

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**



ФЕСЕНКО ВАЛЕРІЯ ВАЛЕРІЇВНА

УДК 657.6:339.6

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

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Тернопіль – 2019

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро) Міністерства освіти і науки України.

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
Вакульчик Олена Михайлівна,
Університет митної справи та фінансів (м. Дніпро),
завідувач кафедри обліку, аудиту,
аналізу і оподаткування

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Петрик Олена Анатоліївна,
Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»,
завідувач кафедри аудиту

доктор економічних наук, доцент
Скаско Олег Іванович,
Національний університет «Львівська політехніка»,
професор кафедри обліку та аналізу

доктор економічних наук, професор
Шалімова Наталія Станіславівна,
Центральноукраїнський національний технічний
університет (м. Кропивницький),
декан факультету обліку та фінансів

Захист відбудеться «7» травня 2019 р. об 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46009 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46009 м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий «5» квітня 2019 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
к. е. н., доцент



І. Я. Омецінська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. 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 за кордоном. 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 (держави, 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 консолідованій 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 сформуванню специфічної методології 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 експортно-імпортних 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 ДФС 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 освітянські 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).

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У першому розділі **«Теоретичні засади та передумови розвитку методологічних положень аудиту й аналізу зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств»** досліджено теоретичні основи аудиту й аналізу як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів економічної інформації, стан і тенденції розвитку аудиторських послуг, особливості розвитку аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств в Україні, а також сутність взаємопов'язаності як чинника ризику викривлень звітності підприємств.

На основі аналізу теоретичних положень у сфері аудиту сучасний аудит досліджено відповідно до теорії агентів, за якою значно зростає коло користувачів сучасної публічної корпоративної звітності та аудиторських висновків (облікові працівники, аудитори, власники підприємств, потенційні акціонери, кредитори, представники державних органів контролю, інвестиційні компанії, міжнародні грантові організації та ін.), в яких економічна інформація подається крізь призму впливу на соціально-економічний розвиток суспільства. З огляду на це корпоративна звітність стає важливим інформаційним інструментом забезпечення довіри суспільства до економічної інформації суб'єктів господарювання.

Дослідивши щорічні звіти конференції ООН з питань торгівлі та розвитку, підтверджено факт високої інтернаціоналізації економіки світу, що визначається часткою закордонних активів і доходів транснаціональних корпорацій (62% закордонних активів у загальній сумі активів та 65% закордонних доходів у загальній сумі продажів ста найбільших транснаціональних корпорацій світу в 2017 р.).

Доведено, що забезпечення довіри суспільства до економічної інформації підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності можливе за розвитку спільного аудиту як форми аудиту, який проводиться із залученням спеціалістів різних суб'єктів фінансового контролю, що позитивно вплине на довіру суспільства до фінансових звітів підприємств і репутацію аудиторів як економічних агентів у сфері аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Запропоновано різні форми спільного аудиту як інструмента обмеження інформаційної асиметрії між принципалами та агентами аудиторських послуг (рис. 1).

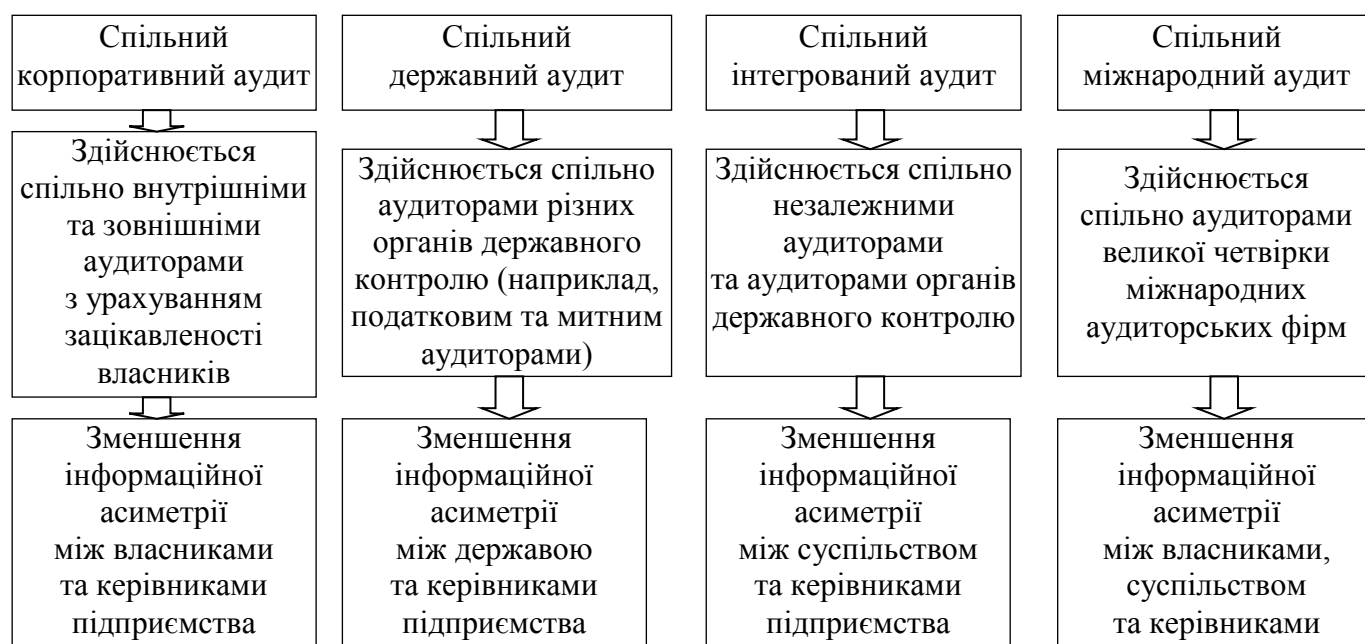


Рис. 1. Форми спільного аудиту як інструмента обмеження інформаційної асиметрії

З метою взаємоузгодженості інтересів та забезпечення довіри всіх принципалів у сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємств рекомендовано проведення спільного аудиту з використанням інтегрованої бази даних про підприємство-суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності як інформаційної платформи обміну аудиторськими доказами між агентами (суб'єктами) аудиту, що сприятиме економії часу при здійсненні процедур перевірки та забезпечить взаємоузгодженість інтересів між бізнесом і державою.

За результатами аналізу тенденцій розвитку аудиту зовнішньоекономічної діяльності визначено характер впливу трансформаційних процесів на сферу перевірки результатів зовнішньоекономічної діяльності, що дало змогу виокремити три види аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств: зовнішнього незалежного, внутрішнього корпоративного, зовнішнього податкового.

Оскільки зовнішньоекономічні операції між пов'язаними сторонами характеризуються підвищеним ризиком шахрайства та призводять до зростання ризику суттєвих викривлень звітності підприємств, узагальнено критерії пов'язаності підприємств, на основі чого запропоновано класифікацію видів підприємств залежно від ступеня пов'язаності: незалежні; з помірним рівнем взаємозалежності; з високим рівнем взаємозалежності; з абсолютною залежністю; з неформальною залежністю. Специфіка аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств вимагає розвитку й удосконалення методологічних підходів до проведення таких перевірок, оскільки зовнішньоекономічні операції становлять підвищений інтерес для суб'єктів аудиторської діяльності у різних сферах фінансового контролю. Для формування специфічної методології аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств уточнено додаткові постулати аудиту цього напрямку та ідентифіковано методи аудиторського дослідження відповідно до видів аудиту зовнішньоекономічної діяльності (рис. 2).



Рис. 2. Методологія аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств

Для підвищення ефективності аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств запропоновано застосовувати специфічні аналітичні аудиторські процедури, які, на відміну від інших, дають змогу більш ефективно оцінити аудиторські ризики у сфері зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств та отримати достатні аудиторські докази відповідно до мети специфічного виду аудиту. Для цілей податкового і митного аудиту рекомендовано проведення аналізу не зовнішньоекономічної діяльності загалом, а зовнішньоекономічних операцій, зокрема контрольованих зовнішньоекономічних операцій з метою обґрунтування трансфертної ціни та формування підтвердження достовірності бази оподаткування податком на прибуток.

При проведенні зовнішнього незалежного аудиту методичні підходи до аналізу зовнішньоекономічної діяльності запропоновано застосовувати як аналітичні процедури виявлення підвищеного ризику суттєвих викривлень показників фінансової звітності підприємств у результаті здійснення зовнішньоекономічної діяльності. У межах проведення внутрішнього аудиту рекомендовано застосовувати методи, які спрямовані на аналіз та виявлення загроз безпеки бізнесу за зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств.

На основі дослідження принципів відмінностей між видами аудиторських завдань з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту та запитів клієнтів з надання аудиторських послуг класифіковано аудиторські завдання у сфері зовнішньоекономічної діяльності та визначено їх відмінності за критеріями рівня впевненості, форми звіту, обсягу аудиторських процедур і рівня аудиторського ризику. Запропоновано розглядати аудиторські послуги у сфері зовнішньоекономічної діяльності за такими видами: завдання з надання впевненості щодо результатів зовнішньоекономічної діяльності підприємства; завдання з надання впевненості щодо операцій із пов'язаними сторонами; огляд Звіту про контрольовані операції; підготовка Звіту про контрольовані операції; консультування з питань обґрунтування трансфертної ціни в контрольованій зовнішньоекономічній операції.

У розділі 2 **«Методологічна основа аудиту й аналізу трансфертних цін в контрольованих зовнішньоекономічних операціях»** проведено компаративний аналіз методів трансфертного ціноутворення в контексті податкового аудиту, розроблено методичні питання обґрунтування трансфертної ціни в контрольованій зовнішньоекономічній операції, доведено необхідність і сформульовано сутність терміна «трансфертні різниці» на основі декомпозиції сфер податкового та корпоративного контролю.

Трансфертну ціну на товар (продукцію, роботи, послуги) в операціях між взаємопов'язаними підприємствами визначено об'єктом маніпулювань, оскільки її рівень впливає на фінансові результати трьох суб'єктів (дочірнього підприємства-продавця, дочірнього підприємства-покупця, материнського підприємства) і відповідно стає основним предметом незалежного зовнішнього, внутрішнього і податкового аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Встановлено, що в процесі здійснення контрольованих зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами внутрішній

контроль цін має поширюватись на податкові та корпоративні ризики, які можуть виникнути за невідповідності цін щодо принципу «витягнутої руки» або корпоративних вимог групи компаній. В процесі компаративного аналізу методів трансфертного ціноутворення обґрунтовано декомпозицію сфер контролю і аудиту зовнішньоекономічних операцій між взаємопов'язаними підприємствами на основі розмежування завдань податкового й управлінського контролю відповідно до ризиків викривлення ціни в операціях експорту та операціях імпорту (рис. 3).

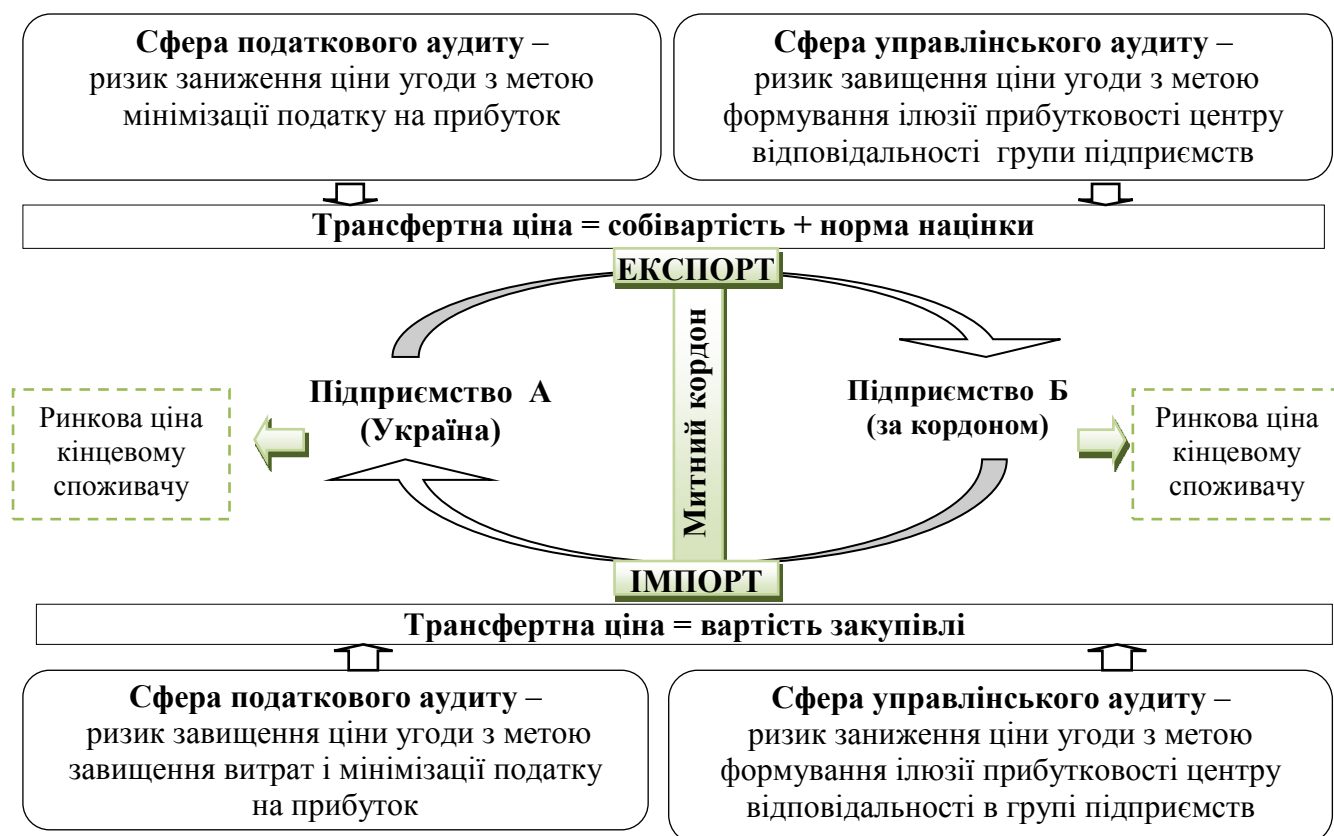


Рис. 3. Декомпозиція сфер аудиту зовнішньоекономічної діяльності між взаємопов'язаними підприємствами

Сфери податкового та управлінського контролю відрізняються залежно від типу зовнішньоекономічної операції (експорт, імпорт). До сфери податкового контролю віднесено перевірку операцій експорту на предмет заниження ціни угоди (заниження доходів та бази оподаткування), а операцій імпорту – на предмет завищення ціни угоди (завищення витрат і заниження бази оподаткування).

Під сферу корпоративного контролю підпадає перевірка операцій експорту на предмет завищення ціни угод, а операцій імпорту – на предмет заниження ціни угод (з метою створення ілюзії прибутковості пов'язаного підприємства для власників групи компаній і ризиків зменшення загального чистого прибутку групи взаємопов'язаних підприємств).

На основі аналізу ланцюжка формування вартості експортованого товару встановлено, що витрати кожного з етапів мають свою специфіку при віднесенні їх до собівартості товару (продукції, послуги). Витрати зовнішньоекономічної діяльності розподілено на групи залежно від рівня їх 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 зовнішньоекономічної діяльності. Виокремлення таких груп витрат дозволяє здійснювати послідовний аналіз процесу покриття постійних прямих витрат зовнішньоекономічної діяльності та визначати рівень проміжного фінансового результату (маржі) на кожному етапі.

У табл. 1 наведено етапи покриття прямих постійних витрат зовнішньоекономічної діяльності на основі послідовного розрахунку проміжних показників маржі при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності.

Таблиця 1

Етапи розрахунку прибутку підприємства від зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД)

Етапи	Проміжні показники розрахунку	Частка покриття витрат чистим доходом від реалізації
I етап	Ціна – Прямі змінні витрати на одиницю реалізації = Маржа одиниці (СМу)	Внесок у покриття всіх прямих постійних витрат ЗЕД підприємства
II етап	СМу x Обсяг реалізації за операцією – Прямі постійні витрати на рівні зовнішньоекономічної операції = Маржа зовнішньоекономічної операції (СМо)	Внесок у покриття прямих постійних витрат, які виникають на рівні зовнішньоекономічної угоди та ЗЕД підприємства
III етап	СМ _{o11} + СМ _{o12} + СМ _{o1i} – Прямі постійні витрати на рівні контракту = Маржа зовнішньоекономічної угоди (СМа)	Внесок у покриття прямих постійних витрат, які виникають на рівні ЗЕД підприємства
IV етап	СМа ₁ + СМа ₂ + СМа _n – Прямі постійні витрати на рівні ЗЕД = Операційний прибуток від ЗЕД у звітному періоді (ЕВІТ^F)	Внесок у покриття постійних витрат і формування прибутку підприємства

n – кількість контрактів, *i* – кількість зовнішньоекономічних операцій за контрактом.

За результатами аналізу складу витрат, що виникають у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності, запропоновано методику визначення трансфертної ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції на основі маржі операцій. Трансфертна ціна розраховується за формулою (1):

$$TP = (DVC_u + DFC_u^{operation}) \times CM_{ratio}^{operation} \quad , \quad (1)$$

де *TP* – трансфертна ціна, грн./од.; *DVC_u* – прямі змінні витрати на одиницю реалізованої продукції, грн./од.; *DFC_u^{operation}* – прямі постійні витрати, які виникають на рівні здійснення зовнішньоекономічної операції, розподілені на одиницю реалізованої продукції, грн./од.; *CM_{ratio}^{operation}* – відносний рівень маржі зовнішньоекономічних операцій підприємства, який розраховується за формулою (2):

$$CM_{ratio}^{operation} = \frac{I^F - DVC - DFC^{operation}}{DVC + DFC^{operation}} + 1 \quad , \quad (2)$$

де I^F – дохід від зовнішньоекономічної діяльності, грн.; DVC – прямі змінні витрати на виробництво та реалізацію продукції у зовнішньоекономічних операціях підприємства, грн.; $DFC^{operation}$ – прямі постійні витрати, які виникають на рівні зовнішньоекономічних операцій.

Сучасні трансформаційні зміни у сфері фінансового контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств в Україні призводять до виникнення методологічних проблем у звітуванні про контрольовані операції та обґрунтування відповідності зовнішньоекономічних операцій вимогам податкового аудиту. На основі групування витрат за організаційними рівнями їх виникнення розроблено форму управлінського звіту про фінансові результати зовнішньоекономічної діяльності підприємства в частині експорту власного виробництва.

Розмежовано управлінський і податковий підхід при встановленні цін у зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними сторонами та визначено відмінності, які виникають при паралельному веденні фінансового й управлінського обліку, що вимагає від керівництва підприємства узгодження цін на основі ідентифікації різниць у трансфертних цінах – трансфертних різниць.

Трансфертні різниці визначаються як різниці між двома трансфертними цінами на товар (продукцію, послугу) у контрольованій зовнішньоекономічній операції. Одна 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).

Встановлено, оскільки трансфертна ціна містить дві основні складові – витрати та надбавку (прибуток), то і трансфертні різниці, які формуються при контрольованих зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами, можуть бути результатом відмінностей у методах зарахування витрат до собівартості (трансфертні різниці за експортом) та методах визначення норми надбавки до вартості закупівлі (трансфертна ціна за імпортом).

При зіставленні трансфертних різниць формуються контрольовані та неконтрольовані трансфертні різниці. Доведено, що 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 управлінського впливу.

При зіставленні трансфертної ціни, визначеної за податковим підходом (P^{PKU}), та трансфертної ціни, визначеної за управлінським підходом (P^{YO}), може виникати додатна ($P^{PKU} > P^{YO}$) або від'ємна ($P^{PKU} < P^{YO}$) різниця. Залежно від типу операцій, в яких виникають додатні та від'ємні різниці, трансфертні різниці класифіковано на невідшкодовані й альтернативні. Невідшкодована трансфертна різниця формується у випадках, коли управлінська трансфертна ціна експорту перевищує податкову трансфертну ціну, та у випадках, коли податкова ціна імпорту перевищує управлінську ціну імпорту.

Встановлено, що невідшкодована трансфертна різниця має від'ємне значення і є частиною непокритих прямих постійних витрат, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю підприємства, або недоотриманим доходом. Альтернативна трансфертна різниця виникає за умови, що управлінська

трансфертна ціна імпорту перевищує податкову трансфертну ціну, а також коли податкова ціна експорту перевищує управлінську ціну експорту. Альтернативна трансфертна різниця відображає додатковий дохід від зовнішньоекономічної діяльності підприємства і є додатною.

На основі співвідношення трансфертних і курсових різниць за результатами проведення зовнішньоекономічних операцій запропоновано показники для аналізу покриття витрат за курсовими різницями. У випадках наявності альтернативних трансфертних різниць та витрат за курсовими різницями доцільним є застосування коефіцієнта компенсації курсових різниць (ККР), який визначається за формулою (3):

$$ККР = \frac{АТР}{ВКР} \quad (3)$$

де АТР – альтернативні трансфертні різниці; ВКР – витрати за курсовими різницями.

За наявності невідшкодованих трансфертних різниць та доходів за курсовими різницями розраховується коефіцієнт компенсації трансфертних різниць (КТР) за формулою (4):

$$КТР = \frac{ДКР}{НТР} \quad (4)$$

де ДКР – доходи за курсовими різницями; НТР – невідшкодовані трансфертні різниці.

Доведено, що запропоновані показники забезпечують оцінювання умов виконання зовнішньоекономічних контрактів і можуть бути використані як критерії ефективності управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

У третьому розділі «**Внутрішній аудит й аналіз зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств**» розроблено параметричний аналіз надійності пов'язаного підприємства як компонента групи компаній, на основі матричного підходу запропоновано аналітичну процедуру внутрішнього аудиту курсових різниць від операцій із пов'язаними сторонами та методику аналізу цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях.

Розглядаючи зовнішньоекономічні операції між пов'язаними підприємствами однієї групи як систему, властивості якої можна виміряти крізь призму параметрів, що її характеризують, запропоновано визначати ступінь надійності пов'язаного підприємства на основі параметричного аналізу його якісних характеристик, що дозволить отримати кількісну інтегральну оцінку надійності пов'язаного підприємства, з яким здійснюються зовнішньоекономічні операції. Оцінювання надійності пов'язаного підприємства з боку керівників групи компаній має забезпечити встановлення відповідності діяльності пов'язаного підприємства і взаємовідносин з ним загальнокорпоративним цілям: досягнення та підвищення ефективності зовнішньоекономічних операцій, нарощування потужностей групи загалом, безпека операцій і зміцнення репутації групи.

З урахуванням кожної цілі розроблено перелік параметрів за двома аспектами оцінювання: фінансовим і нефінансовим. Фінансові параметри дозволяють оцінити ефект від пов'язаності з підприємством через показники загального фінансового результату, ефективності фінансових інвестицій, вартості активів і чистих активів, вартості фінансових інвестицій. Нефінансові параметри внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності забезпечують оцінювання рівня безпеки операцій та ризику пов'язаності з таким підприємством. Доведено, що оцінювання надійності пов'язаного підприємства у системі внутрішнього аудиту групи слід проводити за визначеними нефінансовими параметрами:

1) *рівень контролю власника капіталу* (частка участі у капіталі визначає ступінь контролю за діяльністю та можливість впливу на операції й управлінські рішення);

2) *валютний ризик* (ризик втрат від курсових різниць через нестабільність курсу валюти, в якій здійснюються операції з 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 запобігати 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 і безпека міжнародної логістики, відповідність діяльності законодавчим вимогам у сфері митної справи, спрощені процедури митного оформлення);

5) *рівень транспарентності звітності* (ступінь відкритості, повноти і своєчасності розкриття інформації у фінансовій та нефінансовій звітності).

6) *відповідність діяльності міжнародним стандартам якості та екологічної безпеки* (рівень застосування міжнародних стандартів якості (ISO) та екологічного менеджменту, відповідність міжнародним угодам у сфері екології й захисту зовнішнього середовища).

7) *рівень соціальної відповідальності* (визначає ступінь запровадження на підприємстві принципів соціальної відповідальності, які можуть забезпечити економічні переваги).

Для кожного нефінансового параметра оцінки надійності пов'язаного підприємства розроблено перелік якісних характеристик, оцінювання яких дасть змогу визначати статус надійності пов'язаного підприємства в межах корпоративного контролю та внутрішнього аудиту. За результатами оцінювання підприємству-компоненту групи присвоюється статус надійності, який може визначати політику контролю за зовнішньоекономічними операціями із таким пов'язаним підприємством з боку головної компанії. Оцінювання передбачає надання п'яти типів статусу надійності: статус А присвоюється підприємству, якщо воно відповідає всім якісним критеріям оцінки (ризик мінімальний); статус В – підприємство має невисокий ступінь ризику, але ризик керований; статус С – підприємство має ризики за визначеним компонентом, які керовані частково;

статус D – ризик існує та визначений як некерований; статус Z – існує невизначеність щодо надійності пов'язаного підприємства.

Запропонована параметрична система оцінювання надійності пов'язаного підприємства пройшла апробацію на ПрАТ «Дніпрометиз» (табл. 2).

Таблиця 2

**Результати оцінювання надійності пов'язаних підприємств
ПрАТ «Дніпрометиз» у 2017 р.**

№ з/п	Організаційно-правова форма господарювання та назва підприємства	Країна реєстрації	Ознака пов'язаності	Статус надійності за нефінансовими параметрами (номер параметра за табл. 3)							Кількісна інтерпретація результатів оцінювання
				1	2	3	4	5	6	7	
1	ВАТ «Северсталь-метиз»	Країни СНД	Спільний власник	C	B	B	A	A	A	C	22
2	ПАТ «Северсталь»	Країни СНД		C	B	B	A	A	A	C	22
3	ТзОВ «Северсталь-Дистрибуція»	Україна		C	B	B	C	A	A	C	22
4	ВАТ «СеверстальІнфоком»	Країни СНД		C	B	B	A	A	A	C	22
5	ТзОВ «КМ Дніпрометиз»	Україна	Участь у капіталі	A	A	B	C	D	D	C	17
6	«UPCROFT LIMITED»	Кіпр	Спільний власник	Z	Z	Z	Z	Z	Z	Z	0
7	«LYBICA HOLDING»	Нідерланди		C	C	Z	Z	Z	Z	Z	4

Доведено, що результати оцінювання дозволяють визначити необхідність розширення переліку та обсягу аудиторських процедур внутрішнього аудитора для отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів як основи для обґрунтування безпеки та економічної доцільності проведення зовнішньоекономічних операцій з пов'язаним підприємством.

Встановлено, що інвестиції у діяльність закордонних підприємств підвищують ризики зниження фінансового результату підприємства-інвестора за наявності активів і зобов'язань, деномінованих в іноземній валюті. Курсова різниця, яка виникає за результатами діяльності пов'язаних підприємств, може формуватись на основі двох складових: курсових різниць від внутрішньогрупових операцій; курсових різниць від самостійних (зовнішніх) операцій пов'язаного підприємства.

За результатами аналізу умов визнання курсових різниць у процесі консолідації фінансової звітності групи розроблено порядок виконання аналітичних процедур внутрішнього аудиту курсових різниць, які відображаються у консолідованій звітності групи. Це дозволить внутрішнім аудиторам обґрунтовувати рекомендації у сфері розробки стратегії управління валютними ризиками групи підприємств.

Визначено, що на комбінації курсових різниць різних видів базується відповідна стратегія управління валютними ризиками групи підприємств, ефективність якої оцінюється загальним фінансовим результатом від курсових різниць у зовнішньоекономічних операціях з пов'язаними підприємствами (КР^{III}).

Матрицю стратегій управління валютними ризиками групи пов'язаних підприємств наведено на рис. 4.

Курсові різниці від внутрішньогрупових операцій (KP^{BGO})	Курсові різниці від зовнішніх операцій пов'язаного підприємства (KP^{OPP})		
	$KP^{OPP} < 0$	$KP^{OPP} = 0$	$KP^{OPP} > 0$
$KP^{BGO} > 0$	1 $KP^{OPP} = 0$	4 $KP^{OPP} > 0$	6 $KP^{OPP} \gg 0$
	Компенсована рівновага	Успішна пов'язаність	Ефективна валютна стратегія
$KP^{BGO} = 0$	7 $KP^{OPP} < 0$	2 $KP^{OPP} = 0$	5 $KP^{OPP} > 0$
	Невигідна пов'язаність	Стабільна рівновага	Ефективне корпоративне управління
$KP^{BGO} < 0$	9 $KP^{OPP} \ll 0$	8 $KP^{OPP} < 0$	3 $KP^{OPP} = 0$
	Валютна криза	Неефективне корпоративне управління	Нестійка рівновага

Рис. 4. Матриця стратегій управління валютними ризиками групи пов'язаних підприємств

У наведеній матриці значення курсових різниць від пов'язаних підприємств розглянуто з позиції комбінації їх обсягу на основі курсових різниць, що виникають за внутрішньогруповими операціями, та курсових різниць, що виникають у зовнішніх операціях пов'язаних підприємств з іншими контрагентами.

У межах діяльності групи підприємств можливо надання таких рекомендацій внутрішнього аудитора: посилення управлінського впливу на господарську діяльність підприємства групи, що може бути обмежено рівнем участі у капіталі та можливістю впливу; оптимізація внутрішньогрупових операцій групи з метою зниження обсягу операцій, за якими виникають від'ємні курсові різниці; утримання поточної стратегії управління валютними ризиками; повний перегляд стратегії управління валютними ризиками групи.

Встановлено, що фактичні ціни у контрольованій операції можуть відрізнятися від планованих або від розрахункового ринкового діапазону цін, визначеного відповідно до нормативних вимог для звітування за контрольованими операціями. На основі оцінювання цінових відхилень можливо сформувавши обліково-аналітичну базу даних щодо причин і наслідків невідповідності цін у контрольованих операціях вимогам податкового та управлінського контролю.

Розроблену методику аналізу цінових відхилень у контрольованих зовнішньоекономічних операціях на основі різниць між фактичною ціною (P^{actual}) та плановим (P^{plan}), внутрішньогруповим (P^{group}), мінімальним (P^{min}),

середньозваженим ринковим ($P^{average}$) та максимальним (P^{max}) її рівнями взято за базу систематизації цінових відхилень з виокремленням шести типів відхилень: оптимізаційних, планових, антигрупових, відхилень за потенціалом ринку, за ефективністю закупівель (табл. 3). Це дало змогу обґрунтувати пріоритетність сфер аудиторських процедур та підвищити результативність рекомендацій аудитора у цій політиці підприємства.

Таблиця 3

Види цінових відхилень у вартості контрольованих операцій

Вид цінового відхилення вартості операції імпорту	Формула розрахунку
ІМПОРТ	
Максимальна сума приросту (зменшення) витрат на закупівлю за діапазону ринкових цін	$\max \Delta C_p = (P^{min} - P^{max}) \times Q^*$
Цінове відхилення імпорту за потенціалом ринку	$\Delta P_{marketpotential}^{import} = (P^{min} - P^{actual}) \times Q$
Цінове відхилення імпорту за ефективності закупівель	$\Delta P_{ef}^{import} = (P^{average} - P^{actual}) \times Q$
Цінове відхилення імпорту за оптимізації податків	$\Delta P_{opt}^{import} = (P^{max} - P^{actual}) \times Q$
Антигрупове цінове відхилення імпорту	$\Delta P_{antigroup}^{import} = (P^{group} - P^{actual}) \times Q$
Бюджетне цінове відхилення імпорту	$\Delta P^{import} = (P^{plan} - P^{actual}) \times Q$
Цінове відхилення імпорту за ринкових змін	$\Delta P_{marketchanges}^{import} = (P^{plan} - P^{average}) \times Q$
ЕКСПОРТ	
Максимальна сума приросту (зменшення) доходу від експорту за діапазону ринкових цін	$\max \Delta V_p = (P^{min} - P^{max}) \times Q$
Цінове відхилення експорту за потенціалом ринку	$\Delta P_{marketpotential}^{export} = (P^{actual} - P^{max}) \times Q$
Цінове відхилення експорту за ефективності збуту	$\Delta P_{ef}^{export} = (P^{actual} - P^{average}) \times Q$
Антигрупове цінове відхилення експорту	$\Delta P_{antigroup}^{export} = (P^{actual} - P^{group}) \times Q$
Бюджетне цінове відхилення експорту	$\Delta P^{export} = (P^{actual} - P^{plan}) \times Q$
Цінове відхилення експорту за ринкових змін	$\Delta P_{marketchanges}^{export} = (P^{average} - P^{plan}) \times Q$

*Q – обсяг імпортованого (експортованого) товару, од.

Результати деталізованого аналізу цінових відхилень у контрольованих операціях запропоновано відображати у робочому документі аудитора як результат аналітичних процедур, здійснених у процесі аудиту трансфертних цін. 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 викривлень у цінах імпорту, а також сформулювати доказову базу для обґрунтування трансфертних цін у контрольованих операціях.

У розділі 4 «Розвиток методології незалежного ризик-орієнтованого аудиту зовнішньоекономічних операцій підприємства з пов'язаними сторонами» досліджено методологічні особливості оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності підприємства під впливом операцій із пов'язаними сторонами, удосконалено форми робочих документів аудитора з перевірки операцій із пов'язаними сторонами відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, запропоновано критерії ефективності аудиторських перевірок.

Доведено, що в контексті дослідження операцій із пов'язаними сторонами оцінювання бізнес-ризиків підприємства може надати більше цінної інформації щодо ризиків викривлення звітності. З огляду на це виправданими є ідентифікація специфічних ризиків, які формуються під впливом відносин та зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними сторонами підприємства, та визначення облікових викривлень, які можуть виникнути через облікові маніпулювання. Так, облікові викривлення звітності підприємства запропоновано класифікувати відповідно до мети маніпулювань у зовнішньоекономічних операціях із пов'язаними підприємствами:

– з метою маніпулювання рішеннями принципалів (завищення вартості активів через неправомірне визнання прав власності на давальницьку сировину, необоротний актив пов'язаної сторони або на предмет зовнішньоекономічної угоди; завищення балансової вартості довгострокових інвестицій у капітал пов'язаних підприємств; завищення доходів і прибутку шляхом маніпулювань з цінами в операціях із пов'язаними сторонами і неправомірним розподілом транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з експортно-імпортними операціями);

– з метою ухилення від оподаткування (завищення витрат у частині вартості імпорту з метою зниження бази оподаткування податком на прибуток; завищення вартості транспортно-заготівельних витрат; маніпулювання з датою операції);

– з метою приховування незаконного привласнення активів мажоритарними власниками капіталу (завищення витрат за списання неправомірно привласнених запасів, грошових коштів, інших видів активів, існування фіктивних закордонних дебіторів; заниження вартості активів за підміни активів, привласнення коштів, які використовуються не за цільовим призначенням; навмисне знецінення необоротних активів; експорт пов'язаним підприємствам за зниженою ціною).

Специфіка операцій із пов'язаними сторонами призводить до додаткових ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, які рекомендовано оцінювати за такими критеріями: характер відносин підприємства з пов'язаними сторонами; обсяг і тип операцій із пов'язаними сторонами.

Використання Міжнародних стандартів аудиту в процесі аудиту фінансової звітності підприємств передбачає відповідне форматування робочих документів аудитора. Розроблено удосконалений 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. Запропоновані форми робочих документів аудитора дадуть можливість накопичувати результати проведення аудиторських процедур відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту та враховувати специфіку впливу операцій з пов'язаною стороною на елементи звітності підприємства.

Встановлено, що проведення аудиторських перевірок у межах зовнішнього незалежного, внутрішнього чи податкового аудиту передбачає залучення

відповідних людських ресурсів і необхідність оцінювання доцільності, економічної ефективності та результативності залучення аудиторських кадрів різного рівня кваліфікації. Обмеження зовнішнього незалежного аудиту як особливого виду перевірки відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту вказує на необхідність проведення аудиту в зазначені терміни, що не може не вплинути на результат аудиту та якість аудиторських перевірок. Аудитори у приватному секторі (внутрішні та зовнішні незалежні) також зацікавлені в оцінюванні ефективності аудиту, що визначило необхідність розробки економічних показників для забезпечення об'єктивного оцінювання ефективності аудиторських перевірок.

Запропоновано порядок оцінювання ефективності аудиторського завдання зовнішнього незалежного аудитора, який проводиться аудиторською фірмою на основі співвідношення нормативної ($EАЗ^{норм}$) та фактичної ($EАЗ^{факт}$) ефективності окремого аудиторського завдання. Оскільки існує ймовірність збільшення обсягу аудиту через вплив різних чинників, рекомендовано корегувати показник на коефіцієнт невизначеності ($КН$), який враховуватиме досвід співпраці незалежного аудитора з клієнтом та рівень ризику суттєвого викривлення звітності клієнта. Ефективність аудиторського завдання з урахуванням коефіцієнта невизначеності ($I_{EАЗК}$) запропоновано розраховувати за формулою (5):

$$I_{EАЗК} = I_{EАЗ} \times КН = \frac{EАЗ^{факт}}{EАЗ^{норм}} = \frac{OЧ^{факт} / OДК^{факт}}{OЧ^{норм} / OДК^{факт}} \frac{(КН_Д + КН_Р)}{2}, \quad (5)$$

де $I_{EАЗК}$ – показник ефективності виконання аудиторського завдання незалежним зовнішнім аудитором з урахуванням коефіцієнта невизначеності; $I_{EАЗ}$ – індекс ефективності аудиторського завдання, що виконується групою аудиторів або одноосібно; $OЧ^{факт}$ – фактичний обсяг часу роботи аудитора на виконання аудиторського завдання, людино-година; $OЧ^{норм}$ – нормативний (мінімальний) обсяг часу роботи аудитора на виконання завдання з урахуванням обсягу діяльності клієнта відповідно до рекомендацій професійної організації аудиторів, людино-година; $OДК^{факт}$ – фактичний обсяг діяльності клієнта, млн. грн.; $КН_Д$ – коефіцієнт невизначеності з урахуванням досвіду співпраці аудитора з клієнтом; $КН_Р$ – коефіцієнт невизначеності за ризиком з урахуванням результатів оцінювання ризику суттєвого викривлення звітності, наявного до початку аудиторського завдання, який впливає на обсяг аудиторських послуг.

Водночас із проведенням оцінювання ефективності аудиторського завдання для незалежних аудиторів у межах виконання незалежного підтвердження достовірності даних фінансової звітності рекомендовано також оцінювати ефективність виконання аудиторської послуги замовниками аудиту, що дає змогу оцінити ефект від виправлення помилок, виявлених у процесі аудиту.

Оцінку ефективності аудиторської послуги замовниками аудиту запропоновано розраховувати за формулою (6):

$$EАП = \frac{\sum Ш - \sum ПЗ}{В_а}, \quad (6)$$

де $EАП$ – показник оцінки ефективності аудиторської послуги; $\sum Ш$ – сума штрафів, яких вдалося уникнути, завдяки виявленим у процесі аудиту помилкам в

обліку, грн.; $\Sigma\PiЗ$ – сума податкових зобов'язань, які були донараховані за результатами виправлення виявлених аудитором помилок, грн.; Va – вартість послуги з аудиту, грн.

У межах діяльності групи підприємств при функціонуванні відділу внутрішньокорпоративного аудиту рекомендовано визначати критерії оцінювання ефективності діяльності відділу внутрішнього аудиту, оскільки саме внутрішній аудит здійснюється з метою отримання додаткових економічних переваг.

Для внутрішнього аудитора здебільшого характерний формат надання рекомендацій з поліпшення діяльності компанії, тому ефективність внутрішнього аудиту рекомендовано оцінювати через співвідношення результатів виконання рекомендацій внутрішнього аудитора та витрат на утримання відділу. Ефективність внутрішнього аудиту (EBH) запропоновано розраховувати за формулою (7):

$$EBH = \frac{\Sigma\PiЗ - \Sigma\PiЗ + \Sigma E + \Sigma B3A}{Oч} \Rightarrow \max, \quad (7)$$

де ΣE – сума отриманої економії у господарській діяльності підприємства на основі рекомендацій внутрішніх аудиторів, грн.; $\Sigma B3A$ – сума отриманої економії вартості послуг зовнішніх незалежних аудиторів за інформаційної взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиторів, грн.; $Oч$ – обсяг часу, витраченого аудитором за аналізований період, людино-година.

У запропонованих показниках оцінювання ефективності аудиторського завдання враховано не тільки вимоги Аудиторської палати України щодо обсягу часу, необхідного для проведення аудиту на якісному рівні, а також додаткову економію підприємства на зовнішньому аудиті за інформаційної взаємодії зовнішнього аудитора з внутрішнім.

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 експортно-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 аудиту 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.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

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: 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*. 2011. № 52/1. С. 210–218 (0,50/0,17 друк. арк.) (особистий внесок автора: проведено аналіз наукових досліджень у сфері вибору показників оцінювання 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*. 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*. 2012. Вип. 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*. 2012. № 59. С. 156–164 (0,57/0,42 друк. арк.) (особистий внесок автора: досліджено проблеми вибору джерел аудиторських доказів).

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

8. Дрей В. В. Оцінка корисності аудиторських доказів в процесі перевірки фінансової звітності підприємства. *Прометей*. 2013. Випуск 1(40). С. 219–223. (0,44 друк. арк.).

9. Фесенко В. В., Бабенко Л. В., Цьома К. Ю. Прикладні аспекти обліку та внутрішнього контролю розрахунків із постачальниками і підрядниками. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 4(04). С. 419–424. URL: <http://www.easterneurope-ebm.in.ua/index.php/4-2016-ukr> (0,62/0,3 друк. арк.) (особистий внесок автора: розглянуто організаційні аспекти внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками).

10. Фесенко В. В. Теоретичні аспекти розвитку аудиту як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг. *Галицький економічний вісник*. 2017. № 2 (53). С. 130–137 (0,55 друк. арк.).

11. Фесенко В. В. Трансфертні різниці в контрольованих зовнішньоекономічних операціях підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. № 5 (16). С. 293–298. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/16_2018/53.pdf (0,71 друк. арк.).

12. Фесенко В. В. Аналіз динаміки і структури зовнішньоекономічної діяльності України для цілей аудиту. *Галицький економічний вісник*. 2018. № 1 (54). С. 49–61 (0,55 друк. арк.).

в т. ч. у зарубіжних періодичних наукових виданнях та у наукових виданнях України, які внесено до міжнародних наукометричних баз:

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

14. Фесенко В. В., Загорельська Т. Ю. Облікові викривлення та їх вплив на фінансову звітність. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 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).

15. 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 зовнішньоекономічної діяльності підприємств).

16. 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. Vol. 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'єктах зовнішньоекономічної діяльності).

17. Фесенко В. В. Вибір показника для обґрунтування трансфертної ціни в зовнішньоекономічних операціях між пов'язаними підприємствами *Evropský časopis ekonomiku a managementu*. 2017. Svazek 3, 6 vydani. P. 34–41 (0,67 друк. арк.).

18. 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 основні трансформаційні процеси у сфері митного, податкового, зовнішнього незалежного та внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств).

19. Фесенко В. В., Криворучко В. В. Метод порівняльної неконтрольованої ціни як інструмент обґрунтування трансфертних цін у зовнішньоекономічних операціях. *Економічний простір*. 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).

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

21. Фесенко В. В., Тищенко А. О. Оцінка та аналіз податкового потенціалу підприємства за даними фінансової звітності. *Молодий вчений*. 2017. № 9 (49). С. 571–576 (0,57/0,4 друк. арк.) (особистий внесок автора: визначено показники звітності підприємства як складові для оцінювання податкового потенціалу підприємства).

22. Фесенко В. В., Рябко Ю. А. Аудиторська ідентифікація облікових маніпулювань в операціях реалізації. *Сталий розвиток економіки*. 2017. № 4 (37). С. 125–131 (0,67/0,54 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).

23. 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 (0,7/0,54 друк. арк.) (особистий внесок автора: визначено алгоритми застосування інструментів управління курсовими різницями у зовнішньоекономічних угодах, а також алгоритм визнання курсових різниць у процесі консолідації звітності групи компаній).

24. Фесенко В. В. Оцінка надійності пов'язаних підприємств як елемент внутрішньокорпоративного аудиту групи міжнародних компаній. *Економічний простір*. 2018. № 131. С. 184–193 (0,62 друк. арк.).

25. 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.).

26. Фесенко В. В. Методичний підхід до аналізу цінових відхилень в операціях експорту. *Економічний простір*. 2018. № 135. С. 93–102 (0,5 друк. арк.).

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

28. Фесенко В. В. Визначення відмінностей між податковим та внутрішнім аудитом трансфертних цін під час зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств. *Економічний простір*. 2018. № 137. С. 171–179 (0,5 друк. арк.).

Опубліковані праці апробаційного характеру

29. Фесенко В. В. Визначення перспективних напрямів розвитку ринку аудиторських послуг. *Регіональна економіка та управління*. 2015. № 2 (05), Ч. II. 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 Міжнар. наук.-практ. конф. (20 листоп. 2015 р., м. Дніпропетровськ). Дніпропетровськ: УМСФ, 2015. С. 30–31 (0,13/0,07 друк. арк.) (особистий внесок автора: визначено особливості розподілення та склад загальнопромислових 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 листоп. 2016 р., м. Дніпро). Дніпро: УМСФ, 2016. С. 50–52 (0,08/0,06 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: зб. тез наук. робіт учасників Всеукр. наук.-практ. конф. (29–30 квіт. 2016 р., м. Одеса). Одеса: ЦЕДР, 2016. С. 78–81 (0,09/0,07 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 III Міжнар. наук.-практ. конф. (27 листоп. 2017 р., м. Чернігів). Чернігів: ЧНТУ, 2017. С. 75–76 (0,18 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: зб. матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф. (24 листоп. 2017 р., 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 II Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (30 жовт. 2017 р., м. Полтава). Полтава: РВВ ПДАА, 2017. С. 256–258 (0,15/0,1 друк. арк.) (особистий внесок автора: визначено бази витрат та методика 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 Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (30 трав. 2017 р., м. Львів). Львів: Наукова спільнота, 2017. С. 88–91 (0,12/0,09 друк. арк.) (особистий внесок автора: визначено сучасні прикладні проблеми застосування міжнародних стандартів обліку).*

37. Фесенко В. В., Рябко Ю. А. 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: зб. наук. праць за матеріалами Всеукр. наук.-практ. конф. (30–31 берез. 2017 р., м. Дніпро). Дніпро: НМЕТАУ, 2017. С. 514–518 (0,1/0,08 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 Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учен. (20 квіт. 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*: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф. (17 листоп. 2017 р., м. Київ). Київ: КНЕУ, 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 VI Міжнар. наук.-практ. конф. (16–17 квіт. 2018 р., м. Дніпро). Дніпро: ДНУ ім. О. Гончара, 2018. С. 102–104 (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 V Міжнар. наук.-практ. конф. (31 трав. – 1 черв. 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*: зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (5 жовт. 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 Всеукр. наук.-практ. конф. (30 листоп. 2018 р., м. Київ). Київ: ТзОВ «ВІПО», 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*: зб. матеріалів V Міжнар. наук.-практ. конф. (7 груд. 2018 р., м. Київ). Київ: КНЕУ, 2018. С. 207–208 (0,2 друк. арк.).

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). – Тернопільський національний економічний університет МОН України. – Тернопіль, 2019.

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

Поглиблено методологічні засади податкового, незалежного та внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності пов'язаних підприємств. Уточнено сутність аудиту зовнішньоекономічної діяльності як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг, що дозволило обґрунтувати роль і запропонувати форми спільного аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Удосконалено методологічні засади аудиту й аналізу трансфертних цін в контрольованих операціях підприємства для цілей внутрішнього та зовнішнього аудиту. Визначено й обґрунтовано термін «трансфертна різниця», удосконалено концептуальні основи аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства, методологію внутрішньокорпоративного аудиту групи взаємопов'язаних підприємств, параметричний аналіз надійності пов'язаного підприємства. Запропоновано методологічний підхід до обґрунтування трансфертної ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції підприємства для органів ДФСУ.

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

АННОТАЦИЯ

Фесенко В. В. Методология аудита и анализа внешнеэкономической деятельности связанных предприятий. – Квалифицированный научный труд на правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет МОН Украины. – Тернополь, 2019.

Диссертационная работа посвящена развитию методологии аудита и анализа внешнеэкономической деятельности связанных предприятий в условиях глобализации международного бизнеса и интеграции Украины в европейское пространство.

Углублены методологические основы налогового, независимого и внутреннего аудита внешнеэкономической деятельности связанных предприятий.

Уточнена сущность аудита внешнеэкономической деятельности как формы информационного взаимодействия принципалов и агентов аудиторских услуг, что позволило обосновать роль и предложить формы совместной аудита внешнеэкономической деятельности предприятия. Усовершенствованы методологические основы аудита и анализа трансфертных цен в контролируемых операциях предприятия для целей внутреннего и внешнего аудита. Определен и обоснован термин «трансфертная разница», усовершенствованы концептуальная основа аудита внешнеэкономической деятельности предприятия, методология внутрикорпоративного аудита группы взаимосвязанных предприятий, параметрический анализ надёжности связанного предприятия. Предложен методологический подход к обоснованию трансфертной цены в контролируемых внешнеэкономических операциях предприятия для органов ГФСУ.

Ключевые слова: внешнеэкономические операции, внешнеэкономическая деятельность предприятий, связанные стороны, связанные предприятия, трансфертное ценообразование, группа, аудит, анализ.

SUMMARY

Fesenko V. V. 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)». Ternopil National Economic University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 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 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.

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.

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 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.

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).

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.

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).

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

Підписано до друку 02.04.2019 р.
Формат 60x90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублюванні.
Умов. друк. арк. 1,9. Обл.-вид. арк. 2,0.
Зам. № А013-19. Тираж 120 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46009

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46009
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua