; утримання поточної стратегії управління валютними ризиками; повний перегляд стратегії управління валютними ризиками групи.

Управління курсовими різницями у рамках діяльності групи підприємств можлива за допомогою різноманітних інструментів. Так, наприклад, внутрішніми інструментами управління курсовими різницями є інструменти організаційного характеру у сфері налагодження умов оплати за договорами купівлі (продажу) продукції чи послуг та скорочення терміну часу від моменту відображення операції в іноземній валюті до моменту оплати грошовими коштами, що значно мінімізує ризик виникнення від'ємних курсових різниць. Одночасно з внутрішніми інструментами, доцільним є застосування зовнішніх інструментів хеджування валютного ризику – форвардні контракти, ф'ючерсні контракти, опціони, свопи. Діяльність групи підприємств дозволяє також управляти валютними ризиками за рахунок балансування грошових потоків в підконтрольних пов'язаних підприємствах з метою зменшення чистого грошового потоку діяльності пов'язаного підприємства, за яким потенційно може виникнути від'ємна курсова різниця.

Підвищення валютних ризиків спостерігається у рамках діяльності групи підприємств, в якій функціональна валюта діяльності головного підприємства-інвестора відрізняється від функціональної валюти діяльності одного з підприємств групи. Внутрішній аудит звітності окремих підприємств групи та консолідованої звітності групи має забезпечити виявлення сфер з потенційно високим валютним ризиком. Управління внутрішньогруповими операціями групи можливе у формі узгодження грошових потоків окремих підприємств групи з метою зменшення суми чистого грошового потоку, який може бути деномінований за не вигідним курсом для групи підприємств в цілому. Тому подальше дослідження буде спрямоване на розробку алгоритмів застосування

інструментів управління курсовими різницями у рамках формування рекомендацій внутрішньо-корпоративного аудитора групи для підприємств, які здійснюють свою діяльність на території України.

Починаючи з 2014 року в Україні відбувались дестабілізаційні воєнні, політичні, фінансові та економічні процеси, які переорієнтували вектор ЗЕД підприємств України (з країн СНД до країн Євросоюзу) та поставили під сумнів багато видів ЗЕД у зв'язку зі значним падінням курсу національної валюти. Так, з січня 2014 р. до грудня 2017 р. курс долара США щодо гривні збільшився майже в 4 рази: з 7,99 грн./дол. до 27,15 грн./ дол.

Необхідно також зазначити, що основними причинами дестабілізації валютного курсу є: збільшення обсягів державних запозичень; зниження курсу іноземної валюти за рахунок міжнародних позик; високий рівень інфляції; зменшення інвестицій в економічний розвиток країни; недосконала законодавча база, що не може надати економічних гарантій іноземним інвесторам; високий рівень доларизації економіки; збільшення впливу спекулятивних операцій на функціонування валютного ринку; військові дії на сході України.

Наслідками девальвації національної валюти починаючи з 2014 року також стали: зменшення кількості іноземних компаній на території України; зменшення припливу іноземних інвестицій; від'ємне сальдо зовнішньоторговельного балансу; попит населення на валюту з метою збереження коштів; збільшення заборгованості країни; скорочення золотовалютного резерву України.

Через значну волатильність валютного курсу гривні підприємства, що здійснюють ЗЕД, часто стикаються з такою проблемою, як втрати від курсових різниць. Причиною виникнення курсових різниць, як відомо, є зміна курсу валюти, яка використовується у зовнішньоекономічних операціях, по відношенню до національної валюти, під час здійснення цих операцій (руху товарів, надання послуг, купівлі-продажу валюти). Однак, слід зазначити, що зміни валютного курсу можуть призвести як до додаткових доходів, так і до

додаткових втрат, а особливу увагу управлінцям слід приділяти саме управлінню здійснення ЗЕД у напрямку мінімізації втрат від курсових різниць та нарощуванню додаткових доходів.

Компанії, що мають зобов'язання за експортними й імпорнтними контрактами і планують в майбутньому покупку-продаж валюти, можуть зменшити ринкову невизначеність і заздалегідь зафіксувати, за допомогою термінових фінансових інструментів, майбутній валютний курс, знявши з себе тим самим ризик несприятливої цінової динаміки на валютному ринку. У зв'язку з цим, необхідно розглянути сутність даного виду інструментів фінансового ринку, провести детальний аналіз процесів їх ціноутворення та конкретних методів хеджування валютного ризику.

Аналізуючи вимоги міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності (МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» [322], МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [322], МСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів» [149], МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» [321]), існують два види інструментів мінімізації витрат від курсових різниць шляхом передачі валютного ризику:

– базисні інструменти – в рамках управління дебіторської та кредиторської заборгованості. Їх ще називають «внутрішніми» інструментами, оскільки вони реалізуються за допомогою внутрішніх організаційно-правових заходів, за рахунок спеціальних домовленостей, маневрування в періодах здійснення платежів та поставок, номінування виручки в вигідній для підприємства валюті;

– похідні інструменти – іменуються також як «зовнішні інструменти», до яких відносяться форварди, ф'ючерси, опціони, свопи.

Слід зазначити, що базисні (внутрішні) інструменти володіють незаперечною перевагою – реалізація даних інструментів являється менш витратною, ніж похідних. Саме за допомогою внутрішніх інструментів

підприємства можна досягти зниження ризику без істотного збільшення витрат на хеджування.

Перед управлінцями завжди виникає питання щодо обрання інструментів управління курсовими втратами. Відповідно, в кожному підприємстві повинен бути сформований певний алгоритм дій при здійсненні ЗЕД, що спрямований на мінімізацію втрат від курсових різниць (рис.3.27).

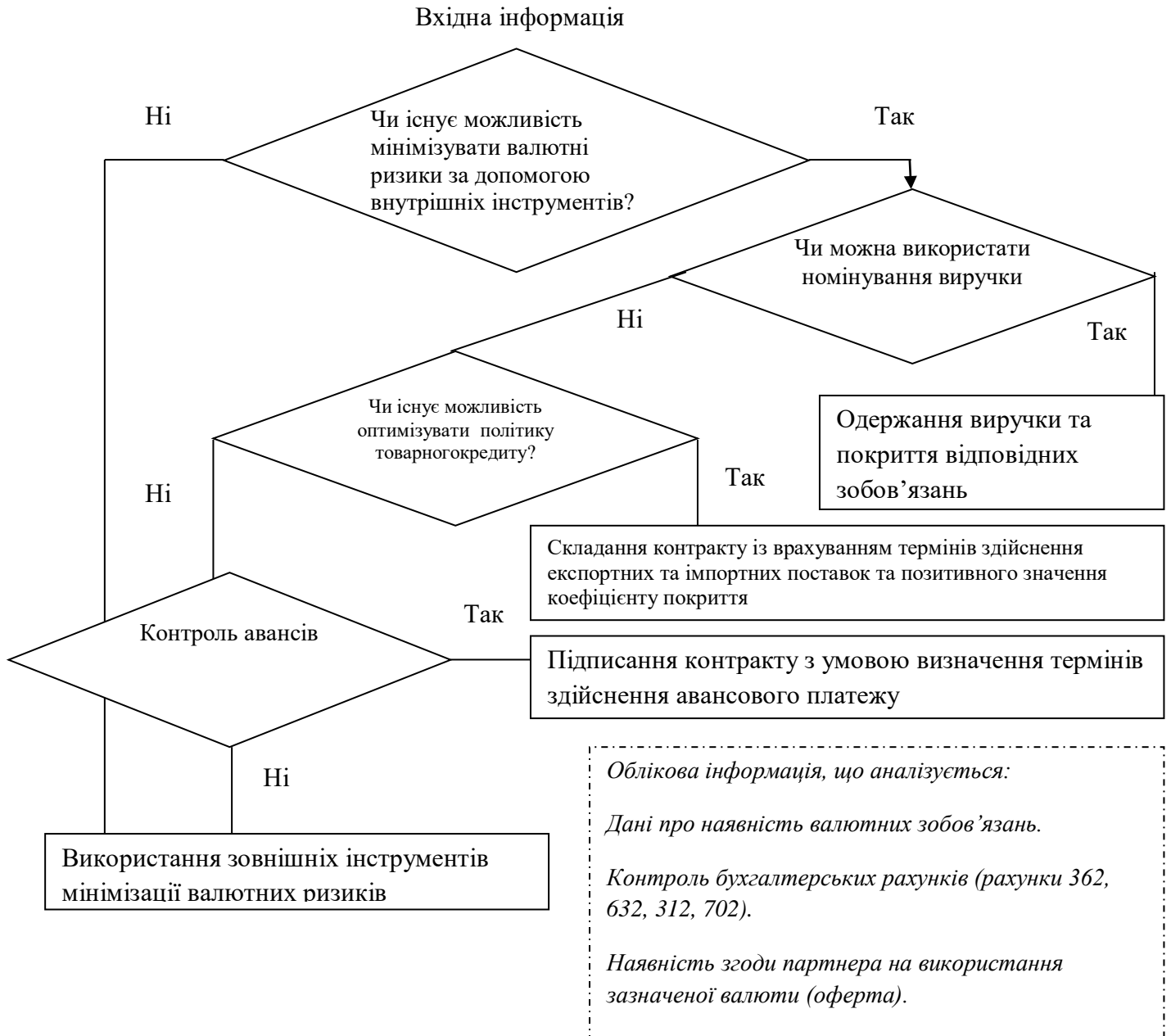


Рис. 3.27. Алгоритм вибору зовнішніх інструментів мінімізації витрат від курсових різниць

Джерело: складено автором

В основу даного алгоритму покладено процедуру визначення можливості використання базисних і похідних інструментів для запобігання втрат від курсових різниць. Для ухвалення рішення щодо використання підходу номінування виручки необхідно проаналізувати наявність валютних зобов'язань, провести контроль бухгалтерських рахунків, які призначені для обліку ЗЕД та отримати згоду на використання зазначеної валюти від партнера. У разі можливості застосування відбувається визначення валюти зобов'язання, одержання виручки та покриття відповідних зобов'язань. У разі неможливості використання методу номінування виручки від реалізації керівники підприємства можуть застосовувати методи політики товарного кредиту, які передбачають аналіз валютних контрактів, коефіцієнтів результату політики товарного кредиту.

Загальновідомі показники результату політики товарного кредиту дозволяють визначити ефективність організації розрахунків підприємства зі своїми контрагентами, а їх адаптація до вимог управління ЗЕД підприємства надають корисну інформацію щодо організації зовнішньоекономічних розрахунків.

Так, наприклад, термін наданого товарного кредиту на експорт (або період погашення валютної дебіторської заборгованості) розраховується за формулою:

$$\text{ТНТК}^{\text{експ}} = \frac{(\text{ВДЗ}^{\text{пп}} + \text{ВДЗ}^{\text{кп}}) / 2 \times 360 \text{ дн.}}{\text{ВВ}^{\text{кр}}} \quad (3.8)$$

де $\text{ТНТК}^{\text{експ}}$ – показник терміну наданого товарного кредиту на експорт, дні; $\text{ВДЗ}^{\text{пп}}$ – сальдо валютної дебіторської заборгованості на початок періоду, у.о.; $\text{ВДЗ}^{\text{кп}}$ – сальдо валютної дебіторської заборгованості на кінець періоду, у.о.; $\text{ВВ}^{\text{кр}}$ – частина визнаної у звітному періоді валютної виручки від експорту з відстрочкою платежу (на умовах післяплати), у.о.

Термін отриманого товарного кредиту на імпорт (або період погашення валютної кредиторської заборгованості) розраховується за формулою:

$$\text{ТОТК}^{\text{імп}} = \frac{(\text{ВКЗ}^{\text{імп}} + \text{ВКЗ}^{\text{кп}}) / 2 \times 360 \text{ дн.}}{\Gamma^{\text{кр}}}, \quad (3.9)$$

де $\text{ТОТК}^{\text{імп}}$ – показник терміну отриманого товарного кредиту на імпорт, дні; $\text{ВКЗ}^{\text{імп}}$ – сальдо валютної кредиторської заборгованості на початок періоду, у.о.; $\text{ВКЗ}^{\text{кп}}$ – сальдо валютної кредиторської заборгованості на кінець періоду, у.о.; $\Gamma^{\text{кр}}$ – вартість імпорту у звітному періоді з відстрочкою платежу (на умовах післяплати), у.о.

Результати політики товарного кредиту визначаються співвідношенням вищенаведених показників. Так, якщо $\text{ТОТК}^{\text{імп}} > \text{ТНТК}^{\text{експ}}$, то організація взаєморозрахунків з іноземними контрагентами здійснюється ефективно і підприємство має у своєму розпорядженні додатковий час для планування вигідної дати проведення валютних розрахунків (з вигідним курсом валют) і додаткове джерело фінансування.

Якщо $\text{ТОТК}^{\text{імп}} < \text{ТНТК}^{\text{експ}}$, то це означає, що підприємство не тільки відволікає свої кошти на обслуговування інших підприємств, а також не має у своєму розпорядженні можливості коректувати валютні розрахунки та мінімізувати негативні курсові різниці.

У разі можливості застосування даного внутрішнього інструмента слід заключати контракти з урахуванням термінів здійснення експортних та імпортних поставок та позитивного значення коефіцієнта покриття. У разі неможливості застосування – переходимо до наступного інструмента, а саме – до аналізу авансових платежів. Насамперед, потрібно провести контроль стану платіжного балансу, проаналізувати касові розрахунки, а також провести попередні узгодження з контрагентами. У разі можливості використання даного інструмента – відбувається підписання контракту з умовою визначення термінів

здійснення авансового платежу. У разі неможливості використання даного інструменту доцільно перейти до аналізу можливості мінімізації валютних ризиків за допомогою зовнішніх інструментів.

Слід наголосити, що використання запропонованого алгоритму вибору внутрішніх інструментів мінімізації втрат від курсових різниць на конкретному підприємстві можливе за його адаптації до специфіки діяльності підприємства та аналізу попереднього досвіду роботи підприємства у сфері ЗЕД. Порядок використання внутрішніх інструментів також визначається конкретними умовами, у яких працює підприємство.

До зовнішніх інструментів управління валютними ризиками відносять форвардні контракти, ф'ючерсні контракти та свопи.

Як зазначає М. В. Кисельов, форвардний контракт – найбільш часто використовуваний інструмент хеджування валютних ризиків. Форвардний контракт – це угоди між двома сторонами про майбутню поставку певного активу на даних умовах в призначений термін у майбутньому. Основні характеристики форвардних контрактів: є обов'язковими до виконання обома учасниками; складаються з урахуванням конкретних вимог клієнта і не є об'єктом обов'язкової звітності; під час переговорів мають бути визначені: розмір контракту, якість доставленого активу, місце і дата поставки активу[108]. Основними видами форвардних контрактів є: розрахункові контракти; контракти постачання; форварди з відкритою датою валютування; форварди з закритою датою валютування. За форвардами постачання можлива лише реальна поставка валюти, за розрахунковими – контрагенти обмінюються лише підсумковим фінансовим результатом всієї угоди.

Також виокремлюють форварди з відкритою і закритою датою валютування. Форвард з відкритою датою валютування дає змогу покупцеві самостійно обирати дату купівлі-постачання валюти в межах заздальгідь

визначеного діапазону часу. Форвард із закритою датою валютування не дає контрагентам подібного права.

Колектив авторів [14] зазначають, що форвардний контракт, як правило, полягає в цілях здійснення купівлі або продажу на взаємовигідних умовах, а також дає змогу здійснювати страхування постачальника або покупця від можливого несприятливого результату операції або зміни ціни. Одним із поширених похідних інструментів також є ф'ючерсний контракт. Ф'ючерсний контракт – це стандартний терміновий біржовий контракт купівлі-продажу базового активу, при укладанні якого сторони (продавець і покупець) домовляються тільки про рівень ціни та час постачання. Інші параметри актива (кількість, якість, упаковка, маркування) обговорені раніше в специфікації біржового контракту [327].

Наступним, не менш ключовим, інструментом хеджування валютних ризиків є своп. Своп – це похідний фінансовий інструмент, який надає можливість обміняти одні активи чи зобов'язання на інші активи чи зобов'язання. Використовується для покращення структури активів та зобов'язань, зниження валютних ризиків, отримання прибутку.

Нині, свопи організуються, зазвичай, фінансовими посередниками, які часто укладають угоду з однією компанією і після цього шукають іншу компанію для укладання офсетного свопу. Свопи укладають на позабіржовому ринку, тому гарантію їх виконання для сторін компаній забезпечують фінансові посередники. З метою обрання управлінцями похідних інструментів для зменшення втрат від курсових різниць, запропоновано алгоритм мінімізації втрат від курсових різниць (рис. 3.28).

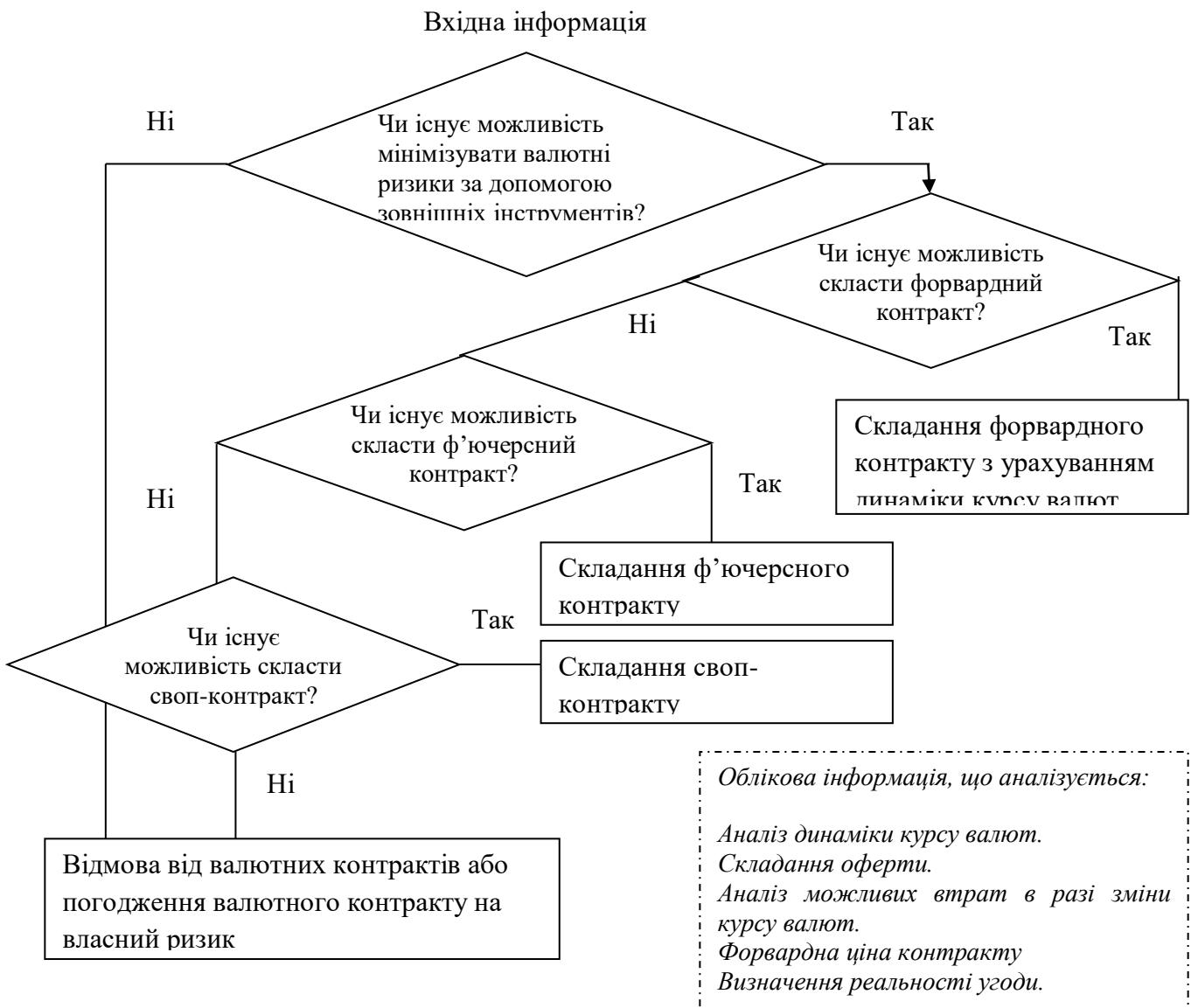


Рис. 3. 28. Алгоритм вибору зовнішніх інструментів мінімізації витрат від курсових різниць

Джерело: складено автором

За допомогою алгоритму з рис. 3.28 послідовно обирається оптимальний зовнішній інструмент мінімізації витрат від курсових різниць від найбільш оптимального та зручного – форвардного контракту до найменш розповсюдженого свопу.

Відповідно, для прийняття рішення стосовно першого зовнішнього інструменту, а саме - використання форвардного контракту, в першу чергу, потрібно проаналізувати динаміку курсу валюти, заключити оферту та

визначити можливі втрати в разі коли ринковий курс валюти більш сприятливий, ніж форвардний. У разі можливості застосування – відбувається укладання контрактів з урахуванням динаміки курсів валюти.

Таким чином, наведені вище процедури внутрішнього аудиту та інструменти управління валютними ризиками дають змогу мінімізувати негативний вплив курсових різниць на фінансовий результат від зовнішньоекономічних операцій з пов'язаними підприємствами. Як було зазначено вище, додатковим резервом підвищення ефективності зовнішньоекономічних операцій та збільшення фінансового результату від операцій із пов'язаними сторонами має бути отримання додаткових доходів за рахунок різниці цін. Тому наступним елементом дослідження є розробка методичного підходу до аналізу цінових відхилень у зовнішньоекономічних операціях підприємства.

3.3. Аналіз цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях

Здійснення підприємствами зовнішньоекономічних операцій та подальше звітування за ними перед органами Державної фіскальної служби України виокремлює проблему оцінки відповідності ціни на товару (продукцію, послугу) у контрольованій операції певним критеріям. Податковим кодексом України передбачено формування трансфертної ціни відповідно до принципу «витягнутої руки» [193]. Основна ідея–здійснення операцій за справедливими ринковими умовами. Водночас у сфері управлінського контролю окреслюються вимоги до забезпечення ефективності операцій, досягнення якої не завжди можливе за цінами, які сформовані у ринкових умовах. Для оцінювання відповідності цін податковим чи управлінським вимогам менеджерам підприємств необхідна аналітична інформація про рівень невідповідності цін

зазначеним критеріям та про причини таких відхилень. З огляду на це аналіз цінових відхилень за трансфертними цінами у контрольованих зовнішньоекономічних операціях залишається актуальним напрямком дослідження.

Процеси трансфертного ціноутворення та його контролю в Україні були досліджені у працях А. Алексєєвої [3], А. Гречко [44], О. Вакульчик [31], В. Сопко [256] та інших фахівців у сфері обліку, контролю і аудиту. Глибоко розглянуто низку питань, які виникають у процесі запровадження механізмів податкового контролю трансфертного ціноутворення на території України. В процесі опрацювання сучасних публікацій виявлено багато досліджень в частині звітування перед органами Державної фіскальної служби України, водночас питання аналізу і (внутрішнього) контролю ефективності контрольованих (зовнішньоекономічних) операцій між пов'язаними сторонами в умовах обмеження через податковий контроль трансфертних цін залишаються недостатньо розкритими.

Важливе наукове завдання полягає в удосконаленні методик аналізу цінових відхилень у контрольованих операціях підприємств з метою здійснення подальшого аудиту трансфертних цін за операціями імпорту й експорту.

Фактичні трансфертні ціни у контрольованих операціях можуть відрізнятися від планових або від ринкового діапазону цін, який визначається відповідно до вимог Податкового кодексу України для звітування за цими операціями. В процесі оцінки цінових відхилень можливо сформувавши обліково-аналітичну базу щодо причин та наслідків невідповідності трансфертних цін, що необхідно для аудиту (як внутрішнього, так і зовнішнього) й аналізу ефективності таких операцій. Для розробки системи оцінки відхилень слід визначити вихідні показники, що використовуються при аудиті й аналізі цін та цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях імпорту й експорту (табл. 3.19).

Таблиця 3.19

**Ключові показники для аудиту і аналізу
цінових відхилень у контрольованих операціях**

№ з/п	Назва показника	Позначення ¹⁰
1.	Мінімальна ціна діапазону, визначеного за вимогами Податкового кодексу України	P^{min}
2.	Максимальна ціна діапазону, визначеного за вимогами Податкового кодексу України	P^{max}
3.	Планова ціна контрольованої операції	P^{plan}
4.	Фактична ціна контрольованої операції	P^{actual}
5.	Ціна внутрішньогрупових співставних операцій	$P^{comparative}$
6.	Корпоративна ціна групи (внутрішньогрупова ефективна ціна)	P^{group}
7.	Середньозважена ринкова ціна	$P^{average}$

Джерело : розроблено автором.

Аналіз цінових відхилень пропонується здійснювати на основі діапазону цін, визначеного відповідно до вимог Податкового кодексу України для контрольованих операцій, за якими підприємства зобов'язані подавати звіти. Діапазон можливо визначити за методами, рекомендованими ПКУ (метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу, метод витратиплюс, метод чистого прибутку, метод розподілу прибутку). (Детальний аналіз методів трансфертного ціноутворення та методика визначення діапазону цін наведено у розділі 2 дисертації).

Мінімальна (P^{min}) та максимальна (P^{max}) ціна діапазону відповідає граничним значенням діапазону дозволених цін на товар (продукцію, послугу) у контрольованій операції для цілей податкового контролю. Невідповідність ціни контрольованої операції межах діапазону призведе до перегляду умов контрольованої операції та донарахуванню зобов'язань з податку на прибуток.

Планова ціна контрольованої операції (P^{plan}) визначається на підприємстві у рамках системи бюджетування діяльності (за її наявності) та має забезпечувати економічні вигоди для підприємства загалом. Так, планова ціна

¹⁰ P – ціна, у.о./од.

для операції імпорту товарів (продукції, послуг) має відповідати економічно доцільній ціні закупівлі, а планова ціна експорту товарів (продукції, послуг) – економічно доцільній ціні реалізації. Фактична ціна контрольованої операції (*P^{actual}*) є фіксованою ціною, яка відображена в облікових записах та у звіті про контрольовані операції підприємства.

Застосування окремих методів трансфертного ціноутворення (метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод витрати плюс, метод ціни перепродажу) передбачає порівняння умов контрольованої операції з умовами внутрішніх чи зовнішніх співставних операцій, які здійснюються між підприємством, яке подає звіт за контрольованими операціями та непов'язаними підприємствами-резидентами. Діапазон цін, як правило, формується на основі зовнішніх співставних операцій, що забезпечує максимальну об'єктивність. Ціна внутрішніх співставних операцій (*P^{comparative}*) визначається саме за внутрішніми співставними операціями підприємства і дає змогу встановити відповідність фактичної ціни контрольованої операції внутрішнім нормам рентабельності на підприємстві. Корпоративна ціна групи (*P^{group}*) властива тим операціям, які здійснюються між підприємствами однієї групи і характеризується як вигідна ефективна ціна з точки зору фінансового результату групи загалом. В умовах децентралізованого управління групою підприємств, що притаманне діяльності сучасних груп міжнародних компаній і транснаціональних корпорацій, ціноутворення в межах діяльності окремих підприємств може здійснюватись на умовах, вигідних окремому підприємству, але на невігідних для групи. Так, експорт товарів незалежному підприємству в умовах ринку може здійснюватись за ціною, вищою, ніж ціна аналогічної операції експорту пов'язаному підприємству, що дозволяє отримати додатковий прибуток підприємству-експортеру. У цьому випадку інше підприємство групи, яке планувало придбання товарів у вищезазначеного експортера, буде вимушено купувати товар за межами групи за вищою ціною, що у підсумку призведе до зменшення фінансового результату всієї групи.

Середньозважена ціна ($P^{average}$) визначається діленням загальної вартості всіх операцій, ціни яких відображені у діапазоні, на кількість одиниць товару (продукції, послуг), які були реалізовані (куплені) у цих операціях.

Для детальної оцінки результатів зовнішньоекономічної операції з метою визначення сфери управлінського контролю з погляду економії витрат на закупівлі сировини, товарів, продукції, послуг логічно розглянути ідеальне співвідношення цін, яке визначається економічно впорядкованою послідовністю (рис. 3.29).

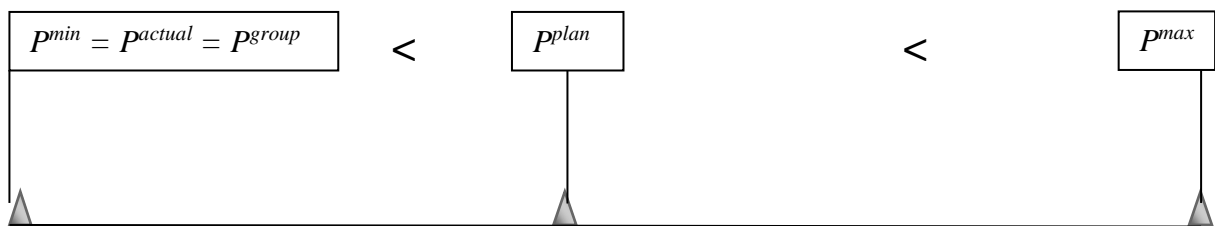


Рис. 3.29. Економічно впорядкована послідовність цін в контрольованих операціях імпорту з метою управлінського контролю і зниження ціни

Джерело: складено автором.

Діапазон цін обмежується значенням мінімальної та максимальної цін та визначений для цілей податкового контролю відповідно до вимог Податкового кодексу України в частині застосування методів трансфертного ціноутворення (див. розділ 2). Розглядаючи цінову політику підприємства у площині управлінського підходу з метою економії на вартості закупівель слід урахувувати, що найбільш вигідною ціною операції імпорту є мінімальна ціна діапазону ринкових цін, що підтверджується рівнянням, елементами якого є мінімально допустима ціна, фактична ціна операції та корпоративна ціна групи ($P^{min} = P^{actual} = P^{group}$). Якщо значення фактичної ціни операції буде нижче планової, то таке відхилення слід розцінювати як позитивне управлінське, що призводить до економії витрат на закупівлі ($P^{actual} < P^{plan}$). Мінімальна ціна в імпортних операціях також дозволяє отримувати економію на митних платежах, які справляються саме з митної вартості імпортованих товарів. Слід зазначити,

що контроль митними і податковими органами вартісних характеристик імпортованого товару (митної вартості та трансфертної ціни) спрямований на запобігання неправомірним викривленням ціни у протилежних напрямках. Митні органи проводять тестування на заниження митної вартості товарів. Це означає, що вони перевіряють, чи всі елементи включено до митної вартості товарів та чи не занижена база, з якої справляються митні платежі під час митного оформлення товарів. Водночас, контроль для цілей трансфертного ціноутворення податковими органами проводиться з метою тестування на завищення ціни за такими операціями. Контроль спрямований на запобігання завищенню цін, що призводить до відповідного заниження податку на прибуток. Таке протиріччя властиве саме операціям імпорту, оскільки в операціях експорту тестування зовнішньоекономічних операцій і митними, і податковими органами відбувається з метою визначення неправомірного заниження митної вартості і трансфертної ціни товарів. Розглянемо рекомендоване співвідношення цін в контрольованих операціях імпорту з точки зору максимізації витрат і зменшення бази оподаткування, яке визначається економічно впорядкованою послідовністю цін (рис. 3.30).

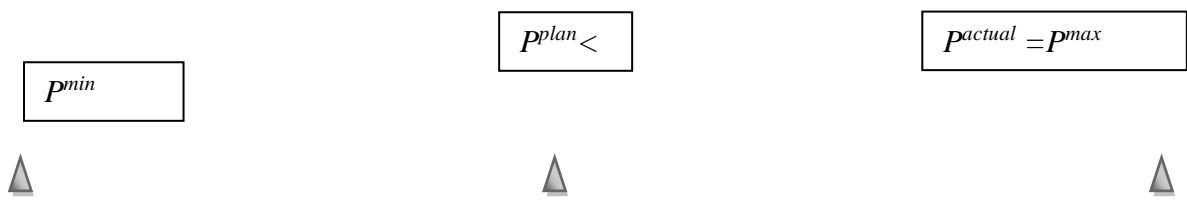


Рис. 3.30. Економічно впорядкована послідовність цін в контрольованих операціях імпорту з метою завищення ціни і мінімізації податкових зобов'язань

Джерело: складено автором.

Розглядаючи цінову політику підприємства у площині податкового підходу з метою завищення ціни імпорту та заниження бази оподаткування, слід враховувати, що найбільш вигідною ціною у контрольованій

зовнішньоекономічній операції є максимальна ціна діапазону ринкових цін, що означає рівність останньої та фактичної ціни за вказаною операцією ($P^{actual} = P^{max}$). Якщо значення фактичної ціни операції буде вище планової, то це завищення призведе до зменшення бази оподаткування підприємства, що позитивно оцінюється з позицій податкової оптимізації, але може бути розцінено як не вигідні закупівлі з точки зору управлінського корпоративного контролю ($P^{plan} < P^{actual}$).

Визначимо формули розрахунку та інтерпретації цінових відхилень у контрольованих операціях імпорту. Максимальний ціновий діапазон у контрольованій зовнішньоекономічній операції визначається за формулою:

$$\max \Delta P = P^{\min} - P^{\max}, \quad (3.10)$$

де $\max \Delta P$ – максимальний діапазон цін, визначений для контрольованої зовнішньоекономічної операції відповідно до вимог ПКУ;

P^{\min} – мінімальна ціна діапазону, визначеного для контрольованої операції відповідно до вимог ПКУ, у.о./од.;

P^{\max} – максимальна ціна діапазону, визначеного для контрольованої операції відповідно до вимог ПКУ, у.о./од.

Максимальний ціновий діапазон є різницею між мінімальною та максимальною ринковими цінами на аналогічні операції та характеризує максимально можливий розмір відхилень у ціні на контрольовану операцію. За операціями імпорту максимальну суму приросту (зменшення) витрат на закупівлю за рахунок діапазону ринкових цін можна визначити за формулою:

$$\max \Delta C_p = (P^{\min} - P^{\max}) \times Q, \quad (3.11)$$

де $\max \Delta C_p$ – максимальне відхилення вартості імпортованого товару за рахунок відхилень у ціні закупівлі, у.о.;

Q – обсяг імпортованого товару, од.

Як видно, результат розрахунку завжди буде від'ємний і характеризуватиме недоотриману вигоду у процесі здійснення закупівель. Результат розрахунку може також дорівнювати нулю за відсутності активного ринку для імпортованого товару або у разі, якщо всі підприємства на ринку імпортували товари за однаковими цінами.

Загалом, слід зазначити, цінові відхилення характеризують економію чи втрати як результат невідповідності ціни в контрольованій операції. Цінові відхилення можна характеризувати як управлінські (реальна економічна вигода чи втрата) та як податкові (вигода чи втрата за рахунок зміни суми податкових зобов'язань).

Для детального аналізу цінових відхилень вартості імпортованих товарів (продукції, послуг) пропонуємо використовувати такі окремі види :

1. Цінове відхилення у вартості імпорту товарів (продукції, послуг) у контрольованій операції за потенціалом ринку можна визначити за формулою:

$$\Delta P_{\text{marketpotential}}^{\text{import}} = (P^{\text{min}} - P^{\text{actual}}) \times Q, \quad (3.12)$$

де $\Delta P_{\text{marketpotential}}^{\text{import}}$ - цінове відхилення вартості імпорту за потенціалом ринку, у.о.;

P^{actual} - фактична ціна контрольованої зовнішньоекономічної операції, у.о./од.

Відхилення за потенціалом ринку визначає суму неотриманих додаткових вигід, які могли бути отримані підприємством за умов імпорту за мінімальними цінами. Відхилення характеризує втрачену можливість, може розцінюватись як контрольоване і кероване. Але це відхилення не завжди слід розцінювати як таке, яке свідчить про неефективність закупівель, оскільки мінімальна ціна могла бути сформована і за особливими умовами, які не відповідають політиці закупівель аналізованої компанії.

2. Цінове відхилення імпорту у контрольованій зовнішньоекономічній операції за рахунок ефективності закупівель можна визначити за формулою:

$$\Delta P_{ef}^{import} = (P^{average} - P^{actual}) \times Q, \quad (3.13)$$

де ΔP_{ef}^{import} - цінове відхилення вартості імпорту за ефективністю закупівель, у.о.;

$P^{average}$ - середньозважена ринкова ціна, у.о./од.

Цінове відхилення у вартості імпорту за ефективністю закупівель визначає як ефективно відділ закупівель веде роботу з постачальниками і яку суму економії (втрат) підприємство отримує внаслідок ефективної (неефективної) політики закупівель. Якщо фактична ціна перевищує середньозважену у ринковому діапазоні, то за формулою розрахунку фіксується негативне відхилення, яке відображає суму втрат від неефективної політики закупівель та свідчить про фактичну ціну на товар у контрольованій операції, яка вище за середню на ринку. У випадках, коли закупку вдалося провести за цінами нижчими за мінімальні у ринковому діапазоні, то за формулою розрахунку фіксуємо додатне значення, що свідчить про додаткову вигоду як результат ефективного управління. Щодо податкового контролю, то закупівля за ціною, яка нижче діапазону рентабельності, не призведе до податкових санкцій, оскільки чітко контролюється максимальна ціна з метою недопущення завищення вартості закупівлі та зниження бази оподаткування у контрольованій операції.

3. Цінове відхилення вартості імпорту у контрольованій операції за рахунок оптимізації податків можна визначити за формулою:

$$\Delta P_{opt}^{import} = (P^{max} - P^{actual}) \times Q, \quad (3.14)$$

де ΔP_{opt}^{import} - цінове відхилення вартості імпорту за рахунок оптимізації податків, у.о.;

Оптимізаційне відхилення характеризує віддаленість фактичної ціни на товар (продукцію, послугу) у контрольованій операції від максимальної у ринковому діапазоні. Якщо фактична ціна імпорту перевищує максимальну у ринковому діапазоні, то відповідно до вимог Податкового кодексу України підприємство зобов'язане нарахувати додаткове зобов'язання з податку на прибуток, яке визначається як добуток ставки податку на прибуток та різниці між фактичною ціною імпорту та максимальною ціною ринкового діапазону цін (актуально для операцій за 2017 рік). Сума донарахованих податкових зобов'язань з податку на прибуток визначається за формулою:

$$\text{ДПЗ} = (P^{\max} - P^{\text{actual}}) \times Q \times \text{tax} \quad (3.15)$$

де tax – ставка податку на прибуток.

4. Антигрупове цінове відхилення імпорту у контрольованій зовнішньоекономічній операції за рахунок невідповідності ціни товару (продукції, послуги) внутрішньогруповим корпоративним вимогам:

$$\Delta P_{antigroup}^{import} = (P^{\text{group}} - P^{\text{actual}}) \times Q, \quad (3.16)$$

де $\Delta P_{antigroup}^{import}$ - антигрупове цінове відхилення вартості імпорту, у.о.

Антигрупове цінове відхилення свідчить про відповідність чи невідповідність фактичної ціни за операцією внутрішньогруповим вимогам щодо встановлення цієї ціни. В умовах децентралізованого управління можливі випадки, коли ціна внутрішньогрупової операції буде вигідною для конкретного пов'язаного підприємства (компонента групи) і не вигідною загалом для групи.

Встановлення такого відхилення може надати внутрішнім аудиторам додаткові докази про неефективне управління у відповідному підрозділі.

5. Бюджетне цінове відхилення імпорту у контрольованій зовнішньоекономічній операції за рахунок невідповідності фактичних цін запланованим:

$$\Delta P^{\text{import}} = (P^{\text{plan}} - P^{\text{actual}}) \times Q, \quad (3.17)$$

де ΔP^{import} - бюджетне цінове відхилення вартості імпорту, у.о.;

P^{plan} - планова ціна імпорту відповідно до бюджету підприємства, у.о./од.

Бюджетне відхилення більш характерне для підприємств, які здійснюють планування діяльності та свідчить про відповідне відхилення планової ціни від фактичної. Такий вид відхилень може виникати у зв'язку зі змінами на ринку, зміною політики закупівель (рішення придбавати більш якісний товар дорожче або у більш надійного постачальника тощо). Додатне значення розрахунку свідчить про якість планування у сфері цінової політики закупівель та відповідність фактичних значень значенням закладеним до операційного бюджету витрат.

6. Цінове відхилення імпорту у контрольованій операції за рахунок ринкових змін можна розрахувати за формулою:

$$\Delta P_{\text{marketchanges}} = (P^{\text{plan}} - P^{\text{average}}) \times Q, \quad (3.18)$$

де $\Delta P_{\text{marketchanges}}$ – цінове відхилення вартості імпорту за рахунок ринкових змін, у.о.

Цінове відхилення за рахунок ринкових змін є неконтрольованим і характеризує невідповідність планових цін середньозважених на ринку. У разі перевищення планової ціни над середньою відхилення слід розцінювати як позитивне, що свідчить про благополучні для підприємства зміни на ринку.

Відповідно при перевищенні середньозваженої ринкової ціни над плановою, відхилення розглядатиметься як негативне і таке, що відображає непередбачувані зміни на ринку.

Наведені вище розрахунки окреслюють загальну систему відхилень трансфертних цін та задають відповідну систему їх контролю й аналізу з метою внутрішнього аудиту контрольованих операцій (рис.3.31).

Як видно з рис. 3.31, цінові відхилення у контрольованих операціях імпорту можна розподілити на ті, що підпадають під ризик суттєвого викривлення (керовані управлінські відхилення), і ті, які не характеризуються ймовірністю викривлення (некеровані).

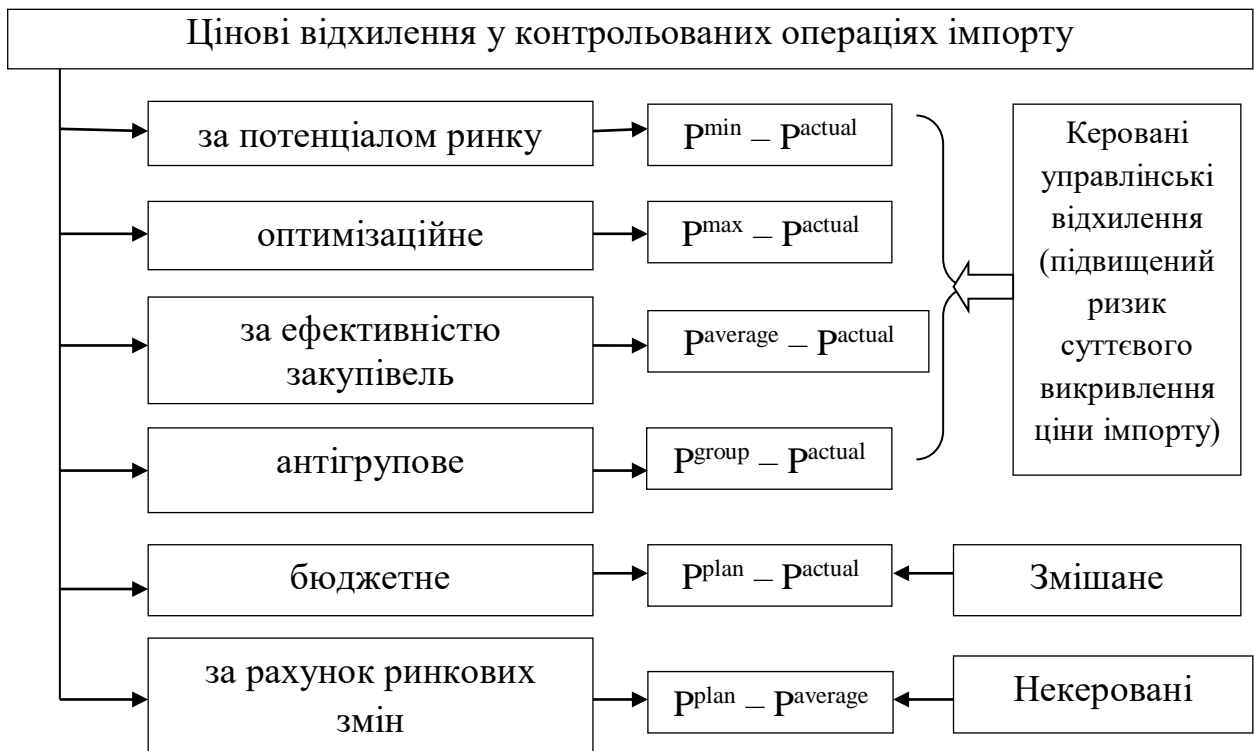


Рис. 3. 31. Система цінових відхилень у контрольованих операціях імпорту

Джерело: розроблено автором.

Для прикладу обрано операції імпорту бензину на умовному підприємстві. 31 березня 2017 року підприємство здійснило господарську операцію імпорту 50 тон бензину марки А-95 за ціною 1018 дол./т. при закладеній у бюджеті ціні у 1019 дол./т. За даними Української енергетичної

біржі у березні 2017 року бензину марки А-95 імпортувався за такими умовами (табл. 3.20.).

Таблиця 3.20

**Ринкові дані за результатами імпорту бензину
марки А-95у березні 2017 р.**

Дата операції	Ціна, дол/т	Ціна, грн/т	Загальний обсяг, тон	Загальна сума операції, дол. США	Загальна сума операції, грн
02/03	1019,11	27700	15	15286,65	415500
07/03	1020,18	27566,67	90	91816,2	2481000
14/03	1020,03	27433,33	45	45901,35	1234500
16/03	1012,41	27214,29	105	106303,1	2857500
21/03	1012,14	27214,29	105	106274,7	2857500
23/03	1010,4	27200	60	60624	1632000
28/03	1001,71	27200	30	30051,3	816000
30/03	1009,61	27300	30	30288,3	819000

Джерело: складено автором на основі [78].

Побудуємо діапазон ринкових цін в порядку зростання цін за місяць березень 2017 р. (табл. 3.21). Методика визначення ринкового діапазону цін для контрольованих операцій викладена у Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України № 381 (Додаток М).

Послідовність побудови діапазону цін є такою:

1. Визначення вибірки цін за співставними операціями.
2. Складання переліку операцій у порядку зростання цін.
3. Присвоєння кожній операції порядкового номеру.
4. Визначення нижнього та верхнього квантилів діапазону цін (25% кількості операцій на початку і в кінці побудованої вибірки відсікаються). Ціни, які залишилися після відсікання квантилів, формують діапазон дозволених цін на товар (продукцію, послугу) для контрольованої операції.

5. Для операцій, які відбувались у 2017 році, ціна імпорту (експорту) має бути у межах визначеного діапазону.

Докладніше про методи трансфертного ціноутворення йшлося у розділі 2 дисертації.

Таблиця 3.21

Діапазон ринкових цін на імпорт бензину марки А-95 у березні 2017

Номер операції імпорту у березні 2017 р.	Ціна, дол/т	Вид ціни	Зони діапазону рентабельності витрат
Операція № 1	1001,71		Нерелевантна ціна
Операція № 2	1009,61		
Операція № 3	1010,4	<i>P_{min}</i>	Мінімальна ціна дозволеного діапазону
Операція № 4	1012,14		Зона нормальної рентабельності
Операція № 5	1012,41		
Операція № 6	1019,11	<i>P_{max}</i>	Максимальна ціна діапазону
Операція № 7	1020,03		Нерелевантна ціна
Операція № 8	1020,18		
	1013,2	<i>$P_{average}$</i>	Середньозважена ціна
	1018	<i>P_{actual}</i>	Фактична ціна операції

Джерело: розраховано автором.

Таким чином, відповідно до табл. 3.20, можемо стверджувати, що фактична операція імпорту бензину 1018 дол./т у зазначених умовах попадає у дозволений діапазон цін між 1010,4 дол./т до 1019,11 дол./т., що відповідає вимогам ПКУ і підтверджує здійснення зовнішньоекономічної операції за принципом «витягнутої руки».

На основі наведених вище даних розрахуємо цінні відхилення у вартості імпорту (табл. 3.22).

Таблиця 3.22

Результати розрахунку цінових відхилень вартості імпорту бензину на підприємстві у березні 2017 р.

№ з/п	Назва відхилення	Результат розрахунку, дол
1.	Відхилення за потенціалом ринку	-380
2.	Відхилення за ефективністю закупівель	-240
3.	Оптимізаційне	55,5
4.	Економія (донарахування) податкових зобов'язань	9,99
5.	Антигрупове	0
6.	Бюджетне цінове відхилення	50
7.	За рахунок ринкових змін	290
8.	Діапазон відхилень (Різниця між найбільш вигідною ціною з точки зору управлінського контролю, та ціною, вигідною з точки зору податкового контролю трансфертних цін)	- 435,5

Джерело: розраховано автором.

Результати розрахунку цінових відхилень можна зафіксувати у відповідному робочому документі аудитора, який пропонується за формою у табл. 3.23.

Таблиця 3.23

Робочий документ аудитора за результатами аналітичних процедур підтвердження цін у контрольованих операціях імпорту

Клієнт	ПАТ «Аероспейс»			
Виконавець	Сертифікований аудитор (номер сертифікату)			
Дата контрольованої операції	31.03.2017			
Зміст операції	Імпорт бензину марки А-95			
Підпадає під Податковий контроль трансфертного ціноутворення	Так (Визначається пункт податкового кодексу, відповідно до якого операція підпадає під контроль трансфертного ціноутворення)			
Підпадає під корпоративний внутрішній аудит	Так (визначається тип пов'язаності з контрагентом)			
Цінові відхилення, які характеризують підвищений ризик суттєвих викривлень даних операції:				
Назва відхилень	Сума відхилень	Суттєвість відхилень	Вплив на показники фінансової звітності	Ризик шахрайства
Відхилення за ефективністю закупівель	-240	Несуттєве	немає	середній

Джерело: розроблено автором.

Результати розрахунку свідчать про негативне відхилення за ефективністю закупівель. Так, закупка бензину здійснювалась за ціною, вищою за середньозважену на ринку, що може бути пов'язане з свідомим завищенням вартості закупівель з метою зменшення податку на прибуток. Узагальнення характеристик цінових різниць у вартості імпорту товару (продукції, послуги) наведено у табл. 3.24.

Таблиця 3.24

**Характеристика цінових різниць у вартості імпорту товару
(для контрольованих зовнішньоекономічних операцій)**

Тип відхилень	Формула розрахунку	Умови цінового співвідношення	Характеристика відхилення	
за потенціалом ринку	$p^{\min} - p^{\text{actual}}$	$p^{\min} < p^{\text{actual}}$	Негативне	К
		$p^{\min} \geq p^{\text{actual}}$	Позитивне	
за ефективністю закупівель	$p^{\text{average}} - p^{\text{actual}}$	$p^{\text{average}} < p^{\text{actual}}$	Негативне	К
		$p^{\text{average}} \geq p^{\text{actual}}$	Позитивне	
оптимізаційне	$p^{\max} - p^{\text{actual}}$	$p^{\max} < p^{\text{actual}}$	Негативне (управлінське)	К
		$p^{\max} \geq p^{\text{actual}}$	Позитивне (управлінське)	
антігрупове	$p^{\text{group}} - p^{\text{actual}}$	$p^{\text{group}} \geq p^{\text{actual}}$	Негативне	К
		$p^{\text{group}} < p^{\text{actual}}$	Позитивне	
бюджетне	$p^{\text{plan}} - p^{\text{actual}}$	$p^{\text{plan}} < p^{\text{actual}}$	Негативне	З
		$p^{\text{plan}} \geq p^{\text{actual}}$	Позитивне	
за рахунок ринкових змін	$p^{\text{plan}} - p^{\text{average}}$	$p^{\text{plan}} < p^{\text{average}}$	Негативне	Н

К-контрольоване, З-змішане, Н-неконтрольоване.

Джерело: розроблено автором.

Характеристика наведених вище різниць у цінах імпорту надає внутрішньому аудиту додаткові критерії оцінки результатів управлінської

діяльності у сфері закупівель (імпорту). Узагальнення видів цінових відхилень у вартості імпорту наведено у табл. 3.25.

Таблиця 3.25

Види цінових відхилень у вартості контрольованих операцій	
Вид цінового відхилення вартості операції імпорту	Формула розрахунку
ІМПОРТ	
Максимальна сума приросту (зменшення) витрат на закупівлю за рахунок діапазону ринкових цін	$\max \Delta C_p = (P^{\min} - P^{\max}) \times Q^*$
Цінове відхилення імпорту за потенціалом ринку	$\Delta P_{\text{marketpotential}}^{\text{import}} = (P^{\min} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Цінове відхилення імпорту за рахунок ефективності закупівель	$\Delta P_{\text{ef}}^{\text{import}} = (P^{\text{average}} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Цінове відхилення імпорту за рахунок оптимізації податків	$\Delta P_{\text{opt}}^{\text{import}} = (P^{\max} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Антигрупове цінове відхилення імпорту	$\Delta P_{\text{antigroup}}^{\text{import}} = (P^{\text{group}} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Бюджетне цінове відхилення імпорту	$\Delta P^{\text{import}} = (P^{\text{plan}} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Цінове відхилення імпорту за рахунок ринкових змін	$\Delta P_{\text{marketchanges}}^{\text{import}} = (P^{\text{plan}} - P^{\text{average}}) \times Q$

Джерело: складено автором.

Розрахунки відповідно до запропонованого детального аналізу цінових відхилень у контрольованих операціях імпорту відображаються у робочому документі аудитора як результат аналітичних процедур при аудиті трансфертних цін. Керовані управлінські відхилення розглядаються на предмет суттєвості та впливу на базу оподаткування або на показники фінансової звітності підприємства. Суттєві керовані відхилення можуть свідчити про свідоме маніпулювання цінами імпорту в контрольованих операціях.

В процесі дослідження цінових відхилень за експортом визначено, що аналогічний вищенаведеному підхід до аналізу цінових відхилень може бути використаний і для аналізу експортних контрольованих операцій.

Втім, оскільки експортні операції формують доход, а не витрати (як це відбувається при імпорті) та входять у сфері контролю зовсім інших відділів на

підприємстві, вважаємо за необхідно окремо розглянути цінові відхилення у вартості експорту товарів (продукції, послуг).

Так, на відміну від імпорту, економічно впорядкована послідовність цін в контрольованих операціях експорту з метою управлінського контролю має такий вид (рис. 3.32).

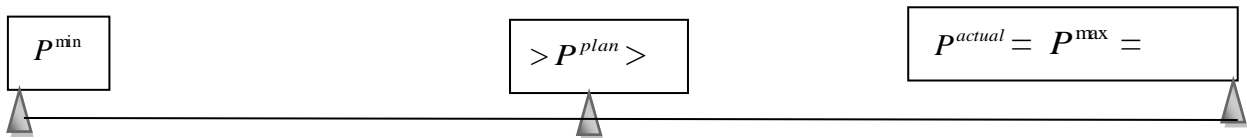


Рис. 3.32. Економічна впорядкована послідовність цін у контрольованих операціях експорту з позиції управлінського контролю і завищення ціни

Найбільш вигідною ціною товару експорту є максимальна ціна діапазону ринкових цін, що означає рівність між максимальною ціною діапазону, фактичною ціною операції та корпоративною ціною групи ($P^{max} = P^{actual} = P^{group}$). В такому випадку підприємство отримає максимально можливу суму доходу від реалізації товару (продукції) експорту, що збільшує доходи групи загалом. Водночас якщо фактична ціна операції буде більше планової, то таке відхилення буде розцінюватись як позитивне управлінське, що призводить до отримання додаткового понадпланового прибутку на реалізації ($P^{actual} > P^{plan}$).

Максимальна ціна в експортних операціях дозволяє отримувати додаткову вигоду за рахунок вищої ціни, але і призводить до додаткового нарахування митних платежів, які нараховуються саме з митної вартості експортованих товарів. Проаналізуємо ідеальне співвідношення цін у контрольованих операціях експорту з погляду мінімізації доходів та зменшення бази оподаткування, яке визначається такою економічно впорядкованою послідовністю (рис. 3.33).

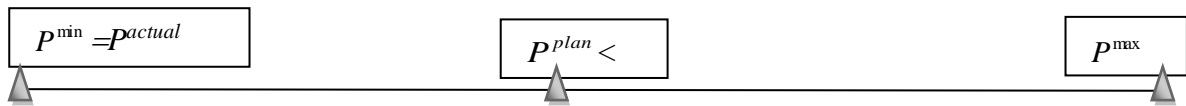


Рис. 3.33. Економічно впорядкована послідовність цін у контрольованих операціях експорту з позиції податкового контролю та заниження ціни

Для економії на податках в операціях експорту підприємства нерідко використовують способи заниження ціни на товар в операції експорту. Розглядаючи цінову політику підприємства з метою заниження ціни експорту та заниження бази оподаткування, слід урахувувати, що найбільш вигідною ціною у контрольованій зовнішньоекономічній операції є мінімальна ціна діапазону цін, що означає рівність останньої та фактичної ціни за вказаною операцією ($P^{\min} = P^{\text{actual}}$). Водночас якщо значення фактичної ціни в операції буде менше за планове, то таке відхилення призведе до зменшення бази оподаткування підприємства, що позитивно оцінюється з позицій податкової оптимізації, але може бути розцінено як невикорисливі умови операції з погляду управлінського корпоративного контролю.

Визначимо формули для розрахунку та інтерпретації цінових відхилень у контрольованих операціях експорту. Максимальний ціновий діапазон характеризує максимально можливий розмір відхилень у ціні продукції у контрольованій операції та визначається як різниця між максимальною та мінімальною ринковою ціною на аналогічній операції:

$$\max \Delta P = P^{\min} - P^{\max} \quad (3.19)$$

В операціях експорту максимальну суму приросту (зменшення) доходу від експорту за рахунок діапазону ринкових цін можна обчислити за формулою:

$$\max \Delta V_p = (P^{\min} - P^{\max}) \times Q \quad (3.20)$$

Як бачимо за формулою, результат розрахунку завжди буде від'ємний і характеризуватиме недоотриману вигоду у процесі здійснення експортних операцій. Результат розрахунку може дорівнювати нулю у тому випадку, якщо немає активного ринку для експортованого товару або всі підприємства на ринку імпортували товари за однаковими цінами.

У цілому слід зазначити, що цінові відхилення характеризують економію чи втрати як результат невідповідності ціни в контрольованій операції. Цінові відхилення можуть бути управлінські (реальна економічна вигоди чи втрата) та податкові (вигода чи втрата за рахунок зміни суми податкових зобов'язань).

Розглянемо окремі цінові відхилення для їх детального аналізу.

5. Цінове відхилення у контрольованій операції експорту за рахунок різниць між фактичною і максимальною ціною на ринку може інтерпретуватись як відхилення за потенціалом ринку:

$$\Delta P_{\text{marketpotential}}^{\text{export}} = (P^{\text{actual}} - P^{\text{max}}) \times Q \quad (3.21)$$

де $\Delta P_{\text{marketpotential}}^{\text{export}}$ - цінове відхилення доходу від експорту за потенціалом ринку, у.о.;

P^{actual} - фактична ціна контрольованої зовнішньоекономічної операції, у.о./од;

P^{max} - максимальна ціна діапазону, визначеного для контрольованої операції відповідно до вимог ПКУ, у.о./од.

Додатне значення за результатом розрахунку формули 3.21 свідчить про вигідне для підприємства відхилення фактичної ціни на товар експорту від максимальної у ринковому діапазоні. Таке відхилення свідчить про реалізацію продукції за цінами, вищими ніж максимальні на ринку, призводить до додаткових нарахувань податкових зобов'язань, і не свідчить про ухилення від оподаткування. Від'ємне відхилення за потенціалом ринку визначає суму

недоотриманих додаткових вигід, може розцінюватись як контрольоване та кероване.

6. Цінове відхилення у контрольованій операції експорту за рахунок ефективності збуту обчислюємо за формулою:

$$\Delta P_{ef}^{export} = (P^{actual} - P^{average}) \times Q \quad (3.22)$$

де ΔP_{ef}^{export} - цінове відхилення доходу від експорту за ефективністю збуту, у.о.;

$P^{average}$ - середньозважена ринкова ціна, у.о./од.

Додатне значення за розрахунком цінових відхилень у вартості експорту свідчить про ефект від роботи відділу ЗЕД з покупцями, що приносить додаткову вигоду підприємству за рахунок реалізації товару експорту за ціною, яка вища середньозваженої на ринку.

Від'ємне значення за результатом розрахунку свідчить про економічні втрати як результат неефективного збуту. У випадках з податковим контролем, слід зауважити, що експорт за ціною, яка є вищої за максимальний рівень цін відповідно до діапазону цін, не приведе до податкових санкцій, адже під пильним контролем перебуває саме мінімальна ціна з метою недопущення заниження вартості експорту та заниження бази оподаткування у контрольованій операції. Це означає, що ризик заниження ціни товару в операції експорту фіксується у разі від'ємного результату розрахунку у формулі цінового відхилення за рахунок ефективності збуту.

7. Антигрупове цінове відхилення у контрольованій зовнішньоекономічній операції за рахунок невідповідності ціни внутрішньогруповим корпоративним вимогам:

$$\Delta P_{antigroup}^{export} = (P^{actual} - P^{group}) \times Q \quad (3.33)$$

де $\Delta P_{\text{antigroup}}^{\text{export}}$ - антигрупове цінове відхилення вартості експорту, у.о.;

P^{group} - корпоративна ціна групи (внутрішньогрупова ефективна ціна),

у.о./од.

Антигрупове цінове відхилення експорту, як і в операціях імпорту, свідчить про відповідність (невідповідність) фактичної ціни товару (послуги) внутрішньогруповим вимогам щодо її встановлення на принципах ефективності.

8. Бюджетне цінове відхилення у контрольованій зовнішньоекономічній операції за рахунок невідповідності фактичних цін запланованим обчислюємо за формулою:

$$\Delta P^{\text{export}} = (P^{\text{actual}} - P^{\text{plan}}) \times Q \quad (3.34)$$

де ΔP^{export} - бюджетне цінове відхилення вартості експорту, у.о.;

P^{plan} - планова ціна імпорту відповідно до бюджету підприємства, у.о./од.

6. Цінове відхилення у контрольованій операції експорту за рахунок ринкових змін можна визначити за формулою:

$$\Delta P_{\text{marketchanges}}^{\text{export}} = (P^{\text{average}} - P^{\text{plan}}) \times Q \quad (3.35)$$

Де $\Delta P_{\text{marketchanges}}^{\text{export}}$ - цінове відхилення експортного доходу за рахунок ринкових змін, у.о.

Як видно, запропонована методика аналізу цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях може бути використана однаково і для операцій імпорту, і для операцій експорту товарів (продукції, послуг). Але виокремлення набору формул розрахунку для кожного напрямку є важлими у зв'язку з тим, що від'ємні та додатні значення за результатами розрахунку по-різному інтерпретуються, оскільки їх вплив на базу

оподаткування податком на прибуток є різним (операції експорту формують дохід, а операції імпорту – витрати).

За наведеними розрахунками можливо окреслити загальну систему відхилень трансфертних цін, що є підґрунтям побудови відповідної системи контролю й аналізу таких відхилень з метою аудиту контрольованих операцій (рис. 3.34).

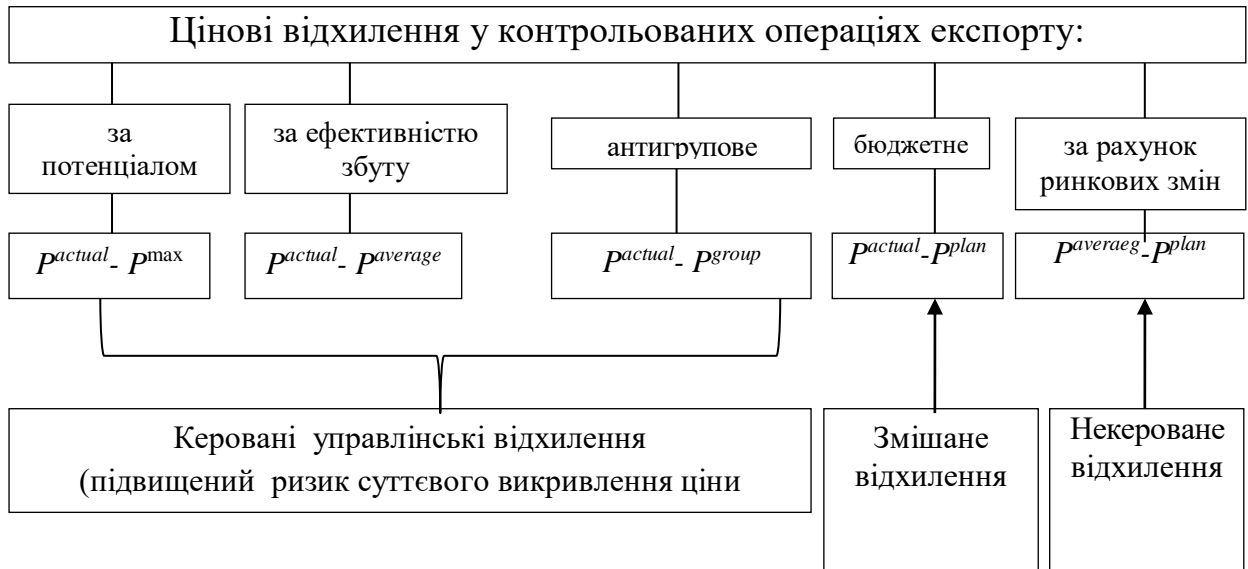


Рис. 3.34. Система цінових відхилень у контрольованих операціях експорту

Узагальнення видів цінових відхилень в контрольованих зовнішньоекономічних операціях наведено у табл. 3.25.

Слід зазначити, що в основу побудови системи цінових відхилень у вартості контрольованих операцій покладено диференційний аналіз, який полягає у вимірювання впливу окремих факторів на узагальнений показник у кількісному вимірі. Застосування такого підходу дозволяє виміряти вплив контрольованих та неконтрольованих чинників з метою визначення сфери ймовірного впливу осіб, які мають мотиви маніпулювання показниками результатів зовнішньоекономічної діяльності.

Загалом, диференційний аналіз застосовується досить активно при аналізі управлінських рішень та контролі їх виконання.

Таблиця 3.25

Види цінових відхилень у вартості контрольованих операцій

Вид цінового відхилення вартості операції імпорту	Формула розрахунку
ІМПОРТ	
Максимальна сума приросту (зменшення) витрат на закупівлю за рахунок діапазону ринкових цін	$\max \Delta C_p = (P^{\min} - P^{\max}) \times Q^*$
Цінове відхилення імпорту за потенціалом ринку	$\Delta P_{\text{marketpotential}}^{\text{import}} = (P^{\min} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Цінове відхилення імпорту за рахунок ефективності закупівель	$\Delta P_{\text{ef}}^{\text{import}} = (P^{\text{average}} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Цінове відхилення імпорту за рахунок оптимізації податків	$\Delta P_{\text{opt}}^{\text{import}} = (P^{\max} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Антигрупове цінове відхилення імпорту	$\Delta P_{\text{antigroup}}^{\text{import}} = (P^{\text{group}} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Бюджетне цінове відхилення імпорту	$\Delta P^{\text{import}} = (P^{\text{plan}} - P^{\text{actual}}) \times Q$
Цінове відхилення імпорту за рахунок ринкових змін	$\Delta P_{\text{marketchanges}}^{\text{import}} = (P^{\text{plan}} - P^{\text{average}}) \times Q$
ЕКСПОРТ	
Максимальна сума приросту (зменшення) доходу від експорту за рахунок діапазону ринкових цін	$\max \Delta V_p = (P^{\min} - P^{\max}) \times Q$
Цінове відхилення експорту за потенціалом ринку	$\Delta P_{\text{marketpotential}}^{\text{export}} = (P^{\text{actual}} - P^{\max}) \times Q$
Цінове відхилення експорту за рахунок ефективності збуту	$\Delta P_{\text{ef}}^{\text{export}} = (P^{\text{actual}} - P^{\text{average}}) \times Q$
Антигрупове цінове відхилення експорту	$\Delta P_{\text{antigroup}}^{\text{export}} = (P^{\text{actual}} - P^{\text{group}}) \times Q$
Бюджетне цінове відхилення експорту	$\Delta P^{\text{export}} = (P^{\text{actual}} - P^{\text{plan}}) \times Q$
Цінове відхилення експорту за рахунок ринкових змін	$\Delta P_{\text{marketchanges}}^{\text{export}} = (P^{\text{average}} - P^{\text{plan}}) \times Q$

*Q – обсяг імпортованого товару, од.

Джерело: розроблено автором.

Перспективним напрямом досліджень є удосконалення форм робочих документів внутрішнього і зовнішнього аудитора у сфері аудиту контрольованих зовнішньоекономічних операцій та трансфертних цін, що має стати елементом загального методологічного забезпечення аудиту ЗЕД підприємства.

Для полегшення процесу контролю і аналізу цінових відхилень в операціях імпорту та експорту доцільно використовувати табличний редактор Excel, який дозволяє подавати інформацію про цінові відхилення у табличному форматі, а також зменшує час обробки інформації.

Так, аудитори можуть одразу отримувати згорнуту інформацію про суму цінових відхилень з класифікацією на контрольовані і неконтрольовані.

Результати деталізованого аналізу цінових відхилень у вартості імпорту чи експорту у контрольованих зовнішньоекономічних операціях слід відображати у документах аудитора в постійному файлі як свідчення застосування аналітичних процедур. Керовані управлінські відхилення рекомендовано розглядати на предмет суттєвості та впливу на базу оподаткування або на показники фінансової звітності підприємства. Суттєві керовані відхилення можуть свідчити про свідоме маніпулювання цінами імпорту в контрольованих операціях. Детальний аналіз цінових відхилень дає змогу виявити цілі облікових відхилень у цінах імпорту, а також сформувати доказову базу для обґрунтування трансфертних цін у контрольованих операціях.

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження особливостей проведення внутрішнього аудиту і аналізу зовнішньоекономічних операцій пов'язаних підприємств, отримано такі висновки:

1. Аналіз статистичних даних щодо обсягу фінансових інвестицій та прямих іноземних інвестицій в акціонерний капітал підприємств України свідчить, що в економіці України спостерігається поступове збільшення ступеню взаємопов'язаності іноземного і національного капіталів. Взаємні іноземні інвестиції між підприємствами призводять до виникнення міжнародних об'єднань підприємств, взаємозалежних через власників капіталу або управлінський персонал, які можуть здійснювати між собою зовнішньоекономічні операції. Для цих об'єднань актуалізується значення внутрішньо-корпоративного аудиту, оскільки специфіка діяльності групи підприємств формує високі ризики для збереження вкладеного капіталу.

2. Аналіз ризиків операцій із пов'язаними сторонами у рамках формування політики здійснення зовнішньоекономічних операцій підприємства дав змогу виокремити напрямки оцінки надійності пов'язаного підприємства за фінансовими та нефінансовими параметрами. За нефінансовими параметрами розроблено параметричну систему аналізу і оцінки надійності пов'язаного підприємства, яка базується на визначенні статусу надійності підприємства як компонента групи міжнародних компаній та дає змогу здійснювати внутрішньо корпоративний аудит зовнішньоекономічних операцій за такими параметрами: «Рівень контролю власника капіталу», «Валютний ризик», «Система обліку, звітності, внутрішнього контролю та кваліфікації облікового персоналу», «Дотримання митних стандартів надійності та безпеки», «Рівень транспарентності звітності», «Відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки», «Рівень соціальної відповідальності пов'язаного підприємства». Нефінансові параметри внутрішнього аудиту

зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами забезпечують оцінку рівня безпеки операцій і пов'язаності із таким підприємством.

Розроблена система оцінки апробована за даними публічної фінансової звітності ПрАТ «Дніпрометиз» за 2017 рік, що дало змогу визначити, що ПрАТ «Дніпрометиз» входить до складу іншої групи разом із кількома підприємствами, що характеризує їх як пов'язані підприємства через спільного власника. Співставлення результатів оцінки надійності пов'язаного підприємства з фінансовим результатом, який отримує група від інвестицій у пов'язане підприємство, дозволяє внутрішньому аудитору оцінити результати управління зовнішньоекономічними операціями із пов'язаними підприємствами.

3. Інвестиції у діяльність закордонних підприємств суттєво підвищують ризики зниження фінансового результату підприємства-інвестора через наявність активів та зобов'язань, деномінованих в іноземній валюті. Курсові різниці за результатами внутрішньогрупових операцій між материнською компанією та її дочірніми підприємствами консолідуються і підлягають відображенню у консолідованій звітності всієї групи компаній. Це означає, що курсові різниці від внутрішньогрупових операцій впливають на фінансовий результат діяльності групи загалом, і, як наслідок, на прибутковість вкладеного капіталу. З огляду на це діяльність підприємства, в яке здійснюються іноземні інвестиції, може бути прибуткова, але водночас час зменшувати фінансовий результат підприємства-інвестора за рахунок знецінення іноземної валюти щодо функціональної валюти підприємства-інвестора. У зв'язку з цим, на основі матричного підходу розроблено порядок виконання аналітичних процедур внутрішнього аудиту курсових різниць у консолідованій звітності групи пов'язаних підприємств, що є основою для розробки стратегій управління валютними ризиками підприємства.

4. При оцінці відповідності цін податковим чи управлінським вимогам менеджерам підприємств необхідна аналітична інформація про рівень

відповідності цін критеріям, визначеним у Податковому кодексі, та про причини таких відхилень. Результати оцінки цінових відхилень покладаються в основу формування обліково-аналітичної бази в частині причин і наслідків невідповідності трансфертних цін, що може бути використано для аудиту (як внутрішнього, так і зовнішнього) й аналізу ефективності таких операцій. Визначення різниць між фактичною ціною і плановим, внутрішньогруповим, мінімальним, середньозваженим ринковим та максимальним її рівнями на товар (продукцію, послугу) у зовнішньоекономічних операціях дало змогу сформувати систему цінових відхилень і виокремити шість цінових відхилень – оптимізаційне, планове, антигрупове, відхилення за потенціалом ринку, за ефективністю закупівель.

Основні результати розділу 3 опубліковані у наукових працях: [67, 70, 302, 290, 294, 307, 291, 308, 298, 278, 281, 358].

РОЗДІЛ 4

РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ НЕЗАЛЕЖНОГО РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА З ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ

4.1. Оцінювання ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності підприємства під впливом операцій із пов'язаними сторонами

Розвиток транснаціональних корпорацій та промислово-фінансових груп актуалізує дослідження у сфері аудиторських перевірок зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами й їх впливу на аудиторську думку під час незалежного аудиту фінансової звітності окремих підприємств, які перебувають у складі груп міжнародних компаній.

Надання аудиторських послуг у сфері ЗЕД підприємства може бути виконано як різноманітні аудиторські завдання. Так, відповідно до класифікації аудиторських послуг, яка наведена у Додатку Б, перевірка зовнішньоекономічних операцій підприємства може бути здійснена як окреме завдання з надання впевненості (якщо висновки аудитора надаються третім сторонам для прийняття економічних рішень), як супутня послуга, як консультації з питань ЗЕД, а також у рамках здійснення аудиту фінансової звітності підприємства. О. Е. Лубенченко вважає за доцільне розглядати перевірку операцій у сфері ЗЕД як завдання з виконання узгоджених процедур (тобто супутні послуги) і зазначає, що «в цьому випадку аудитор перевіряє не фінансову звітність загалом, а лише її компонент і відповідно, не надає впевненості користувачу про те, що така фінансова звітність надає достовірну та справедливу інформацію про стан активів, зобов'язань, капіталу і т.д.» [140]. Слід зазначити, що останнім часом керівники підприємств дійсно замовляють аудиторські послуги у сфері ведення обліку та надання консультування з оподаткування зовнішньоекономічних операцій, з підготовки звіту про

контрольовані операції як консультаційні. У зв'язку із набуттям чинності Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», з 01 жовтня 2018 року перелік підприємств, звітність яких підпадає під обов'язковий аудит, значно розширюється (усі середні та великі підприємства, визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), що неминуче призведе до збільшення обсягів саме аудиту фінансової звітності підприємств як завдань з надання впевненості. А перевірка зовнішньоекономічних операцій з пов'язаними сторонами як окреме специфічне завдання аудиту фінансової звітності підприємства набуває особливої значимості, оскільки викривлення облікових даних за результатами виконання таких операцій може мати всеосяжний вплив на достовірність показників фінансової і нефінансової звітності підприємств-компонентів груп міжнародних компаній.

Здійснення підприємством зовнішньоекономічних операцій з пов'язаними сторонами формує особливу уваги до процесу оцінювання аудиторських ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності як окремого підприємства під впливом операцій з пов'язаними сторонами, так і групи підприємств під впливом внутрішньогрупових операцій.

При плануванні аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств під час оцінювання аудиторських ризиків та розробки аудиторських процедур аудиторам необхідно керуватись Міжнародними стандартами аудиту, зокрема МСА 550 «Пов'язані сторони», який розглядає відповідальність аудитора щодо відносин та операцій з пов'язаними сторонами під час аудиту фінансової звітності. У стандарті наголошується на тому, що розуміння відносин та операцій між суб'єктом господарювання і пов'язаними з ним сторонами є доречним для оцінювання аудитором наявності одного або кількох чинників ризику шахрайства відповідно до МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», оскільки шахрайство можна легше здійснити через пов'язані сторони [152].

Окрім того, МСА 550 визначає, що цілями аудитора є:

- отримання достатнього розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами незалежно від того, чи встановлені застосовною концептуальною основою фінансового звітування вимоги до пов'язаних сторін (для визначення чинників шахрайства внаслідок відносин та операцій з пов'язаними сторонами, що є доречними для виявлення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і для визначення того, чи є фінансова звітність такою, що забезпечує достовірне подання та не вводить в оману);

- отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі належного виявлення, відображення в обліку та розкриття інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, якщо вона встановлює вимоги до пов'язаних сторін [152].

Це означає, що незалежно від того, чи вимагає концептуальна основа фінансової звітності розкриття інформації про пов'язані сторони у примітках до фінансової звітності, аудиторам обов'язково необхідно дослідити відносини та операції з пов'язаними сторонами підприємства, звітність якого підлягає аудиту, а також відобразити у робочих документах аудитора результати виконання аудиторських процедур з перевірки операцій із пов'язаними сторонами.

Водночас, вимоги МСА щодо процедур оцінки ризиків суттєвого викривлення даних фінансової звітності у наслідок операцій із пов'язаними сторонами. Відповідно до вимог МСА, ризик суттєвого викривлення – ризик того, що фінансова звітність містить суттєві викривлення до аудиту [152]. Ризик суттєвого викривлення є складовою загального аудиторського ризику, не залежить від аудитора, а оцінюється аудитором на основі дослідження середовища та специфіки діяльності підприємства, звітність якого підлягає аудиту.

З метою розробки аудиторських процедур для визначення суттєвості

викривлень щодо фінансової звітності загалом аудитор, розглядає ризик суттєвого викривлення з двох позицій:

- щодо всієї фінансової звітності;
- щодо класів операцій, сальдо рахунків, розкриття і пов'язаних тверджень.

Ризикоорієнтований аудит передбачає, що спочатку аудитори мають зрозуміти діяльність організації, а потім оцінити ризики суттєвого викривлення в її фінансовій звітності. На підставі оцінених ризиків аудитори визначають і виконують подальші аудиторські процедури щодо:

- можливих неточностей в інформації про сальдо рахунків, видах операцій або розкриття у фінансовій звітності або неправильно поданих або відсутніх у ній даних;
- можливого обходу керівництвом засобів контролю та маніпулювання фінансової звітністю;
- інших недоліків у засобах контролю, які можуть призвести до суттєвих перекручень у фінансовій звітності.

Всі перелічені вище процедури аудитори мають здійснювати у напрямку перевірки відносин та операцій із пов'язаними сторонами. Досліджуючи ризики суттєвого викривлення операцій із пов'язаними сторонами доцільно розглянути сутність та види облікових викривлень, які можуть виникати у звітності підприємств, особливо за підсумками операцій із пов'язаними сторонами.

Будь-яка господарська діяльність підприємства, зокрема зовнішньоекономічна, пов'язана із здійсненням великого обсягу різноманітних за сутністю операцій, які мають безпосередній вплив на зміст фінансової звітності підприємства. Часто управлінський персонал підприємств, особливо підприємств у складі групи, зацікавлений у конкретних економічних рішеннях зовнішніх осіб (представники материнської компанії, реальні акціонери, інвестори, кредитори), що може спонукати їх до свідомого викривлення публічної звітності. Несвідомі викривлення у фінансовій звітності також не слід

виключати, адже при складанні фінансової звітності існує ще і людський чинник, що також може спричинити зниження якості інформації у звітах. Тому виникає ризик викривлення у фінансовій звітності внаслідок помилок та навмисного викривлення інформації у фінансовій звітності публічних підприємств. Особливо ці ризики посилюються в умовах кризи, в якій перебуває Україна нині.

Загалом, шахрайство можна розглядати як будь-яку діяльність, яка ґрунтується на обмані, пов'язана із отриманням вигоди та навмисним викривленням інформації. Власники або менеджери підприємства мають обов'язки щодо попередження та виявлення фактів шахрайства. Важлива роль при цьому належить організації ефективної системи бухгалтерського обліку, внутрішнього та зовнішнього контролю на підприємствах.

Ухвалення обґрунтованих і адекватних рішень є неможливим у разі отримання недостовірної, неактуальної та викривленої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Отже, така ситуація призводить до економічних втрат та вводить в оману не лише власників підприємства, кредиторів й інвесторів, але й державу та усе суспільство загалом.

Через це нині особливого значення й актуальності набуває проблема пошуку шляхів попередження і виявлення ризику можливості шахрайства у фінансовій звітності, а також отримання об'єктивної та достовірної інформації про використання майна, оборотних активів, інших власних і залучених ресурсів, які відображаються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Крім того, ця проблема є також актуальною й для повсякденної роботи контролюючих органів, аудиторів та інших зовнішніх користувачів фінансової інформації.

Дослідження помилок й шахрайства, які призводять до викривлень в обліку і фінансовій звітності, тривають в напрямку визначення способів їх здійснення, причин їх виникнення та класифікації облікових викривлень за

певними критеріями. Питання щодо виявлення фактів шахрайства, які призводять до викривлень в обліку і фінансовій звітності досліджуються як у розрізі правового регулювання даних фактів, так і у розрізі визначення способів здійснення махінацій, причин їх виникнення та класифікації облікових викривлень із застосуванням певних критеріїв. Наукові дослідження таких вчених, як Н. М. Проскуріна [224], Ф. Ф. Бутинець [23], К. В. Безверхий [13], Р. Т. Мухаметшин [156], Б. М. Сардарова [245], В. Г. Когденко [110] внесли вагомий вклад у розвиток знання економічної сутності маніпулювання обліковими даними та викривлень у фінансовій звітності з пропозиціями методів їх виявлення. Праця Н. М. Проскуріної освітлює те, що проблема викривлень у фінансовій звітності вимагає комплексного підходу, який має базуватися на розумінні мотивів здійснення викривлень з одночасним скороченням потенційних можливостей та вразливих місць в системі обліку компанії [224]. К. В. Безверхий у своїй роботі аналізує ознаки облікових викривлень та махінацій, які можна ідентифікувати за показниками фінансової звітності на основі аналітичних процедур [13]. Р. Т. Мухаметшин загострює увагу на класифікації категорій шахрайства у фінансовій звітності з виокремленням їх характеристик та визначення ролі всіх ланок корпоративного управління у виявленні шахрайства та його скоєнні [156]. У праці Б. М. Сардарової аналізуються мотиви вчинення шахрайських дій та вразливі місця в системі операційного і організаційного функціонування компанії, які створюють потенційні можливості для махінацій [245]. Також дана робота містить схеми маніпулювань зі звітністю разом з відповідними сигналами небезпеки, які дозволяють ідентифікувати факти шахрайства з фінансовими показниками. В. Г. Когденко у своїй науковій праці досліджує особливості корпоративного шахрайства для розробки аналітичних інструментів з метою виявлення такого шахрайства та пропонує алгоритм його виявлення, аналізуючи якість елементів звітності [110].

Дослідження питань облікових викривлень у фінансовій звітності підприємств має враховувати не стільки причини, а більше наслідки викривлень у фінансовій звітності. Оскільки недостовірна звітність сприяє помилковим рішенням і хибній економічній поведінки зацікавлених сторін – користувачів звітності, слід дослідити взаємозв'язки між видами викривлень та їх наслідками. Особливо актуальним стає таке дослідження у сфері операцій із пов'язаними сторонами, яким притаманний високий ризик шахрайства, що обумовлює подальший напрямок дослідження.

Розглядаючи шахрайство і помилки, слід зазначити, що аудитор має дослідити інформацію з точки зору впливу викривлень на достовірність фінансової звітності та впевненість користувачів. Тому і процедури аудиту, зазвичай, спрямовані не на виявлення конкретних фактів шахрайства або помилки, а на підтвердження достовірності відповідних статей звітності або іншої інформації.

Наслідки викривлень у фінансовій звітності можуть мати значний вплив на економічні рішення користувачів. А можуть і не мати зовсім! Незалежно від того, навмисно викривлена фінансова звітність чи ні, пошук справжніх мотивів і причин викривлень не є завданням незалежного аудиторського підтвердження достовірності фінансової звітності, а є предметом дослідження для інших осіб та організацій. Але саме наслідки цих викривлень мають особливу значущість під час аудиторських досліджень. Бачення Міжнародної федерації бухгалтерів причин і видів викривлення фінансової звітності відображені в міжнародному стандарті аудиту 240 «Відповідальність аудитора, що стосуються шахрайства, при аудиті фінансової звітності». Насамперед слід розрізняти навмисні (як результат шахрайства) та ненавмисні викривлення (як результат помилки) у фінансовій звітності. Стандарти зазначають, що метою аудитора не є встановлення факту шахрайства, а розгляд шахрайства, яке викликає суттєве викривлення фінансової звітності. Міжнародні стандарти аудиту класифікують навмисні викривлення фінансової звітності за такими групами:

- викривлення фінансової звітності, які формуються внаслідок навмисного подання неправдивої фінансової звітності з метою маніпулювання рішеннями користувачів;

- викривлення фінансової звітності з метою приховування незаконного привласнення активів.

Дослідження облікових викривлень має перейти у площину аналізу наслідків викривлень та їх інформаційного впливу на економічну поведінку користувачів звітності, що дасть змогу аудиторам одразу спрямовувати свої процедури на виявлення облікових викривлень, які суттєво перекручують дані звітності і можуть вплинути на економічну поведінку користувачів звітності. На рис. 4.1 наведено результати аналізу впливу облікових викривлень на ключові показники фінансової звітності з точки зору мети їх здійснення та впливу на економічні рішення користувачів звітності.

Суть викривлень з метою маніпулювання рішеннями користувачів полягає в тому, що вони здійснюються керівництвом не з метою приховування фактів збагачення за рахунок підприємства, а з метою маніпулювання економічними рішеннями користувачів звітності й аудиторського висновку. Прикладами таких викривлень можуть виступати ситуації, коли керівництво навмисно завищує фінансові результати для отримання бонусів від величини отриманого чистого прибутку, якщо така система мотивації існує в підприємстві.

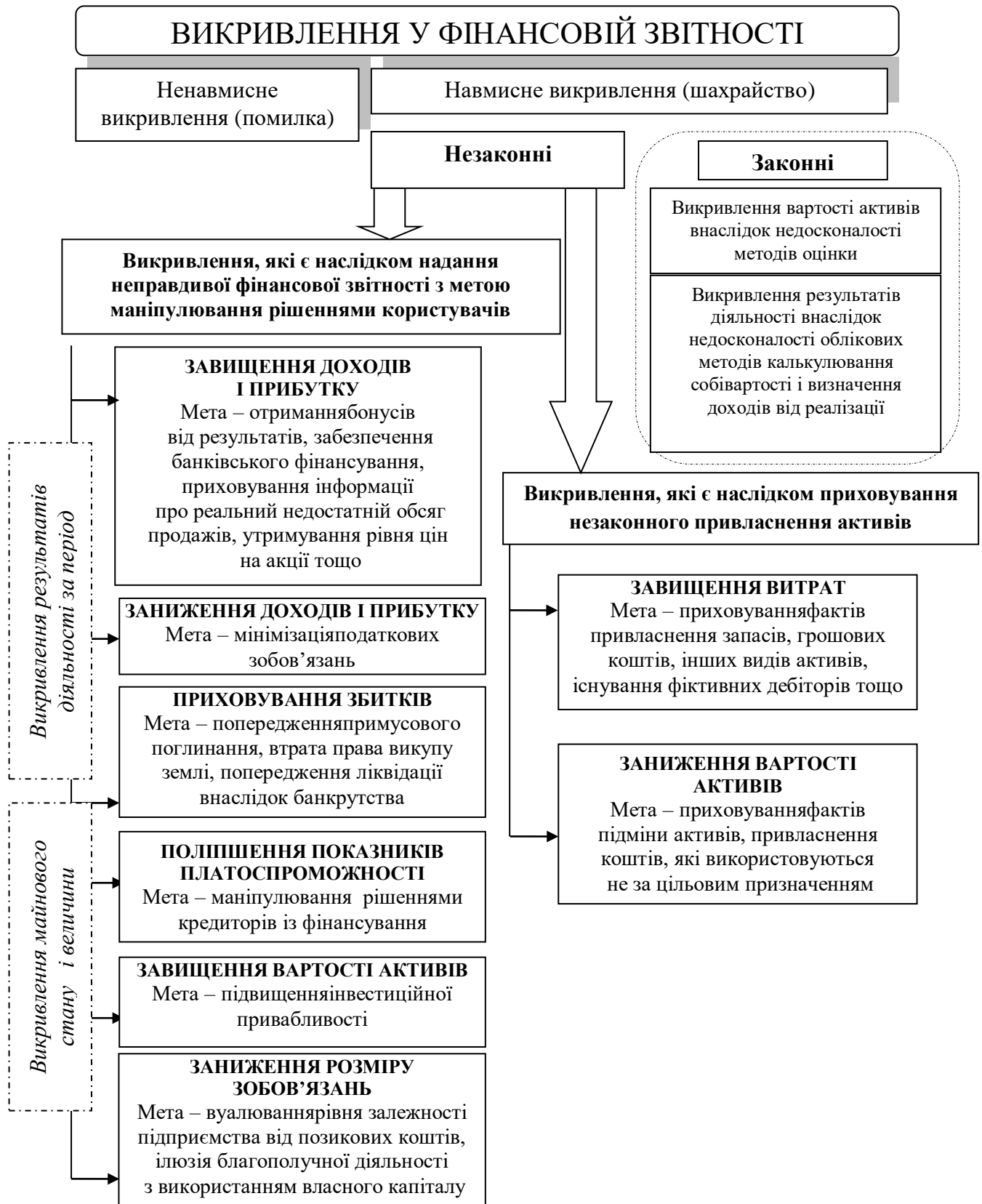


Рис. 4.1. Вплив облікових викривлень на ключові показники фінансової звітності підприємства

Джерело: складено автором.

Існують випадки викривлень фінансової звітності також з метою створення ілюзії стабільного розвитку і високого рівня платоспроможності для залучення кредитних ресурсів. Такі мотиви мають двояку морально-етичну оцінку, адже викривлення фінансової звітності може привести до отримання економічної вигоди для підприємства надалі. Деякі топ-менеджери не соромляться таких методів вуалювання реальної ситуації у підприємстві і виправдовують свої дії позитивним результатом від їх реалізації. Але тут виникає питання про законність таких методів вуалювання.

Навмисні викривлення фінансової звітності мають на меті представлення вигідної для управлінського персоналу фінансової звітності для досягнення своїх особистих інтересів або інтересів компанії. Але в деяких випадках навмисні викривлення можна вважати законними, коли дії управлінського персоналу спрямовані на вуалювання фактів діяльності компанії або маніпулювання законними методами обліку для більш вигідного позиціонування себе на ринках капіталу, в ситуаціях кредитування або у разі оптимізації оподаткування легальними методами. Наприклад, застосування різних методів включення витрат до собівартості реалізації у Звіт про фінансові результати.

Звіт про фінансові результати підприємства є одним з основних джерел інформації для ухвалення економічних рішень стратегічного і тактичного значення. На його основі реалізується механізм мотивації топ-менеджерів підприємства, оцінюється ступінь досягнення запланованих цілей розвитку підприємства, визначається показники прибутковості акцій, інвестиційної привабливості та інші важливі показники. Тому принципове значення має методика формування показників Звіту про фінансові результати, яку необхідно спрямовувати на створення релевантної інформації відповідно до цільового використання даних звіту, а саме – для визначення результативності та ефективності діяльності підприємства.

У міжнародній практиці сформувались два основних методи складання звіту про фінансові результати, які мають принципову відмінність – порядок включення постійних виробничих витрат до собівартості продукції. Зазвичай, у склад таких витрат включають амортизацію виробничих активів, оренду виробничих приміщень, заробітну плату керівників виробничого процесу і допоміжного персоналу, комунальні витрати й інші накладні виробничі витрати. Питома вага таких витрат може складати значну частину собівартості, що посилює інтерес до порядку їх обліку і відображення у звітності.

Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку вимагають складати звіт за методом «absorption-costing», який передбачає включення до собівартості реалізованої за звітний період продукції не тільки змінних витрат, а й частини постійних виробничих витрат, які попередньо були розподілені на весь обсяг виробленої у звітному періоду продукції. Використання такого методу пояснюється необхідністю дотримання «принципу відповідності доходів і витрат» у бухгалтерському обліку, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів (а не з витратами періоду). Але, при використанні даного методу, показники звіту про фінансові результати не дають повної правдивої інформації про реальні витрати підприємства за період і, відповідно, викривляють суми розрахованого прибутку (або збитку).

Для формування внутрішніх управлінських звітів про фінансові результати у більшості випадків використовується метод «variable-costing», відповідно до якого всі постійні (як не виробничі, так і виробничі) витрати вважаються витратами періоду і зменшують фінансовий результат у тому звітному періоду, у якому вони були здійснені.

Вибір методу групування витрат має прямий вплив на розмір операційного прибутку. Так, при використанні методу «absorption-costing»,

операційний прибуток буде штучно завищений (або занижений) в ситуаціях, коли обсяги виробництва і реалізації у звітному періоді не співпадають (що зустрічається у практиці більшості підприємств).

При використанні методу «absorption-costing» фактично відбувається викривлення суми витрат та операційного прибутку за рахунок того, що частина постійних виробничих витрат відповідного періоду не буде відображена у звіті, і буде акумульована у залишках запасів нереалізованої продукції та незавершеного виробництва. У наступних періодах сума таких витрат може штучно знизити операційний прибуток при реалізації продукції попередніх періодів.

Використання суто бухгалтерських методів обліку собівартості (які склалися історично) може призвести до ненавмисного викривлення показників фінансової звітності або навмисного приховування дійсності законними методами. Застосування методу «absorption-costing» при ухваленні управлінських рішень може призвести до таких наслідків: некоректна оцінка ефективності роботи управлінців, яка здійснюється на основі фактично досягнутого рівня операційного прибутку; неадекватне визначення рівня матеріального стимулювання працівників; некоректне визначення дивідендів на акцію; штучне завищення (заниження) ринкової вартості акцій; завищення (заниження) бази оподаткування та некоректне визначення податку з прибутку; приховування дійсного фінансового стану підприємства для маніпулювання рішеннями кредиторів; маніпулювання обсягами виробництва і реалізації для запобігання примусового поглинання, ліквідації; приховування фактів привласнення запасів.

Чи коректно виправдовувати використання методу «absorption-costing» при складанні публічної звітності принципом відповідності доходів і витрат? Відображення постійних виробничих витрат у складі витрат періоду найбільше відповідає цьому принципу, оскільки ці витрати вже були здійснені під час отримання відповідного доходу незалежно від того, який обсяг

продукції залишився нереалізований. Розподілення постійних виробничих витрат на обсяг виробництва (а не на обсяг реалізації) викривляє економічну сутність відображених показників та суперечить також і принципу «превалювання сутності над формою». Фактором виникнення постійних виробничих витрат є не обсяг реалізованої продукції, а період виникнення. Тому всі постійні виробничі витрати мають бути списані на фінансовий результат навіть у тому випадку, коли вся продукція не зможе бути реалізованою. У цьому разі показники звіту про фінансові результати будуть коректно відображати результати роботи менеджменту та можуть бути основою для управлінських рішень як власників, так і зовнішніх користувачів.

Особливо актуально постає це питання в умовах поглиблення інтеграційних процесів України до світового економічного співтовариства, при створенні багатонаціональних об'єднань та в умовах трансферного ціноутворення, де можливості і спокуса несумлінного маніпулювання даними звітності стрімко зростає.

Викривлення у фінансовій звітності з метою маніпулювання рішеннями користувачів спрямовані на викривлення таких груп ключових показників діяльності підприємства:

- викривлення показників результату діяльності підприємства за період (завищення або заниження показників доходів, витрат, прибутку або збитку за період);
- викривлення показників майнового стану і розміру зобов'язань (завищення вартості активів, заниження розміру зобов'язань, маніпулювання показниками платоспроможності тощо).

Класифікація викривлень у фінансовій звітності підприємства відповідно до мети маніпулювань у зовнішньоекономічних операціях із пов'язаними сторонами наведено на рис. 4.2.

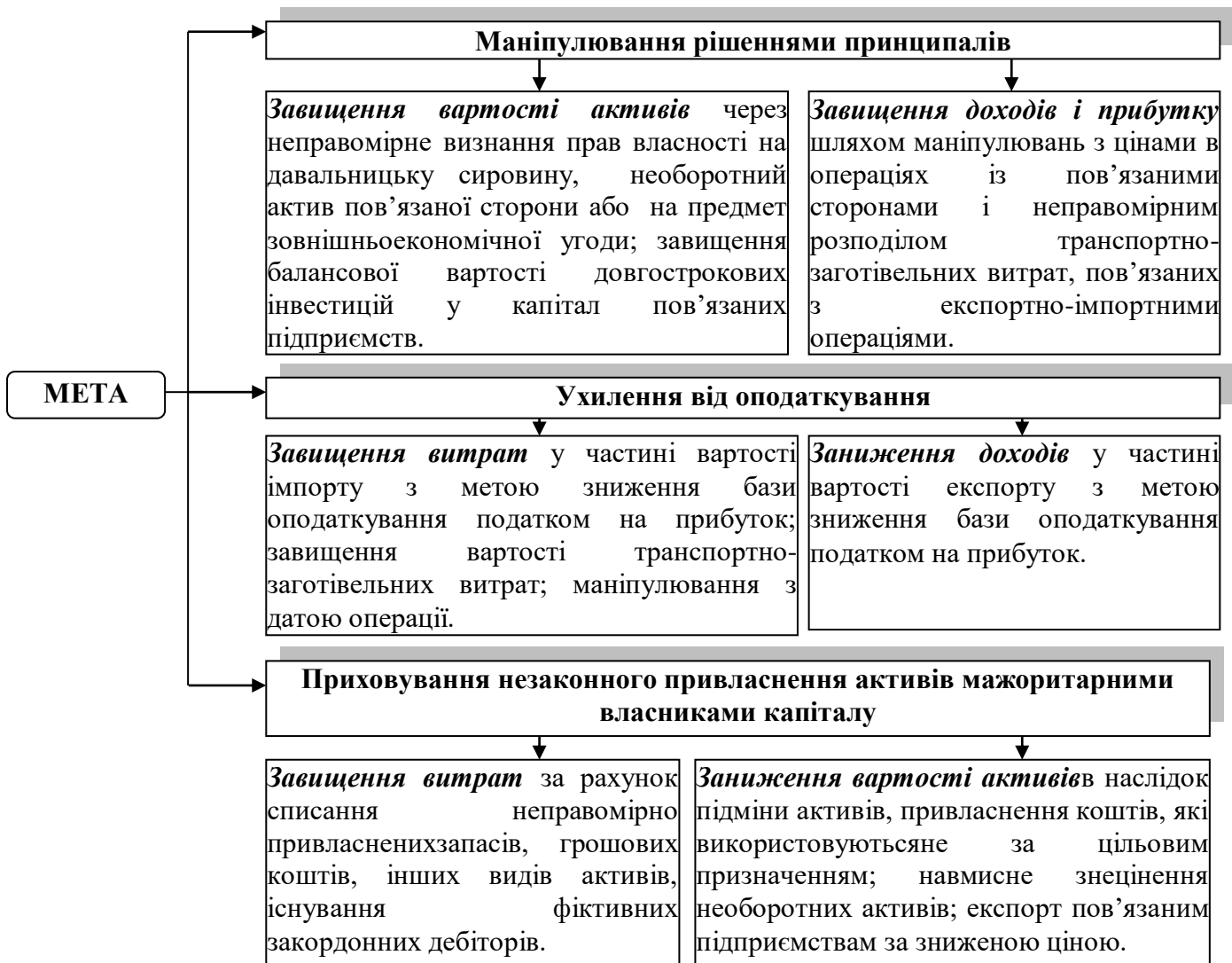


Рис. 4.2. Класифікація облікових викривлень у фінансовій звітності підприємства відповідно до мети маніпулювань у зовнішньоекономічних операціях з пов'язаними підприємствами

Джерело: розроблено автором.

Викривлення, які мають на меті приховування фактів привласнення активів, спрямовані, як правило, на завищення суми витрат з одночасним знеціненням активів (майна, грошових коштів тощо).

Основним функціональним призначенням фінансової звітності є надання інформації щодо фінансового стану, його змін та результати діяльності підприємства для задоволення інформаційних потреб кінцевих користувачів. Потреби таких категорій користувачів, як інвестори, кредитори,

постачальники, покупці, співробітники компанії, державні органи є різними: від власної зацікавленості до податкових очікувань та оцінки доцільності вкладень у розвиток даного підприємства. Згідно з цим, наявність недостовірних даних у звітності має відповідні наслідки.

Форми викривлень у фінансовій звітності підприємств та причини їх виникнення наведено на рис. 4.3.

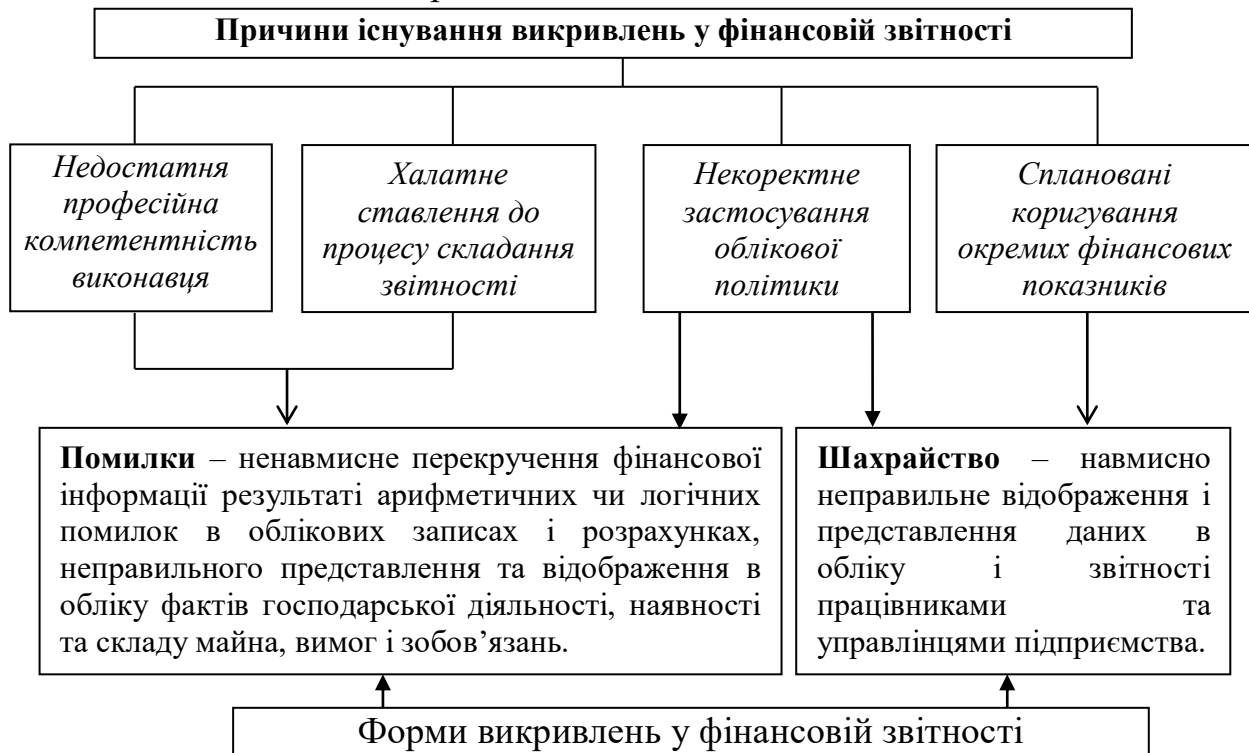


Рис. 4.3. Причини та форми облікових викривлень у фінансовій звітності підприємства

Джерело: складено автором на основі [152].

Мотиви навмисних облікових викривлень можуть бути різними в залежності від способу шахрайства. Штучне завищення активів для формального дотримання кредитних умов має на меті маніпулювання рішенням кредитора згладжуючи власні фінансові показники або приховуючи реальний стан підприємства. Існують випадки змови співробітника компанії з потенційними інвесторами, які планують недружнє поглинання, з метою отримання неофіційної грошової вигоди.

Необхідність відповідати нормативним показникам ефективності для материнської компанії також може виступати мотивом для застосування шахрайських схем. Наступним мотивом вчинення таких порушень може виступати тиск власних обставин на працівників, що складають звітність з метою отримання бонусів від результатів діяльності. Незалежно від мотивів шахрайських дій факторами, що дозволяють застосовувати такі незаконні методи є відсутність належного контролю або відсутність перешкод для їх впровадження. Поширеним видом облікових викривлень є недостовірне відображення реальних показників фінансової звітності, що досягається шляхом управління фінансовими результатами діяльності підприємства, яке можна ідентифікувати як навмисне і цілеспрямоване втручання управлінського персоналу у процес складання та формування звітності з метою досягнення економічних переваг в особистих цілях керівництва. Потенційно можливим є викривлення будь-якого облікового показника. Узагальнення найбільш розповсюджених схем облікового маніпулювання з показниками фінансової звітності наведено у табл.4.1.

Таблиця 4.1

Розповсюджені схеми шахрайства обліковими даними підприємства

Об'єкт	Схема	Реалізація
1	2	3
Доходи	Фіктивні угоди	<ul style="list-style-type: none"> – продаж товарів, що супроводжується їх переміщенням зі складу на склад; – відображення неіснуючих продажів для створення ілюзії успішної діяльності; – продаж товарів із зобов'язанням їх зворотного викупу через відповідний термін.
	Некоректне відображення	відображення виручки без урахування наданих знижок.
	Довгострокові договори	при виконанні довгострокових договорів виручка повинна визнаватися протягом тривалого періоду часу її поетапним визнанням із визначенням відсотку завершеного обсягу робіт. Завищуючи цей відсоток, компанії завищують виручку поточного звітного періоду.

Продовження табл. 4.1

1	2	3
	Комерційне кредитування покупців / замовників	відвантаження продукції зі значною відстрочкою платежу клієнтам з відображенням завищених доходів у формі № 2 та високої дебіторської заборгованості в активі балансу.
	Зниження розміру заборгованості	здійснення компанією високо ризикованого комерційного кредитування на пільгових умовах для клієнтів зі слабкою платоспроможністю.
	Угоди з підконтрольними компаніями	компанія відображає доходи у власному бухгалтерському обліку, а частину понесених витрат здійснює за рахунок підконтрольних компаній.
Витрати	Капіталізація витрат	компанія відносить витрати, пов'язані з веденням основної операційної діяльності на збільшення вартості активів.
	Прискорення витрат	для покращення майбутніх показників компанія «заморожує» та фіксує витрати в поточному періоді.
	Витрати, що формують собівартість	відображення таких витрат в якості позареалізаційних для зниження негативного ефекту таких витрат на прибуток.
Правила бухгалтерського обліку	Невідповідність обліку принципу нарахування	Компанія порушує цей принцип на межі закінчення одного звітного періоду і початку нового – виручка визнається в грудні, а витрати, пов'язані з її одержанням, в січні наступного року.
	Згладжування прибутку	зниження прибутку у звітні періоди, коли діяльність є успішною, та його перенесення на періоди, де компанія несе збитки з метою відображення.
	Забалансове фінансування	частина реальних зобов'язань компанії відображається поза її балансом.

Джерело: складено автором на основі [13, 156].

Потенційні порушення з обліку доходів і дебіторської заборгованості та їх вплив на облікові показники наведено у табл. 4.2.

За Міжнародним стандартом аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності [152]. Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 240 «Відповідальність аудитора, що стосуються шахрайства, при аудиті фінансової звітності» основна відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства покладається на найвищий керівний персонал підприємства.

Таблиця 4.2

Вплив облікових порушень в операціях реалізації на показники звітності

Види порушень	Вплив на		
	ДтЗ	ЧД	БО
1. Не визнання дебіторської заборгованості при визнанні доходу	↓	↑	↑
2. Відображення дебіторської заборгованості без одночасного визначення доходу від реалізації.	↑	↓	↓
3. Відвантаження продукції зі значною відстрочкою платежу неблагонадійним клієнтам.	↑	↑	↑
4. Відображення неіснуючих продажів.	↑	↑	↑
5. Відображення виручки без урахування наданих покупцям знижок.	↑	↑	↑
6. Відображення доходів у власному б/о, а частину витрат за рахунок підконтрольних компаній.	↑	↑	↑
7. Віднесення витрат, пов'язаних з веденням основної діяльності на збільшення вартості активів.	—	↑	↑
8. Завищення витрат з метою відображення збиткової діяльності.	—	↓	↓

* ДтЗ – дебіторська заборгованість, ЧД – чистий дохід, БО – база оподаткування.

Джерело: розроблено автором.

А відповідальність аудитора стосується безпосередньо отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки [152]. Це означає, що незважаючи на відповідальність управлінського персоналу за достовірність даних фінансової звітності, аудитор має розробити ефективні аудиторські процедури для виявлення тих облікових викривлень, які можуть знецінити дані звітності.

Для виявлення облікових викривлень МСА рекомендують відповідні аудиторські процедури. Але якщо облікове викривлення здійснювалось управлінським персоналом свідомо, то аудитору може бути дуже складно виявити їх, оскільки такі дії здійснювались з урахуванням необхідності приховати їх. Проста перевірка документів та арифметичної точності може не

надати належних аудиторських доказів. Тому доцільним стає застосування у ролі найбільш ефективних аудиторських процедур для виявлення наявності свідомих маніпулювань з обліковими даними аналітичних аудиторських процедур та аналіз нефінансової інформації, приклади якої наведені у таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

**Джерела та нефінансові ознаки облікових викривлень
у звітності підприємств**

1	Джерело	Нефінансові симптоми облікових викривлень
	2	3
Внутрішні джерела	1. Рада директорів	– звільнення членів Ради без обґрунтування причин; – часта ротація членів Ради.
	2. Управлінський персонал	– часті зміни керівного складу; – нестабільний склад керівників (плинність кадрів).
	3. Група компаній	– незвичайні угоди між компаніями групи; – угоди з пов'язаними сторонами.
Зовнішні джерела	4. Контрагенти	– неналагоджена система перевірки контрагентів; – поява значної кількості нових замовників та постачальників.
	5. Конкуренти	– наявність потенційних поглинань; – жорстка конкуренція.
	6. Фінансові установи	– відмови компанії щодо отримання позик та кредитів; – наявність значної суми заборгованості.
	7. ДФС України	– проведення частих перевірок; – порушення компанією податкового законодавства.
Специфічні джерела	8. Аудит	– відсутність системи внутрішнього контролю; – постійна зміна зовнішнього аудитора; – відмова від надання висновку зовнішнім аудитором.
	9. Юристи	– наявність складних судових процесів; – постійна зміна юристів.

Джерело: складено автором на основі [224, 13, 245].

Аналіз нефінансової інформації надає аудитору дані про специфіку діяльності компанії, керівництво та власників, організаційну структуру,

контрагентів, незвичайні операції. Аналіз облікових маніпулювань в операціях реалізації дає можливість стверджувати, що існує велика кількість схем свідомого маніпулювання обліковими даними в показниках доходів, фінансових результатів та дебіторської заборгованості, що загалом має вплив не тільки на показники звіту про фінансові результати (завищуючи чи занижуючи їх значення), а і можуть значно викривити вартість активів у формі 1 «Баланс» за рахунок завищення суми дебіторської заборгованості. Аудиторську перевірку варто починати з аналізу можливостей вчинення управлінським персоналом неправомірних маніпуляцій з обліковими показниками та, встановлення причин та мотивів таких дій, що спрямовує аудиторські процедури в бік підтвердження достовірності тих показників звітності, які потенційно можуть бути викривлені. Як наслідок, більшої цінності набувають саме нефінансові джерела аудиторських доказів – кадрові зміни, нестандартні операції, нетрадиційні схеми реалізації тощо.

Аудитор, який здійснює незалежний аудит фінансової звітності підприємства відповідно до вимог МСА при перевірці операцій із пов'язаними сторонами має визначити вимоги концептуальної основи до визнання пов'язаних сторін та розкриття інформації про операції з ними. Так, в Україні підприємства можуть подавати звітність за двома концептуальними основами – Міжнародними стандартами фінансової звітності та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

МСА виокремлюють пов'язаних осіб із домінуючим впливом і зазначають, що пов'язані сторони через свою здатність здійснювати контроль або значний вплив можуть справляти домінуючий вплив на суб'єкт господарювання або його управлінський персонал. Розгляд такої поведінки є доречним під час виявлення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства [152]. Це означає, що операції зі сторонами, які мають домінуючий вплив, мають бути особливо ретельно перевірені аудитором з метою зниження аудиторського ризику до належного рівня.

Аудиторський ризик означає ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності є суттєві викривлення. Вважається, що загальний аудиторський ризик не може бути вище 5 % (що означає рівень довіри 95 %). Деякі спеціалісти інтерпретують це значення як відсоток неправдивих аудиторських висновків. Але кількісне вираження оцінки аудиторського ризику є умовною величиною.

Існує кілька методик оцінювання аудиторського ризику: кількісна (у відсотках, коефіцієнтах, абсолютному числовому значенні), якісна (низький, високий, середній).

Вибираючи методику визначення аудиторського ризику і його допустиму величину, необхідно враховувати конкретні умови перевірки, її термін, характер діяльності клієнта, компетентність та кваліфікацію аудитора, його попередній досвід аудиторських перевірок і багато інших чинників.

Модель загального аудиторського ризику:

$$\text{ЗАР} = \text{РСВ} \times \text{РН} = \text{НР} \times \text{РК} \times \text{РН}, \quad (4.1)$$

де ЗАР – загальний аудиторський ризик, %;

РСВ – ризик суттєвих викривлень, %;

РН – ризик невиявлення, %;

НР – невід’ємний ризик, %;

РК – ризик контролю, %.

Застереження під час використання кількісної методики оцінювання аудиторського ризику (Дж. Робертсон): $\text{НР} \neq 0$, $\text{РК} \neq 0$, $\text{РН} \neq 0$, $\text{РН} \rightarrow 0$;

$\text{ЗАР} \rightarrow 0$ при $\text{НР} \rightarrow 1$ та $\text{РК} \rightarrow 1$.

Відповідно до вимог МСА:

Невід’ємний ризик – чутливість тверджень щодо класу операцій, залишків на рахунку чи розкриття інформації до викривлення, яке може бути

суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не враховуючи будь-які засоби контролю.

Ризик контролю – ризик того, що потенційне викривлення в твердженні щодо класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації, яке може бути суттєвим окремо або разом з іншими викривленнями, що не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Ризик невиявлення – ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятного рівня, не дозволять виявити викривлення, яке існує і може бути суттєвим окремо або разом з іншими викривленнями[152].

Під час використання кількісної моделі оцінювання аудиторського ризику, яка досить рідко застосовується на практиці і має умовний характер (для ілюстрації), величина аудиторського ризику встановлюється на рівні від 1 – 5 %, невід'ємний ризик та ризик контролю оцінюється аудитором на основі тестування. Таким чином, на практиці формула оцінки аудиторського ризику зводиться до оцінювання ризику невиявлення. Нижче представлена підсумкова факторна модель аудиторського ризику:

$$РН = ЗАР / (НР * РК) \quad (4.2)$$

де РН – ризик невиявлення помилок;

ЗАР – загальний аудиторський ризик;

НР – невід'ємний ризик;

РК – ризик контролю.

Розмір оцінки аудиторського ризику може виражатися не тільки у відсотках, коефіцієнтах, абсолютному числовому значенні, але й визначатися аудитором на якісному рівні: «низький», «середній», «високий».

Так, Т. О. Каменська у праці [102] розглядає вимоги Міжнародних стандартів аудиту до оцінки аудиторських ризиків та ілюструє застосування моделі загального аудиторського ризику через кількісну оцінку (див. формулу 4.1). Т. О. Каменська зазначає, що аудиторський ризик є критерієм якості роботи аудитора, оцінка аудиторського ризику основана на його професійній думці. Показники ж властивого ризику, ризику контролю й ризику невиявлення оцінюються не тільки залежно від думки аудитора, а й на базі зібраної ним інформації [102]. Приклади застосування кількісної моделі оцінки аудиторського ризику, що наведені у [102], демонструють різні варіанти оцінки компонентів загального аудиторського ризику, завдяки чому автор доводить, що навіть у випадку недовіри до системи внутрішнього контролю на підприємстві (ризик суттєвого викривлення є максимальним) існує ймовірність знизити загальний аудиторський ризик до належного рівня за рахунок зниження до мінімуму ризику невиявлення шляхом проведення майже суцільної перевірки ($P_N = 0,01$). «Припустимою ситуацією при використанні моделі є ситуація, коли аудитор може практично повністю довіряти даним, зібраним у ході проведення щорічних процедур, навіть якщо він вважає, що система бухгалтерського обліку й система внутрішнього контролю є неефективними. Наприклад: $AP = B P \times P K \times P_N = 1 \times 1 \times 0,01 = 0,01$ » [102].

Слід зауважити, що хоча і такий варіант, як наведено вище, може бути реальним, все ж таки необхідно враховувати і вартість такого аудиту, який призведе до суцільної перевірки даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Особливу увагу привертають праці О. А. Петрик у сфері оцінки аудиторського ризику та системи внутрішнього контролю [175, 176], в яких вперше в Україні розкриваються поняття аудиторського ризику, його складових, особливостей оцінювання та інтерпретації результатів оцінки. Вказується на необхідність детального дослідження бізнес-ризиків

підприємства при аудиті фінансової звітності, приділення уваги оцінці саме ризиків середовища діяльності, чинників зовнішнього та внутрішнього характеру. Всі наступні праці вітчизняних вчених у сфері оцінки аудиторських ризиків сфокусовані на деталізації алгоритмів оцінки та ідентифікації складових аудиторського ризику. «При здійсненні планування аудиторської перевірки необхідно чітко сформулювати унікальні ризики підприємства-клієнта, пов'язати ці ризики з певними сальдо рахунків і відповідними твердженнями у фінансових звітах ... » [61].

В контексті дослідження операцій із пов'язаними сторонами оцінка бізнес-ризиків підприємства дійсно може надати більше цінної інформації щодо ризиків викривлення звітності. Тому доцільним є ідентифікація унікальних ризиків, які формуються під впливом відносин та операцій із пов'язаними сторонами підприємства, визначення зв'язку цих ризиків з певними сальдо рахунків і показниками фінансової та нефінансової звітностей, а також визначення типів аудиторських процедур, які мають бути виконані з урахуванням впливу оцінених ризиків. Послідовність аудиторського дослідження операцій із пов'язаними сторонами наведено на рис. 4.4.



Рис. 4.4. Послідовність аудиторського дослідження операцій із пов'язаними сторонами

Джерело: розроблено автором.

Зазначена послідовність аудиторського дослідження операцій із пов'язаними сторонами має реалізовуватись незалежними аудиторами на відповідних організаційних етапах аудиту фінансової звітності підприємства (рис. 4.5).

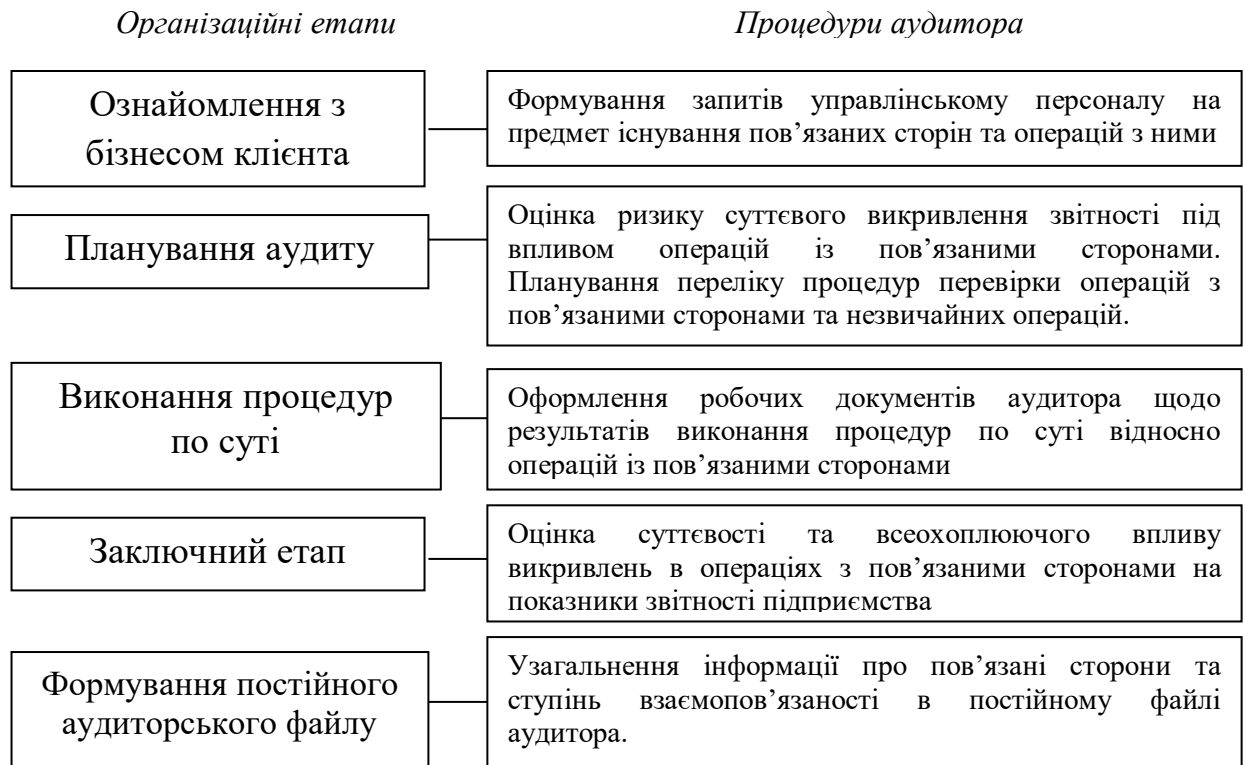


Рис. 4.5. Розгляд операцій з пов'язаними сторонами на організаційних етапах аудиту фінансової звітності підприємства

Джерело: розроблено автором.

На етапі ознайомлення з особливостями господарської діяльності підприємства аудиторам доцільно отримати інформацію про існування пов'язаних сторін та операцій з ними. Звітність, яка складена за вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності, як правило, вже містить інформацію щодо пов'язаних сторін, оскільки ці стандарти вимагають розкривати відносини та операції з пов'язаними сторонами у примітках до фінансової звітності. На цьому етапі також доцільним буде формування запитів управлінському персоналу і отримання від них письмових запевнень

стосовно переліку пов'язаних сторін на дату звітності та операцій з ними за звітний період, за який звітність підлягає аудиту. Якщо підприємство є постійним клієнтом аудиторської фірми і мають місце повторювальні аудити, то додатковим джерелом аудиторських доказів стануть робочі документи аудитора з попередніх аудиторських перевірок.

Як правило, на етапі ознайомлення з бізнесом клієнта договір на проведення аудиту ще не укладений. Тому проведення більш детальних тестів для оцінки ризиків суттєвих викривлень є доцільним вже після укладання договору на етапі планування аудиту. Для отримання інформації про пов'язані сторони та додаткової інформації, яка б могла допомогти аудитору в отриманні достатніх доказів щодо операцій з пов'язаними сторонами доцільно застосовувати тести та анкети опитування управлінського персоналу (табл. 4.4.).

Таблиця 4.4

Тест ідентифікації пов'язаних сторін та зовнішньоекономічних операцій з ними

№ з/п	Тестове запитання	Відповідь	
		Так	Ні
1.	Відображення інформації про пов'язані сторони у примітках до фінансової звітності		
2.	Отримання письмових запевнень від управлінського персоналу щодо існування пов'язаних сторін та операцій з ними		
3.	Існування інформації про пов'язані сторони в робочих документах аудитора за попередні періоди		
4.	Відображення інформації про пов'язані сторони та операції з ними у протоколах засідань акціонерів		
5.	Чи подає підприємство звіт за контрольованими операціями? Якщо так, то чи подавалась інформація про пов'язані сторони в органи ДФСУ?		
6.	Чи відбувались операції з нетиповими для підприємства умовами або без економічного обґрунтування?		
7.	Чи здійснює підприємство операції з резидентами територій та держав, які входять до переліку КМУ?		
8.	Чи відбувались операції без логічного економічного обґрунтування?		

Джерело: розроблено автором.

Після проведення тесту наступним кроком є розробка аудиторських процедур по суті для отримання достатніх та відповідних доказів щодо операцій з пов'язаними сторонами.

4.2. Розробка аудиторських процедур та робочих документів аудитора з перевірки операцій із пов'язаними сторонами

Після отримання переліку пов'язаних сторін аудитору слід дослідити характер відносин з ними і провести оцінку ризику суттєвих викривлень операцій із пов'язаними сторонами та показників, на які можуть вплинути такі операції (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Оцінка ризику суттєвого викривлення в операціях з пов'язаними сторонами відповідно до характеру відносин, обсягу та типу операцій

Критерій	Рівні оцінки	РСВ*	РН
1	2	3	4
Характер відносин	Контроль чи неформальна пов'язаність	Високий	Низький
	Суттєвий вплив, спільний власник, вплив через посадових осіб.	Середній	Середній
	Існування несуттєвого ступеню пов'язаності з відповідними заходами контролю	Низький	Високий
Обсяги операцій із пов'язаними сторонами	Обсяг операції більше 10 млн грн (критерій використовується відповідно до ст.39 ПКУ)	Високий	Низький
	Обсяг операції менше 10 млн грн, але більше рівня суттєвості помилок	Середній	Середній
	Обсяг операції менше 10 млн. грн. та рівня суттєвості помилок	Низький	Високий

Продовження таблиці 4.5

1	2	3	4
Тип операцій	Оренда, надання чи отримання позик, операції з давальницькою сировиною, отримання чи надання гарантій, залогов, пенсійні забезпечення та ін., операції у НПЮ	Високий	Низький
	Нестандартні операції з купівлі /продажу товару (надання/отримання послуг)	Середній	Середній
	Стандартна операція з купівлі /продажу товару (надання/отримання послуг)	Низький	Високий

*РСВ-ризик суттєвих викривлень, РН – ризик не виявлення помилок.

Джерело: розроблено автором.

Результати оцінки ризику суттєвого викривлення і ризику невиявлення помилок обумовлюють визначення обсягу та специфіки аудиторської вибірки (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

**Взаємозв'язок обсягу та специфіки аудиторської вибірки
в операціях з пов'язаними сторонами**

РСВ	РН	Обсяг вибірки
Високий	Низький	Максимальний обсяг вибірки (всі операції, що характеризуються високим ризиком викривлення) та застосування різних за характером аудиторських процедур
Середній	Середній	Формування обґрунтованої вибірки операцій із пов'язаними сторонами на основі статистичних методів з відбором специфічних елементів та методів систематичного відбору
Низький	Високий	Вибірка на основі професійного судження аудитора

Джерело: розроблено автором.

Слід зазначити, що статистична вибірка передбачає застосування методів випадкової вибірки елементів та використання теорії ймовірності для визначення розміру вибірки, відбору елементів вибірки та інтерпретації результатів перевірки. У порівнянні з методом на основі професійного судження, статистична вибірка дає змогу досягти більшого рівня об'єктивності аудиторського висновку. У разі низької ймовірності викривлень за результатами операцій із пов'язаними сторонами аудитор може зробити вибірку для перевірки на основі свого професійного судження, тобто на основі власного досвіду, професійного рівня і знань про особливості бізнесу клієнта.

Згідно з МСА, професійне судження – застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин відповідного завдання [152].

Як було вже зазначено вище, отримання переліку пов'язаних сторін від управлінського персоналу чи з фінансової звітності (що по суті є також твердженням управлінського персоналу) є недостатнім аудиторським доказом. Доцільним є також дослідження операцій, які можуть вказати на існування пов'язаних осіб, які не були встановлені за результатами опитувань. Так, МСА зазначають, що ризики викривлення в операціях з пов'язаними сторонами також обумовлені тим, що управлінський персонал може не знати про існування пов'язаних сторін, що призводить до необхідності дослідження інших операцій, які можуть вказувати на існування пов'язаних сторін. До таких операцій можна віднести:

- операції з незвичайними цінами, відмінними від ринкових, або на нестандартних умовах оплати та виконання договору;
- операції без економічного обґрунтування;
- операції, в яких сутність не співпадає з формою;
- нетипові операції;
- велика частка операцій з одним контрагентом;

- операції через низькоподаткові юрисдикції;
- операції, які не були належно санкціоновані.

За вимогами МСА, всі аудиторські процедури класифікуються за трьома основними напрямками:

- процедури оцінювання ризиків;
- процедури по суті;
- тести контролю (тести на відповідність).

Процедури оцінювання ризиків – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, визначення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності і тверджень [152].

Процедура по суті – аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень[152].

Тести засобів контролю – аудиторська процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування засобів контролю в попередженні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень[152].

За МСА, процедури по суті складаються з восьми основних типів процедур: перевірка записів і документів, перевірка матеріальних активів, спостереження, перерахунок, повторне виконання, зовнішнє підтвердження, запит, аналітичні процедури.

У межах формування методичної підтримки аудиторської перевірки операцій із пов'язаними сторонами для аудиторів, які здійснюють аудит відповідно до вимог МСА, доцільно розробляти робочі документи аудитора за результатами проведення кожної з процедур, регламентованих МСА.

1. Перевірка записів та документів полягає у вибіркового вивченні первісних документів, обліково-аналітичних документів, управлінських задокументованих даних для перевірки обґрунтованості відображених у них даних і правильності оформлення. МСА визначають, що перевірка записів та

документів забезпечує аудиторські докази різного рівня достовірності залежно від їхнього характеру або джерела отримання, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності засобів внутрішнього контролю. Деякі документи є прямими аудиторськими доказами щодо існування активу. Наприклад, фінансові інструменти, але їх перевірка не обов'язково гарантує докази про право власності та їхню ціну. І цей факт слід урахувати під час оцінювання відповідності доказу визначеній аудиторській меті. Крім цього, не усі факти господарської діяльності можуть відображатися в облікових даних, особливо у разі шахрайства та свідомого маніпулювання даними фінансової звітності. Тому проста перевірка задокументованих даних не може дати аудиторіві повні та достатні аудиторські докази. Перевірка документів полягає в тому, що аудитор має переконатись в реальності фактів певного документа, який він розглядає. Для цього рекомендується обрати певні записи в бухгалтерському обліку і простежити відображення в обліку факту, вчиненого в господарській діяльності. Така процедура має назву відстеження (аналог наскрізної перевірки) [152].

Відстеження – це процедура, в процесі якої аудитор перевіряє певні первинні або інші документи, відображення даних первинних документів у регістрах синтетичного й аналітичного обліку, знаходить заключну кореспонденцію рахунків і переконується в тому, що відповідні факти господарського життя правильно або неправильно відображено в бухгалтерському обліку [152]. Відстеження здійснюється або в напрямку від первинного документа до регістрів синтетичного й аналітичного обліку, Головній книзі та звітності, або ж, що трапляється частіше, у зворотному порядку. Відстеження, зокрема, дає змогу вивчити нетипові статті й події, відображені в документах клієнта.

Таблиця 4.7

Робочий документ аудитора за результатами перевірки записів і документів щодо операцій із пов'язаними сторонами

Показники	Результат перевірки	
Дата перевірки	<i>Визначається дата отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів</i>	
Господарська операція, що перевіряється	<i>Надається формулювання господарської операції по суті</i>	
Характер пов'язаності	<i>Визначається характер пов'язаності підприємств</i>	
Обсяг операції	<i>Надається грошовий вимір суми операції</i>	
Наявність узгодженості операції з вищим керівництвом	<i>Визначається документ, в якому санкціонується операція</i>	
Чи є операція контрольованою з боку ДФС?	<i>Визначається відповідно до чинних вимог ПКУ щодо визначення операції контрольованою</i>	
Фактичне викривлення	<i>Визначається різниця між сумою, відображеною в обліку, та сумою, яка повинна бути відображена за думкою аудитора</i>	
Допустиме викривлення	<i>Встановлюється сума допустимого викривлення для досліджуваного класу операцій відповідно до меморандуму аудиту</i>	
Вплив на показники звітності	На залишки за рахунками	<i>Надається грошовий вимір впливу фактичного викривлення</i>
	На операції за період	
	Розкриття	

Джерело: розроблено автором.

Для операцій з пов'язаними сторонами важливим питанням для аудитора стає їх узгодженість з загальнокорпоративними цілями та наявність санкціонованості, тобто схвалення цих операцій. Як було розкрито у першому розділі у міжнародній практиці склалося декілька форм ухвалення операцій із пов'язаними сторонами: ухвалення акціонерами, аудитором, зовнішнім спеціалістом, меншістю акціонерів. Аудитор повинен ознайомитись з корпоративною практикою ухвалення операцій із пов'язаними сторонами і діяти за нею. Наприклад, якщо підприємство є компонентом групи міжнародних компаній, корпоративні вимоги якої передбачають ухвалення операцій із пов'язаними сторонами акціонерами, то аудитор має спрямувати

запит раді акціонерів на підтвердження факту схвалення тих операцій з пов'язаними сторонами, які він досліджує в процесі аудиту.

2. Перевірка матеріальних активів – це фізичний огляд наявних активів, якими користується підприємство для підтвердження їх реального існування, визначення їхнього фінансового стану, можливості отримувати економічну вигоду. МСА визначають, що така перевірка може забезпечити достовірні аудиторські докази їх існування, проте не обов'язково забезпечить інформацію про права та зобов'язання суб'єкта господарювання або оцінювання активів [152].

Таблиця 4.8

Робочий документ аудитора за результатами перевірки матеріальних активів, що підпадають під вплив операцій із пов'язаними сторонами

Дата перевірки	Стаття активу	Особливості впливу відносин з пов'язаною стороною	Викривлення		Вплив на показники звітності		
					На залишки за рахунками	На операції за період	Розкриття
			Фактичне	Допустиме			
Результати перевірки							
						Рівень суттєвості	
						Рівень аудиторського ризику	
						Кількість виявлених облікових викривлень	
Тип викривлень (мають суттєвий чи всеосяжний вплив на показники звітності підприємства)							
Вплив на показники фінансової звітності підприємства							
Вплив на показники звіту про управління							
Вплив на показники звіту про платежі на користь держави							
Наявність ознак шахрайства							
Фактично витрачений час на перевірку							

Джерело: розроблено автором.

3. Спостереження – нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи для визначення доцільності й ефективності контрольних процедур і формування напрямів аудиторських процедур по суті. Наприклад, спостереження аудитора за процесом інвентаризації, який виконує

персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням процедур внутрішнього контролю [152].

4. Перерахунок є перевіркою математичної правильності записів, відображених у документах [152].

5. Повторне виконання передбачає незалежне виконання аудитором процедур чи засобів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина процедур внутрішнього контролю суб'єкта господарювання [152].

6. Зовнішнє підтвердження є аудиторським доказом, який отримано аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (що підтверджує) в паперовій, електронній чи іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто доречні під час розгляду тверджень, пов'язаних із певними залишками на рахунках та їхніми елементами. Зовнішні підтвердження можна отримати від попереднього аудитора, банку, постачальників, покупців тощо [152].

7. Аналітичні процедури – це оцінювання фінансової інформації через аналіз правдоподібності взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними [152].

Аналітичні процедури можуть бути виконані у класичній формі, а можуть виконуватись і відповідно до запропонованих підходів, які розроблені у розділі 3.

8. Запит – це пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Запити можуть варіюватися від офіційних письмових запитів до неформальних усних [152].

Запити щодо зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами можуть формуватись у декількох напрямках:

- запити до керівництва материнського підприємства;
- запити до безпосереднього керівництва досліджуваного підприємства;
- запити до керівництва пов'язаного підприємства.

Таблиця 4.9

**Робочий документ аудитора з проведення аналітичних процедур
перевірки операцій з пов'язаними сторонами**

Обсяг зовнішньоекономічної операції з пов'язаною стороною			Відхилення обсягу операцій у поточному періоді у порівнянні з середнім значенням за попередні 3-5 періодів		Вплив на показники звітності		
					На залишки за рахунками	На операції за період	Розкриття
Поточний період	Динаміка за 3-5 попередні періоди	Середнє значення за 3-5 попередні періоди	Абсолютне	Відносне			
Результати перевірки							
Рівень аудиторського ризику							
Кількість операцій із нестандартною динамікою							
Причини нестандартної динаміки							
Можливий вплив на показники фінансової звітності підприємства							
Можливий вплив на показники звіту про управління							
Можливий вплив на показники звіту про платежі на користь держави							
Наявність ознак шахрайства							
Фактично витрачений час на перевірку							

Джерело: розроблено автором.

Слід зазначити, що запити до управлінського персоналу пов'язаного підприємства чи підприємства, звітність якого досліджується аудитором, можуть надати багато корисної інформації щодо справедливості умов зовнішньоекономічної операції, а також щодо узгодження цієї операції з загальною корпоративною стратегією групи підприємств. На рівні формування запитів аудитор повинен оцінити наскільки зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаною стороною відповідають інтересам всіх учасників групи, а також інтересам міноритарних власників капіталу.

Таблиця 4.10

Робочий документ аудитора обробки запитів до управлінського персоналу щодо операцій із пов'язаними сторонами

Номер і зміст запиту	Особа, до якої спрямовано запит	Наявність зацікавленості у особи, до якої спрямовано запит	Відповідь	Наявність невідповідності відповіді іншим аудиторським доказам	Висновок аудитора

Джерело: розроблено автором.

Узагальнення результатів проведення аудиторських процедур щодо зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами доцільно здійснювати відповідно до класифікації тверджень управлінського персоналу, які наведено у МСА (рис. 4.6):

- твердження управлінського персоналу щодо класів рахунків операцій та подій за період, що перевіряється;
- твердження управлінського персоналу щодо залишків на рахунках на кінець звітного періоду;
- твердження управлінського персоналу щодо подання і розкриття інформації у звітах [152].

Так, аудитор повинен мати докази того, що відображені у звітності операції із пов'язаними сторонами дійсно відбулись, тобто підтвердити факт виникнення. Так, наприклад, підтвердження виникнення операції з надання займу пов'язаній особі можна отримати шляхом дослідження банківських та юридичних документів. Факт отримання виручки від реалізації продукції можна підтвердити шляхом перевірки документів на відвантаження продукції і дослідження умов договору щодо переходу права власності. Так, виручка від реалізації визнається тоді, коли усі права власності на товар були передані покупцю, а при здійсненні зовнішньоекономічних операцій права переходу

власності регламентовані правилами Інкотермс (Міжнародні правила у форматі словника, які забезпечують однозначне тлумачення моменту переходу прав власності та відповідальності за товар від продавця покупцю).

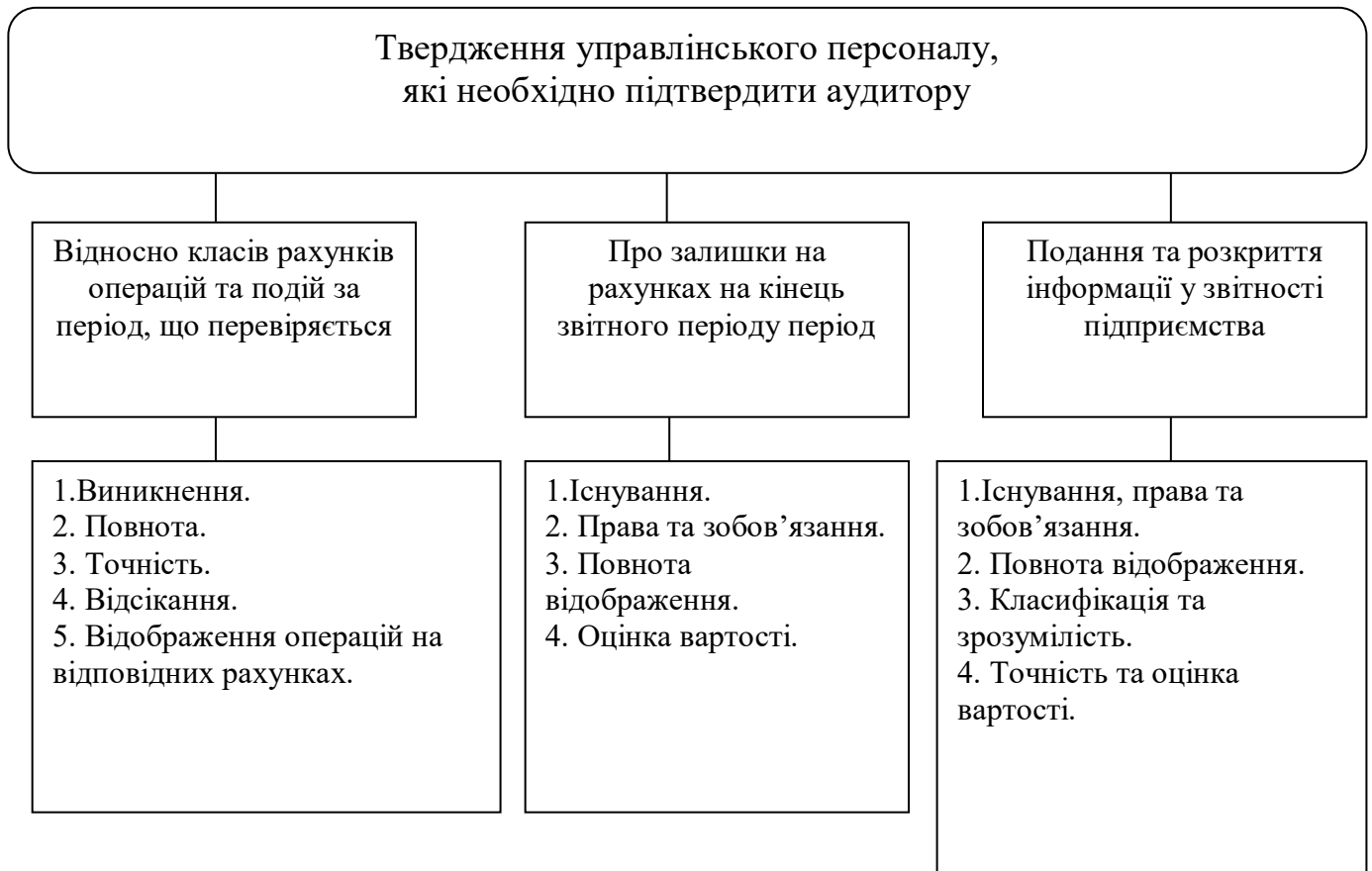


Рис. 4.6. Критерії оцінки тверджень управлінського персоналу щодо показників звітності, що перевіряється аудитором

Джерело: складено автором на основі [152].

Однією з поширених помилок визнання доходу за експортом є його відображення в обліку за датою митної декларації, яка оформлюється на момент перетину митного кордону та є документальною основою нарахування митних платежів. Але, і за МСФЗ, і за П(с)БО існує більш розширений перелік критеріїв визнання доходу. Так, за вимогами МСБО 18 «Дохід», дохід від продажу товарів має визнаватись в разі задоволення всіх наведених далі умов:

- суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані в власністю на товар;

- за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;

- суму доходу можна достовірно оцінити;

- ймовірно надходження економічних вигід, пов'язаних з операцією;

- витрати, які були або будуть здійснені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити [153].

Так, аудитору, насамперед, слід дослідити умови договору експорту і правила Інкотермс, які застосовуються для досліджуваної операції.

Особливої уваги слід приділити характеристиці «Відсікання», яка визначає правильність віднесення тієї чи іншої операції до відповідного звітного періоду. В операціях із пов'язаними сторонами з'являється додаткові можливості коригування дати здійснення господарської операції з метою маніпулювання показниками доходів та витрат у звіті про фінансові результати.

Таблиця 4.11

Узагальнення результатів виконання аудиторських процедур щодо операцій із пов'язаними сторонами за період

Твердження управлінського персоналу відносно класів рахунків операцій та подій за період, що перевіряється	Докази	Наявність викривлення	Тип викривлення
1. <i>Виникнення зовнішньоекономічних операцій із пов'язаною стороною</i>	<i>Вказується результат виконання відповідних аудиторських процедур</i>	<i>Вказується грошова сума викривлень</i>	<i>Вказується суттєвість викривлення та рівень впливу на показники звітності підприємства</i>
2. <i>Повнота відображення операцій із пов'язаними сторонами</i>			
3. <i>Точність відображення суми операцій із пов'язаними сторонами</i>			
4. <i>Відповідне закриття звітного періоду та відображення операції у звітному періоді</i>			
5. <i>Відображення операцій і подій на відповідних рахунках</i>			

Джерело: розроблено автором.

Процедури аудитора, які він виконує для підтвердження характеристик із табл. 4.11., спрямовані на отримання доказів щодо оборотів за класами рахунків 7-9, на яких формується фінансовий результат діяльності підприємства за період. Таким чином, вони дають змогу лише підтвердити показники Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів та частково показники Звіту про власний капітал. Для підтвердження показників Балансу більш інформативні докази, які отримує аудитор відповідно до характеристик із табл. 4.12.

Таблиця 4.12

Узагальнення результатів аудиторських процедур щодо залишків на рахунках, які підпадають під вплив операцій із пов'язаними сторонами

Твердження управлінського персоналу щодо залишків на рахунках на кінець звітного періоду	Докази	Наявність викривлення	Тип викривлення
1. Існування активів, капіталу та зобов'язань, відображених у звітності			
2. Права та зобов'язання пов'язаних осіб стосовно активів і пасивів, які відображені у звітності			
3. Повнота відображення активів, капіталу та зобов'язань			
4. Оцінка вартості активів, капіталу та зобов'язань			

Джерело: розроблено автором.

Докази щодо залишків на рахунках мають допомогти аудитору у підтвердженні існування активів, капіталу і зобов'язань, реального права власності на них, відповідної оцінки вартості та повноти розкриття.

Розповсюдженою помилкою в обліку активів, які підпадають під ризик викривлення внаслідок операцій із пов'язаними сторонами є вартість давальницької сировини, що формує відповідні складнощі для аудитора. Так, право власності на цей вид активу, залишається у замовника, тоді як фізичне існування активу протягом виконання послуг з обробки давальницької

сировини, можна підтвердити тільки у виконавця. За вимогами МСФЗ, вартість активу, на який у підприємства є підтверджено право власності, визнається у балансі. А вартість давальницької сировини має бути відображена на позабалансових рахунках.

Таблиця 4.13

**Узагальнення результатів виконання аудиторських процедур
щодо розкриття у фінансовій звітності переліку пов'язаних сторін
та операцій з ними**

Твердження управлінського персоналу щодо подання та розкриття інформації у звітах	Докази	Наявність викривлення	Тип викривлення
<i>1. Існування, права та зобов'язання</i> – всі операції з пов'язаними сторонами та перелік пов'язаних сторін, які розкрито у звітності, дійсно виникли та стосуються підприємства, звітність якого підтверджується			
<i>2. Повнота</i> – розкрита вся інформація про пов'язаних осіб, яка має бути включена у фінансові звіти			
<i>3. Класифікація та зрозумілість</i> – інформація про пов'язаних сторін та операцій з ними розкрита у зрозумілому чіткому форматі відповідно до запитів користувачів звітності			
<i>4. Точність та оцінка вартості</i> – фінансова та інша інформація про наявність пов'язаних сторін та операцій з ними розкрита достовірно та у відповідних сумах.			

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, пропонується специфічний метод формалізації документування аудиторських процедур відповідно до їх класифікації у Міжнародних стандартах аудиту. На відміну від існуючих робочих документів аудитора, запропоновані дають змогу групувати аудиторські докази відповідно до конкретних аудиторських процедур.

4.3. Показники ефективності аудиторських перевірок

Проведення аудиторських перевірок незалежно від їх цілеспрямованості передбачає залучення відповідних людських ресурсів і призводить до необхідності оцінки доцільності, економічної ефективності та залучення аудиторських кадрів різного рівня кваліфікації. Обмеження аудиту як особливого виду перевірки згідно з вимогами МСА, вказує на необхідність проведення аудиту в зазначені терміни, що не може вплинути на результат аудиту й якість аудиторських перевірок. Аудитори у приватному секторі (внутрішні та зовнішні незалежні) більш зосереджені на оцінці ефективності аудиту. Тоді як державні аудитори не здійснюють зовсім таку оцінку та не можуть звітувати про результати своєї роботи на рівні, якого потребує громадськість і їх соціальні зобов'язання.

Такі обставини формують нову сферу досліджень – розробка економічних показників, які б могли забезпечити об'єктивну оцінку ефективності аудиторських перевірок.

Насамперед, слід розрізняти оцінку ефективності окремого аудиту як аудиторського завдання та оцінку ефективності аудиту за відповідний період.

Так, показники ефективності аудиторського завдання мають визначати ефективність використання залучених людських ресурсів в межах окремої послуги (аудиторського завдання). А показники ефективності аудиту як діяльності групи аудиторів за період, мають визначати економічний ефект від самої діяльності за визначений період.

Критерії та методика оцінки ефективності аудиторських завдань і аудиту як діяльності буде відрізнятись в залежності від того, для якого виду аудиту виконується оцінка.

Для оцінки окремих аудиторських завдань в межах зовнішнього незалежного аудиту доцільніше проводити оцінку ефективності аудиту в аудиторських фірмах з метою планування і контролю часу виконання

завдання. Міжнародні стандарти аудиту розглядають термін «ефективність аудиту» через оцінку часу, який витрачається при виникненні додаткових процедур аудитора для визначення того, що початкові висновки були неправильні. Такий додатковий час може виникнути у разі, якщо аудитор визнав викривлення у фінансовій звітності при його відсутності або недооцінив засоби контролю в організації тоді, коли він мав змогу покладатись на засоби контролю в організації і скоротити обсяг своїх процедур. Оптимальним рівнем ефективності аудиторського завдання можемо визначити такий рівень, за якого обґрунтованість аудиторських висновків досягається з використанням мінімального часу не впливаючи на якість цих висновків.

Визначення мінімально можливого часу на виконання аудиту фінансової звітності можна засновувати на рекомендаціях Аудиторської палати України. Оцінка мінімального обсягу часу на виконання обов'язкового аудиту фінансової звітності здійснюється на основі показника обсягу діяльності клієнта (сума сукупних активів (валюта балансу), чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), іншого операційного доходу та інших доходів). Таким чином, враховується масштаб діяльності клієнта та обсяг генеральної сукупності статей обліку, які необхідно перевірити та підтвердити (або спростувати) аудиторам.

Основа для розрахунку вартості виконання аудиторського завдання та винагороди аудитора може варіюватись залежно від складності суб'єкта господарювання, звітного періоду, організації системи внутрішнього контролю на підприємстві, обсягу діяльності клієнта та багатьох інших факторів.

Аудиторська палата України у своєму Положенні з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства» сформувала рекомендації

щодо оцінювання мінімального обсягу часу, достатнього для виконання завдання з обов'язкового аудиту (табл. 4.14).

Таблиця 4.14

Рекомендації Аудиторської палати України щодо оцінювання мінімального обсягу часу, достатнього для якісного виконання завдання з обов'язково аудиту залежно від обсягу діяльності клієнта з обов'язкового аудиту згідно з вимогами АПУ

Обсяг діяльності клієнта з аудиту, млн. грн.	Мінімальний обсяг часу, людино-години
До 5	40
Від 5 до 10	60
Від 10 до 50	80
Від 50 до 100	120
Від 100 до 500	250
Від 500 до 1000	400
Від 1000	600

Джерело: [198].

Основним критерієм під час визначення мінімальної кількості годин роботи аудиторів під час виконання завдання за вимогами АПУ є обсяг діяльності клієнта з аудиту, який розраховується як сума його сукупних активів (*A*), чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (*ЧД*), іншого операційного доходу (*ІОД*) та інших доходів (*ІД*). Формула розрахунку показника обсягу діяльності:

$$ОДк = A + ЧД + ІОД + ІД \quad (4.3)$$

де *ОДк* – обсяг діяльності клієнта, грн;

A – вартість активів клієнта на дату балансу як сума кінцевих сальдо за всіма рахунками наявних оборотних і необоротних активів клієнта, грн;

ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) як сума оборотів за кредитом рахунку 70 (ст. 2000 звіту про фінансові результати), грн.;

ЮД – інший операційний дохід як сума кредитових оборотів рахунку 71 (рядок 2120 звіту про фінансові результати), грн.;

ІД – інші доходи як сума кредитових оборотів рахунків 72, 73 і 74 (сума рядків 2200, 2220, 2240 звіту про фінансові результати), грн.

Важливо, що зазначений мінімальний обсяг часу включає не тільки години роботи аудиторів як членів групи із завдання, але й враховують витрати часу осіб, відповідальних за огляд і контроль якості завдання з обов'язкового аудиту. При цьому витрати часу фахівців, що мають сертифікат аудитора, повинні бути не менше 25 % від загального бюджету часу аудиторської групи із завдання.

У положенні передбачено, якщо керівництво аудиторської фірми планує менший обсяг часу для виконання конкретного завдання з обов'язково аудиту порівняно із часом, що настає за певних обставин завдання з наведеної вище таблиці, то керівництво аудиторської фірми має обґрунтувати свій підхід до визначення обсягу часу в аудиторській документації до завдання з аудиту.

Варто пам'ятати, що даний мінімальний обсяг часу враховує потребу аудиторських процедур за умов нормальної системи внутрішнього контролю й відсутності додаткових складних питань у процесі аудиту. Якщо в процесі виконання завдання аудиторі досліджують незвичайне складне питання, що розширює обсяг аудиту, то кількість людино-годин може бути збільшена. Кількість часу для досягнення високої якості аудиту визначає безпосередньо аудитор на основі професійного судження з відповідним обґрунтуванням.

Відповідно до цього можемо визначати нормативну ($E_{аз\text{норм}}$) та фактичну ($E_{аз\text{факт}}$) ефективність аудиту як окремого аудиторського завдання за формулами:

$$EAZ^{норм} = \frac{OЧ^{норм}}{ОДК^{факт}}, \quad (4.6)$$

$$EAZ^{факт} = \frac{OЧ^{факт}}{ОДК^{факт}}, \quad (4.7)$$

де $OЧ_{факт}$ – фактичний обсяг часу, який був витрачений при виконанні аудиторського завдання, людино-години;

$OЧ_{норм}$ – нормативний (мінімальний) обсяг часу, який необхідно витратити на завдання з урахуванням обсягу діяльності клієнта та відповідно до рекомендацій професійної організації аудиторів, людино-години;

$ОДК_{факт}$ – фактичний обсяг діяльності клієнта, млн. грн.

Власно кажучи, показники $EAZ^{норм}$ та $EAZ^{факт}$ характеризують витратомісткість виконання аудиторського завдання (людино-годин) у розрахунку на 1 млн. грн. показника фактичного обсягу діяльності клієнта.

Для оцінки досягнутого рівня ефективності виконання аудиторського завдання доцільно порівняти його фактичну та нормативну витратомісткість та визначити співвідношення показників фактичної та нормативної ефективності:

$$I_{EAZ} = \frac{EAZ^{факт}}{EAZ^{норм}} = \frac{OЧ^{факт} / ОДК^{факт}}{OЧ^{норм} / ОДК^{факт}}, \quad (4.8)$$

де I_{EAZ} – індекс ефективності аудиту як окремого аудиторського завдання, що виконується групою аудиторів або одноосібно;

Очевидно, що показник I_{EAZ} має приймати значення максимально наближені до одиниці, що буде підтверджувати виконання аудиторського завдання максимально ефективно та одночасно якісно. Але використання такого розрахунку має свої особливості, оскільки передбачає використання мінімального обсягу часу для досягнення достатньої впевненості у достовірності показників звітності клієнта. Тому доцільно корегувати

показник на коефіцієнт невизначеності, який би враховував досвід співпраці незалежного аудитора з клієнтом та рівень ризику суттєвого викривлення звітності клієнта (табл. 4.15).

Таблиця 4.15

Рекомендовані значення коефіцієнтів невизначеності

KH_D - коефіцієнт невизначеності за досвідом (від 0 до 1)	Досвід співпраці з клієнтом	KH_P - коефіцієнт невизначеності за ризиком (від 0 до 1)	Ризик суттєвого викривлення
0,1-0,3	Перше завдання з аудиту фінансової звітності клієнта	0,1-0,3	Високий
0,4-0,7	Досвід виконання аудиту фінансової звітності клієнта від 1 до 4 років	0,4-0,7	Середній
0,8-1	Досвід виконання аудиту фінансової звітності клієнту від 5-7 років	0,8-1	Низький
KH (загальний коефіцієнт невизначеності) = $\frac{(KH_D+KH_P)}{2}$			

Джерело: розроблено автором.

З урахуванням коефіцієнту невизначеності модель оцінки ефективності аудиторського завдання незалежного зовнішнього аудитора має вигляд:

$$I_{EAK} = I_{EAS} \times KH = I_{EAS} \times \frac{(KH_D+KH_P)}{2}, \quad (4.9)$$

I_{EAK} – показник ефективності виконання аудиторського завдання незалежним зовнішнім аудитором з урахуванням коефіцієнту невизначеності; KH_D – коефіцієнт невизначеності з урахуванням досвіду співпраці аудитора з клієнтом; KH_P – коефіцієнт невизначеності за ризиком з урахуванням результатів оцінки ризику суттєвого викривлення звітності, наявного до початку аудиторського завдання, який впливає на обсяг аудиторських послуг.

На практиці аудиторська перевірка не завжди може здійснюватись за мінімальним обсягом часу, адже існує специфіка діяльності й обліку в різних підприємствах.

Доречно застосовувати запропонований показник в процесі постійних аудитів (щорічно для одного клієнта) для конкретного клієнта, що дасть змогу в динаміці оцінити якість аудиторських послуг. Так, наприклад, можна привести дані за результатами аудиту фінансової звітності підприємства, яке за останні роки мало різні обсяги діяльності та звітність якого перевірялась аудиторською фірмою (табл. 4.16).

Таблиця 4.16

**Розрахунок ефективності аудиту фінансової звітності підприємства
за умов мінімального ризику суттєвого викривлення**

Показники	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 (план)
Обсяг діяльності клієнта, млн. грн	12	14,5	11	9	8	11	х
Фактичний обсяг часу, людино-години	102	95	80	75	79	82	
Мінімальний (нормативний) обсяг часу, людино-години	80	80	80	60	60	80	
Фактична ефективність аудиторського завдання без врахування КН, людино-години/млн.грн	8,5 (102/12)	6,55	7,27	8,33	9,88	7,46	х
Мінімальна (нормативна) ефективність аудиторського завдання без врахування КН, людино-години/млн.грн	6,67 (80/12)	5,51	7,27	6,67	7,5	7,27	
Індекс ефективності аудиторського завдання	1,28 (8,5/6,67)	1,19	1	1,25	1,32	1,025	
Коефіцієнт невизначеності	0,55	0,7	0,75	0,8	0,85	0,9	0,95
Індекс ефективності аудиторського завдання з врахуванням КН	0,704	0,83	0,75	1	1,12	0,92	х

Джерело: розраховано автором за даними АФ «Конкорд-профіт».

Як видно з табл. 4.16, показник ефективності аудиторського завдання без врахування коефіцієнту невизначеності засвідчує, що протягом усіх років аудит був проведений на достатньому рівні ($E_{аз} > 1$). Але, насправді, результати засвідчують лише те, що кількість часу, витраченого на аудит, була більшою, ніж рекомендовано Аудиторською палатою України.

Застосування коефіцієнту невизначеності дає змогу врахувати не тільки вимоги АПУ, а також особливості впливу чинників на обсяг часу, необхідний для виконання аудиту на достатньо якісному рівні.

Інтерпретація результатів оцінки ефективності аудиторського завдання за показником I_{EA3} наведено у табл. 4.17.

Таблиця 4.17

Інтерпретація результатів оцінки ефективності аудиторського завдання

Значення показника	Інтерпретація рівнів оцінки	Якісна оцінка продуктивності	Якість та обґрунтованість аудиторського висновку
$0 \leq I_{EA3} \leq 1$	Аудиторське завдання вважається виконане неякісно, оскільки не було витрачено мінімально необхідний обсяг часу на перевірку.	-	Недостатня
$I_{EA3} = 1$	Для виконання аудиту було використано мінімально-необхідний обсяг часу.	Нормальна продуктивність	Достатня
$I_{EA3} > 1$	Аудиторське завдання виконано неефективно з використанням зайвого часу. Або оцінка рівнів невизначеності була здійснена некоректно.	Низька продуктивність (необхідна оцінка в динаміці)	

Джерело: розроблено автором.

Разом із оцінкою ефективності аудиторського завдання для незалежних аудиторів, в межах виконання незалежного підтвердження достовірності даних фінансової звітності, доцільно використовувати оцінку ефективності аудиторської послуги, яке дає змогу оцінити ефект від виправлення помилок, які виявлені в процесі аудиту.

Показник ефективності аудиторської послуги пропонується розраховувати наступним чином:

Оцінку ефективності аудиторської послуги замовниками аудиту пропонується розраховувати за формулою:

$$EAP = \frac{\Sigma Ш - \Sigma ПЗ}{Ba}, \quad (4.10)$$

де EAP – показник оцінки ефективності аудиторської послуги; $\Sigma Ш$ – сума штрафів, яких вдалося уникнути, завдяки виявленим в процесі аудиту помилкам в обліку, грн.; $\Sigma ПЗ$ – сума податкових зобов'язань, які були донараховані за результатами виправлення виявлених аудитором помилок, грн.; Ba – вартість послуги з аудиту, грн.

Інтерпретація результатів оцінки показника ефективності аудиторської послуги наведена у табл. 4.18.

Таблиця 4.18

Інтерпретація результатів оцінки ефективності аудиторської послуги

Значення показника	Інтерпретація рівнів оцінки
$0 \leq EAP \leq 1$	Аудит звітності підприємства не надає економічних вигід.
$EAP = 1$	Уникнуті економічні втрати (отримані економічні вигоди) покрили витрати підприємства на замовлення аудиту. Вартість аудиту виправдана з економічної точки зору.
$EAP > 1$	Виконання аудиту дозволило уникнути додаткових втрат (отримати додаткові економічні вигоди) підприємству, звітність якого перевірялась.

Джерело: розроблено автором.

В межах діяльності групи компаній при функціонуванні відділу внутрішньокорпоративного аудиту доцільним стає визначення критеріїв та оцінки ефективності виконання внутрішнього аудиту.

Зовнішній незалежний аудит часто стає неминучим у зв'язку з законодавчими вимогами і конкретними цілями замовлення на аудит (отримання позики, вимоги інвесторів та ін.), що обумовлює використання показників ефективності аудиту як додаткові критерії оцінки. Але внутрішній корпоративний аудит вимагає оцінки ефективності й якості, адже створюється саме з метою отримання додаткових економічних переваг.

Оскільки внутрішньому аудитору притаманніший формат надання рекомендацій з покращання діяльності компанії, то і оцінку ефективності внутрішнього аудиту слід проводити через співвідношення результатів виконання рекомендацій внутрішнього аудитора і вартості на утримання відділу за період.

Показник ефективності діяльності відділу внутрішнього аудиту пропонується розраховувати за формулою:

$$EBH = \frac{\sum \text{Ш} - \sum \text{ПЗ} + \sum E + \sum B3A}{Oч} \Rightarrow \text{max}, \quad (4.11)$$

де $\sum E$ – сума отриманої економії у господарській діяльності підприємства за рахунок рекомендацій внутрішніх аудиторів, грн;

$\sum B3A$ – сума отриманої економії вартості послуг зовнішніх незалежних аудиторів за рахунок інформаційної взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиторів, грн;

$Oч$ – обсяг часу, витраченого аудитором за аналізований період, людино-години.

Для оцінки результатів діяльності відділу внутрішнього аудиту також є доцільним застосування показника завантаженості внутрішнього аудитора:

$$Звна = Oд / Ка \quad (4.12)$$

де $Звна$ – показник завантаженості відділу внутрішнього аудита, грн./особу;

$Oд$ – обсяг діяльності підприємства, визначеного за формулою 4.3, грн.;

$Ка$ – кількість працівників відділу внутрішнього аудита, осіб.

Як відомо, діяльність відділу внутрішнього аудиту може бути використана зовнішнім незалежним аудитором для скорочення обсягу своїх

аудиторських процедур, що дає змогу отримувати додаткову економію підприємству, яке замовляє аудит.

Для того, щоб діяльність внутрішнього аудитора була доречною для використання зовнішнім аудитором, відділ внутрішнього аудиту на підприємстві повинен відповідати деяких критеріям:

- об'єктивності – статус та обов'язки відділу внутрішнього аудиту мають забезпечувати об'єктивність аудиторських тверджень;

- компетентності – внутрішні аудитори повинні мати відповідний рівень професійного досвіду і компетенції, а також постійно підвищувати рівень своєї кваліфікації;

- ретельності – програма та процедури перевірки, календарний графік, порядок зберігання робочих документів аудитора повинні здійснюватись з високим рівнем професійної ретельності;

- доступністю для аудитора – найефективніший обмін інформацією між зовнішнім аудитором і внутрішніми аудиторами можливий у тому випадку, якщо внутрішні аудитори можуть відкрито спілкуватись із зовнішнім аудитором.

Запропоновані показники розрахунку ефективності на основі класичного підходу до визначення показників ефективності як співвідношення витрат та результатів:

1. Модель показника ефективності аудиторського завдання як співвідношення витрат часу (людино-години) на аудит та обсягу діяльності клієнта (у грн.).

2. Модель показника ефективності аудиторської послуги як співвідношення отриманої клієнтом економічної вигоди від аудиту до вартості аудиторської послуги.

3. Модель показника ефективності роботи відділу внутрішнього аудиту як співвідношення отриманої клієнтом економічної вигоди за період до вартості утримання відділу внутрішнього аудиту на підприємстві.

Запропоновані моделі оцінки ефективності аудиту дозволяють виміряти та проаналізувати ефективність аудиту як з точки зору агента аудиторських послуг, так і з точки зору управлінського персоналу підприємства. Застосування коефіцієнтів невизначеності як додаткових коефіцієнтів поправок дає змогу врахувати чинники впливу на трудомісткість аудиторських послуг і взаємозв'язок трудомісткості з ефективністю. Але, слід зазначити, що запропоновані вище чинники ризику невизначеності не єдині. На рівень якості аудиту та ефективності виконання аудиторських завдань впливають ще безліч факторів. Одним з найсуттєвіших, на наш погляд, є чинник якості та цінності аудиторських доказів, на основі яких аудитор формулює своє професійне судження.

Слід зазначити, що ефективність аудиторських перевірок в контексті податкового аудиту, прийнято вимірювати з іншими підходами. Так, за результатами вивчення Звітів ДФС України можемо стверджувати, що оцінка результатів податкового та митного аудитів здійснюється через вимірювання за показниками якості та показниками ефективності. При цьому показники ефективності враховують ефект від перевірки як отриману суму донарахувань податкових зобов'язань чи штрафів після перевірки.

Загалом показники якості визначають відповідність змісту та результату перевірки критеріям достовірності, ретельності, об'єктивності, релевантності, своєчасності та іншим. Якість аудиту, який проводиться різними суб'єктами аудиту, перевірити досить складно, що потребує залучення перевіряючих контролерів якості з високим рівнем кваліфікації, та неминуче призводить до наявності суб'єктивізму певного рівня.

Показники ефективності є критеріями, які ми можемо застосовувати як відношення результатів перевірок до витрат до їх проведення. Але результат, який ми отримуємо за перевірками різних видів оцінюється суб'єктами аудиту з різних боків.

Як було вказано вище, результат при проведенні внутрішньокорпоративного аудиту вимірюється через отримання додаткових економічних вигід суб'єктами господарювання. Результат від проведення зовнішнього незалежного аудиту вимірюється через суму мінімізованих штрафів та уникне них збитків, отриманих завдяки аудиту. Але для податкового аудиту результат вимірюється через кількісну оцінку нарахованих штрафів та донарахованих зобов'язань.

Так, ефективність аудиторської перевірки податковим аудитором з боку органів ДФСУ можна розрахувати за формулою :

$$E_{ПА} = \frac{\Sigma Ш + \Sigma ПЗ}{В} \Rightarrow \max, \quad (4.13)$$

де $E_{ПА}$ – ефективність податкового аудиту, грн./грн.;

$\Sigma Ш$ – сума штрафів, які були нараховані за результатами перевірки суб'єкта ЗЕД;

$\Sigma ПЗ$ – сума податкових зобов'язань з податку на прибуток та податку на додану вартість, які були донараховані за результатами перевірки, грн.;

$В$ – витрати на проведення податкового аудиту, що розраховуються як вартість часу, витраченого податковими аудиторами на перевірку, грн.

Показники ефективності податкових перевірок та ефективності зовнішнього і внутрішнього аудиту мають ознаки протиречивості. Так, податковий аудитор спрямовує свою перевірку на отримання додаткових податкових нарахувань, що не входить в інтереси платників податків та інтереси інших суб'єктів аудиту.

Такий конфлікт складно вирішити, але додаткове дослідження критеріїв ефективності перевірок ті цінності аудиторський доказів може надати нові вирішення проблеми співвідношення інтересів та завдань різних суб'єктів аудиту.

Цінність інформації як аудиторського доказу характеризує загальну користь при її використанні та має прямий вплив на ефективність аудиторського завдання. Але на нинішньому етапі розвитку науки про інформацію не існує загальноприйнятого визначення поняття цінності інформації, єдиного методу її оцінки і способу вираження цієї характеристики через кількісний показник. Серед формалізованих оцінок цінності інформації в теорії інформації можна виокремити декілька підходів, які базуються на:

- визначенні ймовірності досягнення поставленої мети при використанні інформації;
- оцінці зменшення невизначеності (ентропії) при використанні інформації;
- оцінці сукупності якісних характеристик інформації, таких як точність, достовірність, актуальність та інші;
- визначенні поняття «тезаурус», який передбачає формалізацію словосполучень, які мають визначений зміст і цінність для користувача;
- узгодження цінності та старіння інформації;
- визначенні економії часу при використанні інформації;
- оцінці приросту ефекту, ступеню досягнення мети при використанні інформації [66].

Більшість з зазначених підходів базуються на використанні математичного апарату, що значно ускладнює їх застосування в практиці для визначення цінних видів аудиторських доказів.

Для забезпечення можливості вимірювання цінності аудиторських доказів та ефективності їх використання доцільно застосовувати оцінку, що здійснюється шляхом визначення ступеню досягнення зазначеної аудиторської мети, а саме – досягнення ефективності аудиторської перевірки. При використанні такого підходу аудиторська мета, для досягнення якої аудитором використовується аудиторський доказ, має бути кількісно виражена (обсяг часу роботи аудиторів чи інше).

Ефективність аудиторських перевірок у сфері зовнішньоекономічної діяльності підвищується в контексті здійснення спільного аудиту. Як було зазначено вище, використання спільного аудиту має підвищити надійність та цінність аудиторських доказів, що, в свою чергу, впливає і на ефективність.

Співвідношення ефективності і результативності аудиту, а також їх взаємозв'язок із цінністю аудиторського доказу, є перспективним напрямом дослідження. Оскільки в контексті здійснення аудиторських перевірок особливо важливим є формалізація цього взаємозв'язку між «Результатом аудиту», «Ефективністю аудиторського завдання» і «цінністю доказів аудитора».

Аудиторський доказ може бути цінним, тобто сприяти ефективності аудиторської перевірки, по-перше, якщо він містить дані, які повністю відповідають дійсності; по-друге, отриманий в той час, коли є потреба в ньому; по-третє, не має викривлень, перекручувань та повністю задовольняє аудитора як користувачі інформації. Отже, характеристика «цінність» є інтегрованою та включає декілька якісних характеристик.

Якісні характеристики аудиторських доказів і їх ознаки відображують різноманітність аспектів її корисності для аудитора, кожна з яких має відповідний вплив на загальний рівень цінності аудиторського доказу.

Модель вимірювання цінності інформації була розроблена у кандидатській дисертації [66]. Запропонована модель може бути використана і для вимірювання цінності аудиторських доказів. Але, якщо у межах підприємства організація процесу вимірювання цінності обліково-аналітичної інформації може мати системний і постійний характер, то для аудитора використання цієї моделі може сформувати додаткові складнощі і збільшити час виконання аудиторського завдання. Але, в будь-якому разі, на нашу думку, дослідження категорії «цінність аудиторського доказу» є перспективним напрямком подальших досліджень у сфері удосконалення якості аудиторських послуг і підвищення ефективності їх виконання.

Цінність всього інформаційного поля аудиторських доказів, що використовується аудитором в процесі аудиторської перевірки і надання аудиторського висновку, може бути оцінена шляхом вимірювання показників ефективності та результативності аудиторської перевірки.

Разом із твердженням щодо того, що цінність аудиторських доказів має вимірюватись з точки зору ефекту від її використання через показник доданої вартості, цінність повинна також вимірюватися з позицій особливостей процесу її формування та використання аудитором. З цього боку цінність інформації включає свої якісні характеристики, які спричиняють прямий вплив на її рівень.

Аудиторський доказ може бути цінним, тобто сприяти ефективності аудиторської перевірки, по-перше, якщо він містить дані, які повністю відповідають дійсності; по-друге, отриманий в той час, коли є потреба в ньому; по-третє, не має викривлень, перекручувань та повністю задовольняє аудитора як користувачі інформації. Отже, характеристика «цінність» є інтегрованою та включає декілька якісних характеристик.

Для оцінки процесу формування та використання аудиторських доказів необхідно, насамперед, визначити специфічні ознаки їх якісних характеристик.

На якість аудиторського висновку впливає така характеристика аудиторських доказів як достовірність, яка є неодмінною складовою цінності, тому що при використанні даних, які не відповідають реальності, аудиторська мета може бути не досягнута або досягнута не в повній мірі. Аудиторський доказ вважається достовірним, якщо він відображує реальні факти без перекручувань. Для того, щоб інформація мала таку властивість вона повинна бути отримана з якісних джерел та бути сформована неупереджено на достатньому професійному рівні. Таким чином, достовірність аудиторського доказу може бути оцінена такими показниками, як кількість перевірок, які здійснюються для підтвердження достовірності (з боку системи внутрішнього

контролю на підприємстві або з боку аудитора в процесі отримання аудиторських доказів). Чим більше операцій здійснюється для перевірки достовірності, тим більший ступінь достовірності отримує аудиторський доказ.

Кількість осіб, які несуть відповідальність за достовірність інформації, є також показником, що характеризує ступінь достовірності. Чим більше відповідальних за наданий аудиторський доказ, тим більший ступінь його достовірності, оскільки призначення декількох відповідальних осіб призводить до збільшення кількості перевірок інформації. А професійний рівень відповідальної особи прямо впливає на достовірність даних: чим вище їх професійний рівень, тим більший ступінь достовірності. Так, інформація, яку отримує аудитор з Інтернету чи ЗМІ, має найменший ступінь достовірності, а інформація, яка отримується з відділу бухгалтерії, оцінюється як така, що має більший ступінь достовірності, аудиторські докази із зовнішніх незалежних джерел мають найвищий ступінь достовірності.

Ознаки достовірності аудиторських доказів можна звести до наступних:

- надійність і репутація джерела надходження аудиторських доказів;
- професіоналізм та компетентність джерела отримання аудиторських доказів;
- кількість відповідальних осіб за достовірність інформації;
- існування додаткових джерел підтвердження достовірності доказу;
- кількість перевірок, які здійснюються для підтвердження достовірності аудиторського доказу.

Дослідники виокремлюють також таку якісну характеристику інформації як її об'єктивність, яка також може вплинути на рівень цінності аудиторського доказу та результативність аудиту. Інформація вважається об'єктивною, якщо вона не залежить від будь-якої думки. Об'єктивність інформації втрачається в результаті опрацювання її суб'єктом. Це означає, що найбільш об'єктивна інформація існує тільки в момент її виникнення, і чим

більше вона опрацьовується різними суб'єктами, тим менше об'єктивною вона є. Інформація, яка виникає на робочих місцях та передається через різні організаційні ланки до вищого керівництва наприкінці свого шляху перетворюється на таку, що є найменше об'єктивною. Таким чином об'єктивність аудиторського доказу можна оцінювати за кількістю пунктів обробки інформації.

Об'єктивна інформація може бути сформована тільки неупередженими особами, які можуть незалежно відобразити у документах необхідні дані, а у виробника інформації має бути відсутня особиста зацікавленість у викривленні фактів.

Ознаки об'єктивності аудиторського доказу можна звести до наступних:

- кількість пунктів обробки інформації до моменту отримання її аудитором в ролі аудиторського доказу;
- незалежність пункту формування аудиторського доказу;
- зацікавленість сторони, яка є джерелом аудиторського доказу, до змістового навантаження аудиторського доказу.

В науковій літературі виокремлюють дуже важливу характеристику інформації – релевантність (від англ. «relevant» – доречна, відносна до справи). Інформація набуває стану релевантної тоді, коли вона має суттєвий вплив на висновок аудитора, а її відсутність може спричинити невідповідність аудиторської думки реальності. Інформація оцінюється як нерелевантна, якщо вона не стосується аудиторського завдання, що виконується. Тому, вивчаючи фактори впливу на релевантність аудиторських доказів, слід звернути увагу на напрямок аудиту, якого стосується думка аудитора. Релевантність різних видів аудиторських доказів може також відрізнятися залежно від того, наскільки вони можуть додати визначеності у вирішенні аудиторського питання. Адже різні одиниці інформації можуть абсолютно, суттєво або частково знищити ступінь невизначеності в ході аудиторського дослідження.

Інформація також має дуже схожу з релевантністю властивість – актуальність, але слід розрізнити ці дві характеристики. Релевантність аудиторського доказу відображає ступінь впливу на отримання достатньої впевненості аудитора щодо досліджуваного питання, тоді як актуальність аудиторського доказу характеризує існування зв'язку з реальними питаннями, які потребують вирішення. Релевантна інформація завжди є актуальною. Актуальна інформація стає релевантною тільки в умовах суттєвого впливу на аудиторську думку та досягнення мети аудитора. Таким чином, чинниками впливу на актуальність інформації як аудиторського доказу може виступати кількість питань, які потребують вирішення в конкретний момент отримання інформації, і саме цей фактор пропонується врахувати при оцінці релевантності аудиторського доказу.

Ознаки релевантності аудиторського доказу можна звести до наступних:

- наявність і кількість завдань аудитора, на які інформація може вплинути;
- ступінь прибутковості напрямку діяльності підприємства, якого стосується аудиторська думка;
- ступінь відношення аудиторського доказу до підтвердження платоспроможності підприємства, звітність якого проходить аудит;
- ступінь невизначеності ситуації при аудиторському дослідженні, якого стосується аудиторський доказ на момент отримання даних;
- ступінь негативних наслідків від помилкової аудиторської думки.

Цінність аудиторських доказів також забезпечується повнотою відображення необхідних фактів. Адже відсутність деяких важливих елементів знижує практичну користь від використання інформації і, відповідно, знижує ступінь досягнення аудиторської мети. Повнота інформації – це якісна характеристика, яка відображає повноту відповідності аудиторського запиту та достатність інформації для аудиторської думки. Повною можна назвати таку інформацію, яка абсолютно відповідає запиту

аудитора і не викликає потреби в уточненнях. Залежно від повноти аудиторські докази можна класифікувати на недостатні, повні та надлишкові. Неповна інформація може призвести до хибного аудиторського висновку, а надлишкова негативно вплинути на ефективність аудиторської перевірки.

Ознаки повноти аудиторського доказу можна звести до наступних:

- відповідність даних запиту аудитора;
- відсутність додаткових уточнень;
- відсутність зайвих даних.

Цінність аудиторського доказу також залежить від своєчасності його отримання. Доказ може бути дуже корисним, якщо він був опрацьований в потрібний момент часу, а саме – під час аудиторського дослідження та формування думки за результатами аудиту. Якщо доказ надходить пізніше потрібного часу, він стає неактуальним в контексті аудиту, і витрати часу, пов'язані з отриманням цього доказу, стають марними.

Характеристика своєчасності інформації тісно пов'язана з узагальнюючим показником цінності інформації. Взаємозалежність між своєчасністю та цінністю інформації, яка характеризує збільшення цінності інформації до моменту її використання, набування максимальної цінності в момент використання, і відсутність цінності після моменту можливого використання.

Якісні характеристики аудиторських доказів і їх ознаки відображують різноманітність аспектів її корисності для аудитора, кожна з яких має відповідний вплив на загальний рівень цінності аудиторського доказу.

Категорія «цінність аудиторського доказу» набуває особливої важливості і потребує додаткового дослідження для цілей формалізації в контексті запровадження спільного аудиту. Адже обмін аудиторськими доказами між аудиторами різних видів аудиту ЗЕД підприємств потребує визначення рівня цінності доказу з метою визначення доцільності та необхідності обміну та форми такого обміну.

Запропоновані моделі оцінки ефективності аудиту різними суб'єктами проведення перевірок дають змогу ідентифікувати ризики невідповідності принципу суспільної значимості та дозволяють виміряти та проаналізувати ефективність аудиту як з точки зору агента аудиторських послуг, так і з точки зору принципалів. Застосування коефіцієнтів невизначеності як додаткових коефіцієнтів поправок дає змогу врахувати чинники впливу на трудомісткість аудиторських послуг і взаємозв'язок трудомісткості з ефективністю. Але, слід зазначити, що запропоновані вище чинники ризику невизначеності не єдині. На рівень якості аудиту та ефективності виконання аудиторських завдань впливають ще безліч факторів. Одним з найсуттєвіших, на наш погляд, є чинник якості та цінності аудиторських доказів, на основі яких аудитор формулює своє професійне судження.

Загалом запровадження спільного аудиту у сфері ЗЕД підприємств формує додаткові наукові завдання, які потребують дослідження та вирішення. Це дасть змогу запровадити ефективні форми спільного аудиту у сферу перевірок ЗЕД, підвищити рівень достовірності даних перевірок, оптимізувати сам процес перевірок, а також сприятиме підвищенню довіри принципалів економічної інформації.

Висновки до розділу 4

За результатами дослідження особливостей проведення зовнішнього незалежного аудиту зовнішньоекономічних операцій пов'язаних підприємств отримані такі висновки:

1. Перевірка зовнішньоекономічних операцій підприємства може бути здійснена як окреме завдання з надання впевненості (якщо висновки аудитора надаються третім сторонам для ухвалення економічних рішень), як супутня послуга, як консультації з питань ЗЕД, а також у межах здійснення аудиту фінансової звітності підприємства. Аудит зовнішньоекономічних операцій з пов'язаними сторонами, як окреме специфічне завдання аудиту фінансової звітності підприємства, набуває особливої значимості, адже викривлення облікових даних за результатами виконання таких операцій може мати всеосяжний вплив на достовірність показників фінансової та нефінансової звітності підприємств-компонентів груп міжнародних компаній. Оскільки недостовірна звітність сприяє помилковим рішенням і хибній економічній поведінці зацікавлених сторін – користувачів звітності, слід дослідити взаємозв'язки між видами викривлень та їх наслідками. Особливо актуальне є таке дослідження у сфері операцій із пов'язаними сторонами, яким притаманний високий ризик шахрайства.

2. Застосування аудиторами України Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, супутніх послуг та іншого надання впевненості призводить до необхідності фіксування аудиторських доказів відповідно до класифікації аудиторських процедур за Міжнародними стандартами. Запропонований формат робочих документів незалежного аудитора з перевірки операцій із пов'язаними сторонами передбачає узагальнення аудиторських доказів за класифікацією аудиторських процедур, визначеної в Міжнародних стандартах аудиту і дають змогу акумулювати результати оцінки ризиків суттєвих викривлень та визначати обсяги аудиторської вибірки

в залежності від характеру відносин, обсягу і типу операцій підприємства з пов'язаною стороною.

3. Обмеження зовнішнього незалежного аудиту у часі та обсязі залучених ресурсів і його спрямованість на отримання економічних переваг для підприємства призводить до необхідності визначення ефективності незалежного аудиту як аудиторського завдання. Використання розробленого комплексу показників ефективності аудиторського завдання дасть змогу визначити ефективність використання ресурсів аудиторів із урахуванням впливу чинників на обсяг часу, необхідного для виконання аудиту на достатньо якісному рівні, досвіду співпраці незалежного аудитора з клієнтом, рівня ризику суттєвого викривлення звітності клієнта. Врешті, можливо буде оцінити ефект від виправлення помилок, виявлених в процесі зовнішнього та внутрішнього аудиту.

Основні результати розділу 4 опубліковані у працях: 68, 71, 73, 74,75, 276, 285, 290, 295, 299, 310.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукової проблеми, що полягає у теоретичному обґрунтуванні та методологічному забезпеченні аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств з метою взаємоузгодженості інтересів бізнесу і держави в умовах глобалізації та інтеграції України в європейський економічний простір. Проведене дослідження дало змогу отримати низку висновків теоретичного, методологічного та прикладного характеру, які підтверджують вирішення визначених у дисертації завдань:

1. Через специфіку інформаційної взаємодії між суб'єктами аудиту та користувачами результатів аудиту в умовах глобалізації міжнародного бізнесу й інтеграції України у світовий економічний простір формується інформаційна асиметрія між принципалами та агентами аудиторських послуг у сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що визначило необхідність розвитку сучасної концепції аудиту з урахуванням впливу інтернаціоналізації економіки та забезпечення надійності економічної інформації для підвищення її ролі у соціально-економічному розвитку суспільства. За суттю аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємства є формою інформаційної взаємодії принципалів економічної інформації (держава, власники, суспільство, інвестори, кредитори) й агентів аудиторської діяльності (податкові аудитори, незалежні професійні аудитори, внутрішні корпоративні аудитори) у сферах податкового, незалежного зовнішнього і внутрішнього аудиту з метою зниження рівня інформаційної асиметрії та підвищення корисності економічної інформації, яка подається у звітах підприємств–суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

2. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств у сучасних економічних умовах розвитку України є одним із вагомих чинників

підвищення рівня економічної безпеки як країни, так і окремих суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Актуальні наукові та практичні завдання аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язані з формуванням методологічної основи аудиту й аналізу трансфертних цін у контрольованих операціях з пов'язаними сторонами як сфери податкового аудиту з боку органів Державної фіскальної служби України; розвитком методології внутрішнього аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств у межах діяльності групи взаємопов'язаних міжнародних компаній; удосконаленням методології зовнішнього незалежного професійного аудиту фінансової звітності підприємств, які здійснюють операції з пов'язаними сторонами.

3. Відповідно до сучасних тенденцій у сфері фінансового контролю аудит зовнішньоекономічної діяльності необхідно розглядати у двох концептуальних напрямках: як елемент податкової політики у сфері державного фінансового контролю та як елемент незалежного фінансового контролю для принципалів економічної інформації у формі зовнішнього і внутрішнього аудиту. Систематизація видів аудиту зовнішньоекономічної діяльності (податковий, зовнішній незалежний, внутрішній) та визначення їх специфічних завдань дали змогу врахувати потреби принципалів в інформації про результати зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

4. Операціям із пов'язаними сторонами властивий високий ризик шахрайства у зв'язку з наявністю можливостей маніпулювання цінами імпорту-експорту та здійснення цих операцій на неринкових умовах, що необхідно призупинити шляхом ефективного зовнішнього контролю на рівні держави та дієвого внутрішнього контролю на рівні підприємства. Класифікація видів підприємств залежно від ступеня взаємопов'язаності (незалежні компанії, компанії з помірним рівнем взаємозалежності, компанії з високим рівнем взаємозалежності, компанії з абсолютною залежністю, компанії з неформальною залежністю) дозволила розробити матрицю

ідентифікації рівня ризику суттєвих викривлень результатів контрольованих експортних та імпортних операцій відповідно до ступеня взаємопов'язаності підприємств і трьох груп контрольованих зовнішньоекономічних операцій згідно з класифікацією, наведеною в Податковому кодексі України.

5. За результатами функціонально-вартісного аналізу витрат, які виникають у процесі виробництва та експорту продукції, запропоновано процедури обґрунтування трансфертної ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції на основі групування витрат зовнішньоекономічної діяльності за рівнями ієрархії їх формування: прямі змінні витрати на рівні одиниці продукції; прямі постійні витрати на рівні контрольованої операції; прямі постійні витрати на рівні зовнішньоекономічної угоди; прямі постійні витрати на рівні зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Для визначення норми націнки доцільно використовувати показник прямих постійних витрат контрольованої операції на одиницю реалізованої продукції власного виробництва. Застосування цієї основи для визначення норми націнки в процесі трансфертного ціноутворення забезпечить обґрунтування економічної доцільності контрольованої операції за визначеними в угоді цінами.

6. До сфери податкового контролю, крім іншого, необхідно зарахувати перевірку операцій експорту на предмет заниження ціни угоди (заниження доходів і бази оподаткування), а операцій імпорту – на предмет завищення ціни угоди (завищення витрат і заниження бази оподаткування). Відповідно до сфери корпоративного контролю доцільно зарахувати перевірку операцій експорту на предмет завищення ціни угод, а операцій імпорту – на предмет заниження ціни угоди (створення ілюзії прибутковості пов'язаного підприємства для власників групи компаній та наявності ризиків зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств).

7. Виокремлення податкового та управлінського підходів до розрахунку трансфертної ціни у контрольованих зовнішньоекономічних операціях

створило наукове підґрунтя до визначення сутності терміна «трансфертна різниця» як різниці між двома розрахунковими цінами на товар у контрольованій зовнішньоекономічній операції, одна з яких визначається для цілей формування звіту про контрольовані операції за даними фінансового обліку (податковий підхід), а інша – за даними корпоративного управлінського обліку для бізнес-цілей (управлінський підхід). Аналіз та співвідношення трансфертних і курсових різниць за результатами зовнішньоекономічної операції дає змогу оцінити ефективність управління ризиками здійснення зовнішньоекономічної діяльності та рівень компенсації витрат за курсовими різницями.

8. Запропонована параметрична система аналізу й оцінювання надійності пов'язаного підприємства з метою забезпечення ефективності внутрішнього аудиту групи взаємопов'язаних підприємств базується на визначенні статусу його надійності як компонента групи міжнародних компаній за нефінансовими параметрами діяльності підприємства, такими як: рівень контролю власника капіталу, валютний ризик, система обліку, звітності, внутрішнього контролю та кваліфікації облікового персоналу, дотримання митних стандартів надійності та безпеки, рівень транспарентності звітності, відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки, рівень соціальної відповідальності пов'язаного підприємства, що дозволяє внутрішньому аудиту визначитись із відповідністю діяльності пов'язаного підприємства і взаємовідносин з ним загальнокорпоративним цілям групи (досягнення і підвищення ефективності зовнішньоекономічних операцій, зростання потужностей групи загалом, безпека операцій та зміцнення репутації групи).

9. Специфіка діяльності групи міжнародних компаній призводить до підвищення ризиків зниження величини фінансового результату групи на основі здійснених операцій, наявності активів і зобов'язань, облікованих в іноземній валюті. Це свідчить про необхідність вирішення завдань

внутрішнього аудиту в частині ідентифікації ризиків втрат за курсовими різницями з метою розробки стратегій управління валютними ризиками. Запропонований порядок виконання аналітичних процедур внутрішнього аудиту курсових різниць щодо консолідованої звітності групи пов'язаних підприємств сприятиме формуванню стратегії управління валютними ризиками групи за сферами та рівнями управлінського впливу (на рівні зовнішніх операцій пов'язаного підприємства, на рівні внутрішньогрупових операцій).

10. Фактичні трансфертні ціни у контрольованій операції можуть відрізнитись від планових або від розрахункового ринкового діапазону цін, визначеного відповідно до нормативних вимог для звітування за контрольованими операціями. Виявлення та аналіз цінових відхилень забезпечить формування обліково-аналітичної бази щодо причин і наслідків невідповідності трансфертних цін, необхідної для процесу здійснення аудиту (як внутрішнього, так і зовнішнього) та аналізу ефективності таких операцій. Запропонований методичний підхід до аналізу цінових відхилень у контрольованій зовнішньоекономічній операції дає можливість внутрішньому аудитору ідентифікувати цінові відхилення, які підпадають під ризик суттєвого викривлення через імовірність управлінського впливу, що дозволяє спрямовувати аудиторські процедури на відповідні сфери обліку і звітності з підвищеним ризиком викривлення.

11. Обмеження зовнішнього незалежного аудиту у часі та обсязі залучених ресурсів і його спрямованість на отримання економічних переваг для підприємства зумовлює потребу у встановленні ефективності проведення незалежного аудиту як аудиторського завдання. З використанням запропонованих показників ефективності аудиторського завдання можливо: визначити доцільність використання ресурсів аудиторів з урахуванням впливу конкретних чинників на обсяг часу, необхідного для виконання аудиту на достатньо якісному рівні; врахувати досвід співпраці незалежного аудитора з

клієнтом і рівень ризику суттєвого викривлення звітності клієнта; оцінити ефект від виправлення помилок, виявлених у ході зовнішнього та внутрішнього аудиту.

12. Здійснення зовнішньоекономічних операцій підприємством з пов'язаними сторонами актуалізує необхідність аудиту показників звітності, які підпадають під вплив операцій із пов'язаними сторонами. Запропоновані форми робочих документів незалежного аудитора з перевірки операцій із пов'язаними сторонами передбачає можливість узагальнення аудиторських доказів відповідно до класифікації аудиторських процедур, визначеної Міжнародними стандартами аудиту, та дозволяє акумулювати результати оцінювання ризиків суттєвих викривлень. Значною мірою обсяги аудиторської вибірки залежать від характеру відносин, обсягу і типу операцій підприємства з пов'язаною стороною, що важливо враховувати в процесі аудиту.

13. Для зниження рівня інформаційної асиметрії між принципалами та агентами аудиторських послуг у сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємств необхідно проводити спільний аудит. Такий аудит здійснюється кількома суб'єктами аудиту у формах: спільний корпоративний аудит, спільний державний аудит, спільний інтегрований аудит, спільний міжнародний аудит.

14. Порівняльна характеристика аудиторських завдань, регламентованих Міжнародними стандартами аудиту, підтверджує, що їх принциповими відмінностями є форма надання впевненості, рівень відповідальності за висновок аудитора, процеси і процедури виконання аудиторських послуг та глибина аудиторського дослідження. З огляду на це аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств може здійснюватись як частина завдання з надання впевненості (аудиту, огляду звітності), як супутня аудиту послуга (формування звіту про контрольовані операції) чи послуга консультативного характеру.

15. Аналіз виявлених облікових маніпулювань у сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємств дав змогу класифікувати облікові викривлення у фінансовій звітності підприємства, що виникають через зовнішньоекономічні операції із пов'язаними сторонами. Запропонована класифікація спрощує аудиторські процедури при проведенні зовнішнього незалежного аудиту і підвищує ефективність виконання аудиторського завдання.

16. Інформація, наведена у внутрішніх і зовнішніх звітах підприємства у сфері зовнішньоекономічної діяльності, вказує на певну обмеженість у формах та інформативності показників цих звітів. Склад звітів підприємства потребує удосконалення на основі впровадження розробленої форми управлінського звіту про фінансові результати зовнішньоекономічної діяльності підприємства, яка побудована на групуванні витрат за організаційними рівнями їх виникнення, що підвищує якісний рівень обліково-аналітичного обґрунтування трансфертної ціни в операціях експорту продукції власного виробництва.

Теоретико-методологічні та прикладні положення дисертаційної роботи доведено до рівня практичних розробок, придатних для використання суб'єктами господарювання, групами підприємств, аудиторськими фірмами, органами ДФС, навчальними установами.

Результати роботи впроваджено в діяльність Головного управління ДФСУ у Дніпропетровській області, освітню діяльність Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА), у практику Концерну «СоюзЕнерго», ТзОВ «Лабораторія консалтингу «Елькон», ПрАТ «Дніпрометиз», ПрАТ АПК «ІНВЕСТ», ТзОВ АК «Конкорд-Профіт», а також у навчальний процес Університету митної справи та фінансів у м. Дніпро (Додаток Р).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика: колективна монографія у 2 т / за заг. ред. П. Й. Атамаса. Дніпропетровськ: ФОП Дробязко С.І., 2014. Т. 2. 408 с.
2. Алексеев Е. Г., Богатырев С. Д. Информатика: учебник. Саранск: Морд. гос. ун-т, 2009. URL: <http://inf.e-alekseev.ru> (дата звернення: 18.06.2018).
3. Алексеева А., Ігнатенко Т. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2014. №3. С. 85 – 95.
4. Антонюк О. Р. Нормативно-практичні паралелі у розвитку аудиторських послуг в Україні. *Вісник Одеського національного університету. Сер. Економіка*. 2017. Т. 22. Вип. 11. С.218 – 224.
5. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: [пер с англ.]; гл. редактор сериї проф. Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
6. Артюх О. В., Белінська О. В. Взаємодія учасників контролю в умовах імплементації податкового аудиту. *Проблеми системного підходу в економіці*: зб. наук. праць Національного авіаційного університету. Київ: «Гельветика». 2017. Вип. 5 (61). С. 221 – 226.
7. Артюх О. В. Принципи податкового аудиту: питання класифікації. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Науки: економіка, політологія, історія*. 2016. № 4 (236). С. 15 – 30.
8. Артюх О. В. Взаємодія фахівців контрольної сфери в умовах інституціоналізації податкового аудиту: ретроспективний аналіз вимог. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 2(08). Ч.2. С. 104 – 108.

9. Атамас П. Й. *Управлінський облік: навч. посб.* Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
10. *Аудит: навчальний посібник.* / За ред. д.е.н., проф.. Пушкаря М. С. – Тернопіль: Карт-бланш., 2014. – 275 с.
11. Аудиторська палата України: офіційний веб-сайт. URL: <http://www.apu.com.ua> (дата звернення 18.06.2018).
12. Бабій Л. І. *Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту* : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. Київ, 2010. 20 с.
13. Безверхий К. В. Удосконалення методики виявлення ознак викривлень і помилок у фінансовій звітності на основі аналітичних процедур. *Облік і фінанси.* 2014. № 4 (66). С. 8 – 16.
14. Белоусова І. М. *Аудиторська діагностика безперервності діяльності підприємств* : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2009. 21с.
15. Бичкова О.В. *Бухгалтерський облік і аудит в управлінні екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств* : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2015. 21 с.
16. Білецька Н. В. Роль аналітичних процедур в аудиті результатів основної діяльності підприємства. *Бізнес Інформ.* 2016. № 1. С. 248 – 252.
17. Білуха М. Т. *Аудит: підручник.* Київ: Знання, 2000. 769 с.
18. Білуха М.Т., Микитенко Т. В. *Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит* : підручник. К.: Українська академія оригінальних ідей. 2005. 888 с.
19. Бланк И.А. *Управление прибылью: Учеб. пособие.* – К.: Ника-Центр, Эльга, 2001. – 520 с.
20. Бланк И.А. *Финансовый менеджмент: Учебный курс.* К.: Ника-Центр, 1999. - 528 с.

21. Блюменау Д. И. Информация и информационный сервис / Д. И. Блюменау. Ленинград: Наука, 1898. 192 с.
22. Брадул О. М., Юнацький М. О. Державний фінансовий аудит в Україні. *Вісник Криворізького національного університету*. 2012. № 32. С. 315 – 317.
23. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь : монографія. Житомир : ПП «Рута», 2007. 328 с.
24. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит : стан і тенденції розвитку в Україні : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2004. 564 с.
25. Вакульчик О. М. Механізм оцінки результативності діяльності підприємства з корпоративним управлінням. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.04. Дніпропетровськ, 2004. 441 с.
26. Вакульчик О. М., Книшек О. О., Йова К. В. Особливості організації та проведення зовнішнього контролю розрахунків за митними платежами підприємств суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. *Механізм регулювання економіки*. 2010. № 3. С. 107 – 121.
27. Вакульчик Е.М., Драгун Л.Н. Интегральный показатель для анализа эффективности производства // *Экономика Украины*. 1995. № 9. С. 93-95.
28. Вакульчик О. М., Дрей В. В. Визначення складу якісних характеристик управлінської інформації та їх ознак у системі контролінгу на підприємстві. *Механізм регулювання економіки*. 2009. № 4. С. 79 – 87.
29. Вакульчик О. М., Харламова І. Д. Кількісна оцінка якісних характеристик суб'єкта ЗЕД з метою надання статусу уповноваженого економічного оператора. *Вісник Академії митної служби України. Сер. Економіка*. 2013. № 1. С. 12 – 23.
30. Вакульчик О. М. Корпоративне управління: економіко-аналітичний аспект : монографія. Дніпропетровськ: Пороги, 2003. 257 с.

31. Вакульчик О. М., Рябич О.В. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ціноутворення. *Вісник Академії митної служби України. Сер. Економіка*. 2014. № 1. С. 10 –16.
32. Вакульчик О. М., Сисолятіна І. Г. Роль митного постаудиту в побудові профілю ризику. *Вісник Академії митної служби України. Сер. Економіка*. 2011. № 2. С. 13 – 24.
33. Вакульчик О. М., Дубицький Д. П. Аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Вісник Академії митної служби України. Сер. Економіка*. 2012. № 2. С. 75 – 82.
34. Вакульчик О. М., Фесенко В. В., Книшек О. О. Аудит за міжнародними стандартами : підручник. Дніпро. 2018. 178 с.
35. Васильєва В. Г., Татаренко Н. М. Сучасний стан та напрямки розвитку аудиту митної вартості товарів. *Вісник Академії митної служби України. Сер. Економіка*. 2012. № 2. С. 33 – 35.
36. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.04.01. Київ, 2005. 22 с.
37. Виговська Н. Г., Славіцька А. Ю. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки*. 2016. № 4. С. 219 – 228.
38. Вічевич А. М., Максимець О. В. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Львів. : Афіна, 2004. 140 с.
39. Воробьев А. В., Олюнин В. И. Анализ современных зарубежных матричных моделей выбора финансовой стратегии. *Управление экономическими системами : электронный научный журнал*. 2011. № 29 (5) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-sovremennyh->

zarubezhnyh-matrichnyh-modeley-vybora-finansovoy-strategii-1 (дата звернення 18.06.2018).

40. Гаргола Ю. Г. Аудиторські послуги в системі економіко-правового забезпечення господарської діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 23 с.
41. Гнатченко Д. Д. Стандартизація внутрішнього аудиту торговельних мереж. *Науковий журнал «Причорноморські економічні студії»*. 2018. Вип. 30 (2). С. 129 – 134.
42. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра. 2003. 704 с.
43. Голяш І. Д. Формування парадигм розвитку аудиту. *Журнал Європейської економіки. Вид. ТНЕУ*. 2011. № 3. т. 10. С. 339 – 346.
44. Гречко А. В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. *Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. 2016. № 13. С.85 – 91. URL : <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095> (дата звернення 18.06.2018).
45. Грицак О. С. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит операцій застави : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2015. 21 с.
46. Гришко Н. В., Лубенченко О.Е. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні та незалежний аудит. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки*. 2013. № 2 (66). С. 377 – 385.
47. Гріщенко І. В., Білецька Н. В., Циганчук В. А. Виявлення порушень у процесі аудиту фінансової звітності підприємства. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Сер. Економічні науки*. 2018. Вип. 54. С. 133 – 138.

48. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
49. Давидов Г. М. Аудит : теорія і практика : монографія. Кіровоград : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. 324 с.
50. Давидов Г. М., Кужельний М. В. Теорія аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 5. С. 44 – 51.
51. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монографія. М. О. Никонович, Н. С. Барабаш та ін. ; за ред. Є. В. Мниха. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 319 с.
52. Дзюба О. М. Облік операцій в іноземній валюті : національний та міжнародний підхід. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2015. Вип. 2(4). С. 226 – 230.
53. Дика О. С. Бухгалтерський облік і аудит діяльності ломбардів: організація і методика /автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2015. 21 с.
54. Дипиаса С., Эклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М.: Альпина Паблишер, 2003. 216 с.
55. Директива № 94/62/ЕС Европейского Парламента и Совета об упаковке и отходах от упаковки URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_b05 (дата звернення 18.06.2018).
56. Дмитренко І. М. Теорія, методологія та організація аудиту корпоративних систем : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2015. – 42 с.
57. Дмитренко І. М. Аудит за міжнародними стандартами : навчально-практичний посібник. Горлівка: ПП «Видавництво Ліхтар», 2010. 268 с.

58. Донець Л. І. Економічні ризики та методи їх вимірювання : навч. посіб. для студентів вузів. К.: ЦУЛ, 2006. 312 с.
59. Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04. Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». К., 2004. 38 с.
60. Дорош Н. І., Лясківська Г. В. Внутрішній аудит витрат на виробництво. *Молодий вчений. Сер. Економічні науки*. 2018. № 3 (55). С. 346 -350.
61. Дорош Н. І. Оцінювання ризиків при проведенні аудиту. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2017. № 4. С. 40 – 47.
62. Дерій В. А. Аналіз економічних процесів у промислових підприємствах : показники, перспективи. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. (11 трав. 2016 р., м. Тернопіль). Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 326-328.
63. Дерій В. А. Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Василь Антонович Дерій. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. - 36 с.
64. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Збірник наукових праць ВНАУ. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 2. С. 95-103.
65. Дерій, В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2009. - 272 с.
66. Дрей В.В. Контролінг інформації на основі її цінності та ефективності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец.

08.00.09. Дніпропетровський університет економіки і права імені А. Нобеля. Дніпропетровськ, 2011. 20 с.

67. Дрей В. В. Міжнародне регулювання організації внутрішнього аудиту на підприємствах. *Економічний простір*. 2013. № 80. С. 167–175.
68. Дрей В. В. Удосконалення процесу формування обліково-аналітичної інформації на підприємств. *Економічний аналіз*. 2013. Том 13. С. 415 – 421.
69. Дрей В.В. Оцінка управлінської інформації підприємства за її якісними характеристиками. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 4. С. 20-24.
70. Дрей В. В., Вакульчик О. М., Горянська О. В. Аналіз факторів впливу на формування доданої вартості підприємств. *Економічний простір*. 2011. № 52. С. 210 – 218.
71. Дрей В. В., Вакульчик О. М., Філіпенко Ю. Ю. Набуття аудиторських компетенцій в процесі аналізу ситуацій. *Економічний простір*. Д.: ДВНЗ «ПДАБА», 2012. № 57. С. 315 – 322.
72. Дрей В. В., Вакульчик О.М. Визначення принципових відмінностей між видами аудиторських завдань згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту. *Прометей: збірник наукових праць*. Донецьк, 2012. № 1(37). С. 258 – 262.
73. Дрей В. В., Сатановська А. В. Обґрунтування критерію вибору джерела аудиторських доказів для процедур підтвердження достовірності обліку дебіторської заборгованості на підприємстві. *Економічний простір*. – Д.: ДВНЗ «ПДАБА», 2012. № 59. С. 156 – 164.
74. Дрей В. В. Оцінка корисності аудиторських доказів в процесі перевірки фінансової звітності підприємства. *Прометей: збірник наукових праць*. Донецьк, 2013. №. 1(40). С. 219 – 223.

75. Дрей В. В., Ж. М. Чабаненко, Ю. Ю. Філіпенко. Проблеми організації обліку та аудиту операцій з давальницькою сировиною суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. *Прометей: збірник наукових праць*. Донецьк, 2012. № 1(37). С. 258 – 262.
76. Дугар Т. Є. Податковий аудит: проблеми європейського перетворення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Економіка і менеджмент*. 2017. Вип. 25(2). С. 145 – 148.
77. Економічна статистика / Зовнішньоекономічна діяльність. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 18.06.2018).
78. Енергетична біржа України. URL : <https://www.ueex.com.ua/> (дата звернення 18.06.2018).
79. Жиглей І. В. Соціальний капітал та його місце в системі бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки*. 2007. № 2(40). С. 53 – 62.
80. Жиглей І. В. Суспільство як основний користувач бухгалтерської інформації: досвід США. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 1(10). С. 89 – 96.
81. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04. Тернопіль, 2003. 22 с.
82. Завадський Й. С., Осовська Т.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. К. : Кондор, 2006. 356 с.
83. Задорожний З. В. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства. *Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу і статистики*. Тернопіль. 2011. В. 9, ч. 2. С. 10 – 13.

84. Задорожний З. Управлінський облік як складова виробничого обліку / З. Задорожний // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2008. – Вип. 3(19). – С. 283-286.
85. Задоя А. О., Венгер С. А. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі. *Академічний огляд*. 2011. № 2 (35). С. 156-163.
86. Облік у галузях економіки (у схемах і таблицях) : навч. посіб. / З. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк, О. Г. Бродовська. – 2-ге вид., доповн. і переробл. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 192 с.
87. Задорожний З., Кафка С., Орлова В. Бухгалтерський та управлінський облік спільної діяльності підприємств з використання основних засобів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 2. С. 84-93.
88. Закон Сарбейнса-Оксли от 2002 г. Обзор положений. «Эрнст энд Янг», 2002. 24 с.
89. Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2017 рік. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>. (дата звернення 18.06.2018).
90. Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень територіальними органами Державної фіскальної служби у Дніпропетровській та Запорізькій областях за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, законодавства України з питань державної митної справи за 2016 рік. Рахункової палати України. URL : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749201/Zvit_5-7.pdf?subportal=main (дата звернення 18.06.2018).
91. Зінкевич А. В. Загальна характеристика етапів аудиту податків і платежів. *Науковий журнал «Причорноморські економічні студії»*. 2018. Вип. 26(2). С. 141–146. URL :

[http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_26\(2\)__31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_26(2)__31).

(дата звернення 18.06.2018).

- 92.** Зовнішньоекономічна діяльність підприємств : навчальний посібник. / за ред. Ю. Г. Козака, Н. С. Логвінової, І. Ю. Сіваченка. Вид. 2-ге перероб. та доп. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 792 с.
- 93.** Зубілевич С. Я., Голов С. Ф. Основи аудиту. К.: Ділова Україна, 1996. 374 с.
- 94.** Івахненко С. В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ, 2011. 28с.
- 95.** Івашова Л.М., Івашов М. Ф. Досвід державного фінансового контролю в країнах ЄС та напрями його імплементації до України/ Вісник АМСУ. - № 2 (11). – 2014. – С. 12-23.
- 96.** Ізмайлов Я. О. Бухгалтерський облік та аналіз господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України : дис. ... докт. ек. наук : 08.00.09 / Житомирський державний технологічний ун-т. Житомир, 2018. 555 с.
- 97.** Інкотермс. Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/988_007/conv.
(дата звернення 18.06.2018).
- 98.** Калінкін Д. В. Використання методу таксономії для оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи. *Вісник Одеського національного університету. Сер. Економіка*. 2014. Т. 19, Вип. 3(4). С. 33-36. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_3\(4\)__9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_3(4)__9).
(дата звернення 18.06.2018).
- 99.** Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. К. : Ельга, Ніка–Центр, 2002. 360 с.

100. Каменська Т. О. Математико-статистичні методи оцінки в аудиті. *Наук. - інформ. журнал «Статистика України»*. 2016. № 1. С. 22 – 26. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/su_2016_1_5. (дата звернення 18.06.2018).
101. Каменська Т. О. Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 9. С. 43 –46.
102. Каменська Т. О. Ризики в аудиті та їх оцінка. *Ринкова економіка : статистичний аналіз та облік*. 2015. № 2. С. 43–45.
103. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ. 2011, 42 с.
104. Карлін М. І. Виведення капіталів з України в офшори: причини, схеми, наслідки для фінансової системи та шляхи запобігання. *Науковий журнал «Економічний форум»*. 2013. № 2. С. 235 – 241.
105. Кармазіна Н. В. Генерування аудиторських процедур у контексті аудиту розрахунків із бюджетом за податками та платежами. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління*. 2018. Т. 29, № 1. С. 119 – 122. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2018_29_1_24. (дата звернення 18.06.2018).
106. Кіндрацька Л.М., Парасій – Вергуненко І.М. Стандартизація методик фінансового аналізу в Україні: теоретичний дискурс, погляд на проблеми та шляхи вирішення: монографія. Viena, Austria: Financial Security and Accounting and Analitical Support in Business East West Associatin For Advanced Anadies and Higher Education Gmbh, 2016. С.189-201.
107. Кіндрацька Л.М., Парасій – Вергуненко І.М., Калабуховата С. В. Модернізація аналізу фінансової звітності суб'єктів

господарювання в умовах інноваційного розвитку економіки України : монографія. Київ: КНЕУ, 2017. 481 с.

108. Киселёв М. В. Классификация технологий сделок с деривативами. *Экономические стратегии*. 2013. № 4. С. 46 – 51.
109. Книшек О. О. Методика та організація аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Національний університет водного господарства та природокористування. Рівне, 2017. 226 с.
110. Когденко В. Г. Корпоративное мошенничество: анализ схем присвоения активов и способов манипулирования отчетностью. *Экономический анализ: теория и практика*. 2015. № 4(403). URL : <http://cyberleninka.ru/article/n/korporativnoe-moshennichestvo-analiz-shem-prisvoeniya-aktivov-i-sposobov-manipulirovaniya-otchetnostyu>. (дата звернення 18.06.2018).
111. Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009 / пер. з англ. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. 123 с.
112. Козак Ю. Г., Логвинова Н. С., І. Ю. Сіваченко Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 792 с.
113. Колин К. К. Феномен информации и философские основы информатики. *Alma mater. Вестник высшей школы*. 2011. № 11. С. 33 – 38.
114. Колосов И. М. Инновации в сфере валютного хеджирования на промышленных предприятиях. *Финансы и кредит*. 2015. №13. С. 69 – 75.
115. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності. – Х.: Фактор, 2002.- 144 с.
116. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств. – К.: Знання, 2000. – 378 с.

- 117.** Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : монографія. / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська та ін. ; за ред. З. М.-В. Задорожного. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 320 с.
- 118.** Костенко А. О., Пашко П.В. Розбудова системи управління ризиками в частині відбору підприємств для проведення митного аудиту в Україні. Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. Економіка. 2018. Вип. 1. С. 86-90. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2018_1_14.
(дата звернення 18.06.2018).
- 119.** Костюкова О. В. Облік та аудит фінансових результатів органів державного сектора (крім державних комерційних підприємств): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 21 с.
- 120.** Костюченко В. М., Федоренко О. С. Проблемні питання конвергенції обліку операцій в іноземній валюті відповідно до МСФЗ. Молодіжний форум «Розвиток малого та середнього бізнесу в умовах глобалізації світової економіки». Житомир, ЖДТУ, 2017. С.147 – 151.
- 121.** Коцеруба Н. В. Організація і планування аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства. Науковий журнал «Причорноморські економічні студії». 2018. Вип. 29(2). С. 108 –112. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_29\(2\)__24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_29(2)__24).
(дата звернення 18.06.2018).
- 122.** Кредитування та ризики : навчальний посібник. / Денисенко М.П. та ін. К.: Видавничий дім «Професіонал», 2014. 480 с.
- 123.** Крупка Я. Д. Консолідована звітність у постіндустріальній економіці. Економічний аналіз : зб. наук. праць. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка». 2015. Т. 22. № 1. С.174-180.

124. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій: навч. посібник. Тернопіль: «Крок», 2016. 216 с.
125. Крупка Я. Д. Принципи обліку та розкриття інформації щодо інвестиційних процесів. *Тенденції розвитку обліку і аналізу як складових інформаційної системи менеджменту підприємства* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 29-30 листоп. 2012 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2012. С. 117-120.
126. Крупка, Я. Д. Нові підходи та принципи розкриття інформації про інвестиційну діяльність. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 25-27.
127. Крупка, Ярослав Дмитрович. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств : методологія та організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Ярослав Дмитрович Крупка. Тернопіль : ТАНГ, 2002. - 32 с.
128. Крупка, Я. Д. Про конфлікт інтересів користувачів облікової інформації. *Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів* : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Вінниця, 20 квіт. 2017 р.). Вінниця : ВННІЕ ТНЕУ, 2017. Т. 1 : Ч. 1. С. 88-89.
129. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 320 с.
130. Кудренко Н. В., Коротченко Ю. С. Особливості планування аудиту калькулювання собівартості продукції допоміжних виробництв як важливої складової аудиторської перевірки. *Збірник наукових праць «Формування ринкових відносин в Україні»*. 2018. № 2. С. 77 – 83. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2018_2_15.

(дата звернення 18.06.2018).

131. Кузнецов Н. А., Мусхелишвили, Ю. А. Информационное взаимодействие как объект научного исследования. *Вопросы философии*. 1999. №1. С. 77–87.
132. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика. Монографія. Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. 297 с.
133. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управління діяльністю суб'єктів господарювання. монографія. Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. 224 с.
134. Кузнецова С. А. Синергетичний розвиток бухгалтерського обліку для становлення «економіки знань» в Україні. монографія. Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2010. 148 с.
135. Кузнецова С. А. Синергія облікової інформації в управління діяльністю суб'єктів господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 41 с.
136. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика. Монографія. Рівне: НУВГП, 2005. 369 с.
137. Лазаришина І. Д. Основні тенденції еволюції економічного аналізу у навчальному процесі та на ринку праці
138. Лазаришина І. Д. Методологія і організація економічного аналізу - 2004
139. Лебідь І. О. Особливості перевірки корпоративного управління як складової аудиту фінансової звітності. *Збірник наукових праць «Економічний простір»*. 2013. № 74. С. 250 – 259.

140. Лубенченко О. Е. Аудит зовнішньоекономічної діяльності : монографія. К. : Кондор-Видавництво, 2016. 306 с.
141. Лучко М. Р. Окремі питання аудиту в консолідованих групах підприємств. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту* : зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 17 листоп. 2017 р., Київ : КНЕУ, 2017. С. 167 – 168.
142. Лучко М. Р. Аналіз в аудиті : окремі питання застосування. *Збірник наукових праць» Економічний аналіз». 2017. № 4. С. 11–19.*
143. Макурін А. А. Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2017. 23 с.
144. Мельник Л. Г. Информационная экономика. Сумы : «Университетская книга», 2003. 288 с.
145. Мельниченко О. В. Організація і методологія аналізу і аудиту електронних грошей в банках : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. 08.00.09. Житомир, 2016. 22 с.
146. Митна енциклопедія : у 2-х т. / редкол. : ... І.Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. 536 с. (Митна справа в Україні. Т. 23).
147. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення 18.06.2018).
148. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643/. (дата звернення 18.06.2018).
149. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 (МСБО 21) . URL : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_022 (18.06.2018). (дата звернення 18.06.2018).

150. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони». URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_043.
(дата звернення 18.06.2018).
151. Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту. URL : https://www.iaa.org.ua/?page_id=189 (дата звернення 18.06.2018).
152. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2016-2017 рр. URL : <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>. (дата звернення 18.06.2018).
153. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010.(дата звернення 18.06.2018).
154. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Київ.: Знання, 2011. 630 с.
155. Московская биржа. Сделки между связанными сторонами: международный опыт. Московская биржа. 2014. URL : <http://www.oecd.org/daf/ca/RPTsInternationalExperienceRussianChallengesRUS.pdf>.(дата звернення 18.06.2018).
156. Мухаметшин Р. Т. Мошенничество в финансовой отчетности. *Экономический анализ: теория и практика*. 2009. № 6. С. 49–58.
157. Мэтьюс П. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой: М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
158. Назаренко О. В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. *Агросвіт*. 2018. №14. С. 3 – 8. URL : <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=2682&i=0>.
(дата звернення 18.06.2018).

159. Назарова Г. Б. Методичні аспекти аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Наукові праці КНТЕУ. Сер. Економічні науки*. Вип. 17. 2010. С. 56-72.
160. Назарова К. А. Перспективы реализации результатов синергии внутреннего и внешнего аудита. *Бизнес Информ*. 2015. №4. С. 219-224.
161. Назарова К. О. Синергія внутрішнього та зовнішнього аудиту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 40 с.
162. Назарова К. О. Стандартизація внутрішнього аудиту та її правове забезпечення на підприємствах торгівлі. *Вісник Черкаського університету. Сер. Економічні науки*. 2009. Вип. 153. С.22 – 28. URL : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vchu/N153/N153p022-028.pdf. (дата звернення 18.06.2018).
163. Назарова К., Задніпровський О. Аудит оцінки фінансових інструментів. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2018. № 4. С. 85 – 97.
164. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2015. 463 с.
165. Настанова ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб OECD TransferPricingGuidelinesforMultinationalEnterprisesandTaxAdministrations / OECD, July 2010. URL : http://www.svcmscentral.com/SVsitefiles/nlc/contenido/doc/073214_OECD%20TP%20Guidelines%20June%202010.pdf(дата звернення 18.06.2018).
166. Нежива М. О. Аудит операцій зі злиття та поглинання в умовах інклюзивної економіки. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. Економічні науки*. 2018. Вип. 29(2). С. 177 –180.

- URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2018_29\(2\)__43](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2018_29(2)__43). (дата звернення 18.06.2018).
167. Немченко В. В., Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 240 с.
168. Немченко В. В. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
169. Олійник Є. В. Аудит в Україні: становлення, проблеми та перспективи розвитку. *Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. Економіка*. 2018. Вип. 1. С. 430-435. URL :http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2018_1_71.(дата звернення 18.06.2018).
170. Олійник С. О. Внутрішній аудит в системі економічної безпеки підприємства. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер. Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2013. URL : <http://nubip.edu.ua/sites/default/files>. (дата звернення 18.06.2018).
171. Омецінська І., Починок Н. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 3. С. 75-86.
172. Основные направления деятельности Международного института внутренних аудиторів. URL : <http://www.iiar-ru.ru/about/info>. (дата звернення 18.06.2018).
173. Переймиовк Т. А. Аудит звіту підприємства про рух грошових коштів: теорія, методика, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. 08.00.09. Київ. 2010. 23с.
174. Петрашко Л.П. Валютні операції : навч. посіб. Вид. 2-ге переробл. і доповн. К.: Знання, 2012. 271 с.

175. Петрик О.А. Аудиторський ризик // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 11. – С. 20–23. – № 12. – С. 21-23..
176. Петрик О.А. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства у процесі незалежної аудиторської перевірки // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 19. – С.59-63.
177. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.
178. Петрик О. А., Шкіренко В. В. Особливості внутрішнього аудиту інвестиційних проектів. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2014. № 797. С. 292-299.
179. Петрик О. А., Давидов Г. М. Аналіз практики організації національних систем аудиту в державах Європейського економічного простору. *Наукові праці національного технічного університету. Економічні науки*. 2014. вип. 26. С. 151-157.
180. Петрик О. А., Мариніч І. О. Роль незалежного аудиту в проведенні пост-митного контролю. *Технологічний аудит і резерви виробництва*. 2015. № 1/6 (21). С. 57-60.
181. Петрик О. А., Мариніч І. О. Особливості аудиту доходів торгових підприємств. *Економіка, фінанси, право*. 2015. № 7/2. С. 31-36.
182. Петрик О. А., Мариніч І. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління доходами торговельних підприємств. *Економіка, фінанси, право*. 2015. № 8/2. С. 25-29.
183. Петрик О. А. Управлінська фінансова та нефінансова звітність підприємств: концептуальний підхід та організаційні аспекти її підготовки. *Економіка, фінанси, право*. 2016. № 3. С. 4-6.
184. Петрик О. А., Битківська А. В. Управлінський облік у системі інформаційного забезпечення підприємства в умовах неплатоспроможності та банкрутства. *Економіка, фінанси, право*. 2016. № 4. С. 8-12.

185. Петрик О. А. Звітність корпорацій у постіндустріальній економіці: сучасні аспекти формування, аудиту та задоволення інформаційних запитів користувачів. *Економіка, фінанси, право*. 2016. № 7. С. 8-13.
186. Петрик О. А., Касич А. О., Гриненко Ю. І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 19-23.
187. Петрик О. А., Гойло Н. В. Організаційно-методичні основи внутрішнього аудиту корпоративних прав. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5525> (дата звернення: 17.04.2018).
188. Petryk L., Kurylo O., Karmaza O., Makhinchuk V., Martyniuk O. Non-financial reporting of companies and the necessity of its confirmation by auditors in Ukraine. *Problems and perspectives in management*. 2018. Volume 16, Issue 2. P. 385-395.
189. Починок Н. В. Оцінка та контроль результатів провадження соціально відповідальної діяльності підприємства. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.*(м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С. 150-152.
190. Петухова Т. О. Теоретичні основи розвитку внутрішнього аудиту підприємств. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 62. С. 196 - 204.
191. Письмаченко Л.М. Державне управління зовнішньоторгівельною діяльністю в Україні: регулювання та контроль: Монографія. – Донецьк: ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2008. – 366 с.
192. Плахтій Т.Ф. Розвиток теорії і методології обліку на основі якісного підходу : дис. ... докт. ек. наук : 08.00.09 / Житомирський державний технологічний ун-т. Житомир, 2018. 501 с.

- 193.** Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI-ВР URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 18.06.2018).
- 194.** Пожарицкая И. М. Организация и методика выполнения заданий по обзору финансовой отчетности. *Наукові праці Південного філіалу НУБПУ «КАУ». Сер. «Економічні науки»*. Вип. 136. Сімферополь, 2011. С. 178 – 184.
- 195.** Пожарицкая И. М. Организация и методика заданий аудитора по выполнению согласованных процедур. *Экономика Крыма*. 2011. № 2. С. 226 – 228.
- 196.** Пожарицкая И. М. Организация и методика проверки прогнозной финансовой информации. *Культура народов Причерноморья*. 2010. № 195. С. 80 – 81.
- 197.** Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 21. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>. (дата звернення 18.06.2018).
- 198.** Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства». URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN96832.htm. (дата звернення 18.06.2018).
- 199.** Практичний словник синонімів української мови. Київ. «Українська книга», 2000. 480 с.
- 200.** Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. №3125-XII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>. (дата звернення 18.06.2018).

- 201.** Про акціонерні товариства : Закон України від 17.06.2018 р. № 514-VI. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (18.06.2018). (дата звернення 18.06.2018).
- 202.** Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. №2258 – VIII. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 18.06.2018).
- 203.** Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996–XIV від 16.07.1999 р. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 18.06.2018).
- 204.** Про внесення змін до Митного кодексу України. (щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей): проект Закону (Версія 12.02.2016). URL : <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files>. (дата звернення 18.06.2018).
- 205.** Про внесення змін до Митного кодексу України. (щодо уповноваженого економічного оператора та спрощень митних формальностей): проект Закону (Версія 03.06.2016). URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59320. (дата звернення 18.06.2018).
- 206.** Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 р. № 1042-р. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1042-2013-%D1%80>. (дата звернення 18.06.2018).
- 207.** Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту

39.2 статті 39 Податкового кодексу України : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 № 977-р URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/977-2015-%D1%80>.

(дата звернення 18.06.2018).

- 208.** Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF>. (дата звернення 18.06.2018).
- 209.** Про затвердження плану дій щодо поглиблення співробітництва між Україною та Організацією економічного співробітництва та розвитку на 2013-2016 рр.» : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.02.2013 р. № 132-р. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/132-2013-%D1%80>. (дата звернення 18.06.2018).
- 210.** Про затвердження положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>. (дата звернення 18.06.2018).
- 211.** Про затвердження форм державних статистичних спостережень у сфері зовнішньоекономічної діяльності та інструкцій щодо порядку їх складання : наказ Державного комітету статистики України від 11.08.2004 р. № 471. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1034-04>.(дата звернення 18.06.2018).
- 212.** Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами : наказ Міністерства фінансів України від 25.12.1995 р. № 207. URL :

- <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0018-96>.(дата звернення 18.06.2018).
- 213.** Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 9-ЗЕЗ «Звіт про експорт (імпорт) послуг» та Інструкції щодо її заповнення : наказ Державного комітету статистики України від 15.07.2002 р. № 266. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0611-02>.(дата звернення 18.06.2018).
- 214.** Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/959-12/print1390914252261232>. (дата звернення 18.06.2018).
- 215.** Про надання підприємству статусу уповноваженого економічного оператора: проект наказу Міністерства доходів і зборів України. URL : http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOOffice/aSNewsDic.getNews?dat=18102013&num_c=372761. (дата звернення 18.06.2018).
- 216.** Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директиви ради 78/660/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17.05.2006 № 2006/43/ЄС. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/en/994_461. (дата звернення 18.06.2018).
- 217.** Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : закон України від 05.04.2007 р. № 877-V. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/877-16/print1389886107723576>. (дата звернення 18.06.2018).
- 218.** Про перелік офшорних зон : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 р. № 143-рп. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-%D1%80>. (дата звернення 18.06.2018).

219. Про систему валютного регулювання і валютного контролю : декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. № 15-93. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-93>.(дата звернення 18.06.2018).
220. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : монографія / за ред. Пушкаря М. С. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 220 с.
221. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : моногр. ; за ред. д.е.н., професора В. А. Дерія. – Тернопіль: Крок, 2016. – 362 с.
222. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: колективна : монографія / за ред. Вериги Ю. А. та Ночовної Ю. О. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 361 с.
223. Прокопенко І. Ф., Ганін В. І. Методика і методологія економічного аналізу: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.
224. Проскуріна Н. М. Маніпулювання фінансовими результатами: передумови, ознаки та способи виявлення. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2014. № 1. С. 110 – 114. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/pirpr_2014_1_27. (дата звернення 18.06.2018).
225. Проскуріна Н. М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ,2012. 38 с.
226. Проскуріна Н.М. Сутність дефініції «аудиторський ризик» і її роль при формуванні аудиторських процедур. *Інвестиції: практика та досвід*. 2010. № 19. С. 27–30.
227. Пушкар М. С. Анатомія бізнесу в інформаційному полі підприємства : монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2017. 207 с.
228. Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль : монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. 140 с.

- 229.** Рамочные стандарты безопасности и облегчения мировой торговли Всемирной таможенной организации. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/976_003/print1389886107723576. (дата звернення 18.06.2018).
- 230.** Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 40 с.
- 231.** Редько О. Ю. Перспективи розвитку системно-орієнтованого аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2011. №9. С. 50 – 54.
- 232.** Редько О. Ю. Проблеми інституту аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*. К., 2014. № 2. С. 200 – 209.
- 233.** Рекова Н. Ю. Розвиток методології економічного аналізу та аудиту результатів реалізації політики фіскальної децентралізації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.08. Чернігів, 2018. 40 с.
- 234.** Рета М. В. Управління витратами зовнішньоекономічної діяльності підприємств: стратегічний аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 16. URL : <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/180.pdf>. (дата звернення 18.06.2018).
- 235.** Річна інформація ВАТ «Северсталь-метиз» : офіційний веб-сайт ВАТ «Северсталь-метиз» URL : http://www.severstal.com/rus/about/businesses/metiz_cherepovets. (дата звернення 18.06.2018).
- 236.** Річна інформація ПАТ «Северсталь» : офіційний веб-сайт ПАТ «Северсталь». URL : <https://www.severstal.com>. (дата звернення 18.06.2018).

237. Річна інформація ПрАТ «Дніпрометиз» : офіційний веб-сайт ПрАТ «Дніпрометиз». URL : <https://www.dneprometiz.com/accountabilities>. (дата звернення 18.06.2018).
238. Річна інформація ТОВ «СеверстальДистрибуція» : офіційний веб-сайт ТОВ «СеверстальДистрибуція». URL : <http://distribution.severstal.com/rus/>. (дата звернення 18.06.2018).
239. Річна інформація ТОВ КМ «Дніпрометиз»: офіційний веб-сайт ТОВ КМ «Дніпрометиз». URL : <https://edr.dominus.kiev.ua/catalog/36160726>. (дата звернення 18.06.2018).
240. Робертсон Дж. Аудит / Пер. С англ. . . – М.: Контакт. 2004. – 496 с.
241. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту : монографія. Тернопіль : Екон. думка, 1998. 196 с.
242. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація: монографія. Тернопіль : Екон. думка, 2000. 106 с.
243. Самарцева А. Є. Моделювання ризику політики фіксованого валютного курсу в Україні. *Молодий вчений*. 2016. № 3. С. 171 – 174.
244. Самчик М. Ю. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. 08.00.09. Житомир, 2017. 23с.
245. Сардарова Б. М. Манипулирование финансовой отчетностью – схемы и симптомы, способы выявления. *ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика*. 2009. № 1. С. 142–156. URL : <http://cyberleninka.ru/article/n/manipulirovanie-finansovoy-otchetnostyu-shemy-i-simptomu-sposoby-vyuavleniya>. (дата звернення 18.06.2018).
246. Свиридов В. В. Организация процессов обработки информации по критериям ценности и старения в АСУ. К. : Основа, 1992. 112 с.
247. Сделки между связанными сторонами / ОЕСР. URL : <http://www.oecd.org/daf/ca/50089215.pdf>. (дата звернення 18.06.2018).

- 248.** Селіщев С. В. Принцип безперервності як предмет уваги аудитора: стратегічний аспект планування. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2018. № 3. С. 48-53. URL :http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2018_3_7. (дата звернення 18.06.2018).
- 249.** Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. 08.00.09. Житомир, 2010. 20 с.
- 250.** Сисюк С. В. Бенько І. Д. Курсові різниці та балансова вартість іноземної валюти : особливості обліку та визначення. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2010. Вип. 25 (част. 1). С. 66 – 70.
- 251.** Скаско О. І. Завдання, методи внутрішнього аудиту діяльності суб'єктів господарювання на сучасному етапі. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Збірник наукових праць ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долишнього НАН України»*. 2016. Випуск 2 (118). С.141-145.
- 252.** Skasko O. I. Institutional and legal principles of external audit system formation in Ukraine (Інституційно-правові принципи формування системи зовнішнього аудиту в Україні). *Conceptual approach to reforming of the national accounting system. Monograph*. Kindle Publishing, Box 81226 Seattle, WA 98108-1226, The USA, 2017. P. 8-14
- 253.** Скаско О.І. Зовнішній аудит в Україні: проблеми і перспективи розвитку його послуг. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2016. Вип. 35, ч. 2. С. 206–211.
- 254.** Скаско О. І., Могильницька М. П. Функції та методи внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності підприємств. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2014. Вип. 31, ч. 2. С. 274–280.

255. Скаско О.І. Формування функціональної моделі організації системи зовнішнього аудиту в Україні. *Науковий журнал «Економіка і фінанси»*. 2013. №12. С.103–108.
256. Сопко В. Трансфертне ціноутворення в міжнародних розрахунках. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2016. № 4. С. 93–107.
257. Соркин С. Л. Эффективность внешнеэкономической деятельности: пронятие, измерение и оценка : монографія. Гродно : ГрГУ, 2011. 130 с.
258. Статистичний збірник «Україна в цифрах 2011» / за ред. О. Г. Осауленко. Київ: Державна служба статистики України, 2012. 251 с.
259. Статистичний збірник «Україна в цифрах 2012» / за ред. О. Г. Осауленко. Київ: Державна служба статистики України, 2013. 249 с.
260. Статистичний збірник «Україна в цифрах 2013» / за ред. О. Г. Осауленко. Київ: Державна служба статистики України, 2014. 240 с.
261. Статистичний збірник «Україна в цифрах 2014» / за ред. І.М. Жук. Київ: Державна служба статистики України, 2015. 239 с.
262. Статистичний збірник «Україна в цифрах 2015» / за ред. І.М. Жук. Київ: Державна служба статистики України, 2016. 239 с.
263. Статистичний збірник «Україна в цифрах 2016» / за ред. І.Є. Вернера. Київ: Державна служба статистики України, 2017. 240 с.
264. Статистичний збірник «Україна в цифрах 2017» / за ред. І.Є. Вернера. Київ: Державна служба статистики України, 2018. 241 с.
265. Статистичний збірник «Україна в цифрах 2017» / за ред. І.Є. Вернера. Київ: Державна служба статистики України, 2018. 241 с.
266. Статистичний щорічник України за 2017 рік / за ред. І.Є. Вернера. Київ: Державна служба статистики України, 2018. 541 с.
267. Стеценко Ж. В. Державне регулювання URL : http://economy.kpi.ua/files/files/20_kpi_2008.pdf.1.

- (дата звернення 18.06.2018).
- 268.** Сурніна К.С. Аналітичні процедури в аудиті : методологія та організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2012. 35 с.
- 269.** Типова конвенція ООН. URL : http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf.(дата звернення 18.06.2018).
- 270.** Ткаченко О. І. Сутність і складові системи державного фінансового контролю. *Облік і фінанси* . 2013. № 4.URL : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_apk_2013_4_20.pdf.
(дата звернення 18.06.2018).
- 271.** Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С. М. Гончарова. К.: Центр учбової літератури, 2009. 264 с.
- 272.** Тюріна Н. М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навч. посібник. К. : «Центр учбової літератури», 2013. 408 с.
- 273.** Українська радянська енциклопедія : Головна редакція Української радянської енциклопедії, т. 9. – К, 1963. – 568 с.
- 274.** Усатенко О. В. Бухгалтерський облік і аналіз венчурної діяльності : дис. ... докт. ек. наук : 08.00.09 / Житомирський державний технологічний ун-т. Житомир, 2018. 535 с.
- 275.** Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підручник. Вид. 4-ге. К. : Знання-Прес, 2002. 253 с.
- 276.** Фесенко В. В., Вакульчик О. М. Звіт про фінансові результати підприємства: питання прозорості та релевантності в умовах інтеграційних процесів. *Фінансово-економічна стратегія розвитку України в умовах сучасних геополітичних викликів (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)*. Матеріали Міжнародної науково – практичної конференції (20 листопада. 2015 р.). Дніпропетровськ : УМСФ, 2015. С. 30–31.

- 277.** Фесенко В. В. Аналіз динаміки і структури зовнішньоекономічної діяльності України для цілей аудиту. *Галицький економічний вісник*. 2018. № 1. С. 32-35.
- 278.** Фесенко В. В. Аналіз курсових різниць як процедура внутрішнього аудиту групи пов'язаних підприємств. *Економічний аналіз*. 2018. № 2. С. 191 - 199.
- 279.** Фесенко В. В. Аналіз прикладних проблем застосування міжнародних стандартів обліку і звітності на підприємствах в Україні. *Вісімнадцяті економіко-правові дискусії. Економічне спрямування* : Матеріали Міжнародної науково – практичної інтернет-конференції (30 травня 2017 р.). Львів : Наукова спільнота, 2017. С. 88 – 91.
- 280.** Фесенко В. В., Комарь Д. О. Аналіз сучасних методів калькулювання собівартості продукції. *Фінансово-економічна стратегія розвитку України в умовах сучасних геополітичних викликів (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)*: Матеріали Міжнародної науково – практичної конференції (20 листоп. 2015р.). Дніпропетровськ : УМСФ, 2015. С. 201 – 202.
- 281.** Фесенко В. В. Аналіз цінових відхилень з метою аудиту трансфертних цін у контрольованих операціях імпорту. *Статистика України*. 2018. № 3. С. 83-88.
- 282.** Фесенко В. В. Аудит експортно-імпортних операцій між пов'язаними сторонами в умовах гармонізації законодавства України з міжнародними вимогами. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції* : Матеріали Міжнародної науково – практичної конференції (24 листоп. 2017р.). Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2017. С. 212–215.

283. Фесенко В. В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та проблемні питання. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2016. № 10. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5256>
284. Фесенко В. В. Вибір показника для обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами. *Evropský časopis ekonomiky a managementu*. 2017. № 6. С. 34 - 41.
285. Фесенко В. В., Рябко Ю. А. Види корпоративного шахрайства, які здійснюються з метою викривлення суми прибутку підприємства. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності : теоретичні, практичні та освітянські аспекти* : Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 березня 2017 р.). Дніпро : НМЕТАУ, 2017. С. 514 – 518.
286. Фесенко В. В. Визначення відмінностей між податковим та внутрішнім аудитом трансфертних цін під час зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств. *Економічний простір: зб. наук. праць*. 2018. № 137. С. 171-179. (0,4 друк. арк.).
287. Фесенко В. В. Визначення перспективних напрямів розвитку ринку аудиторських послуг. *Науково-практичний журнал «Регіональна економіка та управління»*. 2015. № 2. С. 113 – 116.
288. Фесенко В. В. Використання методу «витрати+» для обґрунтування трансфертної ціни в операціях між пов'язаними сторонами. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2017. № 6. Том 2. С. 120 – 126.
289. Фесенко В. В., Коновалова О. В. Вимоги міжнародних стандартів обліку і звітності до розкриття операцій із пов'язаними сторонами. *Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів*: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (5 жовтня 2018 р.). Київ, 2018. С. 173-176.

290. Фесенко В. В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит і аналіз: монографія. Дніпро: ТОВ «Домінанта Прінт», 2018. 301 с.
291. Фесенко В. В., Вакульчик О. М., Книшек О. О. Internal control and audit of enterprises' compliance with customs requirements while conducting foreign economic activity. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. № 4. P. 18 –23.
292. Фесенко В. В., Криворучко В. В. Метод порівняльної неконтрольованої ціни як інструмент обґрунтування трансфертних цін в зовнішньоекономічних операціях. *Економічний простір*. 2017. № 123. С.40 –51.
293. Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Методика обліку і формування вартості імпортованої продукції. *Сучасний політичний стан в Україні та розвиток статистики й обліку в умовах глобалізації, загострення енергетичних проблем* : Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (16 квітня 2018 р.). Дніпро : ДНУ ім. О. Гончара, 2017. С. 101–103.
294. Фесенко В. В. Методичний підхід до аналізу цінових відхилень в операціях експорту. *Економічний простір*. 2018. № 136. С. 112-118.
295. Фесенко В. В., Загорельська Т. Ю. Облікові викривлення та їх вплив на фінансову звітність. *Електронне наукове фахове видання «Глобальні та національні проблеми економіки»*. Миколаїв: ДВНЗ «Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського», 2015. № 5. URL : <http://global-national.in.ua/issue-5-2015>.
296. Фесенко В. В., Вакульчик О. М. Особливості застосування методу трансфертного ціноутворення «витрати+». *Управління ресурсним забезпеченням господарської діяльності підприємств реального сектору економіки* : Матеріали всеукраїнської науково-практичної

- конференції (30 жовтня 2017 р.). Полтава: Полтавська державна аграрна академія, 2017. С. 256 – 258.
- 297.** Фесенко В. В. Оцінка ефективності та результативності аудиторського завдання в контексті аудиту діяльності пов'язаних підприємств. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2018. № 10. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6599>.
- 298.** Фесенко В. В. Оцінка надійності пов'язаних підприємств як елемент внутрішньо-корпоративного аудиту групи міжнародних компаній. *Економічний простір*. 2018. № 131. С. 184–193.
- 299.** Фесенко В. В., Тищенко А. О. Оцінка та аналіз податкового потенціалу підприємства на основі даних фінансової звітності. *Молодий вчений*. 2017. № 9 (49). С. 571– 576
- 300.** Фесенко В. В. Підходи до формування трансфертних цін в обліку операцій між пов'язаними сторонами. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту*: Матеріали міжнародної наукової-інтернет конференції (17 листоп. 2017 р.). Київ : ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2017. С.99–100.
- 301.** Фесенко В. В., Коновалова О. В. Порівняльна характеристика термінів «митна вартість» та «трансфертна ціна» в оподаткуванні зовнішньоекономічних операцій підприємств. *Економічне майбутнє України очима молодих дослідників*: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (30 листопада 2018 р.). Київ, 2018. С. 107-109
- 302.** Фесенко В. В., Бабенко Л. В., Цьома К. Ю. Прикладні аспекти обліку та внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016.

№ 4. електронне фахове видання. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/4_2016/84.pdf.

- 303.** Фесенко В. В., Криворучко В. В. Проблеми законодавчого регулювання обліку та оподаткування операцій з експорту зернових культур. *Інноваційні напрями розвитку менеджменту, обліку та аудиту* : Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 квітня 2016 р.). Одеса: ЦЕДР, 2016. С. 78 – 81.
- 304.** Фесенко В. В. Проблеми обліково-інформаційного забезпечення звітності про контрольовані операції. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (27 листоп. 2017р.). Чернігів: ЧНТУ, 2017. С. 75–76.
- 305.** Фесенко В. В., Вакульчик О. М. Розвиток аудиту зовнішньоекономічних операцій відповідно до динаміки сучасних процесів у сфері фінансового контролю. *Облік і фінанси*. 2017. № 2(76). С. 133–140.
- 306.** Фесенко В. В. Спільні аудити як інноваційна форма підтвердження публічної звітності підприємств. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (31 травня – 1 червня 2018 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 192 – 194.
- 307.** Фесенко В. В., Пасічник К. Г. Сучасний європейський підхід до контролю та оцінки відповідності продукції вимогам безпеки. *Лібералізація та безпековий механізм зовнішньоекономічної діяльності: економічні та гуманітарно-технічні аспекти*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (25 листоп. 2016 р.). Дніпро: УМСФ, 2016. С. 50 – 52.
- 308.** Фесенко В. В., Дубицький Д.П., Ніколенко В. В. Внутрішній аудит та управління курсовими різницями при здійсненні

- зовнішньоекономічної діяльності. *Облік і фінанси*. 2018. № 1(79). С. 45 – 52
- 309.** Фесенко В. В., Пасічник К. С. Визнання, схвалення та розкриття зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними сторонами. *Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України (управлінські, фінансово-економічні, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (20 квітня 2017 р). Дніпро: Університет митної справи та фінансів, 2017. С. 210-212.
- 310.** Фесенко В. В., Рябко Ю. А. Аудиторська ідентифікація облікових маніпулювань в операціях реілазації. *Сталий розвиток економіки*. Хмельницький. 2017. № 4. С. 125 – 131
- 311.** Фесенко В. В., Сілаєва В. О. Порівняльний аналіз методів визначення митної вартості товарів та трансфертної ціни у контрольованих операціях. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 2 (42), 2 т. С. 73 –77.
- 312.** Фесенко В. В., Коновалова О. В. Вимоги міжнародних стандартів обліку і звітності до розкриття операцій із пов'язаними сторонами. *Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (5 жовтня 2018 р.). Київ, 2018. С. 173 – 176.
- 313.** Фесенко В. В., Коновалова О. В. Порівняльна характеристика термінів «митна вартість» та «трансфертна ціна» в оподаткуванні зовнішньоекономічних операцій підприємств. *Економічне майбутнє України очима молодих дослідників*: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (30 листопада 2018 р.). Київ, 2018. С. 107 – 109.
- 314.** Фесенко В. В. Сучасна парадигма аудиту трансфертних цін. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах*

сталого розвитку: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (7 грудня 2018 р.). Київ, 2018.

- 315.** Фесенко В. В. Теоретичні аспекти розвитку аудиту як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг. *Галицький економічний вісник*. 2017. № 2. С. 95-99.
- 316.** Фесенко В. В. Трансфертні різниці в контрольованих зовнішньоекономічних операціях підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*: 2018. № 5 (16). URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/16_2018/53.pdf
- 317.** Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. 6-е изд. М. : Политиздат, 1991. 560 с.
- 318.** Философский энциклопедический словарь / сост. С. С. Аверищев, Э. А. Араб-Оглы, М. Ф. Ильичев и др.. М. : «Советская энциклопедия», 1989. 815 с.
- 319.** Філозоф О. В. Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 21с.
- 320.** Фінансова політика зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова Харків: «Діса плюс», 2018. 370 с.
- 321.** Фінансові інструменти : подання : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 (МСБО 32). URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_022.
(дата звернення 18.06.2018).
- 322.** Фінансові інструменти: Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 (МСФЗ 9). URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_022.
(дата звернення 18.06.2018).

- 323.** Фінансові інструменти: розкриття інформації : Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 (МСФЗ 7). URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_022. (дата звернення 18.06.2018).
- 324.** Хома Д. М. Внутрішній аудит у підвищенні ефективності діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2010. 21 с.
- 325.** Хоменко М. М. Сучасні тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2016. № 3. С. 113 – 119. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/evngu_2016_3_16. (дата звернення 18.06.2018).
- 326.** Хомик Х. Р. Апарат внутрішнього аудиту екологічних витрат. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. Вип. 26.2. С. 32 - 36. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2016_26. (дата звернення 18.06.2018).
- 327.** Хомяк Р. Л. Бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник / за ред. Р. Л. Хомяка, В. І. Лемішовського. Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. 1220 с.
- 328.** Хуторян А. А. Облік та аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 21 с.
- 329.** Царенко О. В. Інкорпорування аналітичних процедур для забезпечення якості аудиторських послуг. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. Економіка і управління*. 2018. Т.29, № 1. С. 130 – 134. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2018_29_1_26. (дата звернення 18.06.2018).

330. Чайка В. В. Облік і аудит формування та використання прибутку підприємств торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 21 с.
331. Чала І. І. Бухгалтерський облік та аудит операцій з немонетарними оборотними активами в контексті положень теорії раціональних очікувань: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2015. 21 с.
332. Чижевская Л. В. Семь причин, чтобы не доверяют бухгалтерскому учету. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2006. №2 (39). С. 140 – 151.
333. Чирка Д. М. Поплавська А. А. Курсові різниці як наслідок коливання валютних курсів: обліковий аспект. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/2811/1/47.pdf>. (дата звернення 18.06.2018).
334. Чмиленко, Ф.О. Посібник до вивчення дисципліни «Методологія та організація наукових досліджень» [Текст] / Ф.О. Чмиленко, Л.П. Жук. – Д.: РВВ ДНУ, 2014. – 48 с.
335. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз: Навч. посібник: Київ: КНЕУ. – 556 с.
336. Шалімова Н.С. Якість аудиту як ключовий критерій оцінки його результативності в системі соціально-економічних відносин. *Бізнес Інформ*. 2014. №4. С. 335–340.
337. Шалімова Н.С. Специфіка договірних відносин в аудиті як виду завдань з надання впевненості та їх вплив на зміст і формат договорів. *Економічний простір: збірник наукових праць*. 2014. №83. С. 253–264.
338. Шалімова Н.С. Суспільний (публічний) інтерес в контексті регулювання обов'язкового аудиту. *Економіка та держава*. 2014. №3. С. 6–11.

339. Шалімова Н.С. Подання підсумкової інформації управлінському персоналу за результатами аудиту фінансової звітності. *Наука й економіка*. 2014. Випуск 2 (34). С. 67–74.
340. Шалімова Н.С. Спеціальні вимоги в сфері організації виконання завдань з обов'язкового аудиту. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2014. вип. 25. С. 402–412.
341. Шалимова Н. С. Проблема «разрыва в ожиданиях» у пользователей результатами аудита: сущность, причины возникновения и пути преодоления. *Новая экономика*. Минск, 2014. №1(63). С.170–178.
342. Шалімова Н. С. Розвиток підходів щодо класифікації та видів завдань, що виконуються в рамках внутрішнього аудиту. *Технологічний аудит та резерви виробництва*. 2015. №4/5 (24). С. 52–57.
343. Шалімова Н. С. Користувачі аудиторської інформації та їх потреби в контексті забезпечення соціальної відповідальності аудиту як інституту. *Технологічний аудит та резерви виробництва*. 2015. № 6/5 (26). С. 25–31.
344. Шалімова Н.С. Регулювання обов'язкового аудиту в країнах ЕС та Україні. *Стратегія розвитку України*. 2016. №1. С.51–56.
345. Шанкин Г. П. Ценность информации. Вопросы теории и приложений. М. : Филоматис, 2004. 128 с.
346. Шейко В. М., Кушнарєнко Н. М. Організація та методика науково-дослідницької діяльності : підручник / В. М. Шейко, Н. М. Кушнарєнко. – 6-те вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2008. 310 с.
347. Шинкарєнко Д. В., Берєнда Н. І. Особливості аудиту та аналізу фінансових результатів. *Причорноморські економічні студії*. 2017.

- Вип. 16. С. 181-185. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_16_39.
(дата звернення 18.06.2018).
- 348.** Шкабрій Н.О. Аудит операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2015. 23 с.
- 349.** André, P., Broye, G., Pong C., Schatt, A. Are Joint Audits Associated with Higher Audit Fees? *European Accounting Review*. 2016. Vol. 25. P. 245 - 274.
- 350.** Baldauf, J., and Steckel, R. Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report. An empirical study. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*. 2012. Vol.5. P.7 – 42.
- 351.** Bédard, J., Piot, C., and Schatt, A. (2016). An evaluation of the French expertise with joint auditing. Working paper.
- 352.** Bisogno, M., and De Luca, R. (2016). Voluntary Joint Audit and Earnings Quality. Evidence from Italian SMEs. *International Journal of Business Research and Development*, 5, 1-22.
- 353.** Deng, M., Lu, T., Simunic, D., and Ye, M. (2014). Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? *Journal of Accounting Research*, 52, 1029-1060.
- 354.** Dobija M. Sprawozdanie bilansowe wrachunko wościspółeczno ekonomicznej. *Zeszytynaukoweakademiiiekonomicznejw* Krakowie. 1998. № 514. P. 51–59
- 355.** El Assy, M. G. (2015). The Effect of Joint Audit on Audit Quality. Empirical Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 5, P. 195-207.
- 356.** ElitzurR. Transferpricingrulesandcorporatetaxcompetition / R. Elitzur, J. Mintz. 1996. №60. P. 401–422.

- 357.** Fesenko V.V., Vakulchyk O.M. Transformation of system of audit of foreign economic operations in the context of globalization: experience of Ukraine and development prospects. *The economics of the XXI century: current state and development prospects*. London :SciemceePublishing, 2018. P. 345 – 360.
- 358.** Fesenko V.V., Vakulchyk O. M., Knyshek O. O. Internal control and audit of enterprises' compliance with customs requirements while conducting foreign economic activity. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. Volume 3.№ 4. P. 18 –23
- 359.** Francis, J.R., Richard, C., and Vanstraelen, A. (2009). Assessing France's joint audit requirement. Are two heads better than one? *Auditing*, 28(2), P. 35-63.
- 360.** Highlights of the 2015 Index of Economic Freedom : Promoting Economic Opportunity and Prosperity URL : <http://irr.org.za/reports-and-publications/occasional-reports/files/index-of-economic-freedom-2015-highlights.pdf>. (Last accessd: 18.06.2018).
- 361.** Holm, C., and Thinggaard, F. (2014). Leaving a joint audit system: conditional fee reductions. *Managerial Auditing Journal*, 29, P. 131-152.
- 362.** Holm, C., and Thinggaard, F. (2016). Paying for Joint or Single Audits? The importance of auditor pairings and differences in technology efficiency. *International Journal of Auditing*, 20, P. 1-16.
- 363.** http://www.coso.org/documents/COSO%202013%20ICFR%20Executive_Summary.pdf
- 364.** http://www.coso.org/documents/COSO%202013%20ICFR%20Executive_Summary.pdf
- 365.** https://gaap.ru/articles/Obedinenie_biznesa_pod_obschchim_kontrolem_no_vyy_vebinar_ot_Soveta_po_MSFO/?utm_campaign=email&utm_source=30.09.2016&utm_medium=news&spush=dmFsZXJ5bUBpLnVh

366. Ittonen, K., and Tronnes, P. C. (2015). Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement Partners. *Auditing*, 34, P. 23-46.
367. Klassen K. J. Transfer pricing^ strategies, practices, and tax minimization / K. J. Klassen, P. Lisowsky, D. Mescall. // *Contemporary accounting research*. – 2017. – №34. – P. 455–493. (22 цитати в гугл)
368. Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V. S., and Kettunen, J. (2016). Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects. *European Accounting Review* (forthcoming).
369. Martine Cools and Regine Slagmulder (2009) Tax-Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting. *Journal of Management Accounting Research*: December 2009, Vol. 21, No. 1, P. 151-178. Tax-Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting
370. Shalimova N., Kuzmenko H. Financial Reporting and Auditing in the context of Assurance of Information Transparency of the Activity of Economic Entities of Ukraine. *Innovation Economics and Management*. Batumi, 2016. №2. P. 75–80.
371. Shalimova N. The Public Function of a Statutory Audit. *Innovation Economics and Management*. 2017. Vol. IV, №2. P. 63–72.
372. Shalimova N., Gamaliy V., Zhovnovach R., Zahreba M., Levchenko A. Exchange rates: the influence of political and economic events. a fundamental analysis approach. *Banks and Bank Systems*. Volume 13, 2018. Issue № 4. - P. 131-142.
373. Solilova, V. Transfer Pricing: General Model for Tax Planning / Solilova, V., Nerudova, D.. // *Ekonomicky Casopis*. – 2013. – №61. – С. 597–617.
374. Velte, P. What do we know about empirical joint audit research? A literature review / P. Velte // *Accounting and Financial Control*, 2017. – Vol.1, Is. 1. – p. 4 – 14.

- 375.** World International report 2018. – New York and Geneva, 2018. – Investment and new industrial policies. URL: <http://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=2130>
- 376.** Сайт державної служби статистики України : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А. АНАЛІЗ НАУКОВОГО ДОРОБКУ У СФЕРІ АУДИТУ

Таблиця А1

Перелік захищених дисертацій в Україні за 2009-2018 рр.

Рік	Автор	Тема
1	2	3
2009	Белоусова І.М.	Аудиторська діагностика безперервності діяльності підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / І. М. Белоусова; Терноп. нац. екон. ун-т. Тернополь, 2009.
2009	Редько О.Ю.	Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / О. Ю. Редько; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. К., 2009.
2010	Хуторян А. А.	Облік та аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу): автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / А. А. Хуторян ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2010.
2010	Бабій Л. І.	Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Л. І. Бабій ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. К., 2010.
2010	Чайка В. В.	Облік і аудит формування та використання прибутку підприємств торгівлі: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / В. В. Чайка ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2010.
2010	Філозоф О.В.	Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.В. Філозоф ; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010.
2010	Переймивовк Т. А.	Аудит звіту підприємства про рух грошових коштів: теорія, методика, організація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т. А. Переймивовк ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. 2010.
2010	Хома Д.М.	Внутрішній аудит у підвищенні ефективності діяльності підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Д. М. Хома ; Терноп. нац. екон. ун-т. — Т., 2010.
2011	Івахненко С. В.	Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. К., 2011.
2011	Каменська Т. О.	Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Т. О. Каменська ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К., 2011.
2011	Костюкова О. В.	Облік та аудит фінансових результатів органів державного сектора (крім державних комерційних підприємств): автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О. В. Костюкова ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». К., 2011.

Продовження таблиці А1

1	2	3
2011	Гаргола Ю. Г.	Аудиторські послуги в системі економіко-правового забезпечення господарської діяльності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Ю. Г. Гаргола; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2010.
2012	Редченко К.І.	Аудит стратегічних напрямів діяльності підприємства : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / К. І. Редченко; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. - Київ, 2012.
2013	Шалімова Н. С.	Аудит в системі соціально-економічних відносин України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Н. С. Шалімова; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. К., 2013.
2014	Рядська В. В.	Аудит у розвитку підприємницької діяльності в Україні : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / В. В. Рядська; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. К., 2014.
2014	Слободяник Ю. Б.	Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 / Ю. Б. Слободяник. Одеса: Одеський національний економічний університет, 2014. 43 с.
2015	Сметанко О. В.	Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / О.В. Сметанко; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. К., 2015.
2015	Дмитренко І.М.	Теорія, методологія та організація аудиту корпоративних систем : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / І. М. Дмитренко; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ, 2015.
2015	Чала І. І.	Бухгалтерський облік та аудит операцій з немоентарними оборотними активами в контексті положень теорії раціональних очікувань : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / І. І. Чала; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2015.
2015	Грицак О.С.	Бухгалтерський облік та внутрішній аудит операцій застави автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.С. Грицак; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2015.
2015	Дика О.С.	Бухгалтерський облік і аудит діяльності ломбардів: організація і методика автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.С. Дика; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2015.
2015	Бичкова О.В.	Бухгалтерський облік і аудит в управлінні екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств (28.10.2015) автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.В. Бичкова; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2015.
2015	Шкабрій Н.О.	Аудит операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу (29.06.2016) автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.О. Шкабрій; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2015.
2016	Мельниченко О.В.	Організація і методологія аналізу і аудиту електронних грошей в банках (10.11.2016) На здобуття наукового ступеня доктора економічних наук автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.В. Мельниченко; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2016.

2016	Назарова К. О.	Синергія внутрішнього та зовнішнього аудиту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» (за видами економічної діяльності) / Назарова К. О. – Київ, 2016.
2017	Самчик М.Ю.	Бухгалтерський облік та внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів підприємств (07.02.2017 р.) автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / М.Ю. Самчик; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2017.
2017	Макурін А.А.	Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах (28.04.2017 р.) автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / А.А. Макурін; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2017.
2018	Лубенченко О.Е.	Методологія та організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств : автореф. дис. ... д-ра екон. наук, спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналізу та аудит (за видами економічної діяльності) / Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ, 2018. 38 с.
2018	Рекова Н. Ю.	Розвиток методології економічного аналізу та аудиту результатів реалізації політики фіскальної децентралізації: автореф. дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 / Чернігівський національний технологічний університет. Чернігів, 2018. 40 с.

ДОДАТОК Б. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ



Рис. Б1. Класифікація послуг аудиторів відповідно до вимог Аудиторської палати України

Таблиця Б1

**Обсяг реалізованих послуг з надання впевненості суб'єктам за
організаційно-правовою формою господарювання
у 2014 – 2017 рр.**

Організаційно- правова форма господарювання замовника	Обсяг наданих послуг завдань з надання впевненості							
	2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Державні підприємства	15094,40	2,50	14780,60	1,91	27809,00	3,28	51462,00	5,2
Комунальні підприємства	4275,50	0,71	6006,90	0,78	6245,00	0,74	7997,00	0,8
Публічні акціонерні товариства	200988,10	33,34	241104,00	31,24	257288,00	30,37	231540,00	23,4
Приватні акціонерні товариства	71411,10	11,85	86240,80	11,17	105024,00	12,40	124998,00	12,6
Товариства з обмеженою відповідальністю	204703,20	33,96	300620,50	38,95	298576,00	35,24	347869,00	35,1
Об'єднання підприємств	43811,00	7,27	50808,80	6,58	49000,00	5,78	71622,00	7,2
Об'єднання громадян, профспілки, благодійні та інші подібні організації	5167,90	0,86	9759,70	1,26	13017,00	1,54	11708,00	1,2
Інші організаційно-правові форми	57360,90	9,52	62518,80	8,10	90214,00	10,65	143097,00	14,4
Всього	602812,10	100	771840,10	100	847173,00	100	990293,00	100

Таблиця Б2

**Обсяг реалізованих послуг завдань з надання впевненості суб'єктам
господарювання за сферами економіки в Україні за 2014 – 2017 рр.**

Сфера економіки	Обсяг наданих послуг завдань з надання впевненості							
	2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Сільське, лісове та рибне господарство	43748,10	7,26	67005,10	8,69	86355,00	10,19	79738,00	8,1
Добувна і переробна промисловість	129663,10	21,51	202730,90	26,28	172758,00	20,39	205168,00	20,8
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря; водопостачання; каналізація та поводження з відходами	30340,30	5,03	32620,60	4,23	51937,00	6,13	74736,00	7,6
Будівництво	16225,20	2,69	23114,90	3,00	23303,00	2,75	21074,00	2,1
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспорту та мотоциклів; тимчасове розміщення й організація харчування	78492,50	13,02	99480,40	12,89	132397,00	15,63	166473,00	16,9
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність; інформація і телекомунікації	48277,50	8,01	52470,70	6,80	82413,00	9,73	100523,00	10,2
Фінансова та страхова діяльність	124724,30	20,69	135594,00	17,58	144045,00	17,00	164076,00	16,7
Інші види економічної діяльності	131341,10	21,79	158463,50	20,54	153965,00	18,17	178403,00	18,1
Всього	602812,10	100	771480,10	100	847173,00	100	984180,00	100

**ДОДАТОК В. ГЕОГРАФІЧНА СТРУКТУРА ЗОВНІШНЬОЇ ТОРГІВЛІ
ТОВАРАМИ УКРАЇНИ У 2013-2018 РР.**

Таблиця В1

Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами за 2013 рік

	Експорт		Імпорт		Сальдо
	тис. дол. США	у % до 2012 р.	тис. дол. США	у % до 2012 р.	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Усього	62305927,3	91,9	75834614,1	91,2	-13528686,8
Країни СНД	21672111,1	87,0	27741527,4	80,8	-6069416,3
Азербайджан	858863,1	113,4	74860,6	98,2	784002,5
Білорусь	1940239,1	87,1	3586639,4	70,9	-1646400,3
Вірменія	178393,9	101,0	19409,3	85,9	158984,6
Казахстан	2084101,5	85,7	663798,0	45,4	1420303,5
Киргизстан	132556,9	104,9	11779,1	180,9	120777,8
Молдова, Республіка	895713,5	110,3	92398,6	80,5	803314,9
Російська Федерація	14786701,0	85,3	23097569,5	84,5	-8310868,5
Таджикистан	60152,0	60,2	5045,9	70,1	55106,2
Туркменістан	393394,3	74,6	99397,6	80,8	293996,7
Узбекистан	341995,7	80,5	90629,4	83,8	251366,2
Інші країни світу	40633816,2	94,8	48093086,7	98,5	-7459270,5
у тому числі					
Європа	16847860,3	97,9	28274169,4	103,4	-11426309,0
у тому числі					
Австрія	552541,8	106,4	959650,7	131,3	-407109,0
Албанія	31767,6	58,7	1397,4	99,8	30370,1
Бельгія	401303,7	85,9	691615,4	97,8	-290311,7
Болгарія	589781,6	104,0	298996,4	106,9	290785,2
Боснія і Герцеговина	14974,0	51,4	16837,2	127,6	-1863,2
Велика Британія	525132,5	99,6	1126671,1	99,9	-601538,6
Греція	227025,4	109,4	264652,5	145,3	-37627,1
Гібралтар	2459,2	957,8	4,0	2,9	2455,2
Данія	157001,4	110,1	312398,6	111,0	-155397,2
Естонія	98602,7	39,3	91657,0	97,2	6945,8
Ірландія	120303,9	160,9	190434,8	124,9	-70130,9
Ісландія	421,5	2,4	112676,7	143,9	-112255,2
Іспанія	978069,7	64,0	860816,7	115,7	117253,0
Італія	2335641,7	95,1	2062440,2	93,4	273201,5
Колишня Югославська Республіка Македонія	8016,9	61,5	32381,9	123,6	-24364,9
Латвія	180461,5	60,8	88895,8	89,9	91565,8
Литва	323210,8	116,4	964434,8	105,8	-641224,0
Ліхтенштейн	194,4	112,6	925,0	41,7	-730,6
Люксембург	4582,3	117,8	25107,4	81,7	-20525,1
Мальта	5374,8	58,9	10857,7	53,5	-5482,9
Монако	6,5	2,0	710,8	25,5	-704,3
Нідерланди	1036759,1	125,0	1050208,7	94,7	-13449,6
Німеччина	1551290,5	97,1	6659511,5	98,5	-5108221,0
Норвегія	32164,6	81,6	357203,7	96,8	-325039,1
Польща	2545406,1	99,0	4052415,8	114,3	-1507009,7

Продовження таблиці В1

1	2	3	4	5	6
Португалія	267012,1	78,2	73531,1	106,4	193481,1
Румунія	546938,4	99,5	896140,2	97,3	-349201,7
Сан-Маріно	2439,7	150,1	714,2	102,8	1725,5
Сербія	119985,4	97,1	141200,5	112,1	-21215,2
Словаччина	747377,9	112,4	652194,9	112,4	95183,0
Словенія	12086,9	128,2	286598,2	114,3	-274511,3
Угорщина	1552806,7	103,0	1400096,4	120,8	152710,3
Фарерські Острови	-	-	11120,0	134,4	-11120,0
Фінляндія	59009,4	126,8	460308,8	97,3	-401299,4
Франція	679181,5	126,8	1725556,3	104,1	-1046374,8
Хорватія	42717,8	106,8	35908,2	51,8	6809,7
Чехія	812368,2	116,2	986657,3	79,1	-174289,1
Чорногорія	1300,9	22,9	1131,3	37,9	169,5
Швейцарія	221067,7	157,1	897410,9	118,0	-676343,3
Швеція	61041,6	111,0	472696,9	87,1	-411655,4
Азія	16671047,9	95,2	14639644,0	91,5	2031404,0
у тому числі					
Афганістан	16034,8	77,0	2269,6	254,8	13765,2
Бангладеш	143181,5	310,1	64742,7	150,2	78438,8
Бахрейн	7564,7	564,5	3454,4	519,3	4110,3
В'єтнам	185094,0	149,2	346602,1	108,6	-161508,1
Гонконг	24048,8	142,4	29830,7	150,6	-5781,9
Грузія	527370,3	98,7	212726,2	127,4	314644,1
Ємен	13293,0	37,0	30,1	45,5	13262,8
Ізраїль	697827,0	88,1	321478,8	121,2	376348,2
Індія	1955749,2	86,1	835873,3	82,3	1119875,9
Індонезія	318884,3	67,5	443407,0	108,1	-124522,8
Ірак	767394,4	88,0	151,1	66,2	767243,3
Іран, Ісламська Республіка	792413,5	68,2	83652,3	125,6	708761,1
Йорданія	412336,3	77,1	14611,4	76,3	397724,8
Камбоджа	272,5	277,9	14026,9	157,5	-13754,5
Катар	7729,8	116,3	13977,0	84,2	-6247,2
Китай	2691206,6	154,0	7446192,8	96,9	-4754986,2
Кіпр	160495,3	100,4	66476,3	85,3	94019,0
Корейська Народно-Демократична Республіка	26336,1	174,1	1362,7	85,5	24973,4
Корея, Республіка	396468,9	84,2	828299,8	53,7	-431831,0
Кувейт	30224,6	282,6	274,6	183,5	29950,0
Лаоська Народно-Демократична Республіка	132,8	212,9	804,2	127,2	-671,4
Ліван	372764,9	26,2	1813,2	53,7	370951,7
Малайзія	191461,1	152,4	208745,4	88,4	-17284,3
Монголія	45409,9	100,4	1416,7	30,8	43993,2
М'янма	17261,8	538,1	696,7	69,6	16565,0
Непал	5045,0	85,9	82,4	143,0	4962,7
Об'єднані Арабські Емірати	448479,2	109,3	64796,7	95,2	383682,5
Оман	49871,5	72,0	1418,4	101,3	48453,1

Продовження таблиці В1

1	2	3	4	5	6
Пакистан	233596,9	204,8	93624,0	77,3	139972,9
Палестинська Територія	8002,9	149,2	345,7	174,8	7657,2
Саудівська Аравія	781222,8	84,4	184021,3	122,8	597201,6
Сирійська Арабська Республіка	429641,7	74,5	7951,3	28,9	421690,3
Сінгапур	239340,8	154,0	57813,4	116,6	181527,4
Таїланд	251494,4	106,6	199849,0	89,7	51645,3
Тайвань, Провінція Китаю	120545,9	141,3	268727,5	91,3	-148181,6
Туреччина	3753907,4	103,6	1754403,9	94,3	1999503,5
Філіппіни	81467,6	581,9	27001,9	78,6	54465,7
Шрі-Ланка	10862,2	13,7	57020,9	84,9	-46158,7
Японія	456530,6	145,4	979650,0	81,9	-523119,4
Африка	5079902,4	91,6	729734,5	87,1	4350168,0
у тому числі					
Алжир	102659,2	35,3	11481,7	79,7	91177,6
Ангола	24454,2	146,9	63,4	8,3	24390,8
Бенін	28876,6	40,1	26,2	378,5	28850,4
Буркіна-Фасо	9908,1	59,5	43,4	144,1	9864,7
Бурунді	2781,9	125,7	38,0	150,0	2743,8
Гана	48714,8	49,6	105980,7	83,4	-57265,9
Габон	370,4	7,4	11483,7	37,7	-11113,4
Гамбія	2069,0	64,3	0,0	-	2069,0
Гвінея	9154,3	124,9	129909,7	111,5	-120755,4
Гвінея-Бісау	40,8	-	241,8	-	-201,0
Джібуті	39603,6	38,6	-	-	39603,6
Екваторіальна Гвінея	13704,6	196,6	-	-	13704,6
Ефіопія	160400,1	120,9	1471,1	92,9	158929,0
Єгипет	2718546,8	94,3	134811,4	95,2	2583735,5
Замбія	2087,2	13390,3	384,7	52,9	1702,5
Зімбабве	1916,1	660,3	5242,1	58,3	-3326,0
Камерун	14658,6	74,7	2077,4	141,5	12581,2
Кенія	143409,7	174,8	10984,8	120,9	132425,0
Комори	12,2	53,9	361,9	107,2	-349,7
Конго	8332,8	156,3	31,7	6,8	8301,1
Конго, Демократична Республіка	15936,1	90,0	2339,8	101,6	13596,3
Кот-д'Івуар	78065,8	118,8	110556,9	79,6	-32491,1
Ліберія	5625,3	64,0	1315,0	30,4	4310,3
Лівія	267496,9	97,7	200,1	793,0	267296,8
Маврікій	2225,1	4260,2	1242,0	130,2	983,1
Мавританія	17126,4	154,8	3479,0	62,3	13647,4
Мадагаскар	139,3	-	1875,7	134,7	-1736,4
Малаві	5561,5	-	15467,3	81,7	-9905,8
Малі	8057,2	133,5	44,7	53,4	8012,5
Марокко	297666,8	82,3	44159,8	76,0	253507,0
Мозамбік	17205,7	169,4	15573,7	103,9	1632,0
Намібія	25,0	54,5	571,9	615,7	-546,9
Нігер	13734,2	465,9	11,0	740,1	13723,3
Нігерія	331120,1	121,6	9480,3	140,7	321639,9
Південна Африка	148598,9	97,0	78068,9	70,0	70530,0

Продовження таблиці В1

1	2	3	4	5	6
Південний Судан	3809,0	–	–	–	3809,0
Реюньон	2997,1	–	11,6	87,4	2985,5
Сан-Томе і Прінсіпі	739,8	–	–	–	739,8
Свазіленд	–	–	809,2	139,9	–809,2
Сейшельські Острови	1486,6	78,2	32,0	38,7	1454,6
Сенегал	88468,8	99,0	674,7	527,0	87794,1
Сомалі	139,9	27,2	3,9	28,5	136,0
Судан	70133,0	–	753,2	–	69379,8
Сьєрра-Леоне	2115,3	109,3	126,8	25,0	1988,5
Танзанія, Об'єднана Республіка	20430,7	72,6	8587,0	150,9	11843,6
Того	9092,3	35,4	19,4	53,8	9072,9
Туніс	298058,6	94,5	13994,5	149,1	284064,1
Уганда	10339,6	44,4	5614,9	151,4	4724,7
Центральноафриканська Республіка	644,4	41,5	0,0	0,1	644,4
Чад	31006,7	426,0	–	–	31006,7
Америка	1938845,3	78,5	4298243,5	97,2	–2359398,3
у тому числі					
Антигуа і Барбуда	23,3	74,0	119,6	234,5	–96,3
Аргентина	10454,4	122,1	115250,5	100,8	–104796,0
Аруба	1855,0	79,0	–	–	1855,0
Барбадос	5,9	43,1	229,8	627,6	–223,9
Беліз	3584,5	1,9	5457,1	67221,7	–1872,6
Болівія, Багатонаціональна Держава	1433,3	228,5	526,5	41,9	906,8
Бразилія	194426,3	56,8	449427,6	79,8	–255001,3
Венесуела, Боліварська Республіка	2551,9	11,2	312,1	312,5	2239,8
Віргінські Острови (Брит.)	384551,1	109,4	2367,5	51,1	382183,6
Гаїті	128,5	–	19,8	1038,2	108,7
Гондурас	116,2	0,9	1667,4	359,9	–1551,2
Гайана	80,7	3,1	64348,9	121,0	–64268,2
Гватемала	29728,6	153,7	28050,7	222,9	1677,9
Гренландія	–	–	3075,5	125,8	–3075,5
Домініканська Республіка	9940,6	56,6	4747,2	131,4	5193,3
Еквадор	16201,2	42,0	310138,5	114,0	–293937,4
Канада	52262,5	51,9	236491,9	124,2	–184229,5
Колумбія	39966,5	75,2	34727,9	105,7	5238,6
Коста-Ріка	4110,3	110,9	41800,3	97,8	–37689,9
Куба	137649,0	475,3	1416,4	82,5	136232,5
Мексика	127369,8	64,6	108956,4	94,4	18413,4
Нікарагуа	10215,2	2892,7	709,5	117,7	9505,7
Панама	18472,6	152,0	13483,0	70,0	4989,7
Парагвай	930,6	11,4	188,1	88,6	742,4
Перу	24691,5	34,5	8266,6	120,7	16424,9
Пуерто-Ріко	24,4	197,7	11277,0	120,0	–11252,6
Сальвадор	5564,5	101,1	329,4	129,3	5235,1

Продовження таблиці В1

1	2	3	4	5	6
США	860622,4	88,3	2750015,2	95,0	-1889392,8
Тринідад і Тобаго	313,8	42,7	137,5	236,5	176,3
Уругвай	65,5	49,3	12810,5	104,3	-12745,0
Фолклендські (Мальвінські) Острови	-	-	438,4	18,2	-438,4
Чілі	1221,4	53,9	91182,4	143,2	-89961,0
Австралія і Океанія	28340,8	85,9	93047,5	48,0	-64706,7
у тому числі					
Австралія	24963,6	102,5	50420,1	33,4	-25456,6
Американське Самоа	-	-	540,3	10,5	-540,3
Маршаллові Острови	1864,6	28,8	550,8	63,7	1313,8
Нова Зеландія	1304,1	61,8	41243,3	113,2	-39939,2
Нова Каледонія	140,3	-	0,2	11,2	140,0
Папуа-Нова Гвінея	23,6	-	156,5	36,4	-133,0

Таблиця В2

Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами за 2014 рік*

	Експорт		Імпорт		Сальдо
	тис.дол. США	у % до 2013 р.	тис.дол. США	у % до 2013 р.	
1	2	3	4	5	6
Усього	53901689,1	86,5	54428716,9	71,8	-527027,8
у тому числі					
Австралія	18249,0	73,1	139150,3	276,0	-120901,3
Австрія	530898,8	96,1	606282,8	63,2	-75384,0
Азербайджан	591532,8	68,9	45308,1	60,5	546224,8
Албанія	24529,5	77,2	1329,2	95,1	23200,3
Алжир	210171,0	204,7	19288,4	168,0	190882,6
Ангола	5074,7	20,8	11,1	17,5	5063,7
Аргентина	19923,0	190,6	72085,1	62,5	-52162,1
Аруба	989,2	53,3	-	-	989,2
Афганістан	10169,9	63,4	1037,4	45,7	9132,5
Бангладеш	152922,5	106,8	68015,5	105,1	84906,9
Бахрейн	1446,8	19,1	31,3	0,9	1415,5
Беліз	360,3	10,1	5629,1	103,2	-5268,8
Бельгія	425198,3	106,0	553398,3	80,0	-128200,0
Бенін	14279,9	49,5	3,5	13,4	14276,4
Білорусь	1617084,0	83,3	3970793,1	110,7	-2353709,1
Болгарія	550603,2	93,4	238361,9	79,7	312241,3
Болівія	2063,0	143,9	1392,0	264,4	671,0
Боснія і Герцеговина	10759,3	71,9	29308,9	174,1	-18549,6
Ботсвана	106,8	144,3	34,0	2767,8	72,8
Бразилія	110186,0	56,7	261203,8	58,1	-151017,8
Буркіна-Фасо	3713,9	37,5	12,8	29,6	3701,0
Бурунді	251,3	9,0	12,8	33,6	238,5
Бутан	-	-	384,7	221109,8	-384,7
Велика Британія	589211,2	112,2	692044,8	61,4	-102833,6
Венесуела, Боліварська Республіка	163,1	6,4	93,9	30,1	69,2
В'єтнам	126258,4	68,2	290294,3	83,8	-164035,9
Віргінські Острови (Брит.)	110706,6	28,8	1111,5	46,9	109595,1
Вірменія	173359,3	97,2	13276,3	68,4	160083,1
Габон	4717,7	1273,8	2065,8	18,0	2651,9
Гамбія	3437,8	166,2	-	-	3437,8
Гана	28656,9	58,8	105464,0	99,5	-76807,1
Гвінея	13491,7	147,4	106059,4	81,6	-92567,7
Гвінея-Бісау	155,5	381,1	-	-	155,5
Гондурас	5706,0	4910,1	618,3	37,1	5087,7
Гонконг	25864,3	107,5	17186,4	57,6	8677,9
Греція	201239,4	88,6	308467,0	116,6	-107227,7
Грузія	487976,3	92,5	153664,4	72,2	334311,9
Гайана	1165,1	1443,9	47816,9	74,3	-46651,7
Гібралтар	1815,2	73,8	0,7	17,3	1814,5
Гватемала	4674,7	15,7	67650,1	241,2	-62975,4
Гренландія	-	-	2002,9	65,1	-2002,9
Данія	125812,4	80,1	234932,1	75,2	-109119,7
Джібуті	89528,9	226,1	-	-	89528,9
Домініканська Республіка	25783,9	259,4	4517,6	95,2	21266,3
Еквадор	5466,9	33,7	212240,4	68,4	-206773,4
Екваторіальна Гвінея	10858,6	79,2	-	-	10858,6
Еритрея	155,7	-	0,0	-	155,7
Естонія	82258,7	83,4	77312,6	84,3	4946,1

Продовження таблиці В2

1	2	3	4	5	6
Ефіопія	133676,1	83,3	1433,9	97,5	132242,1
Єгипет	2862068,3	105,3	91088,1	67,6	2770980,1
Ємен	58037,3	436,6	335,8	1114,4	57701,5
Замбія	412,9	19,8	1331,0	346,0	-918,1
Зімбабве	623,4	32,5	5558,6	106,0	-4935,2
Ізраїль	593065,6	85,0	325648,0	101,3	267417,6
Індія	1815849,8	92,8	656769,7	78,6	1159080,1
Індонезія	168254,2	52,8	272623,3	61,5	-104369,2
Ірак	710613,7	92,6	43760,0	28963,6	666853,7
Іран, Ісламська Республіка	703421,7	88,8	52954,0	63,3	650467,7
Ірландія	69479,4	57,8	134006,9	70,4	-64527,4
Ісландія	191,7	45,5	41319,2	36,7	-41127,5
Іспанія	1166565,1	119,3	607589,8	70,6	558975,3
Італія	2468270,5	105,7	1508974,1	73,2	959296,4
Йорданія	314800,6	76,3	26110,8	178,7	288689,8
Казахстан	1069434,3	51,3	380594,3	57,3	688840,0
Камбоджа	2004,8	735,7	12771,6	91,1	-10766,9
Камерун	21873,1	149,2	1996,2	96,1	19876,8
Канада	72565,4	138,8	191533,0	81,0	-118967,6
Катар	18720,2	242,2	11308,0	80,9	7412,2
Кенія	126430,9	88,2	8361,0	76,1	118069,8
Киргизстан	102545,8	77,4	4304,6	36,5	98241,3
Китай	2674125,8	99,4	5410952,7	72,7	-2736826,8
Кіпр	283724,9	176,8	50298,8	75,7	233426,1
Колишня Югославська Республіка Македонія	40538,8	505,7	21331,4	65,9	19207,3
Колумбія	46735,2	116,9	22940,7	66,1	23794,6
Конго	4122,4	49,5	48,0	151,6	4074,4
Конго, Демократична Республіка	4379,1	27,5	11,7	0,5	4367,3
Корейська Народно-Демократична Республіка	10440,3	39,6	333,7	24,5	10106,7
Корея, Республіка	510285,8	128,7	478222,1	57,7	32063,6
Коста-Ріка	1830,0	44,5	28637,2	68,5	-26807,2
Кот-д'Івуар	17282,0	22,1	84675,9	76,6	-67393,9
Куба	84801,1	61,6	1607,3	113,5	83193,9
Кувейт	14718,6	48,7	1815,3	661,0	12903,4
Лаоська Народно-Демократична Республіка	313,2	235,9	1084,6	134,9	-771,4
Латвія	226165,9	125,3	89660,4	100,9	136505,5
Литва	362123,7	112,0	1032187,8	107,0	-670064,1
Ліберія	2549,6	45,3	886,1	67,4	1663,6
Ліван	272317,0	73,1	1413,5	78,0	270903,5
Лівія	219060,2	81,9	101,9	50,9	218958,3
Ліхтенштейн	1132,7	582,7	565,0	61,1	567,7
Люксембург	16182,9	353,2	30282,8	120,6	-14099,9
Мавританія	21207,3	123,8	6283,3	180,6	14923,9
Маврій	6040,5	271,5	1024,3	82,5	5016,2
Мадагаскар	91,3	65,6	1465,8	78,1	-1374,4
Малаві	167,6	3,0	23131,9	149,6	-22964,3
Малайзія	132518,0	69,2	193182,2	92,5	-60664,2
Малі	11730,3	145,6	16,2	36,2	11714,2
Мальта	1622,8	30,2	10925,6	100,6	-9302,7
Марокко	294771,6	99,0	35461,0	80,3	259310,5
Маршаллові Острови	2941,1	157,7	41,5	7,5	2899,6
Мексика	152457,3	119,7	95396,2	87,6	57061,1
Мозамбік	19488,8	113,3	14130,9	90,7	5357,9

Продовження таблиці В2

1	2	3	4	5	6
Молдова, Республіка	743630,1	83,0	61859,5	66,9	681770,6
Монако	166,7	2571,0	131,8	18,5	34,9
Монголія	37953,2	83,6	615,8	43,5	37337,4
М'янма	6244,7	36,2	960,9	137,9	5283,8
Намібія	73,2	292,9	172,2	30,1	-99,0
Непал	3784,2	75,0	8,2	10,0	3775,9
Нігер	2290,3	16,7	26,5	241,5	2263,8
Нігерія	314938,3	95,1	7909,6	83,4	307028,7
Нідерланди	1106095,9	106,7	763899,6	72,7	342196,4
Нікарагуа	103,3	1,0	393,9	55,5	-290,6
Німеччина	1590590,3	102,5	5361520,6	80,5	-3770930,3
Нова Зеландія	2075,5	159,2	42635,7	103,4	-40560,2
Нова Каледонія	154,4	110,1	-	-	154,4
Норвегія	20164,3	62,7	588250,1	164,7	-568085,8
Об'єднані Арабські Емірати	394943,6	88,1	66612,7	102,8	328331,0
Оман	35073,2	70,3	14068,0	991,8	21005,2
Пакистан	397824,2	170,3	100720,5	107,6	297103,7
Палестина	10128,2	126,6	103,3	29,9	10024,9
Панама	31531,4	170,7	1713,2	12,7	29818,2
Папуа-Нова Гвінея	3,9	16,4	287,0	183,3	-283,1
Парагвай	85,0	9,1	166,4	88,5	-81,4
Перу	10559,6	42,8	7386,4	89,4	3173,2
Південна Африка	105938,6	71,3	131957,8	169,0	-26019,2
Південний Судан	2516,9	66,1	36,7	-	2480,2
Польща	2644656,8	103,9	3070819,6	75,8	-426162,9
Португалія	310310,1	116,2	60469,6	82,2	249840,5
Пуерто-Ріко	61,1	250,7	5376,6	47,7	-5315,5
Реюньйон	1799,7	60,0	5,0	43,6	1794,6
Російська Федерація	9798226,2	66,3	12699989,1	55,0	-2901762,9
Руанда	392,3	31042,5	13,0	31,2	379,2
Румунія	584081,6	106,8	847691,0	94,6	-263609,4
Сальвадор	11,2	0,2	184,8	56,1	-173,6
Сан-Маріно	2684,3	110,0	913,8	128,0	1770,5
Саудівська Аравія	1031359,6	132,0	205256,5	111,5	826103,0
Свазіленд	22,4	-	748,1	92,5	-725,7
Сейшельські Острови	289,5	19,5	384,6	1200,4	-95,1
Сенегал	65701,8	74,3	270,6	40,1	65431,3
Сербія	111732,8	93,1	140739,6	99,7	-29006,8
Сирійська Арабська Республіка	162991,9	37,9	8220,6	103,4	154771,2
Сінгапур	126224,5	52,7	41820,8	72,3	84403,7
Словацьчина	670152,8	89,7	426949,2	65,5	243203,6
Словенія	15971,4	132,1	203566,2	71,0	-187594,8
Сомалі	1207,8	863,2	1,6	41,8	1206,2
Судан	77736,6	110,8	309,5	41,1	77427,2
Суринам	281,3	452,2	22,9	192,5	258,4
США	667926,8	77,6	1928924,0	70,1	-1260997,2
Сьєрра-Леоне	3545,1	167,6	265,8	209,6	3279,3
Таджикистан	46685,2	77,6	3233,2	64,1	43451,9
Таїланд	140645,8	55,9	162877,1	81,5	-22231,4
Тайвань, Провінція Китаю	85123,8	70,6	197125,7	73,4	-112001,9
Танзанія, Об'єднана Республіка	7275,4	35,6	10345,0	120,5	-3069,6
Того	17473,5	192,2	10,2	52,6	17463,3
Трінідад і Тобаго	286,3	91,2	59,5	43,3	226,8
Туніс	329306,3	110,5	11182,0	79,9	318124,3

Продовження таблиці В2

1	2	3	4	5	6
Туреччина	3561365,4	94,9	1299541,3	74,1	2261824,1
Туркменістан	431232,6	109,6	24578,5	24,7	406654,1
Уганда	23084,7	223,3	6155,7	109,6	16929,0
Угорщина	1509893,8	97,2	1463970,1	104,6	45923,7
Узбекистан	308563,7	90,2	72916,1	80,5	235647,6
Уругвай	9401,1	14362,8	3568,0	27,9	5833,1
Фарерські Острови	1,6	–	15563,0	140,0	–15561,3
Філіппіни	57437,2	70,5	22973,7	85,1	34463,5
Фінляндія	62231,4	105,5	319229,1	69,4	–256997,7
Фолклендські (Мальвінські) Острови	–	–	3005,3	685,5	–3005,3
Франція	532715,5	78,4	1269213,2	73,6	–736497,8
Хорватія	39174,3	91,7	47848,5	133,3	–8674,2
Чад	13923,6	44,9	0,1	–	13923,6
Чехія	772542,1	95,1	687861,5	69,7	84680,7
Чілі	6107,2	500,0	54055,0	59,3	–47947,8
Чорногорія	1796,4	138,1	1082,6	95,7	713,8
Швейцарія	187432,7	84,8	523576,6	58,3	–336143,8
Швеція	65133,5	106,7	371360,8	78,6	–306227,3
Шрі-Ланка	2327,6	21,4	44626,6	78,3	–42299,0
Японія	209560,9	45,9	612576,0	62,5	–403015,2

*Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м.Севастополя.

Таблиця ВЗ

Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами у 2015 році¹

Країни	Експорт		Імпорт		Сальдо
	тис.дол. США	у % до 2014	тис.дол. США	у % до 2014	
1	2	3	4	5	6
Усього	38127149,7	70,7	37516443,0	68,9	610706,7
у тому числі					
Австралія	10717,0	58,7	159268,9	114,5	-148551,9
Австрія	347167,2	65,4	369635,3	61,0	-22468,1
Азербайджан	318824,8	53,9	30288,1	66,8	288536,7
Албанія	24850,1	101,3	2941,1	221,3	21909,0
Алжир	205636,1	97,8	17085,3	88,6	188550,9
Ангола	5856,8	115,4	50,3	454,6	5806,5
Аргентина	9606,9	48,2	52604,2	73,0	-42997,2
Афганістан	8983,3	88,3	266,0	25,6	8717,3
Бангладеш	206963,0	135,3	53961,1	79,3	153002,0
Бахрейн	722,0	49,9	57,6	184,1	664,3
Беліз	3666,9	1017,6	28,4	0,5	3638,4
Бельгія	296848,8	69,8	366777,5	66,3	-69928,7
Бенін	3397,9	23,8	4,7	133,6	3393,2
Білорусь	870696,4	53,8	2449145,5	61,7	-1578449,1
Болгарія	419500,8	76,2	253119,2	106,2	166381,6
Болівія	233,2	11,3	789,3	56,7	-556,1
Боснія і Герцеговина	7409,9	68,9	9723,9	33,2	-2314,0
Бразилія	33526,2	30,4	166112,2	63,6	-132586,0
Буркіна-Фасо	1451,6	39,1	16,9	131,8	1434,7
Бурунді	1818,0	723,3	31,1	243,1	1786,9
Велика Британія	367897,3	62,4	570127,8	82,4	-202230,5
В'єтнам	86972,9	68,9	251961,2	86,8	-164988,4
Віргінські Острови (Брит.)	8073,4	7,3	419,1	37,7	7654,2
Вірменія	101561,9	58,6	7376,7	55,6	94185,3
Габон	1770,1	37,5	0,8	0,0	1769,4
Гамбія	2300,7	66,9	-	-	2300,7
Гана	37458,7	130,7	104215,9	98,8	-66757,2
Гвінея	13295,9	98,5	114051,4	107,5	-100755,5
Гондурас	10,2	0,2	958,0	154,9	-947,8
Гонконг	15439,5	59,7	12246,0	71,3	3193,5
Греція	153776,0	76,4	238558,9	77,3	-84782,9
Грузія	402726,0	82,5	61757,4	40,2	340968,6
Гайана	-	-	55160,8	115,4	-55160,8
Гватемала	6503,3	139,1	88994,3	131,6	-82491,0
Гренландія	-	-	1436,6	71,7	-1436,6
Данія	144675,3	115,0	147614,0	62,8	-2938,6
Джібуті	59774,3	66,8	0,9	-	59773,4
Домініканська Республіка	6483,1	25,1	3591,0	79,5	2892,1
Еквадор	1810,9	33,1	119378,5	56,2	-117567,6
Екваторіальна Гвінея	9980,7	91,9	32,9	-	9947,8
Естонія	66205,7	80,5	77499,2	100,2	-11293,5
Ефіопія	138049,4	103,3	1386,0	96,7	136663,4
Єгипет	2079784,0	72,7	55612,6	61,1	2024171,4
Смен	14802,4	25,5	113,4	33,8	14689,1
Замбія	3232,0	782,8	1397,1	105,0	1834,9
Зімбабве	169,6	27,2	6599,1	118,7	-6429,5
Ізраїль	597067,4	100,7	169946,2	52,2	427121,1
Індія	1444086,8	79,5	443660,3	67,6	1000426,5

Продовження таблиці В3

1	2	3	4	5	6
Індонезія	185945,8	110,5	168812,4	61,9	17133,4
Ірак	472533,1	66,5	37,7	0,1	472495,4
Іран, Ісламська Республіка	533571,2	75,9	30517,3	57,6	503053,9
Ірландія	59182,6	85,2	75396,4	56,3	-16213,9
Ісландія	265,2	138,4	31204,0	75,5	-30938,8
Іспанія	1043602,6	89,5	440750,5	72,5	602852,1
Італія	1979843,6	80,2	976327,8	64,7	1003515,8
Йорданія	135811,5	43,1	4755,1	18,2	131056,4
Казахстан	712744,5	66,6	377578,4	99,2	335166,2
Камбоджа	430,3	21,5	10101,3	79,1	-9671,0
Камерун	10994,4	50,3	1697,1	85,0	9297,3
Канада	30160,6	41,6	206288,6	107,7	-176127,9
Катар	15991,3	85,4	8353,6	73,9	7637,6
Кенія	49903,3	39,5	5968,8	71,4	43934,5
Киргизстан	75501,8	73,6	5801,7	134,8	69700,2
Китай	2399078,9	89,7	3770991,1	69,7	-1371912,2
Кіпр	61526,1	21,7	16922,9	33,6	44603,3
Колишня Югославська Республіка Македонія	12933,5	31,9	12159,1	57,0	774,4
Колумбія	22967,9	49,1	25578,3	111,5	-2610,4
Конго	2181,2	52,9	136,8	284,9	2044,4
Конго, Демократична Республіка	9212,1	210,4	6843,1	58322,3	2368,9
Корейська Народно-Демократична Республіка	33739,3	323,2	2020,6	605,6	31718,7
Корея, Республіка	395389,1	77,5	256418,5	53,6	138970,6
Коста-Ріка	8546,3	467,0	14373,1	50,2	-5826,8
Кот-д'Івуар	23793,8	137,7	39584,2	46,7	-15790,4
Куба	36384,8	42,9	1183,2	73,6	35201,6
Кувейт	6915,5	47,0	45,4	2,5	6870,1
Лаоська Народно-Демократична Республіка	1616,0	515,9	530,4	48,9	1085,6
Латвія	150267,1	66,4	87144,8	97,2	63122,3
Литва	236300,5	65,3	552614,3	53,5	-316313,9
Ліберія	4235,6	166,1	508,5	57,4	3727,1
Ліван	300135,3	110,2	1310,6	92,7	298824,6
Лівія	182660,2	83,4	13,4	13,2	182646,8
Ліхтенштейн	2267,1	200,1	422,7	74,8	1844,4
Люксембург	5883,8	36,4	57729,5	190,6	-51845,7
Мавританія	23536,7	111,0	4031,0	64,2	19505,7
Маврій	862,2	14,3	283,3	27,7	578,9
Мадагаскар	323,3	354,0	1703,3	116,2	-1380,0
Малаві	984,2	587,1	15574,6	67,3	-14590,4
Малайзія	159573,6	120,4	132091,5	68,4	27482,1
Малі	6063,5	51,7	37,9	234,5	6025,6
Мальта	12237,0	754,1	16359,3	149,7	-4122,3
Марокко	212502,0	72,1	28481,1	80,3	184020,8
Маршаллові Острови	748,4	25,4	189,0	455,3	559,4
Мексика	118210,1	77,5	61706,9	64,7	56503,1
Мозамбік	12801,2	65,7	18055,2	127,8	-5254,0
Молдова, Республіка	524294,0	70,5	41242,4	66,7	483051,6
Монголія	28197,8	74,3	854,6	138,8	27343,3
М'янма	12059,1	193,1	929,8	96,8	11129,2
Намібія	6401,7	8741,5	55,8	32,4	6345,9
Непал	9425,2	249,1	44,1	535,2	9381,1
Нігер	1300,9	56,8	0,1	0,5	1300,7
Нігерія	120876,9	38,4	2279,8	28,8	118597,1

Продовження таблиці В3

1	2	3	4	5	6
Нідерланди	905655,0	81,9	452611,8	59,3	453043,2
Німеччина	1328677,4	83,5	3975626,5	74,2	-2646949,1
Нова Зеландія	1891,9	91,2	9966,7	23,4	-8074,8
Норвегія	12795,8	63,5	741686,1	126,1	-728890,3
Об'єднані Арабські Емірати	301767,2	76,4	57607,5	86,5	244159,7
Оман	27989,6	79,8	5914,0	42,0	22075,7
Пакистан	111023,2	27,9	61323,5	60,9	49699,7
Палестина	13673,2	135,0	6,0	5,8	13667,2
Панама	9908,4	31,4	11807,6	689,2	-1899,2
Перу	3364,7	31,9	5032,2	68,1	-1667,5
Південна Африка	54439,8	51,4	151095,9	114,5	-96656,2
Південний Судан	22290,5	885,6	280,0	762,4	22010,4
Польща	1977329,6	74,8	2324048,2	75,7	-346718,6
Португалія	320541,1	103,3	45166,6	74,7	275374,5
Пуерто-Ріко	138,8	227,2	2978,4	55,4	-2839,6
Російська Федерація	4827717,9	49,3	7492724,5	59,0	-2665006,6
Руанда	1447,5	369,0	7,5	57,6	1440,0
Румунія	569947,1	97,6	318202,3	37,5	251744,8
Сан-Маріно	3642,4	135,7	453,8	49,7	3188,6
Саудівська Аравія	761562,2	73,8	144959,4	70,6	616602,8
Сенегал	53190,1	81,0	159,5	58,9	53030,6
Сербія	105917,8	94,8	83256,4	59,2	22661,4
Сирійська Арабська Республіка	132799,3	81,5	4756,9	57,9	128042,3
Сінгапур	5153,8	4,1	21313,0	51,0	-16159,2
Словаччина	468528,8	69,9	346331,1	81,1	122197,7
Словенія	16261,0	101,8	128876,4	63,3	-112615,4
Сомалі	631,3	52,3	5,7	350,9	625,6
Судан	75217,3	96,8	237,9	76,9	74979,4
США	481845,9	72,1	1480699,0	76,8	-998853,1
Сьєрра-Леоне	1960,2	55,3	101,5	38,2	1858,7
Таджикистан	29982,9	64,2	2771,7	85,7	27211,2
Таїланд	334900,0	238,1	120627,2	74,1	214272,8
Тайвань, Провінція Китаю	41458,0	48,7	141264,7	71,7	-99806,7
Танзанія, Об'єднана Республіка	13883,8	190,8	11324,1	109,5	2559,7
Того	3955,2	22,6	47,4	463,8	3907,8
Туніс	333506,5	101,3	8480,5	75,8	325026,0
Туреччина	2771758,3	77,8	851742,4	65,5	1920015,9
Туркменістан	170325,7	39,5	16318,4	66,4	154007,4
Уганда	6286,9	27,2	3443,6	55,9	2843,3
Угорщина	909721,0	60,3	1608536,1	109,9	-698815,1
Узбекистан	174497,3	56,6	62329,5	85,5	112167,8
Уругвай	12,2	0,1	5107,8	143,2	-5095,5
Фарерські Острови	-	-	7262,1	46,7	-7262,1
Філіппіни	107366,7	186,9	17445,5	75,9	89921,3
Фінляндія	48037,7	77,2	222957,3	69,8	-174919,5
Фолклендські (Мальвінські) Острови	-	-	1627,3	54,1	-1627,3
Франція	497949,4	93,5	892786,2	70,3	-394836,8
Хорватія	26086,5	66,6	15147,9	31,7	10938,6
Чад	2231,0	16,0	-	-	2231,0
Чехія	540950,6	70,0	479718,5	69,7	61232,1
Чілі	2328,9	38,1	25915,2	47,9	-23586,2
Чорногорія	1139,9	63,5	4881,7	450,9	-3741,8
Швейцарія	123240,7	65,8	457723,2	87,4	-334482,5

Продовження таблиці В3

1	2	3	4	5	6
Швеція	60609,9	93,1	273534,6	73,7	-212924,7
Шрі-Ланка	4160,3	178,7	27868,3	62,4	-23708,0
Ямайка	18,1	36,2	2898,9	13680,9	-2880,8
Японія	235568,0	112,4	382245,8	62,4	-146677,9

* Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м.Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Таблиця В4

Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами у 2016 році*

Країни	Експорт		Імпорт		Сальдо
	тис.дол. США	у % до 2015	тис.дол. США	у % до 2015	
1	2	3	4	5	6
Усього	36361711,2	95,4	39249797,2	104,6	-2888086,0
у тому числі					
Австралія	12831,4	119,7	109239,1	68,6	-96407,8
Австрія	361323,9	104,1	465091,3	125,8	-103767,4
Азербайджан	247979,6	77,8	39736,9	131,2	208242,6
Албанія	25829,6	103,9	3780,8	128,6	22048,8
Алжир	236798,7	115,2	6810,8	39,9	229987,9
Ангола	15429,6	263,4	299,9	596,0	15129,7
Аргентина	1863,3	19,4	66378,2	126,2	-64514,8
Афганістан	6706,5	74,7	27,8	10,5	6678,7
Бангладеш	327497,4	158,2	57987,4	107,5	269510,0
Бахрейн	5216,6	722,5	81,4	141,2	5135,2
Беліз	930,2	25,4	710,2	2497,6	220,0
Бельгія	251541,9	84,7	450193,7	122,7	-198651,9
Бенін	3760,4	110,7	7,6	163,2	3752,8
Білорусь	903197,5	103,7	2777793,6	113,4	-1874596,1
Болгарія	418193,3	99,7	172873,8	68,3	245319,4
Болівія	37,0	15,8	606,4	76,8	-569,5
Боснія і Герцеговина	9235,4	124,6	10776,0	110,8	-1540,6
Бразилія	20511,0	61,2	193057,6	116,2	-172546,6
Буркіна-Фасо	3333,2	229,6	8,2	48,4	3325,0
Велика Британія	317792,1	86,4	709262,8	124,4	-391470,6
Венесуела	527,6	346,2	15,7	7,6	512,0
В'єтнам	77778,5	89,4	304247,8	120,8	-226469,3
Віргінські Острови (Брит.)	8863,9	109,8	0,7	0,2	8863,2
Вірменія	88924,5	87,6	8216,1	111,4	80708,4
Габон	10046,7	567,6	11649,3	1534634,1	-1602,6
Гана	25636,7	68,4	87896,7	84,3	-62259,9
Гамбія	663,7	28,8	-	-	663,7
Гвінея	17351,2	130,5	95057,1	83,3	-77705,8
Гондурас	30,2	295,7	1408,3	147,0	-1378,2
Гонконг	49013,4	317,5	17629,9	144,0	31383,4
Греція	159123,2	103,5	233560,4	97,9	-74437,2
Грузія	390820,4	97,0	65795,5	106,5	325024,9
Гайана	93,3	-	40308,4	73,1	-40215,1
Гватемала	353,3	5,4	76821,8	86,3	-76468,6
Гренландія	4,0	-	4076,6	283,8	-4072,6
Данія	155453,9	107,5	184203,0	124,8	-28749,1
Джібуті	14893,5	24,9	-	-	14893,5
Домініканська Республіка	5817,5	89,7	2695,6	75,1	3121,9
Еквадор	2912,5	160,8	117190,4	98,2	-114277,9
Естонія	98048,2	148,1	66632,2	86,0	31416,0
Ефіопія	124398,9	90,1	3125,2	225,5	121273,8
Єгипет	2266493,2	109,0	48716,6	87,6	2217776,7
Ємен	3398,1	23,0	0,3	0,2	3397,8
Замбія	117,3	3,6	1322,2	94,6	-1204,8
Зімбабве	5316,7	3135,7	8880,6	134,6	-3563,9
Ізраїль	488560,8	81,8	184806,5	108,7	303754,3
Індія	1903066,6	131,8	486132,3	109,6	1416934,3
Індонезія	366379,6	197,0	226706,5	134,3	139673,1

Продовження таблиці В4

1	2	3	4	5	6
Ірак	374409,2	79,2	–	–	374409,2
Іран, Ісламська Республіка	705165,5	132,2	39952,2	130,9	665213,3
Ірландія	45483,9	76,9	84712,5	112,4	–39228,5
Ісландія	639,9	241,3	64253,9	205,9	–63614,0
Іспанія	1004547,4	96,3	500939,5	113,7	503607,9
Італія	1929575,6	97,5	1358227,8	139,1	571347,8
Йорданія	144516,7	106,4	9060,9	190,6	135455,8
Казахстан	400107,6	56,1	434290,0	115,0	–34182,4
Камбоджа	1009,5	234,6	14748,3	146,0	–13738,8
Камерун	11794,7	107,3	2120,6	125,0	9674,1
Канада	28890,3	95,8	217309,2	105,3	–188418,8
Катар	12433,4	77,8	26268,8	314,5	–13835,5
Кенія	31958,0	64,0	6462,8	108,3	25495,2
Киргизстан	40430,8	53,5	1773,6	30,6	38657,3
Китай	1832518,9	76,4	4687697,2	124,3	–2855178,2
Кіпр	53481,4	86,9	22081,6	130,5	31399,9
Колишня Югославська Республіка Македонія	25912,5	200,4	11714,2	96,3	14198,3
Колумбія	40701,2	177,2	10409,5	40,7	30291,7
Конго	1989,2	91,2	273,1	199,7	1716,1
Конго, Демократична Республіка	22604,7	245,4	7018,7	102,6	15586,0
Корейська Народно-Демократична Республіка	7561,4	22,4	3826,4	189,4	3735,0
Корея, Республіка	413703,8	104,6	255279,3	99,6	158424,5
Коста-Ріка	21142,3	247,4	19619,3	136,5	1523,0
Кот-д'Івуар	10168,7	42,7	36810,1	93,0	–26641,4
Куба	7393,7	20,3	959,7	81,1	6434,1
Кувейт	17644,6	255,1	36,5	80,4	17608,1
Лаоська Народно-Демократична Республіка	2385,3	147,6	744,2	140,3	1641,1
Латвія	138155,3	91,9	112462,2	129,1	25693,2
Литва	258222,5	109,3	492528,0	89,1	–234305,6
Ліберія	2982,6	70,4	3265,1	642,1	–282,4
Ліван	338523,6	112,8	1077,6	82,2	337446,0
Лівія	247838,1	135,7	–	–	247838,1
Ліхтенштейн	109,6	4,8	510,1	120,7	–400,5
Люксембург	5087,0	86,5	61475,9	106,5	–56388,8
Мавританія	13578,0	57,7	4188,8	103,9	9389,2
Маврій	767,8	89,1	269,3	95,1	498,5
Мадагаскар	1007,0	311,4	1476,7	86,7	–469,7
Малаві	191,2	19,4	25849,9	166,0	–25658,7
Малайзія	126203,2	79,1	167536,8	126,8	–41333,6
Малі	12016,0	198,2	208,0	549,0	11808,0
Мальдіви	1000,4	1888,2	–	–	1000,4
Мальта	7746,0	63,3	11479,2	70,2	–3733,2
Марокко	247323,6	116,4	33437,0	117,4	213886,6
Маршаллові Острови	2536,6	338,9	404,2	213,8	2132,4
Мексика	136495,6	115,5	98729,6	160,0	37766,0
Мозамбік	2750,7	21,5	10502,6	58,2	–7751,9
Молдова, Республіка	481145,4	91,8	47623,2	115,5	433522,2
Монголія	24589,9	87,2	1243,7	145,5	23346,3
М'янма	61981,9	514,0	1235,4	132,9	60746,5
Непал	19034,1	201,9	78,4	178,0	18955,7
Нігер	937,0	72,0	7,7	5379,2	929,3
Нігерія	104222,2	86,2	728,6	32,0	103493,6
Нідерланди	995322,6	109,9	546847,8	120,8	448474,8
Нікарагуа	29,1	23,4	622,9	129,3	–593,8

Продовження таблиці В4

1	2	3	4	5	6
Німеччина	1423735,2	107,2	4318445,9	108,6	-2894710,7
Нова Зеландія	2555,8	135,1	10873,8	109,1	-8318,1
Норвегія	15337,8	119,9	163003,2	22,0	-147665,4
Об'єднані Арабські Емірати	277604,1	92,0	63287,5	109,9	214316,6
Оман	51870,5	185,3	1725,4	29,2	50145,2
Пакистан	114288,6	102,9	47648,0	77,7	66640,6
Палестина	14576,7	106,6	30,4	508,3	14546,3
Панама	13904,7	140,3	2414,3	20,4	11490,4
Перу	9545,4	283,7	4609,1	91,6	4936,3
Південна Африка	59984,7	110,2	117744,2	77,9	-57759,5
Південний Судан	4008,5	18,0	1028,5	367,3	2980,0
Польща	2200010,1	111,3	2693326,6	115,9	-493316,5
Португалія	228126,0	71,2	50561,6	111,9	177564,4
Пуерто-Ріко	945,6	681,2	3978,5	133,6	-3032,9
Реюньйон	4232,5	1227,0	2,4	119,3	4230,1
Російська Федерація	3592917,9	74,4	5149313,5	68,7	-1556395,6
Руанда	1812,3	125,2	21,9	291,7	1790,5
Румунія	716981,4	125,8	380744,6	119,7	336236,8
Сан-Маріно	3347,9	91,9	704,8	155,3	2643,1
Саудівська Аравія	592885,6	77,9	139417,3	96,2	453468,3
Сенегал	64519,4	121,3	655,9	411,3	63863,5
Сент-Кітс і Невіс	1800,9	450,9	18,1	5,1	1782,8
Сербія	156132,5	147,4	106506,9	127,9	49625,6
Сирійська Арабська Республіка	43175,8	32,5	583,9	12,3	42591,9
Сінгапур	21571,0	418,5	21573,1	101,2	-2,2
Словаччина	471362,6	100,6	434865,6	125,6	36496,9
Словенія	16758,2	103,1	137288,0	106,5	-120529,7
Сомалі	13127,2	2079,4	193,2	3373,1	12934,0
Судан	34361,1	45,7	1037,3	436,0	33323,7
Сурінам	540,1	467,9	14,0	19,1	526,1
США	426555,0	88,5	1687886,6	114,0	-1261331,6
Сьєра-Леоне	1321,7	67,4	5331,1	5252,8	-4009,4
Таджикистан	25427,9	84,8	1245,9	44,9	24182,0
Таїланд	413500,7	123,5	172525,6	143,0	240975,2
Тайвань, Провінція Китаю	54303,8	131,0	189903,0	134,4	-135599,3
Танзанія, Об'єднана Республіка	2086,5	15,0	11623,6	102,6	-9537,0
Того	1324,4	33,5	5,2	11,0	1319,2
Туніс	235815,3	70,7	13897,2	163,9	221918,1
Туреччина	2049064,9	73,9	1098551,6	129,0	950513,4
Туркменістан	108981,9	64,0	34336,1	210,4	74645,8
Уганда	2859,0	45,5	4748,8	137,9	-1889,8
Угорщина	1053084,2	115,8	801992,9	49,9	251091,3
Узбекистан	142392,7	81,6	71060,2	114,0	71332,5
Уругвай	82,9	676,6	6164,6	120,7	-6081,7
Фарерські Острови	-	-	3536,7	48,7	-3536,7
Філіппіни	143355,0	133,5	26543,8	152,2	116811,3
Фінляндія	62355,7	129,8	216840,6	97,3	-154485,0
Фолклендські (Мальвінські) Острови	-	-	748,9	46,0	-748,9
Франція	453674,3	91,1	1530515,3	171,4	-1076841,0
Хорватія	39065,9	149,8	29660,9	195,8	9405,0
Центральноафриканська Республіка	1539,8	175,3	20,2	170,1	1519,5
Чехія	560756,1	103,7	654830,9	136,5	-94074,8
Чілі	3930,9	168,8	33858,0	130,6	-29927,1
Чорногорія	4670,2	409,7	2710,9	55,5	1959,2
Швейцарія	105916,3	85,9	983811,7	214,9	-877895,5
Швеція	71275,4	117,6	419000,6	153,2	-347725,1
Шрі-Ланка	80275,6	1929,6	32555,6	116,8	47719,9
Ямайка	34,7	191,8	2961,0	102,1	-2926,2
Японія	185239,2	78,6	551848,4	144,4	-366609,2

¹ Без урахування тимчасово окупованої території Авто

Таблиця В5

Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами у 2017 році*

Країни	Експорт		Імпорт		Сальдо
	тис.дол. США	у % до 2016	тис.дол. США	у % до 2016	
1	2	3	4	5	6
Усього	43264736,0	119,0	49607173,9	126,4	-6342437,9
у тому числі					
Австралія	14948,1	116,5	136735,6	125,2	-121787,5
Австрія	535169,5	148,1	484467,7	104,2	50701,7
Азербайджан	354657,8	143,0	417316,1	1050,2	-62658,4
Албанія	19518,0	75,6	5724,5	151,4	13793,5
Алжир	535425,7	226,1	5572,7	81,8	529853,0
Ангола	29889,0	193,7	72,4	24,1	29816,6
Аргентина	9213,8	494,5	64287,0	96,8	-55073,1
Афганістан	5899,8	88,0	77,2	277,7	5822,6
Багамські Острови	13224,2	61702,0	-	-	13224,2
Бангладеш	371825,7	113,5	70099,1	120,9	301726,6
Бахрейн	4653,6	89,2	57,3	70,3	4596,3
Беліз	10517,1	1130,6	865,8	121,9	9651,3
Бельгія	456225,1	181,4	522962,0	116,2	-66736,9
Бенін	6145,3	163,4	1,3	17,1	6144,0
Білорусь	1142896,9	126,5	3205313,2	115,4	-2062416,2
Болгарія	429904,9	102,8	189933,3	109,9	239971,6
Болівія	116,4	314,9	866,6	142,9	-750,3
Боснія і Герцеговина	12472,5	135,1	12491,3	115,9	-18,8
Ботсвана	142,6	104,8	1158,1	309,0	-1015,5
Бразилія	9459,2	46,1	210386,0	109,0	-200926,8
Буркіна-Фасо	14351,6	430,6	2,6	31,8	14349,0
Велика Британія	480025,7	151,1	798949,8	112,6	-318924,1
Венесуела	21978,2	4165,4	146,8	938,1	21831,4
В'єтнам	96794,4	124,4	393365,3	129,3	-296570,9
Віргінські Острови (Брит.)	902,6	10,2	23,9	3634,4	878,6
Віргінські Острови (США)	-	-	544,1	311,0	-544,1
Вірменія	105109,7	118,2	10865,0	132,2	94244,8
Габон	4269,4	42,5	27412,7	235,3	-23143,3
Гаїті	623,5	758,0	24,3	134,8	599,2
Гамбія	14182,9	2137,0	0,5	-	14182,4
Гана	61391,3	239,5	132192,5	150,4	-70801,2
Гаяна	837,3	897,1	61049,8	151,5	-60212,5
Гватемала	576,4	163,2	71504,0	93,1	-70927,6
Гвінея	8214,3	47,3	97788,9	102,9	-89574,5
Гондурас	79,3	262,9	11352,7	806,1	-11273,4
Гонконг	54074,8	110,3	29120,1	165,2	24954,7
Гренландія	9,3	229,9	7327,3	179,7	-7318,0
Греція	196815,5	123,7	244279,3	104,6	-47463,8
Грузія	420930,1	107,7	82804,7	125,9	338125,4
Данія	189484,3	121,9	195396,5	106,1	-5912,2
Джибуті	8852,7	59,4	-	-	8852,7
Домініканська Республіка	1141,5	19,6	4008,1	148,7	-2866,6
Еквадор	384,6	13,2	86944,0	74,2	-86559,4
Екваторіальна Гвінея	910,7	193,4	20,2	2770,7	890,5
Естонія	133067,0	135,7	83508,4	125,3	49558,6
Ефіопія	109784,1	88,3	2873,2	91,9	106910,9
Єгипет	1831312,9	80,8	77030,2	158,1	1754282,8
Ємен	31786,4	935,4	222,0	87127,1	31564,4
Замбія	1497,2	1275,9	579,4	43,8	917,8

Продовження таблиці В5

1	2	3	4	5	6
Зімбабве	16,5	0,3	8828,7	99,4	-8812,2
Ізраїль	604612,7	123,8	167878,8	90,8	436733,9
Індія	2205656,2	115,9	561279,0	115,5	1644377,2
Індонезія	397376,6	108,5	260674,7	115,0	136701,9
Ірак	479209,9	128,0	176,9	-	479033,0
Іран, Ісламська Республіка	552584,7	78,4	70059,9	175,4	482524,8
Ірландія	55298,4	121,6	113890,3	134,4	-58591,9
Ісландія	649,7	101,5	73032,4	113,7	-72382,7
Іспанія	1260055,3	125,4	579038,2	115,6	681017,1
Італія	2469477,2	128,0	1625007,3	119,6	844469,9
Йорданія	153832,4	106,4	9283,3	102,5	144549,2
Казахстан	372085,3	93,0	317953,7	73,2	54131,6
Камбоджа	361,5	35,8	16507,3	111,9	-16145,8
Камерун	29492,8	250,1	1395,7	65,8	28097,0
Канада	50387,0	174,4	299196,1	137,7	-248809,2
Катар	42325,2	340,4	11200,5	42,6	31124,7
Кенія	79494,9	248,7	7953,7	123,1	71541,2
Киргизстан	34315,4	84,9	3001,1	169,2	31314,3
Китай	2039327,6	111,3	5648673,9	120,5	-3609346,3
Кіпр	79637,6	148,9	20527,1	93,0	59110,5
Колумбія	33074,4	81,3	33597,0	322,8	-522,6
Конго	2660,4	133,7	43,0	15,7	2617,4
Конго, Демократична Республіка	5456,9	24,1	901,9	12,9	4555,0
Корейська Народно-Демократична Республіка	2358,0	31,2	825,5	21,6	1532,5
Корея, Республіка	308556,6	74,6	321626,5	126,0	-13069,8
Коста-Рика	24912,1	117,8	41200,3	210,0	-16288,2
Кот-Д'Івуар	67452,5	663,3	47858,3	130,0	19594,2
Куба	10710,7	144,9	1011,1	105,4	9699,6
Кувейт	20295,7	115,0	1728,0	4730,8	18567,7
Лаоська Народно-Демократична Республіка	174,1	7,3	860,9	115,7	-686,7
Латвія	213716,6	154,7	144296,9	128,3	69419,7
Литва	374177,6	144,9	679832,8	138,0	-305655,2
Ліберія	21784,6	730,4	1513,0	46,3	20271,5
Ліван	426977,0	126,1	2324,1	215,7	424652,9
Лівія	207049,5	83,5	146,4	-	206903,1
Люксембург	7293,6	143,4	62746,7	102,1	-55453,0
Маврикій	911,3	118,7	353,1	131,1	558,2
Мавританія	67119,1	494,3	3551,8	84,8	63567,3
Мадагаскар	699,3	69,4	1401,6	94,9	-702,2
Малаві	84,9	44,4	26275,8	101,6	-26190,9
Малайзія	130670,2	103,5	189904,4	113,4	-59234,2
Малі	12036,0	100,2	163,9	78,8	11872,1
Мальта	66195,4	854,6	8700,9	75,8	57494,5
Марокко	221305,5	89,5	39082,6	116,9	182222,9
Маршаллові Острови	51902,2	2046,1	1283,2	317,5	50619,0
Мексика	129232,6	94,7	137112,4	138,9	-7879,8
Мозамбік	2303,1	83,7	12910,4	122,9	-10607,3
Молдова, Республіка	707583,5	147,1	106719,5	224,1	600864,0
Монако	1344,2	819,0	137,3	165,8	1206,9
Монголія	22250,9	90,5	1205,6	96,9	21045,3
М'янма	44375,8	71,6	2638,2	213,5	41737,7
Непал	14176,5	74,5	49,1	62,6	14127,4
Нігер	646,7	69,0	11,4	148,2	635,3
Нігерія	94709,3	90,9	930,9	127,8	93778,5

Продовження таблиці В5

1	2	3	4	5	6
Нідерланди	1676127,4	168,4	643673,2	117,7	1032454,3
Нікарагуа	208,4	716,0	550,7	88,4	-342,3
Німеччина	1754185,7	123,2	5445028,2	126,1	-3690842,5
Нова Зеландія	2039,9	79,8	13130,6	120,8	-11090,7
Норвегія	19295,8	125,8	216859,7	133,0	-197563,9
Об'єднані Арабські Емірати	384533,4	138,5	59401,1	93,9	325132,3
Оман	33990,4	65,5	5240,1	303,7	28750,3
Острови Кука	2522,4	25275,1	68,5	-	2453,8
Пакистан	164433,2	143,9	56692,5	119,0	107740,7
Палестина	21830,9	149,8	56,6	186,5	21774,3
Панама	28125,8	202,3	1280,9	53,1	26845,0
Перу	21840,5	228,8	5927,7	128,6	15912,9
Південна Африка	78455,8	130,8	171254,6	145,4	-92798,7
Південний Судан	1732,4	43,2	1634,2	158,9	98,2
Польща	2724589,7	123,8	3453816,5	128,2	-729226,8
Португалія	264143,8	115,8	59195,5	117,1	204948,3
Пуерто-Рико	1797,0	190,0	4708,9	118,4	-2911,9
Республіка Македонія (Колишня Югославська Республіка)	30694,8	118,5	11920,5	101,8	18774,2
Реюньон	3883,3	91,7	1,2	49,0	3882,1
Російська Федерація	3936464,3	109,6	7204013,0	139,9	-3267548,7
Руанда	1932,7	106,6	43,4	198,5	1889,3
Румунія	841609,8	117,4	458027,5	120,3	383582,3
Сан-Марино	1948,4	58,2	724,7	102,8	1223,7
Саудівська Аравія	517239,8	87,2	182948,5	131,2	334291,2
Сейшельські Острови	3748,9	752,1	526,4	130,7	3222,5
Сенегал	93800,7	145,4	1229,6	187,5	92571,1
Сент-Кітс і Невіс	2735,0	151,9	365,9	2020,4	2369,1
Сербія	170866,0	109,4	132422,7	124,3	38443,3
Сингапур	65016,0	301,4	28639,8	132,8	36376,2
Сирійська Арабська Республіка	8473,7	19,6	765,4	131,1	7708,3
Словацьчина	656023,2	139,2	508682,2	117,0	147341,1
Словенія	29184,3	174,1	173804,8	126,6	-144620,5
Сомалі	28957,2	220,6	201,5	104,3	28755,7
Судан	72080,6	209,8	189,6	18,3	71891,1
Суринам	1935,5	358,4	5,5	39,0	1930,0
США	828136,7	194,1	2524641,3	149,6	-1696504,6
Сьєрра-Леоне	4188,5	316,9	12488,8	234,3	-8300,3
Таджикистан	34091,8	134,1	676,3	54,3	33415,5
Таїланд	249089,2	60,2	194467,6	112,7	54621,7
Тайвань, Провінція Китаю	49212,4	90,6	221323,9	116,5	-172111,5
Танзанія, Об'єднана Республіка	2735,4	131,1	15874,8	136,6	-13139,5
Того	21596,8	1630,7	0,0	0,0	21596,8
Тринідад і Тобаго	505,8	193,1	242,1	171,3	263,7
Туніс	289570,1	122,8	12668,3	91,2	276901,9
Туреччина	2519134,4	122,9	1262526,8	114,9	1256607,6
Туркменистан	62142,3	57,0	89345,8	260,2	-27203,5
Уганда	3672,9	128,5	4059,1	85,5	-386,2
Угорщина	1326389,2	126,0	1152307,5	143,7	174081,6
Узбекистан	167113,3	117,4	122721,1	172,7	44392,2
Уругвай	134,0	161,7	6903,4	112,0	-6769,4
Фарерські Острови	-	-	4186,5	118,4	-4186,5
Філіппіни	159862,0	111,5	43227,3	162,9	116634,8

Продовження таблиці В5

1	2	3	4	5	6
Фінляндія	78803,1	126,4	253299,3	116,8	-174496,3
Франція	419052,1	92,4	1563751,8	102,2	-1144699,7
Хорватія	24186,0	61,9	31148,1	105,0	-6962,1
Центральноафриканська Республіка	634,3	41,2	-	-	634,3
Чехія	715165,1	127,5	869534,6	132,8	-154369,4
Чилі	3762,9	95,7	38240,3	112,9	-34477,4
Чорногорія	8871,5	190,0	3597,5	132,7	5274,0
Швейцарія	182314,5	172,1	1682171,1	171,0	-1499856,6
Швеція	77400,8	108,6	433520,5	103,5	-356119,7
Шри-Ланка	65283,4	81,3	37391,0	114,9	27892,3
Японія	217927,9	117,6	723506,2	131,1	-505578,3

* Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Таблиця В6

Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами у 2018 році*

Країни	Експорт		Імпорт		Сальдо
	тис.дол. США	у % до 2017	тис.дол. США	у % до 2017	
1	2	3	4	5	6
Усього	47339935,2	109,4	57141041,5	115,2	-9801106,3
у тому числі					
Австралія	30033,7	200,9	54030,0	39,5	-23996,3
Австрія	553209,9	103,4	593404,3	122,5	-40194,4
Азербайджан	360033,1	101,5	464668,6	111,3	-104635,5
Албанія	23908,5	122,5	3632,6	63,5	20275,9
Альжир	390780,6	73,0	20393,5	366,0	370387,1
Ангола	23954,4	80,1	20,1	27,8	23934,3
Аргентина	9636,8	104,6	62960,7	97,9	-53323,9
Афганістан	7147,9	121,2	336,4	435,7	6811,4
Багамські Острови	13228,6	100,0	0,9	-	13227,7
Бангладеш	218160,6	58,7	83534,3	119,2	134626,3
Бахрейн	14402,3	309,5	340,3	594,4	14062,0
Беліз	4145,6	39,4	20,0	2,3	4125,6
Бельгія	603521,1	132,3	553806,0	105,9	49715,1
Бенін	11553,5	188,0	19,9	1531,8	11533,5
Білорусь	1304504,1	114,1	3786974,3	118,1	-2482470,2
Болгарія	513910,0	119,5	259188,7	136,5	254721,3
Болівія	833,4	716,2	236,7	27,3	596,7
Боснія і Герцеговина	32043,4	256,9	12527,7	100,3	19515,7
Ботсвана	456,6	320,2	1323,5	114,3	-867,0
Бразилія	44837,2	474,0	194719,5	92,6	-149882,2
Буркіна-Фасо	11576,1	80,7	2,7	105,3	11573,3
Бурунді	267,9	-	692,1	141,5	-424,2
Велика Британія	584229,6	121,7	888127,6	111,2	-303898,0
Венесуела	20580,1	93,6	176,6	120,2	20403,5
В'єтнам	132025,4	136,4	414525,8	105,4	-282500,4
Віргінські Острови (Брит.)	4712,1	522,1	114,1	476,4	4598,1
Вірменія	136697,1	130,1	21083,4	194,0	115613,7
Габон	14202,8	332,7	6,1	0,0	14196,6
Гаїті	8458,9	1356,8	31,9	131,7	8427,0
Гамбія	23967,8	169,0	0,4	81,2	23967,4
Гана	72586,9	118,2	156178,5	118,1	-83591,5
Гаяна	980,3	117,1	75996,4	124,5	-75016,1
Гватемала	2062,5	357,8	54288,4	75,9	-52226,0
Гвінея	19293,6	234,9	118490,8	121,2	-99197,2
Гондурас	164,4	207,2	4250,0	37,4	-4085,7
Гонконг	47726,0	88,3	108097,5	371,2	-60371,5
Гренландія	0,2	2,1	7595,1	103,7	-7594,9
Греція	279979,2	142,3	270459,0	110,7	9520,2
Грузія	480006,4	114,0	133242,3	160,9	346764,1
Данія	250062,5	132,0	275619,1	141,1	-25556,6
Джибуті	34939,1	394,7	-	-	34939,1
Домініканська Республіка	3871,5	339,2	4409,8	110,0	-538,3
Еквадор	908,1	236,1	76086,8	87,5	-75178,7
Екваторіальна Гвінея	6311,3	693,0	11,0	54,4	6300,4
Еритрея	917,6	427,4	0,4	-	917,2
Естонія	152061,5	114,3	95769,7	114,7	56291,8
Ефіопія	93419,6	85,1	3308,9	115,2	90110,7
Єгипет	1557139,0	85,0	96783,0	125,6	1460356,0
Ємен	114156,5	359,1	1142,4	514,7	113014,1

Продовження таблиці В6

1	2	3	4	5	6
Замбія	186,5	12,5	1012,3	174,7	-825,9
Зімбабве	359,8	2177,9	12538,6	142,0	-12178,8
Ізраїль	580018,2	95,9	212631,0	126,7	367387,2
Індія	2175943,3	98,7	616629,4	109,9	1559313,8
Індонезія	616238,4	155,1	259876,9	99,7	356361,5
Ірак	644060,1	134,4	22,0	12,4	644038,1
Іран, Ісламська Республіка	433081,0	78,4	53854,4	76,9	379226,6
Ірландія	77509,1	140,2	143826,1	126,3	-66317,0
Ісландія	1409,9	217,0	98532,8	134,9	-97123,0
Іспанія	1370008,7	108,7	629134,5	108,7	740874,2
Італія	2628788,6	106,5	2031090,0	125,0	597698,7
Йорданія	158591,2	103,1	13436,8	144,7	145154,4
Казахстан	376526,1	101,2	459954,3	144,7	-83428,2
Камбоджа	620,7	171,7	22994,7	139,3	-22374,0
Камерун	40857,0	138,5	1116,9	80,0	39740,1
Канада	78162,7	155,1	333118,5	111,3	-254955,8
Катар	59931,8	141,6	8369,3	74,7	51562,5
Кенія	59858,2	75,3	8572,2	107,8	51286,0
Киргизстан	28605,7	83,4	1521,2	50,7	27084,5
Китай	2200267,9	107,9	7603977,8	134,6	-5403709,8
Кіпр	40360,3	50,7	22806,1	111,1	17554,2
Колумбія	38578,5	116,6	25286,8	75,3	13291,7
Конго	3343,4	125,7	201,6	468,8	3141,8
Конго, Демократична Республіка	19611,1	359,4	1896,0	210,2	17715,1
Корея, Республіка	327514,7	106,1	436577,5	135,7	-109062,7
Коста-Рика	79514,6	319,2	55871,6	135,6	23643,0
Кот-Д'Івуар	58904,1	87,3	47863,8	100,0	11040,3
Куба	8553,9	79,9	1059,5	104,8	7494,4
Кувейт	15210,7	74,9	5236,8	303,1	9973,9
Лаоська Народно-Демократична Республіка	179,6	103,1	1012,7	117,6	-833,2
Латвія	294423,0	137,8	151983,5	105,3	142439,5
Литва	342877,0	91,6	877564,8	129,1	-534687,8
Ліберія	77750,0	356,9	117,9	7,8	77632,0
Ліван	404846,9	94,8	2789,5	120,0	402057,4
Лівія	325667,2	157,3	106,4	72,7	325560,8
Ліхтенштейн	112,0	161,1	501,2	181,0	-389,2
Люксембург	7289,8	99,9	82356,1	131,3	-75066,3
Маврикій	755,2	82,9	679,7	192,5	75,5
Мавританія	62822,7	93,6	5250,3	147,8	57572,4
Мадагаскар	1090,6	155,9	1188,1	84,8	-97,6
Малаві	501,3	590,1	42645,8	162,3	-42144,5
Малайзія	125584,3	96,1	229870,3	121,0	-104286,0
Малі	23439,0	194,7	149,9	91,5	23289,1
Мальдіви	810,4	174,1	47,0	-	763,4
Мальта	65682,5	99,2	6642,8	76,3	59039,7
Марокко	363228,3	164,1	42822,9	109,6	320405,5
Маршаллові Острови	12422,2	23,9	14,0	1,1	12408,2
Мексика	155567,9	120,4	169765,1	123,8	-14197,2
Мозамбік	10478,8	455,0	5693,3	44,1	4785,4
Молдова, Республіка	789291,2	111,5	118079,9	110,6	671211,3
Монако	650,4	48,4	157,7	114,8	492,7
Монголія	29158,2	131,0	915,6	75,9	28242,6
М'янма	35671,0	80,4	5930,3	224,8	29740,8
Непал	17723,4	125,0	224,5	457,1	17498,9

Продовження таблиці В6

1	2	3	4	5	6
Нігерія	105219,9	111,1	1231,0	132,2	103988,8
Нідерланди	1603526,6	95,7	776409,9	120,6	827116,7
Нікарагуа	161,2	77,3	1261,9	229,2	-1100,7
Німеччина	2208422,3	125,9	5983178,3	109,9	-3774756,0
Нова Зеландія	5200,4	254,9	14999,8	114,2	-9799,4
Норвегія	27976,8	145,0	227218,0	104,8	-199241,2
Об'єднані Арабські Емірати	486164,2	126,4	79227,0	133,4	406937,1
Оман	59152,1	174,0	7059,8	134,7	52092,3
Пакистан	130831,1	79,6	64117,2	113,1	66714,0
Палестина	24164,4	110,7	-	-	24164,4
Панама	7231,7	25,7	5810,9	453,7	1420,9
Перу	8479,1	38,8	8987,1	151,6	-508,1
Південна Африка	34114,3	43,5	135863,2	79,3	-101749,0
Південний Судан	2954,8	170,6	26,0	1,6	2928,8
Польща	3257581,0	119,6	3634616,8	105,2	-377035,9
Португалія	247046,4	93,5	61587,7	104,0	185458,7
Пуерто-Рико	1719,4	95,7	5520,4	117,2	-3801,0
Республіка Македонія (Колишня Югославська Республіка)	15818,9	51,5	15922,1	133,6	-103,2
Реюньон	2213,4	57,0	5,5	469,8	2207,8
Російська Федерація	3654089,6	92,8	8092713,6	112,3	-4438624,0
Руанда	795,9	41,2	135,4	311,9	660,5
Румунія	932657,4	110,8	511090,1	111,6	421567,3
Сальвадор	358,1	87,9	751,0	214,7	-392,8
Сан-Марино	2613,5	134,1	2112,8	291,5	500,8
Саудівська Аравія	749088,5	144,8	186797,6	102,1	562290,9
Сейшельські Острови	1051,4	28,0	516,6	98,1	534,8
Сенегал	169037,5	180,2	4734,2	385,0	164303,4
Сент-Кітс і Невіс	2875,3	105,1	478,0	130,6	2397,4
Сербія	268805,0	157,3	162095,1	122,4	106709,9
Сингапур	165822,7	255,0	31885,9	111,3	133936,8
Сирійська Арабська Республіка	7858,4	92,7	3528,7	461,0	4329,6
Словацьчина	864150,0	131,7	525655,5	103,3	338494,5
Словенія	33306,2	114,1	190502,6	109,6	-157196,4
Сомалі	10712,5	37,0	1280,9	635,6	9431,6
Судан	45390,0	63,0	217,7	114,8	45172,4
Суринам	3363,7	173,8	13,2	242,4	3350,5
США	1111471,9	134,2	2962251,6	117,3	-1850779,7
Сьєрра-Леоне	4315,5	103,0	501,4	4,0	3814,1
Таджикистан	34496,4	101,2	654,5	96,8	33841,9
Таїланд	228577,9	91,8	198514,4	102,1	30063,5
Тайвань, Провінція Китаю	68851,2	139,9	252028,7	113,9	-183177,5
Танзанія, Об'єднана Республіка	17419,7	636,8	12739,0	80,2	4680,7
Того	15928,7	73,8	2,2	191270,7	15926,5
Туніс	392009,1	135,4	23603,0	186,3	368406,1
Туреччина	2352402,1	93,4	1714235,5	135,8	638166,6
Туркменистан	56835,9	91,5	144407,9	161,6	-87572,0
Тринідад і Тобаго	653,9	129,3	342,2	141,4	311,7
Уганда	12230,3	333,0	7226,4	178,0	5003,9
Угорщина	1646311,8	124,1	1267780,4	110,0	378531,4
Узбекистан	285926,5	171,1	121381,0	98,9	164545,5
Уругвай	504,3	376,3	12783,7	185,2	-12279,4
Фарерські Острови	-	-	8672,0	207,1	-8672,0
Філіппіни	329384,0	206,0	58565,8	135,5	270818,3

Продовження таблиці В6

1	2	3	4	5	6
Фінляндія	80641,5	102,3	326243,2	128,8	-245601,7
Фолклендські (Мальвінські) Острови	-	-	1184,6	289,1	-1184,6
Франція	537639,5	128,3	1476307,7	94,4	-938668,2
Хорватія	35010,5	144,8	46460,7	149,2	-11450,2
Центральноафриканська Республіка	710,0	111,9	1,5	-	708,5
Чад	1690,2	590,3	-	-	1690,2
Чехія	878088,8	122,8	1035583,6	119,1	-157494,8
Чилі	8028,8	213,4	43416,1	113,5	-35387,3
Чорногорія	6997,8	78,9	647,7	18,0	6350,1
Швейцарія	108650,8	59,6	1635823,3	97,2	-1527172,5
Швеція	70190,2	90,7	465518,8	107,4	-395328,6
Шри-Ланка	40848,6	62,6	39755,1	106,3	1093,4
Японія	232313,1	106,6	737640,2	102,0	-505327,1

*Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

**ДОДАТОК Г. ПЕРЕЛІКИ ДЕРЖАВ (ТЕРИТОРІЙ), ОПЕРАЦІЇ З
КОНТРАГЕНТАМИ ЯКИХ ВИЗНАЮТЬСЯ КОНТРОЛЬОВАНИМИ**

Таблиця Г1

Перелік офшорних зон

Нормативний документ	Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 № 143-р
Країни	<p>Британські залежні території: Острів Гернсі, Острів Джерсі, Острів Мен, Острів Олдерні, Близький Схід: Бахрейн, Центральна Америка: Беліз, Європа: Андорра, Гібралтар, Монако, Карибський регіон: Ангілья, Антигуа і Барбуда, Аруба, Багамські Острови, Барбадос, Бермудські Острови, Британські Віргінські Острови, Віргінські Острови (США), Гренада, Кайманові Острови, Монтсеррат, Нідерландські Антильські Острови, Пуерто-Ріко, Сент-Вінсент і Гренадіни, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Співдружність Домініки, Теркс і Кайкос, Африка: Ліберія, Сейшельські Острови, Тихоокеанський регіон: Вануату, Маршалські Острови, Науру, Ніуе, Острови Кука, Самоа Південна Азія: Мальдівська Республіка</p>

Таблиця Г2

Перелік держав (територій),
у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше
відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні

Нормативний документ	Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 № 1042-р
Країни	Республіка Албанія , Ангілья, Князівство Андорра, Антигуа і Барбуда, Аруба, Співдружність Багамських Островів , Барбадос, Королівство Бахрейн, Беліз , Бермудські Острови , Республіка Болгарія , Боснія і Герцеговина, Британські Віргінські Острови , Бруней-Даруссалам, Віргінські острови Сполучених Штатів Америки, Республіка Вануату, Гваделупа, Гернсі, Гібралтар, Гренада, Грузія, Джерсі, Ірландія, Автономне співтовариство Канарські острови Королівства Іспанія, Республіка Кабо-Верде, Кайманові Острови , Держава Катар , Киргизька Республіка, Республіка Кіпр, Автономний край Косово і Метохія Республіки Сербія, Кюрасао, Королівство Лесото, Республіка Ліберія, Ліванська Республік, Князівство Ліхтенштейн, Велике Герцогство Люксембург, Особливий адміністративний район Китаю Макао, Колишня Югославська Республіка Македонія, Федеративна територія Лабуан Малайзії, Мальдівська Республіка, Республіка Мальта, Королівство Марокко, Мартініка, Республіка Маршаллові Острови, Федеративні Штати Мікронезії, Республіка Молдова, Монтсеррат, Республіка Науру, Об'єднані Арабські Емірати, Султанат Оман, Острів Мен, Острови Кука, Острови Теркс і Кайко, Республіка Палау, Республіка Панама, Республіка Парагвай, Співдружність Північних Маріанських Островів, Автономний регіон Мадейра Португальської Республіки, Республіка Сан-Маріно, Демократична Республіка Сан-Томе і Принсіпі, Республіка Сейшельські Острови, Сент-Вінсент і Гренадіни, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Республіка Сінгапур, Сінт-Мартен (Нідерландська частина), Республіка Судан, Демократична Республіка Тімор-Лешті, Республіка Узбекистан, Французька Гвіана, Чорногорія, Швейцарська Конфедерація, Ямайка

Таблиця ГЗ

Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 пп.39.2.1 п.39.2 статті 39 ПКУ (щодо трансфертного ціноутворення)

Нормативний документ	Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 № 977-р
Країни	Ангілья, Князівство Андорра, Антигуа і Барбуда, Аруба, Співдружність Багамських Островів, Барбадос, Королівство, Бахрейн, Беліз, Бермудські Острови, Республіка Болгарія, Боснія і Герцеговина, Британські Віргінські Острови, Бруней-Даруссалам, Віргінські острови Сполучених Штатів Америки, Республіка Вануату, Гернсі, Гібралтар, Особливий адміністративний район Китаю Гонконг (ЄС), Гренада, Джерсі, Ірландія, Автономне співтовариство Канарські острови Королівства Іспанія, Республіка Кабо-Верде, Кайманові Острови, Держава Катар, Киргизька Республіка, Республіка Кіпр, Автономний край Косово і Метохія Республіки Сербія, Кюрасао, Королівство Лесото, Республіка Ліберія, Князівство Ліхтенштейн, Особливий адміністративний район Китаю Макао, Колишня Югославська Республіка Македонія, Федеративна територія Лабуан Малайзії, Мальдівська Республіка, Мартініка, Республіка Маршаллові Острови, Федеративні Штати Мікронезії, Республіка Молдова, Монтсеррат, Республіка Науру, Ніуе, Султанат Оман, Острів Мен, Острови Кука, Острови Теркс і Кайкос, Республіка Палау, Республіка Панама, Республіка Парагвай, Співдружність Північних Маріанських Островів, Автономний регіон Мадейра Португальської Республіки, Республіка Сан-Маріно, Демократична Республіка Сан-Томе і Прінсіпі, Республіка Сейшельські Острови, Сент-Вінсент і Гренадіни, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Сінт-Мартен (Нідерландська частина), Республіка Судан, Демократична Республіка Тімор-Лешті, Туркменістан, Республіка Узбекистан, Французька Гвіана, Чорногорія.

Таблиця Г4

Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 пп.39.2.1 п.39.2 статті 39 ПКУ (щодо трансфертного ціноутворення)

Нормативний документ	Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045
Країни	<p>Ангілья, Князівство Андорра, Антигуа і Барбуда, Аруба, Співдружність Багамських Островів, Барбадос, Королівство Бахрейн, Беліз, Бермудські Острови, Боснія і Герцеговина, Британські Віргінські Острови, Бруней-Даруссалам, Республіка Бурунді, Республіка Вануату, Віргінські острови Сполучених Штатів Америки, Гваделупа, Республіка Гватемала, Гернсі, Гібралтар, Особливий адміністративний район Китаю Гонконг (ЄС), Гренада, Джерсі, Республіка Джибуті, Співдружність Домініки, Домініканська Республіка, Ісламська Республіка Іран, Ірландія, Автономне співтовариство Канарські острови Королівства Іспанія, Республіка Кабо-Верде, Кайманові Острови, Держава Катар, Киргизька Республіка, Республіка Кіпр, Автономний край Косово і Метохія Республіки Сербія, Республіка Куба, Кюрасао, Лаоська Народно-Демократична Республіка, Республіка Ліберія, Ліванська Республіка, Князівство Ліхтенштейн, Республіка Маврикій, Особливий адміністративний район Китаю Макао, Колишня Югославська Республіка Македонія, Федеративна територія Лабуан Малайзії, Мальдівська Республіка, Королівство Марокко, Мартініка, Республіка Маршаллові Острови, Федеративні Штати Мікронезії, Республіка Молдова, Князівство Монако, Монтсеррат, Республіка Науру, Ніуе, Об'єднані Арабські Емірати, Султанат Оман, Острів Мен, Острови Кука, Острови Теркс і Кайкос, Республіка Палау, Республіка Панама, Республіка Парагвай, Співдружність Північних Маріанських Островів, Автономний регіон Мадейра Португальської Республіки, Пуерто-Ріко, Незалежна держава Самоа, Республіка Сан-Марино, Демократична Республіка Сан-Томе і Прінсіпі, Республіка Сейшельські Острови, Сент-Вінсент і Гренадіни, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Республіка Сінгапур, Сінт-Мартен (Нідерландська частина), Республіка Судан, Демократична Республіка Тімор-Лешті, Туркменістан, Республіка Узбекистан, Чорногорія.</p> <p>Республіка Болгарія (включено з квітня 2018 р.)</p>

ДОДАТОК Д. СТРУКТУРНІ ЕЛЕМЕНТИ МЕТОДОЛОГІЇ АУДИТУ І АНАЛІЗУ ЗЕД ПОВ'ЯЗАНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЯК СУКУПНОСТІ АНАЛІТИЧНИХ МЕТОДІВ АУДИТОРСЬКОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

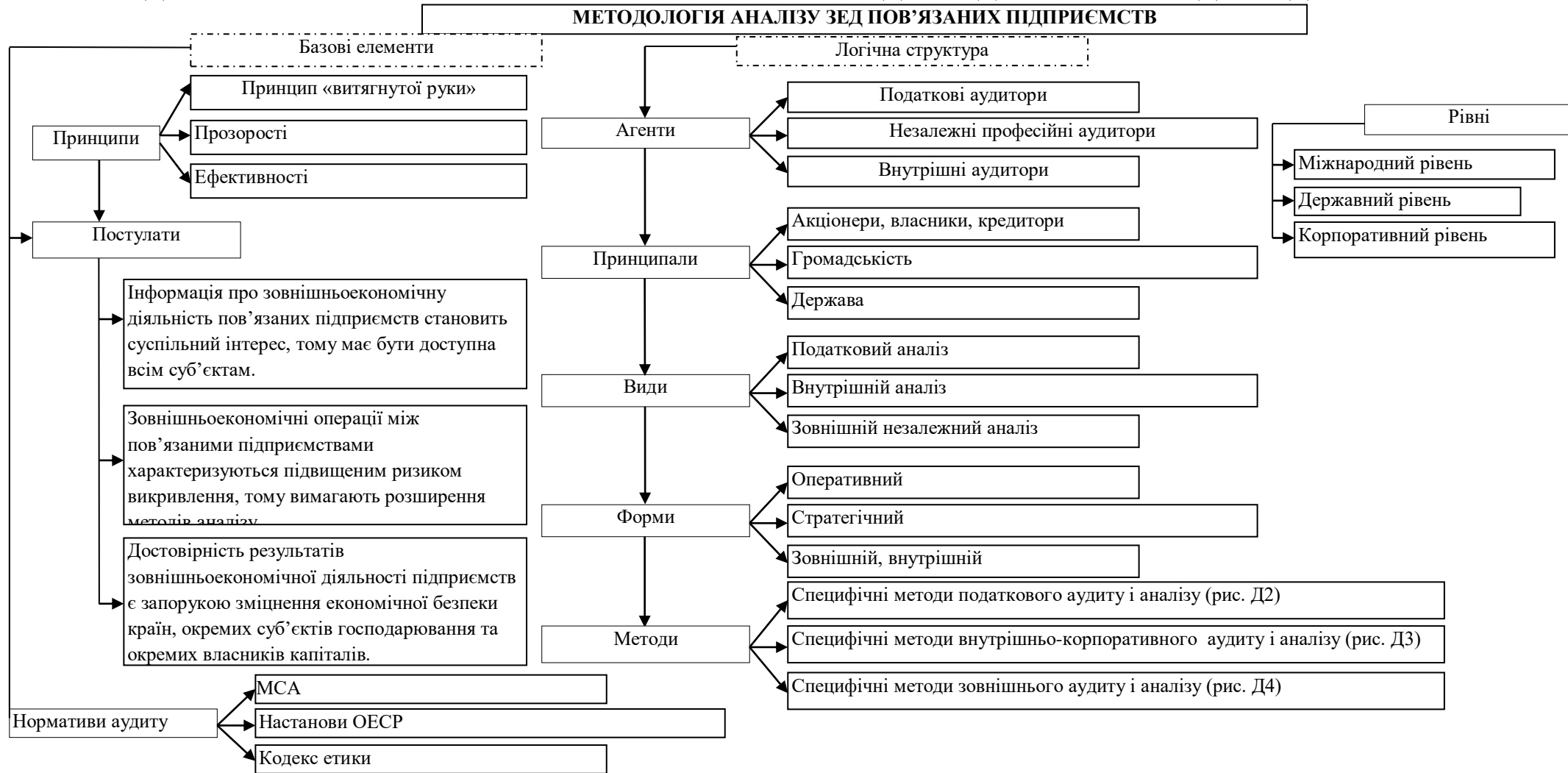


Рис. Д1. Структура методології аудиту і аналізу ЗЕД пов'язаних підприємств

Податковий аналіз

Агенти	Податкові аудитори – штатні працівники органів ДФС
Мета	Забезпечення ефективного державного фіскального контролю за правильністю нарахування та сплати податків підприємствами-суб'єктами ЗЕД
Критерії (цілі)	Збільшення обсягу нарахованих і сплачених податкових зобов'язань; підвищення фінансових результатів діяльності підприємств-суб'єктів ЗЕД в Україні
Принципali	Держава, суспільство.
Методичний інструментарій	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">Методи трансфертного ціноутворення для визначення обґрунтованості цін у зовнішньоекономічних операціях підприємств - суб'єктів ЗЕД</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">Метод розрахунка діапазону цін (рентабельності) для визначення дозволеного діапазону цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях підприємств - суб'єктів ЗЕД</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">Методи групування та класифікації витрат зовнішньоекономічної діяльності для ідентифікації статей витрат, для включення у собівартість продукції</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">Методи функціонально-вартісного аналізу собівартості продукції експорту для визначення прямих витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства</div>

Рис. Д2. Елементи методології податкового аналізу ЗЕД пов'язаних підприємств

Внутрішньо-корпоративний аналіз

Агенти	Внутрішні аудитори – штатні працівники або залучені спеціалісти для проведення внутрішнього аудиту і аналізу
Мета	Збереження капіталу власників та мінімізація втрат внаслідок бізнес-ризиків
Критерії (цілі)	Ефективність зовнішньоекономічної діяльності; збільшення потужностей групи; безпеки зовнішньоекономічних операцій та зміцнення репутації групи.
Принципали	Власники групи, управлінський персонал материнської компанії (головної компанії групи)
Методичний інструментарій	<p style="text-align: center;">Параметричний аналіз надійності пов'язаного підприємства, з яким проводяться операції.</p> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: flex-start; margin-top: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 45%;"> <p style="text-align: center;">⇓</p> <p>Нефінансові параметри: рівень контролю власника капіталу; валютний ризик; система обліку, звітності, внутрішнього контролю та кваліфікації облікового персоналу; дотримання митних стандартів надійності та безпеки; рівень прозорості звітності; відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки; рівень соціальної відповідальності на пов'язаному підприємстві.</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 45%;"> <p style="text-align: center;">⇓</p> <p>Фінансові параметри: загальний фінансовий результат від зовнішньоекономічних операцій із пов'язаною стороною; прибутковість вкладеного капіталу; справедлива вартість активів.</p> </div> </div> <p style="margin-top: 20px;">Матричний підхід до аналізу й аналізу курсових різниць групи за рівнями виникнення (рівень внутрішньогрупових операцій, рівень операцій пов'язаного підприємства з зовнішніми контрагентами).</p> <p>Аналіз цінових відхилень у зовнішньоекономічній операції.</p>
Зони ризику	<div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 30%;">Умови операцій</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 30%;">Невідповідність цін принципу витягнутою руки</div> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 30%;">Втрати від курсових різниць</div>

Рис. Д3. Елементи методології внутрішнього аудиту і аналізу ЗЕД пов'язаних підприємств

Зовнішній незалежний аналіз

Агенти	Зовнішні професійні незалежні сертифіковані аудитори та аудиторські компанії
Мета	підвищення ступеню довіри визначених користувачів фінансової звітності щодо достовірності відображення результатів зовнішньоекономічної діяльності та їх впливу на фінансовий стан підприємства-суб'єкта ЗЕД
Критерії (цілі)	Достовірність даних зовнішньої фінансової звітності
Принципали	Акціонери, інвестори, кредитори, суспільство.
Методичний інструментарій	Статистичні методи
	Методи анкетування та експертних оцінок
	Метод абсолютних та відносних показників аналізу рентабельності
	Метод горизонтального та вертикального аналізу
	Логічний аналіз

Рис. Д4. Елементи методології зовнішнього незалежного аудиту і аналізу ЗЕД пов'язаних підприємств

Відомості про особу, яка бере участь у контрольованих операціях

Повне найменування особи Limited Libilty Company Cyprus +	Назва країни, в якій зареєстрована особа Кіпр			
Місцезнаходження особи (адреса) Кіпр, вул. Євросоюз 1	Код країни	1	9	6
	Код підстави віднесення операції до контрольованої	0	1	0
	Код особи 259551525	5	0	2
	Код ознаки пов'язаності особи			

Відомості про контрольовані операції

№	Код найменування операції	Предмет контрольованої операції				Контракт (договір)		Код сторони операції	Код країни походження предмета операції	/мови (оставки Інко-ермс)	Назва торговельної марки предмета операції або іншого об'єкта авторського права/інтелектуальної власності (за наявності у товаросупровідних та комерційних документах)	Виробник предмета операції за наявності у товаросупровідних та комерційних документах)	Дата здійснення операції		Ціна (тариф) за одиницю виміру (без ПДВ) (у валюті контракту/договору)	Кількість	Одиниця виміру	Код валют	агальна вартість операції за врахуванням прямих (нетто) податків (три)	Код методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки»	Показник рентабельності	Диференціальна частка	Інформація щодо групування контролюваних операцій у їх сукупність	Сторона, що досліджується
		код типу предмета операції	опис предмета операції	код товару за УКТ ЗЕД	код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг	дата	№						з	по										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
1	026	201	Битові прилади	940520	-	30.09	356	132	132	FOB Кіпр	-	-	1.10	2.12		1000		978	15000000	302	410	9,2	1	-
2																								
разом																								

Код пов'язаності	Особа, яка приймає рішення щодо призначення (обрання) одноособових виконавчих органів платника та контрагента				
	найменування		країна реєстрації		код
503					
Код пов'язаності	Особа, яка приймає рішення щодо призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради платника та контрагента				
	найменування		країна реєстрації		код
504					
Код пов'язаності	Прізвище, ім'я, по батькові осіб, які входять до складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради платника та контрагента та складають не менше 50 відсотків складу органу та/або ради кожної особи				
505					
Код пов'язаності	Особа, за рішенням якої призначені (обрані) одноособові виконавчі органи платника та контрагента				
	найменування	країна реєстрації	код	власник	особа, уповноважена власником
506					
Код пов'язаності	Юридична особа має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради				
	платник			контрагент	
507					
Код пов'язаності	Сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги, наданих (та/або гарантованих) однією особою іншій особі, перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, – більше ніж у 10 разів)				
	сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги, наданих/отриманих особою (середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду)), грн		сума власного капіталу особи, яка отримала кредит (позику), поворотну фінансову допомогу (середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду)), грн		особа, яка надала (або якою було гарантовано) кредит (позику), поворотну фінансову допомогу
508, 513					платник
					контрагент

ДОДАТОК Ж. КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ МЕТОДІВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Таблиця Ж.1

Порівняльна характеристика методів трансфертного ціноутворення для цілей податкового контролю

<i>Метод ТЦУ</i>	<i>Визначення:</i>	<i>Умови застосування</i>	<i>Вид товару (продукції, послуги)</i>	<i>Переваги/Недоліки</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1. Метод порівняльної неконтрольованої ціни	<p>ОЕСР: порівнює ціну, нараховану за майно чи послуги, передані під час неконтрольованої операції, та ціну, нараховану за майно чи послуги, передані під час неконтрольованої операції за порівняних обставин.</p> <p>ПКУ: базується на порівнянні ціни у контрольованій операції з ціною (діапазоном цін) у співставній неконтрольованій операції. При використанні цього методу порівняння ціни контрольованої операції здійснюється з ціною співставних неконтрольованих операцій, які фактично були здійснені платником податків або іншими особами.</p>	<p>Необхідність бази якісних даних про співставні операції.</p> <p>Є пріоритетним (при наявності інформації про співставні операції застосування методу є обов'язковим)</p>	<p>Біржові товари (нафта, зерно), фінансові послуги, роялті, нерухомість</p>	<p>+ метод у найбільшій мірі враховує фактичні умови операцій;</p> <p>+ є найбільш справедливим при визначенні фактичного результату операції;</p> <p>- складність пошуку співставних операцій;</p> <p>- проблема застосування отриманих даних з інформаційних джерел про ринкові ціни, внаслідок періодичності та застарілості даних;</p> <p>- необхідність коригування умов та фінансових результатів операції.</p>
2. Метод ціни перепродажу	<p>ОЕСР: ціна, за якою придбана у асоційованого підприємства і реалізована незалежному підприємству продукція, зменшується на валову маржу, що становить суму покриття витрат на продаж та інші операційні витрати, а також прибуток, який посередник отримує з урахуванням активів та взятих на себе ризиків.</p> <p>ПКУ - Метод ціни перепродажу полягає у порівнянні валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях.</p>	<p>Характерний для операцій імпорту (здебільшого для пов'язаних підприємств).</p> <p>Перепродаж товарів, підготовка товарів до перепродажу та транспортуванню.</p>	<p>Небіржові товари, специфічні товари.</p>	<p>+ дає змогу обмежитись внутрішніми неконтрольованими операціями.</p> <p>- необхідне додатковий функціональний аналіз для співставності функцій, комерційних ризиків та використовуваних активів.</p> <p>- Необхідні коректування відповідних різниць в обліку.</p>

Продовження табл. Ж1

1	2	3	4	5
3. Метод «витрати плюс»	ОЕСР: до витрат, які виникли у постачальника у контрольованій операції продажу асоційованому підприємству додається надбавка, що забезпечує прибуток з урахуванням виконаних функцій та ринкових умов. ПКУ: Метод "витрати плюс" полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях.	Більш характерне для експорту (пов'язаній особі).	Продукція (товари, послуги) власного виробництва	+ дозволяє обмежитись внутрішніми неконтрольованими операціями. - при визначення співставності операцій необхідним є співставність не тільки надбавки, но і витрат, до якої додається надбавка.
4. Метод чистої маржі від операцій	ОЕСР: вивчає чистий прибуток щодо відповідної бази (витрат, продажів, активів), який отримує платник податку у контрольованій операції. Діє аналогічно методу ціни перепродажу та «витрати плюс». ПКУ: Метод чистого прибутку полягає у порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності у контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях.	Найбільш популярний метод. Може бути використаний як для імпорту, так і для експорту. Зручність	Всі види товарів та послуг	+ можливе використання при відсутності співставних операцій. + застосування завдяки можливості обґрунтовувати ціну внутрішньої нормою рентабельності. - відсутні чіткі рекомендації щодо вибору показника рентабельності.
5. Метод розподілу прибутку від операцій	ОЕСР: прагне усунути вплив на прибуток особливих умов, що створюються або встановлюються контрольованою операцією, шляхом розподілу прибутку, який незалежні підприємства могли б отримати від операції. ПКУ: Метод розподілу прибутку полягає у виокремленні кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставних неконтрольованих операціях.	Доцільно використовувати в операціях між пов'язаними особами. пов'язаної особи. Найменш популярний.	На всі товари і послуги тільки між взаємопов'язаними підприємствами.	+ дозволяє обґрунтовано розподіляти прибутки між пов'язаними підприємствами. - необхідне аналіз внесків кожної сторони у зароблений прибуток. Має бути тісний взаємозв'язок між контрольованими та неконтрольованими операціям.

Джерело : складено і проаналізовано автором на основі [Error! Reference source not found., Error! Reference source not found.].

ДОДАТОК 3. ВИМОГИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ

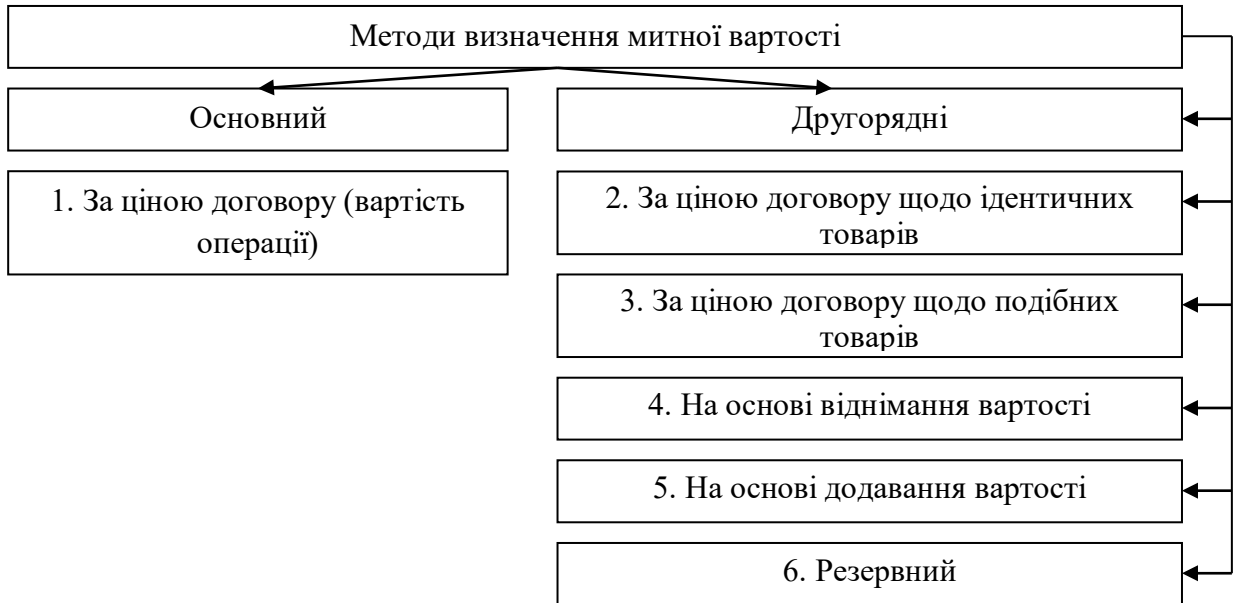


Рис. 31. Методи визначення митної вартості

Джерело: складено автором на основі [Error! Reference source not found.].

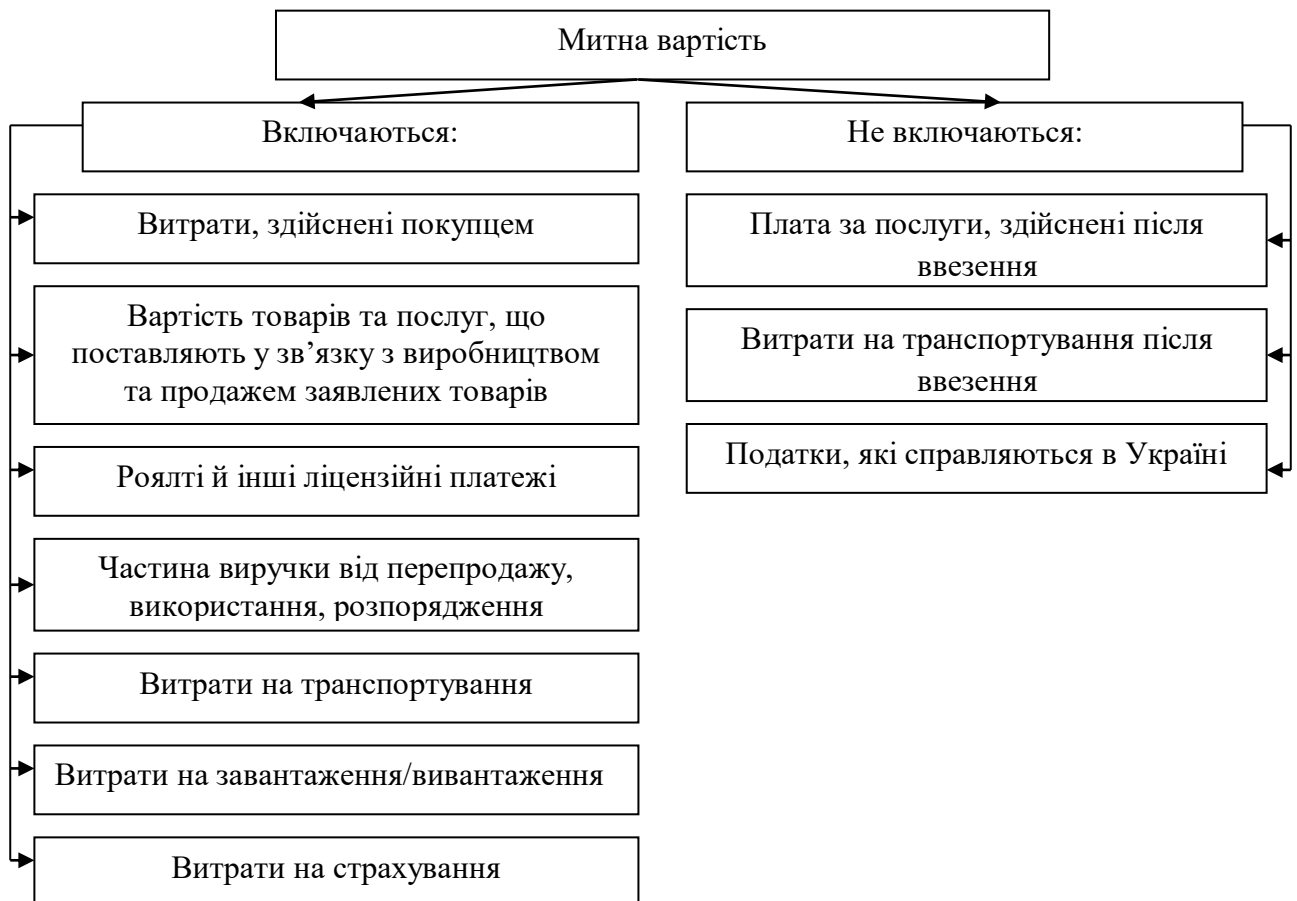


Рис. 32. Склад витрат, які можуть бути включені у митну вартість товарів

Джерело: складено автором на основі [Error! Reference source not found.].

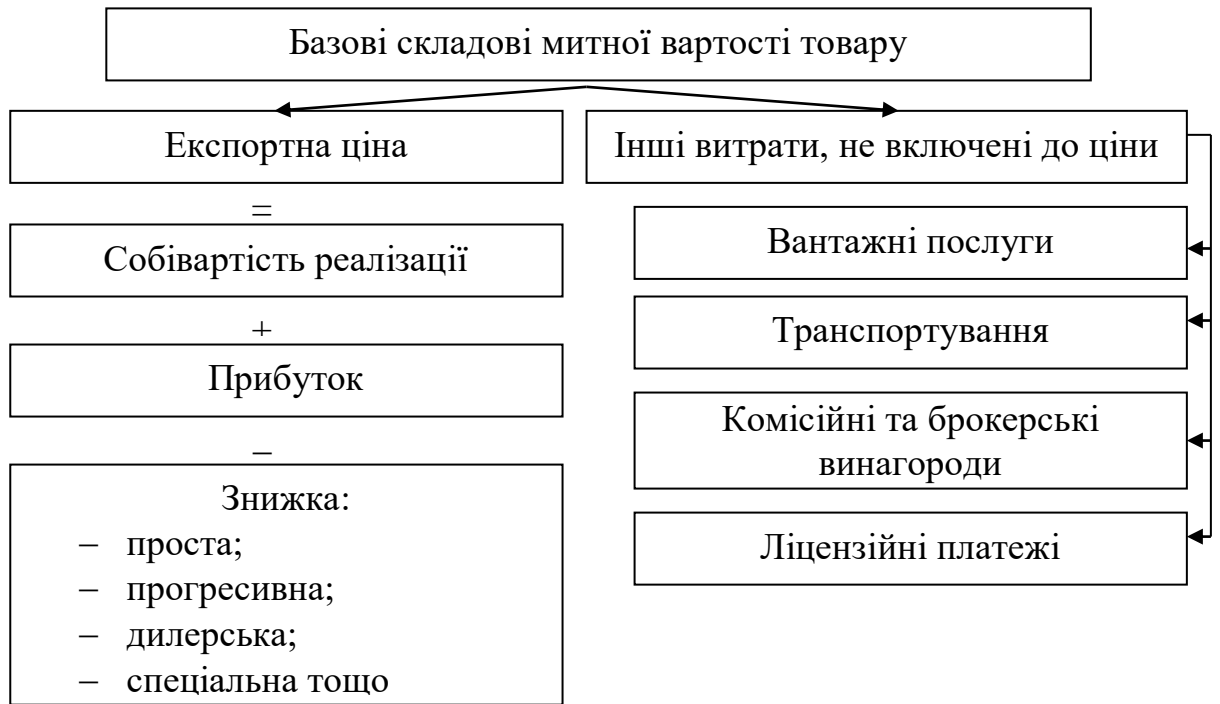


Рис. 33. Базові складові митної вартості експортованого товару

Джерело: складено автором на основі [Error! Reference source not found.].

ДОДАТОК К. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА ЕКСПОРТ ПРОДУКЦІЇ ПОВ'ЯЗАНИМ ПІДПРИЄМСТВАМ



Рис. К.1. Різниці включення прямих витрат зовнішньоекономічної діяльності у витратну базу для розрахунку трансфертної ціни

ДОДАТОК Л. ПОКАЗНИКИ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Таблиця Л1

Узагальнена система показників визначення ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства

№ з/п	Показник	Формула	Індикатор
1	2	3	4
1.	Валютна ефективність експорту (<i>E_{v.e.}</i>) [Error! Reference source not found., с. 78]	$E_{v.e.} = \frac{\sum_{i=1}^n ЦВЕ_i \times KE_i}{\sum_{i=1}^n BE_i \times KE_i},$ <p>де <i>ЦВЕ_i</i> – ціна <i>i</i>-го експортного товару, дол. США; <i>KE_i</i> – обсяг експорту <i>i</i>-го товару; <i>BE_i</i> – витрати на виробництво та реалізацію одиниці <i>i</i>-го товару, грн.</p>	Якщо значення показника перевищує зворотній курс національної валюти до іноземної, то робиться висновок про ефективність експортної операції, якщо ж ні – то про неефективність
2.	Валютна ефективність імпорту (<i>E_{v.i.}</i>) [Error! Reference source not found., с. 78]	$E_{v.i.} = \frac{\sum_{i=1}^n ЦРВ_i \times KI_i}{\sum_{i=1}^n Ц_i \times KI_i},$ <p>де <i>ЦРВ_i</i> – ціна <i>i</i>-го товару на внутрішньому ринку, грн.; <i>KI_i</i> – обсяг імпорту <i>i</i>-го товару; <i>Ц_i</i> – валютна ціна <i>i</i>-го товару, дол. США</p>	Якщо показник валютної ефективності імпорту перевищує значення валютного курсу, то зовнішньоекономічна діяльність визнається ефективною, в іншому випадку – неефективною
3.	Інтегральний показник валютної ефективності (<i>E_{v.інтегр.}</i>) [Error! Reference source not found., с. 324]	$E_{v.інтегр.} = E_{v.e.} \times E_{v.i.}$	Якщо показник більший за 1, то діяльність визначається як ефективна, менше за 1 – неефективна
4.	Абсолютна ефективність експорту (<i>E_{v.}</i>) [Error! Reference source not found., с. 78]	$E_{v.} = \frac{ЧВ_e}{B_{e.в.ц.}},$ <p>де <i>ЧВ_e</i> – чиста виручка в іноземній валюті за реалізований товар, переведена у гривні за офіційним курсом на день надходження валютної виручки; <i>В_{e.в.ц.}</i> – вартість експорту у внутрішніх цінах, грн.</p>	Якщо значення показника перевищує одиницю, то здійснення експорту є ефективним, при цьому чим більшим є показник, тим вищою є ефективність експорту.

Продовження таблиці Л1

1	2	3	
5.	Абсолютна ефективність імпорту (E_i) [Error! Reference source not found., с. 78]	$E_i = \frac{BI_{в.р.}}{B_i}$ де $BI_{в.р.}$ – вартість імпортової продукції на внутрішньому ринку, переведена у гривні за офіційним курсом у день здійснення митного оформлення; B_i – витрати на придбання імпортової продукції	Чим більшим є значення цього показника за одиницю, тим ефективнішим буде здійснення імпортової діяльності для підприємства
6.	Економічний ефект від експорту ($E_{e.e.}$) [Error! Reference source not found., с. 78]	$E_{e.e.} = ЧВ_e - ПВ_e$ де $ПВ_e$ – сума повних витрат підприємства на експорт продукції, грн.	Чим більшими є значення показників, тим більше підприємство отримує прибутку від здійснення експортно-імпортних операцій, а його зовнішньоекономічна діяльність – ефективніша.
7.	Економічний ефект імпорту ($E_{e.i.}$) [Error! Reference source not found., с. 78]	$E_{e.i.} = BI_{в.р.} - B_i$	
8.	Економічна ефективність реалізації експортної продукції ($E_{економ}^{екс}$) [Error! Reference source not found., с. 325]	$E_{економ}^{екс} = \frac{B_{ін.вал.}}{C_{реал.екс}}$ де $B_{ін.вал.}$ – виручка в іноземній валюті, переведена в гривні за офіційним курсом; $C_{реал.екс}$ – повна собівартість реалізованої експортної продукції.	Якщо показник більше 1, то реалізація експортної продукції є ефективною. Зі збільшенням показника ефективність зростає.
9.	Ефективність реалізації експортної продукції на внутрішньому ринку ($E_{e.в.р.}$) [Error! Reference source not found., с. 325]	$E_{e.в.р.} = \frac{O_e \times Ц_{в.р.}}{B_{вироб}}$ де O_e – обсяг експорту продукції; $Ц_{в.р.}$ – ціна продукції на внутрішньому ринку, грн.; $B_{вироб}$ – витрати, понесені на виробництво експортної продукції, грн.	Якщо показник є більшим за одиницю і нижчим за показник ефективності реалізації експортної продукції на зовнішньому ринку, то така експортна діяльність для підприємства визнається ефективною.

Продовження таблиці Л1

1	2	3	
10.	Економічна ефективність експортної діяльності [Error! Reference source not found. , с. 354]	$1) E_{ef.e.}^1 = \frac{ЧВ + B_{o.n.}}{ПВ},$ $2) E_{ef.e.}^2 = \frac{Q_e}{C_e};$ $3) E_{ef.e.}^3 = \frac{ЧВ + B_{o.n.} - ПВ}{ЧВ + B_{o.n.}} \times 100\% \times \frac{ЧВ + B_{o.n.}}{K_e}$ <p>де ЧВ – чистий виторг в іноземній валюті за реалізований товар, переведений у гривні за офіційним курсом на день надходження валютної виручки; B_{on} – виторг у гривнях від обов'язкового продажу частки валюти держави; ПВ – повні витрати підприємства на експорт продукції, грн.; Q_e – обсяг експорту у внутрішніх середньорічних цінах; C_e – виробнича собівартість експортних товарів; K_e – середньорічна вартість основних виробничих і оборотних фондів, що використовуються у виробництві експортної продукції.</p>	Якщо $E_{ef.e}^1 > 1$, а $E_{ef.e}^1 > E_{ef.e}^2$, то експорт відповідних товарів для підприємства є економічно вигідним. Чим більший показник $E_{ef.e}^3$, тим вигідніший експорт цих товарів.

Джерело: [**Error! Reference source not found.**].

ДОДАТОК М. ВИМОГИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ДІАПАЗОНУ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ПОРЯДОК

розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення

1. Цей Порядок визначає процедуру розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення.

2. Для визначення діапазону цін (рентабельності) використовується вибірка цін (фінансових показників) зіставних операцій, впорядкована за зростанням. Кожному значенню вибірки починаючи з мінімального присвоюється порядковий номер. Якщо вибірка містить два і більше однакових значення, до неї включаються всі такі значення. До вибірки не включається ціна (фінансовий показник) контрольованої операції.

3. Діапазон цін (рентабельності) складають значення вибірки цін (фінансових показників) зіставних операцій між нижнім та верхнім квантилем такого діапазону. Значення нижнього та верхнього квантиля є мінімальним та максимальним значенням діапазону цін (рентабельності).

4. Нижній квантиль діапазону цін (рентабельності) визначається:

якщо добуток числа 0,25 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, - як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

якщо добуток числа 0,25 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, - як значення, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа.

5. Верхній квантиль діапазону цін (рентабельності) визначається:

якщо добуток числа 0,75 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, - як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

якщо добуток числа 0,75 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, - як значення, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа.

6. Медіана діапазону цін (рентабельності) визначається:

якщо добуток числа 0,5 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, - як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

якщо добуток числа 0,5 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, - як значення вибірки, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа.

ПОРЯДОК
визначення середньозваженого значення показника
рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей
трансфертного ціноутворення

1. Цей Порядок визначає процедуру розрахунку середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи під час використання декількох податкових періодів (років) для цілей трансфертного ціноутворення.

2. Для визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи використовуються дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відображені за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

3. Середньозважене значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи визначається як відношення сум відповідних даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності за декілька податкових періодів (років) за формулою:

$$R_{cp} = (\sum P_n / \sum D_n) \times 100,$$

де R_{cp} - середньозважене значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи;

P_n , D_n - дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності n-ого податкового періоду (року) зіставної юридичної особи, які використовуються під час розрахунку відповідного показника рентабельності згідно з [підпунктом 39.3.2.5](#) підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статті 39 Податкового кодексу України.

4. У разі відсутності окремих даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які необхідні для розрахунку показника рентабельності окремого податкового періоду (року) для зіставної юридичної особи, дані за такий період не використовуються під час розрахунку середньозваженого значення показника рентабельності зазначеної особи.

ДОДАТОК Н. СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Список публікацій

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Фесенко В. В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит і аналіз: монографія. Дніпро: Домінанта-прінт, 2018. 301 с. (15,33 друк. арк.).

2. Fesenko V. V., Vakulchyk O.M. Transformation of system of audit of foreign economic operations in the context of globalization: experience of Ukraine and development prospects. *The economics of the XXI century: current state and development prospects*. London : SciemceePublishing, 2018. P. 345-360 (0,94/0,84 друк арк.). (Особистий внесок автора: систематизовано види аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства відповідно до інформаційних потреб принципалів, визначено сучасні тенденції у сфері фінансового контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств, досліджено динаміку показників фінансових інвестицій підприємств в Україні, визначено форми інформаційної асиметрії між принципалами та агентами аудиторських послуг).

3. Дрей В. В., Вакульчик О. М., Горянська О. В. Аналіз факторів впливу на формування доданої вартості підприємств. *Економічний простір:зб. наук. праць*. 2011. № 52/1. С. 210 – 218 (0,50/0,1 друк. арк.) (Особистий внесок автора: проведено аналіз наукових досліджень у сфері вибору показників оцінки результатів діяльності підприємств акціонерної форми власності).

4. Дрей В. В., Вакульчик О. М., Філіпенко Ю. Ю. Набуття аудиторських компетенцій в процесі аналізу ситуацій. *Економічний простір:зб. наук. праць*. 2012. № 57. С. 315 – 322 (0,50/0,27 друк. арк.) (Особистий внесок автора: розкрито етапи аудиторського дослідження умов діяльності підприємства-імпортера).

5. Дрей В.В., Чабаненко Ж.М., Філіпенко Ю.Ю. Проблеми організації обліку та аудиту операцій з давальницькою сировиною суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. *Прометей: регіон. зб. наук. праць з економіки*. 2012. випуск 1(37). С. 184-187. (0,48/0,24 друк. арк.)(*Особистий внесок автора: розкрито організаційні аспекти аудиту зовнішньоекономічних операцій із давальницькою сировиною*).

6. Дрей В.В., Сатановська А. В. Обґрунтування критерію вибору джерел аудиторських доказів для процедур підтвердження достовірності обліку дебіторської заборгованості на підприємстві. *Економічний простір: зб. наук. праць*. 2012. № 59. С. 156 – 164(0,57/0,28 друк. арк.)(*Особистий внесок автора: досліджено проблеми вибору джерел аудиторських доказів*).

7. Дрей В.В. Міжнародне регулювання організації внутрішнього аудиту на підприємствах. *Економічний простір:зб. наук. праць*. 2013. № 80. С. 167–175(0,56 друк. арк.).

8. Дрей В.В. Удосконалення процесу формування обліково-аналітичної інформації на підприємстві. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. 2013. Т. 13. С. 415-421 (0,85 друк. арк.)

9. Дрей В.В. Оцінка корисності аудиторських доказів в процесі перевірки фінансової звітності підприємства. *Прометей: регіон. зб. наук. праць з економіки*. 2013. випуск 1(40). С. 219-223. (0,44 друк. арк.).

10. Фесенко В.В., Загорельська Т.Ю. Облікові викривлення та їх вплив на фінансову звітність. *Глобальні та національні проблеми економіки*: 2015. Випуск 5. URL:<http://global-national.in.ua/issue-5-2015/13-vipusk-5-traven-2015-r/954-fesenko-v-v-zagorelska-t-yu-oblikovi-vikrivlennya-ta-jikh-vpliv-na-finansovu-zvitnist>(0,5/0,4 друк. арк.)(*Особистий внесок автора: визначено види облікових викривлень у фінансовій звітності та основні цілі їх навмисного формування*).

11. Фесенко В. В., Бабенко Л. В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та проблемні питання. *Ефективна економіка*: 2016. № 10. URL:

<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5184>(0,48/0,4 друк. арк.)(Особистий внесок автора: визначено основні тенденції, перспективи та проблемні питання аудиту ЗЕД підприємств).

12. Фесенко В. В., Бабенко Л. В., Цьома К. Ю. Прикладні аспекти обліку та внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*: 2016. № 4. URL: <http://www.easterneurope-ebm.in.ua/index.php/4-2016-ukr>(0,62/0,3 друк. арк.)(Розглянуто організаційні аспекти внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками).

13. Fesenko V.V., Vakulchuk O. M., Knyshek O. O. Internal control and audit of enterprises' compliance with customs requirements while conducting foreign economic activity. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. Volume 3. № 4. P. 18 –23(0,68/0,23 друк. арк.)(Особистий внесок автора: досліджено організаційні, економічні та етичні аспекти запровадження системи внутрішнього аудиту на підприємствах - суб'єкта ЗЕД).

14. Фесенко В.В. Вибір показника для обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами *Evropský časopis ekonomiky a managementu*. 2017. Svazek 3. 6 vydani. P. 34 – 41 (0,52 друк. арк.).

15. Фесенко В. В., Вакульчик О. М. Розвиток аудиту зовнішньоекономічних операцій відповідно до динаміки сучасних процесів у сфері фінансового контролю. *Облік і фінанси*. 2017. № 2(76). С. 133-140. (0,9/0,75 друк. арк.)(Особистий внесок автора: узагальнено види аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств у двох концептуальних напрямках, визначено ключові трансформаційні процеси у сфері митного, податкового, зовнішнього незалежного та внутрішнього аудиту ЗЕД підприємств).

16. Фесенко В. В., Криворучко В. В. Метод порівняльної неконтрольованої ціни як інструмент обґрунтування трансфертних цін в зовнішньоекономічних операціях. *Економічний простір: зб. наук. праць*. 2017.

№ 123. С. 40-51 (0,73/0,6 друк. арк.)*(Особистий внесок автора: розкрито особливості використання та розроблено алгоритм застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни з позицій формування звіту про контрольовані операції).*

17. Фесенко В.В. Використання методу «витрати+» для обґрунтування трансфертної ціни в операціях між пов'язаними сторонами.*Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2017. № 6. Том 2 (253). С. 120-126 (0,82 друк. арк.).*

18. Фесенко В.В., Тищенко А.О. Оцінка та аналіз податкового потенціалу підприємства на основі даних фінансової звітності. *Молодий вчений: наук. журнал. 2017. № 9 (49). С. 571-576(0,57/0,25 друк. арк.)**(Особистий внесок автора: визначено показники звітності підприємства як складові для оцінки податкового потенціалу підприємства).*

19. Фесенко В.В., Рябко Ю.А. Аудиторська ідентифікація облікових маніпулювань в операціях реалізації. *Сталий розвиток економіки: міжнар. наук.- вироб. журн. 2017. № 4 (37). С. 125-131 (0,67/0,4 друк. арк.)**(Особистий внесок автора: досліджено схеми маніпулювань обліковими даними в операціях реалізації та їх вплив на показники звітності підприємств, узагальнено нефінансові джерела та симптоми облікових викривлень).*

20. Фесенко В. В. Теоретичні аспекти розвитку аудиту як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг. *Галицький економічний вісник. 2017. № 2. С. 95-99. (0,55 друк. арк.)*

21. Фесенко В. В., Дубицький Д. П., Ніколенко В. В. Внутрішній аудит та управління курсовими різницями при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. *Облік і фінанси. 2018. № 1(79). С. 42-52 (0,7/0,4 друк. арк.).**(Особистий внесок автора: визначено алгоритми застосування інструментів управління курсовими різницями у зовнішньоекономічних угодах, а також алгоритм визнання курсових різниць в процесі консолідації звітності групи компаній).*

22. Фесенко В. В. Оцінка надійності пов'язаних підприємств як елемент внутрішньо-корпоративного аудиту групи міжнародних компаній. *Економічний простір:зб. наук. праць*.2018. № 131. С. 184-193 (0,62 друк. арк.).

23. Фесенко В. В. Аналіз курсових різниць як процедура внутрішнього аудиту групи пов'язаних підприємств. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. 2018. Том 28. № 2. С. 191-199 (0,9 друк. арк.).

24. Фесенко В.В. Методичний підхід до аналізу цінових відхилень в операціях експорту. *Економічний простір:зб. наук. праць*.2018. № 135. С. 93-102 (0,5 друк. арк.).

25. Фесенко В.В., Сілаєва В.О. Порівняльний аналіз методів визначення митної вартості товарів та трансфертної ціни у контрольованих операціях. *Інтернаука: міжнар. наук. журнал*. 2018. № 2 (42), 2 том. С. 73-77 (0,42/0,35 друк. арк.) (*Особистий внесок автора:визначено відмінні риси у методах митної вартості та методах трансфертного ціноутворення*).

26. Фесенко В. В. Трансфертні різниці в контрольованих зовнішньоекономічних операціях підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*: 2018. № 5 (16). URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/16_2018/53.pdf (0,58 друк. арк.).

27. Фесенко В. В. Аналіз динаміки і структури зовнішньоекономічної діяльності України для цілей аудиту. *Галицький економічний вісник*. 2018. № 1. С. 32-35 (0,55 друк. арк.).

28. Фесенко В. В. Визначення відмінностей між податковим та внутрішнім аудитом трансфертних цін під час зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств. *Економічний простір:зб. наук. праць*.2018. № 137. С. 91-101. (0,4 друк. арк.).

Опубліковані праці апробаційного характеру

29. Фесенко В.В. Визначення перспективних напрямів розвитку ринку аудиторських послуг. *Регіональна економіка та управління: наук.-практ. журн.* 2015. № 2-2 (05) С. 113-116(0,47 друк. арк.).

30. Фесенко В. В., Вакульчик О. М. Звіт про фінансові результати підприємства: питання прозорості та релевантності в умовах інтеграційних процесів. *Фінансово-економічна стратегія розвитку України в умовах сучасних геополітичних викликів (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти): матеріали Міжнародної науково – практичної конференції (20 листопада 2015 р., м. Дніпропетровськ). Дніпропетровськ: УМСФ, 2015. С. 30-31 (0,13/0,07 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено особливості розподілення та склад загальноновиробничих постійних витрат).*

31. Фесенко В. В., Пасічник К. Г. Сучасний європейський підхід до контролю та оцінки відповідності продукції вимогам безпеки. *Лібералізація та безпековий механізм зовнішньоекономічної діяльності: економічні та гуманітарно-технічні аспекти: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (25 листопада 2016 р., м. Дніпро). Дніпро: УМСФ, 2016. С. 50-52 (0,08/0,04 друк. арк.) (Особистий внесок автора: узагальнено міжнародні вимоги безпеки до продукції імпорту).*

32. Фесенко В.В., Криворучко В.В. Проблеми законодавчого регулювання обліку та оподаткування операцій з експорту зернових культур. *Інноваційні напрями розвитку менеджменту, обліку та аудиту : матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 квітня 2016 р., м. Одеса). Одеса: ЦЕДР, 2016. С. 78 – 81.(0,09/0,06 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено проблеми законодавчого регулювання у сфері оподаткування зовнішньоекономічних операцій).*

33. Фесенко В.В. Проблеми обліково-інформаційного забезпечення звітності про контрольовані операції. *Бухгалтерський облік, оподаткування,*

аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (27 листопада 2017 р., м. Чернігів). Чернігів: ЧНТУ, 2017. С. 75–76 (0,16 друк. арк.).

34. Фесенко В. В. Аудит експортно-імпортних операцій між пов'язаними сторонами в умовах гармонізації законодавства України з міжнародними вимогами. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції* : матеріали Міжнародної науково – практичної конференції (24 листоп. 2017р., м. Київ). Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2017. С. 212–215 (0,17 друк. арк.).

35. Фесенко В.В., Вакульчик О.М. Особливості застосування методу трансфертного ціноутворення «витрати+». *Управління ресурсним забезпеченням господарської діяльності підприємств реального сектору економіки* : Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (30 жовтня 2017 р., м. Полтава). Полтава: Полтавська державна аграрна академія, 2017. С. 256 – 258. (0,15/0,1 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено бази витрат та методу застосування методу трансфертного ціноутворення «витрати+»).

36. Фесенко В.В., Бойко А.В. Аналіз прикладних проблем застосування міжнародних стандартів обліку і звітності на підприємствах в Україні. *Вісімнадцяті економіко-правові дискусії. Економічне спрямування* : Матеріали Міжнародної науково – практичної інтернет-конференції (30 травня 2017 р.). Львів : Наукова спільнота, 2017. С. 88 – 91 (0,12/0,06 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено сучасні прикладні проблеми застосування міжнародних стандартів обліку).

37. Фесенко В.В. Види корпоративного шахрайства, які здійснюються з метою викривлення суми прибутку підприємства / В.В. Фесенко, Ю.А. Рябко // *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності* : теоретичні, практичні та освітні аспекти : Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 березня

2017 р., м. Дніпро). Дніпро : НМЕТАУ, 2017. С. 514 – 518 (0,1/0,06 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено види корпоративного шахрайства).

38. Фесенко В.В., Пасічник К. С. Визнання, схвалення та розкриття зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними сторонами. *Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України (управлінські, фінансово-економічні, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (20 квітня 2017 р., м. Дніпро). Дніпро: Університет митної справи та фінансів, 2017. С. 210-212(0,13/0,1 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено міжнародні вимоги до визнання, схвалення і розкриття інформації про операції із пов'язаними сторонами).

39. Фесенко В.В. Підходи до формування трансфертних цін в обліку операцій між пов'язаними сторонами. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту*: матеріали міжнародної наукової інтернет-конференції (17 листоп. 2017 р., м. Київ). Київ : ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2017. С.99–100 (0,12 друк. арк.).

40. Фесенко В.В., Мигаль Ю.І. Методика обліку і формування вартості імпортованої продукції. *Сучасний політичний стан в Україні та розвиток статистики й обліку в умовах глобалізації, загострення енергетичних проблем* : Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (16 квітня 2018 р., м. Дніпро). Дніпро : ДНУ ім. О. Гончара, 2018. С. 101–103 (0,08/0,04 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено фактор впливу на формування вартості імпортованої продукції).

41. Фесенко В.В. Спільні аудити як інноваційна форма підтвердження публічної звітності підприємств. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (31 травня – 1 червня 2018 р., м. Тернопіль). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 192 – 194(0,17 друк. арк.).

42. Фесенко В.В., Коновалова О.В. Вимоги міжнародних стандартів обліку і звітності до розкриття операцій із пов'язаними сторонами. *Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (5 жовтня 2018 р., м. Київ).* Київ, 2018. С. 173 – 176 (0,1/0,07 друк. арк.) (Особистий внесок автора: визначено вимоги міжнародних стандартів обліку і звітності до розкриття операцій із пов'язаними сторонами).

43. Фесенко В.В., Коновалова О.В. Порівняльна характеристика термінів «митна вартість» та «трансфертна ціна» в оподаткуванні зовнішньоекономічних операцій підприємств. *Економічне майбутнє України очима молодих дослідників: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (30 листопада 2018 р.).* Київ, 2018. С. 107 – 109(0,11/0,07 друк. арк.) (Особистий внесок автора: проведено порівняльну характеристику термінів «митна вартість» та «трансфертна ціна»).

44. Фесенко В.В. Сучасна парадигма аудиту трансфертних цін. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (7 грудня 2018 р., м. Київ).* Київ, 2018. С. 207-208(0,11 друк. арк.).

ДОДАТОК П.

Таблиця П1

Апробація результатів дисертації

Назва конференції	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
<i>Фінансово-економічна стратегія розвитку України в умовах сучасних геополітичних викликів (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти): Міжнародна науково-практична конференція</i>	м. Дніпропетровськ	20.11.2015	очна
<i>Лібералізація та безпековий механізм зовнішньоекономічної діяльності: економічні та гуманітарно-технічні аспекти: Міжнародна науково-практична конференція</i>	м. Дніпро	25.11.2016	очна
<i>Інноваційні напрями розвитку менеджменту, обліку та аудиту: Всеукраїнська науково-практична конференція</i>	м. Одеса	29–30.04 2016	очна
<i>Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: III Міжнародна науково-практична конференція</i>	м. Чернігів	27.11.2017	заочно
<i>Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції: X Міжнародна науково-практична конференція</i>	м. Київ	24.11.2017	заочно
<i>Управління ресурсним забезпеченням господарської діяльності підприємств реального сектору економіки: II Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція</i>	м. Полтава	30.10.2017	дистанційна
<i>Вісімнадцяті економіко-правові дискусії. Економічне спрямування: Міжнародна науково-практична інтернет-конференція</i>	м. Львів	30.05.2017	дистанційна
<i>Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти: Всеукраїнська науково-практична конференція</i>	м. Дніпро	30–31.03. 2017	дистанційна

Продовження таблиці ПІ

<i>Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України (управлінські, фінансово-економічні, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти): Міжнародна науково-практична конференція молодих учених</i>	м. Дніпро	20.04.2017	очна
<i>Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту: Міжнародна наукова інтернет-конференція</i>	м. Київ	17.11.2017	дистанційна
<i>Сучасний політичний стан в Україні та розвиток статистики й обліку в умовах глобалізації, загострення енергетичних проблем: VI Міжнародна науково-практична конференція</i>	м. Дніпро	16–17.04. 2018	очна
<i>Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: V Міжнародна науково-практична конференція</i>	м. Тернопіль	31 трав. – 1 черв. 2018	заочна
<i>Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція</i>	м. Київ	5.10.2018	дистанційна
<i>Економічне майбутнє України очима молодих дослідників: Всеукраїнська науково-практична конференція</i>	м. Київ	30.11.2018	заочна
<i>Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку: V Міжнародна науково-практична конференція</i>	м. Київ	7.12.2018	заочна



Нам довіряє бізнес

Tel. +38 (067) 82 99 700
e-mail: office@lcon.com.ua
web-site: www.lcon.com.ua

ТОВ «Лабораторія консалтингу «Елькон»
просп. Дмитра Яворницького, 3, оф. 24,
Дніпро, Дніпропетровська область, Україна, 49005
ЄДРПОУ: 32988538
ПАТ КБ «ПРИВАТБАНК», МФО: 305299
р/р: 26006050000905

Laboratory of Consulting "Elkon" Ltd.
Dmitra Yavornitskogo Avenue, 3, office. 24
Dnipro, Dnipropetrovska Oblast, Ukraine, 49005
Company Number: 32988538
PrivatBank, MFO Code: 305299
Account number: 26006050000905

«05» серпня 2018 р.

№ 27/08-01

АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ НАУКОВО-ДОСЛІДНОЇ РОБОТИ

Цим актом підтверджується, що окремі результати дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, яка виконується кандидатом економічних наук, доцентом Фесенко Валерією Валеріївною впроваджені в обліково-аналітичну та консалтингову діяльність КЦ «Елькон».

1. Вид впровадження результатів - використовуються в обліково-аналітичній та консалтинговій діяльності КЦ «Елькон».
2. Форма впровадження: безпосередньо на підприємстві.
3. Дослідна робота проведена: у рамках держбюджетної науково-дослідної роботи кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів на тему «Удосконалення функцій обліку, аналізу, контролю і аудиту у сфері зовнішньоекономічної діяльності» (номер державної реєстрації 0115U007057).
4. Впроваджені:
 - методичний підхід до обліково-управлінського обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами на основі норми маржі зовнішньоекономічних операцій;
 - класифікація прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства, які виникають на рівнях одиниць експорту-імпорту, зовнішньоекономічних операцій, зовнішньоекономічних контрактів та зовнішньоекономічної діяльності;
 - алгоритм розрахунку управлінської трансфертної ціни в операціях експорту товарів і готової продукції на основі поетапного розрахунку маржі зовнішньоекономічної діяльності.

Директор
ТОВ «Лабораторія консалтингу «Елькон»



Елькон

Нам довіряє бізнес

Tel.+38 (067) 82 99 700
e-mail: office@lcon.com.ua
web-site: www.lcon.com.ua

ТОВ «Лабораторія консалтингу «Елькон»
просп. Дмитра Яворницького, 3, оф. 24,
Дніпро, Дніпропетровська область, Україна, 49005
ЄДРПОУ: 32988538
ПАТ КБ «ПРИВАТБАНК», МФО: 305299
р/р: 26006050000905

Laboratory of Consulting "Elkon" Ltd.
Dmitra Yavornitskogo Avenue, 3, office. 24
Dnipro, Dnipropetrovska Oblast, Ukraine, 49005
Company Number:32988538
PrivatBank, MFO Code:305299
Account number: 26006050000905

«06» вересня 2018 р.

№ 09/09-02

АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ

результатів науково-дослідної роботи кандидата економічних наук, доцента кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університету митної справи та фінансів
Фесенко Валерії Валеріївни

Цим актом підтверджується, що окремі результати дисертаційного дослідження, яке виконується кандидатом економічних наук, доцентом Фесенко Валерією Валеріївною впроваджені в навчальну діяльність Освітнього центру «Елькон».

Вид впровадження результатів - використовуються для підготовки практикуючих бухгалтерів та аудиторів за програмою міжнародної сертифікації бухгалтерів CIPA (Certified International Professional Accountant – Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер) з дисципліни «Аудит».

Форма впровадження: у навчальну діяльність освітнього центру.

Дослідна робота проведена: у рамках держбюджетної науково-дослідної роботи кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів на тему «Удосконалення функцій обліку, аналізу, контролю і аудиту у сфері зовнішньоекономічної діяльності» (номер державної реєстрації 0115U007057).

Впроваджені:

- форми робочих документів аудитора за результатами аудиту операцій підприємства із пов'язаними сторонами;
- методичний підхід до аналізу цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях.

Ефект: підвищення якісного рівня навчального процесу у рамках підготовки до кваліфікаційного іспиту «Аудит» за програмою міжнародної сертифікації бухгалтерів та аудиторів CIPA (Certified International Professional Accountant – Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер).

Директор

ТОВ «Лабораторія консалтингу «Елькон»



**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«АУДИТОРСЬКА КОМПАНІЯ «КОНКОРД-ПРОФІТ»**

Свідоцтво АПУ про включення до реєстру АФ № 4571 від 04.04.2013р.
адреса: 49010, м. Дніпро, вул. Лазаряна, буд. 3, тел. (056) 3762106
код 35341177, р/р 26000802348285 в АТ «ОТП Банк» м. Київ, МФО 300528

**АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ
РЕЗУЛЬТАТІВ НАУКОВО-ДОСЛІДНОЇ РОБОТИ**

№ 4/18

Цим актом підтверджується, що окремі результати дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, яка виконується кандидатом економічних наук, доцентом Фесенко Валерією Валеріївною, впроваджені в аудиторську діяльність Товариства з обмеженою відповідальністю Аудиторська Компанія «Конкорд-Профіт» і використовуються під час виконання послуг з обов'язкового та ініціативного аудиту фінансової звітності підприємств різних форм власності.

Впроваджені:

- форми робочих документів аудитора за результатами аудиту операцій підприємства із пов'язаними сторонами;
- методика оцінки ефективності та результативності аудиторських перевірок;
- методичний підхід до обліково-управлінського обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами на основі норми маржі зовнішньоекономічних операцій.

Директор

ТОВ АК «Конкорд-Профіт»



(підпис)

В.М. Семічевська

« 08 »

09

20*18* р.



р/р 26007122897001 в ДФ «Приватбанк»
м. Дніпропетровська МФО 305299
код ЄДРПОУ 31965106 ІПН 319651004087



р/с 26007122897001 в ДФ «Приватбанк»
г. Днепропетровска МФО 305299
код ОКПО 31965106 ИНН 319651004087

СОЮЗ ЭНЕРГО

АКТ впровадження (використання) № 1-14
результатів науково-дослідної роботи Фесенко Валерії Валеріївни
від «15» грудня 2017 року

Цим актом підтверджується, що окремі результати дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, яка виконується кандидатом економічних наук, доцентом Фесенко Валерією Валеріївною впроваджені в обліково-аналітичну та управлінську діяльність Концерну «СоюзЕнерго».

1. Вид впровадження результатів - використовуються в обліково-аналітичній та управлінській діяльності підприємства.

2. Форма впровадження: безпосередньо на підприємстві.

3. Дослідна робота проведена: у рамках держбюджетної науково-дослідної роботи кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів на тему «Удосконалення функцій обліку, аналізу, контролю і аудиту у сфері зовнішньоекономічної діяльності» (номер державної реєстрації 0115U007057).

4. Впроваджені:

– методичний підхід до обліково-управлінського обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами на основі норми маржі зовнішньоекономічних операцій;

– класифікація прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства, які виникають на рівнях одиниць експорту-імпорту, зовнішньоекономічних операцій, зовнішньоекономічних контрактів та зовнішньоекономічної діяльності;

– алгоритм розрахунку управлінської трансфертної ціни в операціях експорту товарів і готової продукції на основі поетапного розрахунку маржі зовнішньоекономічної діяльності.

5. Ефект від впровадження: підвищення якісного рівня обліково-аналітичного забезпечення процесу ухвалення управлінських рішень при визначенні цін у зовнішньоекономічних угодах між пов'язаними підприємствами та спрощення процесу формування звітів про контрольовані зовнішньоекономічні операції, які подаються в органи Державної фіскальної служби України.

Генеральний директор
Концерну «СоюзЕнерго»



О.І. Кільдішов

(підпис)

« 15 » грудня 2017 р.



АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ

результатів науково-дослідної роботи Фесенко Валерії Валеріївни

від „ 19 ” листопада 2019 року № 11-2

Результати дисертаційного дослідження на тему «Методологія аудиту та аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств», яке виконується кандидатом економічних наук, доцентом Фесенко Валерією Валеріївною були розглянуті, схвалені та впроваджені в обліково-аналітичну та управлінську діяльність ПрАТ АПК «ІНВЕСТ».

ВПРОВАДЖЕНО:

- методичний підхід до управлінського аналізу цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях на основі різниць між фактичною ціною та плановим, внутрішньогруповим, мінімальним, середньозваженим та максимальним її рівнями з метою визначення відповідних типів відхилень (оптимізаційне, планове, антигрупове, відхилення за потенціалом ринку, за ефективністю закупівель;
- класифікація прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства, які виникають на рівнях одиниць експорту-імпорту, зовнішньоекономічних операцій, зовнішньоекономічних контрактів та зовнішньоекономічної діяльності;
- алгоритм розрахунку управлінської трансфертної ціни в операціях експорту товарів і готової продукції на основі поетапного розрахунку маржі зовнішньоекономічної діяльності.

Генеральний директор
ПрАТ АПК-ІНВЕСТ,
кандидат економічних наук



Р. С. Распопов

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. начальника Головного управління
Державної фіскальної служби України у
Дніпропетровській області

О.ТОМЧУК

(ініціали, прізвище)

2018 року



**АКТ
ВПРОВАДЖЕННЯ
РЕЗУЛЬТАТІВ НАУКОВО-ДОСЛІДНОЇ РОБОТИ
Фесенко Валерії Валеріївни**

Цим актом підтверджується, що окремі результати дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, яка виконується кандидатом економічних наук, доцентом кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів Фесенко Валерією Валеріївною впроваджені в контрольну діяльність фіскальної служби України.

Впроваджені:

- методичний підхід до аналізу діяльності суб'єктів ЗЕД металургійної та переробної галузей ;
- класифікація прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства, які виникають на рівнях одиниць експорту-імпорту, зовнішньоекономічних операцій, зовнішньоекономічних контрактів та зовнішньоекономічної діяльності.

Заступник начальника
ГУ ДФС у Дніпропетровській області

Д. МЕЛЬНИК

№ 38207 /10/04-36-04-26
Big 22.10.2018.

АКТ впровадження (використання) №53/3-1
результатів науково-дослідної роботи Фесенко Валерії Валеріївни
від „ 22 ” березня 2018 року

Цим актом підтверджується, що окремі результати дисертаційного дослідження, яке виконується кандидатом економічних наук, доцентом Фесенко Валерією Валеріївною впроваджені в обліково-аналітичну та управлінську діяльність ПрАТ «ДНІПРОМЕТИЗ».

- 1. Вид впровадження результатів** - використовуються в обліково-аналітичній діяльності підприємства та під час складання звіту по контрольованим зовнішньоекономічним операціям.
- 2. Форма впровадження:** безпосередньо на підприємстві.
- 3. Дослідна робота проведена:** у рамках держбюджетної науково-дослідної роботи кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів на тему «Удосконалення функцій обліку, аналізу, контролю і аудиту у сфері зовнішньоекономічної діяльності» (номер державної реєстрації 0115U007057).
- 4. Впроваджені:**
 - методичні рекомендації до обліково-управлінського обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях у низькоподатковій юрисдикції;
 - форма обліково-управлінського звіту для реєстрації, визначення, аналізу, інтерпретації й управління фінансовими результатами від здійснення зовнішньоекономічної діяльності (в частині експорту продукції власного виробництва).
- 5. Економічний, науковий і соціальний ефект:** підвищення якісного рівня обліково-аналітичного забезпечення формування звітів про контрольовані зовнішньоекономічні операції, що подаються в органи ДФС України.

Головний бухгалтер
ПрАТ «ДНІПРОМЕТИЗ»
Косякова Т.М.



№ 19/17-82

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор Університету митної справи
та фінансів



Бочаров Д.О.

« 28 » вересня 20 18 р.

Акт

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
доцента кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університету митної справи та фінансів

Фесенко В.В.

за темою «Методологія аудиту та аналізу зовнішньоекономічної діяльності
пов'язаних підприємств»

Комісія у складі:

голови – проректор з навчальної роботи, к.ю.н., доцент Гармаш Є.В.;

членів комісії: – проректор з наукової роботи, д.ю.н., професор Приймаченко Д.В.;

– завідувач кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування, д.е.н.,
професор Вакульчик О.М.

цим Актом засвідчує, що результати дисертаційного дослідження «Методологія аудиту та аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств» Фесенко В.В. були використані в навчальному процесі Університету митної справи та фінансів. Зокрема, теоретичні висновки у сфері зовнішнього та внутрішнього аудиту зовнішньоекономічних операцій підприємств використовувались при розробці навчальних програм та підготовці учбових матеріалів для викладання таких дисциплін «Аудит», «Аудит за міжнародними стандартами» та «Аудит у міжнародному бізнесі». Методологічні аспекти аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств впроваджені у тематику дисциплін «Фінансовий аналіз», «Моделі і методи прийняття рішень в стратегічному аналізі та аудиті». Теоретичні висновки та методологічні розробки у сфері аудиту і аналізу трансфертних цін у контрольованих операціях підприємства з пов'язаними сторонами знайшли відображення в таких дисциплінах, як: «Управлінський облік», «Облік зовнішньоекономічної діяльності».

/Проректор з навчальної роботи, к.ю.н., доцент

Є.В. Гармаш

Проректор з наукової роботи, д.ю.н., професор

Д.В. Приймаченко

Завідувач кафедри обліку, аудиту,
аналізу і оподаткування, д.е.н., професор

О.М. Вакульчик

Виноградова Н.Л.
(0562) 7560578



21.12.2018

Акт впровадження
результатів науково-дослідної роботи Фесенко Валерії Валеріївни

Результати наукового дослідження, яке присвячено розвитку методології аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств і виконується кандидатом економічних наук Фесенко Валерією Валеріївною були розглянуті, схвалені та впроваджені в освітню та професійну діяльність Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів.

В освітню діяльність впроваджено:

- теоретичні висновки у сфері аудиту й аналізу трансфертних цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях підприємства з пов'язаними сторонами;
- класифікація прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства, які виникають на рівнях одиниць експорту-імпорту, зовнішньоекономічних операцій, зовнішньоекономічних контрактів та зовнішньоекономічної діяльності.

В професійну діяльність впроваджено:

- методичний підхід до управлінського аналізу цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях на основі різниць між фактичною ціною та плановим, внутрішньогруповим, мінімальним, середньозваженим та максимальним її рівнями з метою визначення відповідних типів відхилень (оптимізаційне, планове, антигрупове, відхилення за потенціалом ринку, за ефективністю закупівель;
- алгоритм розрахунку управлінської трансфертної ціни в операціях експорту товарів і готової продукції на основі поетапного розрахунку маржі зовнішньоекономічної діяльності;
- форма обліково-управлінського звіту для реєстрації, визначення, аналізу, інтерпретації й управління фінансовими результатами від здійснення зовнішньоекономічної діяльності (в частині експорту продукції власного виробництва).

Вице - президент УАСБА

Охотник С.И.

