

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

СОЛОДКА НАТАЛІЯ ВІКТОРІВНА

УДК 657:[658.11:664.1]:33.06](477)(043.3)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ОБЛІК ТА АУДИТ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

**08.00.09 – БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ
(за видами економічної діяльності)**

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

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

_____ Солодка Н. В.

Науковий керівник

Дорош Ніна Іванівна,
доктор економічних наук, професор

Київ – 2019

АНОТАЦІЯ

Солодка Н.В. Облік та аудит внутрішньогрупових операцій на підприємствах. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» – Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Міністерство освіти і науки України. – Київ, 2019.

Дисертація присвячена комплексному дослідженню, узагальненню теоретичних положень та розробленню практичних рекомендацій з удосконалення організації та методичних підходів до бухгалтерського обліку й внутрішнього аудиту стану внутрішньогрупових операцій для інформаційного забезпечення процесу управління групою підприємств з урахуванням особливостей умов їх функціонування.

Домінантні позиції в сучасній економіці належать великим об'єднанням юридичних осіб. Їх поширення зумовило виникнення низки проблем, пов'язаних із можливістю головної організації здійснювати управління діяльністю інших учасників групи. Як свідчить світовий досвід, інтеграція юридичних осіб є одним із механізмів забезпечення економічного зростання. Вони відіграють провідну роль у реалізації широкомасштабних проектів, розвитку науково-технічного прогресу, диверсифікації виробництва, забезпеченні створення робочих місць тощо. У роботі висвітлено історико-логічні етапи зародження та розвитку інтеграційних процесів у міжнародній та вітчизняній практиці, узагальнено розробки основних світових наукових шкіл щодо розуміння природи й ролі інтеграційних процесів у бізнесі, систематизовано зарубіжні інтеграційні теорії та проведено порівняльний аналіз підходів до розуміння поняття «інтеграція», уточнено визначення інтеграційного процесу, необхідне для всебічного оцінювання якості управління внутрішньогруповими операціями інтегрованих підприємств та удосконалення обліку й внутрішнього аудиту таких операцій.

В Україні зареєстровані і здійснюють діяльність понад шість тисяч об'єднань, які за своєю сутністю є надбудовними утвореннями з невизначеним

правовим статусом, що не відповідає світовим стандартам. Це породжує низку проблем не лише в зовнішньоекономічній діяльності, а й на міждержавному рівні. Доки у вітчизняному законодавстві немає чіткого й однозначного визначення понять «холдинг», «холдингова компанія», «група», «дочірнє підприємство», у різних законодавчих актах ці поняття трактуються по-різному.

У дисертації запропоновано удосконалені визначення таких понять: холдингова компанія – юридична особа, яка безпосередньо або через інших осіб володіє акціями (частками в статутному капіталі) однієї або більше дочірніх юридичних осіб і утримує більшість голосів у їх органах управління. Вважають, що холдингова компанія здійснює управління діяльністю дочірньої (дочірніх) юридичної особи. Об'єднання юридичних осіб, до якого належить холдингова компанія та її дочірні підприємства та яке в юридичній літературі визначають як холдинг, варто називати групою для уникнення плутанини між поняттями «холдингова компанія» та «холдинг». Дочірнє підприємство – це підприємство, статутний капітал якого сформований за рахунок материнського підприємства або контрольний пакет акцій якого належить материнському підприємству.

Для прийняття оптимальних управлінських рішень, пов'язаних із рухом грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та інших активів всередині групи підприємств, менеджмент групи має бути поінформований про стан внутрішньогрупових розрахунків. За сучасною методологією бухгалтерського обліку, до внутрішньогрупових операцій зараховують операції і з асоційованими підприємствами, і з дочірніми. На основі дослідження теоретичної бази поняття «група» можна дійти висновку, що до внутрішньогрупових операцій можуть належати лише операції між материнським і дочірнім підприємствами та дочірніми підприємствами однієї групи. У роботі досліджено методичні підходи до класифікації внутрішньогрупових операцій, які використовуються у вітчизняній та міжнародній обліково-аналітичній практиці, а також нормативно-правові положення українських і міжнародних стандартів, аргументовано необхідність доопрацювання класифікаційних груп операцій інтегрованої організації.

Автором розроблено методика бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій, яка допоможе усунути окреслені проблеми. За удосконаленою методикою, передача активів і зобов'язань між підприємствами групи здійснюється на окремому рахунку бухгалтерського обліку 32 «Внутрішньогрупові операції». У зв'язку з цим запропоновано внести зміни до «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Подані варіанти бухгалтерських проводок забезпечують чітке відображення внутрішньогрупових операцій на рахунках бухгалтерського обліку, що важливо для формування консолідованої фінансової звітності.

Внутрішньогрупові розрахунки є складовою системи бухгалтерського обліку підприємства та групи підприємств, пов'язаних відносинами контролю-підпорядкування. Їх не можна розглядати відокремлено, без урахування причинно-наслідкових зв'язків, що виникають у результаті здійснення таких операцій. Тому пропонуємо застосовувати ієрархічний підхід до побудови рахунків бухгалтерського обліку, призначених для обліку доходів та витрат, які рекомендуємо розмежовувати на призначені для визначення сум доходів у межах групи підприємств та доходів від реалізації зовнішнім покупцям.

Для оперативного складання консолідованої фінансової звітності необхідно дотримуватися ідентичних правил та процедур відображення об'єктів бухгалтерського обліку на рівні групи підприємств. При формуванні облікової політики групи підприємств щодо внутрішньогрупових розрахунків слід враховувати вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на організацію бухгалтерського обліку. Доведено, що при формуванні положень облікової політики групи підприємств, яку доцільно здійснювати на рівні материнського підприємства, також необхідно враховувати всі чинники такого впливу.

Оскільки внутрішньогрупові операції в групі підприємств є особливим об'єктом обліку, у межах загальних підходів до проведення аудиторської перевірки розроблено модель внутрішнього аудиту внутрішньогрупових

операцій. Ця модель забезпечить проведення якісної аудиторської перевірки, попередження операцій, які суперечать чинному законодавству, та надання достовірної інформації про внутрішньогрупові операції при відображенні в бухгалтерській та податковій звітності.

З огляду на відсутність методичних рекомендацій щодо здійснення внутрішнього аудиту в групі підприємств було систематизовано складові внутрішнього аудиту та розроблено пропозиції щодо розробки положення про підрозділ внутрішнього аудиту. Це сприятиме збереженню і накопиченню ретроспективної інформації про виявлені відхилення, підвищенню якості внутрішнього аудиту шляхом визначення відповідальності аудитора за сформульовані висновки та забезпечить інформативну базу при прийнятті оперативних управлінських рішень.

Високий рівень ризику в українській економіці визначає сучасні проблеми в організації ефективної системи внутрішнього аудиту груп і породжує серйозні проблеми. Ризик-орієнтований підхід в управлінні організацією до питань внутрішнього аудиту націлений на запобігання можливим проблемам. Указаний підхід до планування робіт із внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій дає змогу визначити і класифікувати ризики в діяльності групи, виявити ключові бізнес-ризики, прив'язати їх до цілей і бізнес-процесів групи та дати їм оцінку. Цей підхід в діяльності підрозділу внутрішнього аудиту дає змогу організувати роботу з урахуванням провідного зарубіжного досвіду, що сприяє правильному вибору об'єктів внутрішнього аудиту і якісному підвищенню ефективності роботи внутрішніх аудиторів під час проведення аудиторських перевірок внутрішньогрупових операцій.

Solodka N.V. Accounting and audit of intragroup transactions at enterprises. – Manuscripts.

The Thesis for the Degree of Candidate in Science (Economics) in specialty 08.00.09 «Accounting, Analysis and Audit (by Types of Economic Activity)» – Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kyiv, 2017.

The dissertation is devoted to the complex research, generalization of theoretical positions and development of practical recommendations for improving the organization and methodical approaches to accounting and internal audit of the status of intragroup operations for information provision of the management process of a group of enterprises, taking into account the peculiarities of the conditions of their functioning.

The dominant positions in the modern economy are taken by large associations of legal entities. Their widespread science put forward the problem of the need to address a number of problems associated, above all, with the ability of the main organization to manage the activities of other members of the group. As world experience shows, the integration of legal entities is one of the mechanisms for ensuring economic growth. They play a leading role in implementing large-scale projects, developing scientific and technological progress, diversifying production, ensuring job creation, etc. The paper highlights the historical and logical stages of the emergence and development of integration processes in international and domestic practice, generalizes the development of major world scientific schools in understanding the nature and role of integration processes in business, systematized foreign integration theories and conducted a comparative analysis of approaches to the definition of the concept of integration, the definition is defined the integration process necessary for a comprehensive assessment of the quality of management of intragroup operations of integrated companies, as well as for the udos onalennya accounting and internal audit of operations.

To date, in Ukraine, more than six thousand associations have been registered and carry on their activities, which in their essence are superstructures of uncertain

legal status that do not conform to world standards. This raises a number of problems not only in foreign economic activity, but also at the interstate level. While domestic legislation does not have a clear and unambiguous definition of the concept of "holding", "holding company", "group", "subsidiary enterprise" in various legislative acts, this concept is treated differently.

The thesis proposes improved definitions of such concepts: a holding company is a legal entity that directly or through other persons owns shares (shares in the authorized capital) of other, one or more, subsidiary legal entities and holds the majority of votes in their management bodies. It is believed that the holding company manages the activities of its subsidiary (subsidiary) legal entities. A union of legal entities, in which the holding company and its subsidiaries, which are defined as a holding in the legal literature, should be called a group, in order to avoid confusion between the terms "holding company" and "holding". A subsidiary is an enterprise whose authorized capital is formed at the expense of the parent company or the parent company owns a controlling stake in the subsidiary, of course.

In order to make optimal managerial decisions related to the movement of cash, inventories, fixed assets and other assets within the group of management companies of the group requires constant awareness of the status of intragroup settlements. There was a problem in determining the range of business transactions that belong to the intragroup. Under the existing accounting methodology, intragroup operations include transactions with associated enterprises and subsidiaries. Based on the research of the theoretical basis of the concept of "group", we can conclude that intragroup operations can only be attributed to transactions between parent and subsidiaries and subsidiaries of one group. The methodical approaches to the classification of intragroup operations used in domestic and international accounting and analytical practice, as well as legal and regulatory provisions of Ukrainian and international standards are explored, the necessity of revision of the classification groups of operations of the integrated organization is substantiated.

The author proposes the methodology of accounting for intragroup operations, which will help eliminate the above problems. Under the improved method, the transfer

of assets and liabilities between the group companies is carried out on separate accounts of accounting 32 "Intragroup operations". In this regard, it is proposed to make changes to the Instruction on the application of the Plan of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations. The presented options for accounting entries provide a clear reflection of intragroup transactions in the accounts, which is extremely valuable for the formation of consolidated financial statements.

The intragroup calculations are known to form part of the accounting system of an enterprise and a group of enterprises that are linked by the control-subordination relationship. Therefore, they can not be considered separately, without taking into account the causal relationships that arise from the results of such operations and are manifested. Therefore, we also propose the use of a hierarchical approach to accounting accounting, which is designed to account for income and expenditure, which is recommended to differentiate between those that are intended to determine the amount of income within the group of enterprises and the revenues from sales to external buyers

Preparation of information on operations carried out within the group of companies in accordance with the requirements of the current legislation necessitates the development of accounting registers, which will take into account the list of analytical sections for filling the report on controlled transactions. Information about intragroup transactions, which is reflected in the proposed subaccounts, should be generalized in the developed internal register "Register of reflection in the accounting of intragroup calculations of a group of enterprises." Simultaneous fixing by participants of the group of companies of information on intragroup transactions in the corresponding graphs of this report allows to systematize and generalize information for a certain date in the context of individual counteragents, agreements, mutual settlements documents, types of currency, etc., serves as the basis for compiling the Report on controlled transactions and excluding such indicators in the compilation consolidated reporting by the parent.

For the rapid compilation of consolidated financial statements, it is necessary to follow identical rules and procedures for displaying objects of accounting at the level of a group of enterprises. When forming the accounting policy of a group of enterprises in the part of intragroup calculations it is necessary to take into account the influence of external and internal factors on the organization of accounting. It is proved that when forming the accounting policies of a group of companies that it is expedient to carry out at the level of the parent company, it is necessary to consider all factors of such influence.

Since intragroup operations in a group of companies are a special entity, a model of internal audit of intragroup transactions is developed in the framework of general approaches to audit. This model will ensure the conduct of high-quality audit, preventing transactions that are in conflict with applicable law and providing reliable information on intragroup transactions when reflected in accounting and tax reporting.

The absence of methodological recommendations for the implementation of internal audit in the group of companies led to the systematization of the components of internal audit and the development of proposals for the compilation of internal documents of the internal auditor as a documentary confirmation of the completed control procedures, which will help to preserve and accumulate retrospective information on detected deviations, improve the quality of internal audit in installing the auditor's responsibility for formulated conclusions and information int base when making operational management decisions.

The high level of risk in the Ukrainian economy determines the existing problems in organizing an effective system of internal audit of groups and poses serious problems. The risk-oriented approach to internal audit issues in the organization is the management link aimed at preventing possible problems. A risk-oriented approach to internal audit planning for intragroup operations allows you to identify types of risks in the group's activities, classify them in groups, identify key business risks, link them to the goals and business processes of the group, and give them an assessment.

Список публікацій здобувача

1. Мазур Н. В. Методика обліку внутрішньогрупових операцій: пропозиції щодо вдосконалення. *Економіка. Фінанси. Право*. Київ : АФ «Аналітик», 10/2015. С. 11–16 (*Index Copernicus*). (0,49 друк. арк.).
2. Мазур Н. В. Економіко-правова сутність поняття «внутрішньогрупові операції». *Наук. вісник Міжнар. гуманітарного ун-ту. Серія: Економіка і менеджмент*. 2016. № 15. С. 141–144. (*Index Copernicus*). (0,47 друк. арк.).
3. Мазур Н. В. Розвиток консолідованого обліку в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 9. С. 809–812. (*Index Copernicus*). (0,51 друк. арк.).
4. Солодка Н. В. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту у групі компаній. *Екон. вісник Запорізької держ. інженерної акад.* 2016. № 4. С. 97–101. (0,35 д.а.).
5. Солодка Н. В. Концептуальний зміст обліку і внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в корпоративному управлінні. *Інтернаука*. Серія: Економічні науки. 2017. № 6. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2017/6/2943>. (0,57 друк. арк.).
6. Солодка Н. В. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій у групі підприємств. *Інфраструктура ринку*. 2017. № 6. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/6-2017>. (0,44 друк. арк.).
7. Солодка Н. В. Новий підхід до обліку внутрішньогрупових операцій між учасниками групи підприємств. *Причорноморські екон. студії*. 2017. Вип. 16. С. 172–175. (0,43 друк. арк.).
8. Солодка Н. В. Методичні аспекти внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій на підприємствах цукрової промисловості. *Інтернаука*. Серія: Економічні науки. 2019. № 1. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2019/1/4631>. (0,73 друк. арк.).

9. Солодка Н. В. Формування інтеграційних відносин на підприємствах цукрової галузі. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 1. С. 62–67. (*Index Copernicus*). (0,81 друк. арк.).
10. Mazur N. V. Difference between concepts of intragroup transactions and intracompany transactions. *Prospects of economic development in the global crisis : Collection of scientific articles*. Plovdiv : Academic Publishing House of the Agricultural University Plovdiv, 2015. P. 262–266. (*РИНЦ*). (0,25 друк. арк.).
11. Solodka N. V Internal Financial Reporting of Group Members. *Perspective directions of scientific researches : Collection of scientific articles*. Coventry : Agenda Publishing House, 2016. P. 230–233. (*РИНЦ*). (0,3 друк. арк.).
12. Solodka N. V. Organization of internal audit of intragroup transactions. *International Scientific Conference "The modern trends in the development of business social responsibility" : Conference Proceedings (May 19th, 2017)*. Lisbon : Baltija Publishing. P. 217–219. (*РИНЦ*). (0,08 друк. арк.).
13. Мазур Н. В. Сучасний підхід до визначення сутності внутрішнього аудиту у системі корпоративного управління. *Принципи нової економіки України та формування її фінансово-інвестиційної основи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (10–11 квітня 2015 р.) / Нац. гірничий ун-т. Дніпропетровськ : ВД «Гельветика», 2015. С. 167–168. (0,13 друк. арк.).*
14. Мазур Н. В. Історико-логічні етапи виникнення та розвитку інтеграційних процесів у бізнесі. *Актуальні проблеми економіко-правової системи України : матеріали I Міжнар. інтернет-конференції з економіки та юриспруденції*. Вінниця, 2016. С. 28–31. (0,19 друк. арк.).
15. Мазур Н. В. Внутрішній аудит у холдингових структурах. *Актуальні питання функціонування фінансового ринку в умовах кризових явищ світової економіки : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції (15–16 квітня 2016 р.) / Одеський нац. екон. ун-т. Одеса, 2016. С. 274–276. (0,12 друк. арк.).*
16. Мазур Н. В. Сутність консолідованого обліку та відмінні ознаки від бухгалтерського фінансового обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-*

інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. (11 травня 2016 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 148–149. (0,1 друк. арк.).

17. Мазур Н. В. Методичний підхід до формування внутрішньогрупової звітності. *Сучасний стан економіки: проблеми та перспективи розвитку* : матеріали Екон. наук.-практ. інтернет-конференції (7 жовтня 2015 р.). С. 167–168. (0,13 друк. арк.).

18. Солодка Н. В. Сутність та основні завдання внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій. *Економічні студії*. 2 (15) квітня 2017 р. С. 91–96. (РИНЦ). (0,65 друк. арк.).

19. Солодка Н. В. Економічно-правова основа поняття «група підприємств». *Регіональна економіка та управління*. 2017. № 2 (15). С. 117–119. (РИНЦ). (0,43 друк. арк.).

20. Солодка Н. В. Проблеми відображення внутрішньогрупових операцій у бухгалтерському обліку та шляхи їх вирішення. *Весняні наукові читання* : матеріали IX Міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції (22 травня 2017 р.). Вінниця, 2017. Ч. 2. С. 72, 60–62. (0,12 друк. арк.).

21. Солодка Н. В. Модель обліку внутрішньогрупових операцій на прикладі підприємств цукрової галузі. *Сучасні наукові погляди на модернізацію і суспільний розвиток економічної системи* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. для студентів, аспірантів та молодих вчених (24–25 листопада 2017 р.). С. 47–49. (0,11 друк. арк.).

ЗМІСТ

ВСТУП	14
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУТНОСТІ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	22
1.1. Економіко-правова основа формування і функціонування груп підприємств в Україні	22
1.2. Розкриття сутності та природи внутрішньогрупових операцій групи підприємств	44
1.3. Концептуальний зміст обліку і внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в корпоративному управлінні.....	56
ВИСНОВКИ ДО ПЕРШОГО РОЗДІЛУ	75
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ	77
2.1. Специфіка методики бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій за сучасних умов.....	77
2.2. Особливості відображення внутрішньогрупових операцій у внутрішніх звітах та консолідованому фінансовому звіті	93
2.3. Формування єдиної облікової політики групи підприємств: відображення внутрішньогрупових операцій.....	115
ВИСНОВКИ ДО ДРУГОГО РОЗДІЛУ	135
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ	138
3.1. Розвиток теоретико – методичних аспектів внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій	137
3.2. Організаційні засади здійснення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій	151
3.3. Напрями вдосконалення внутрішнього аудиту на основі методики ризик-орієнтованого підходу	174
ВИСНОВКИ ДО ТРЕТЬОГО РОЗДІЛУ	192
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	194
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	199
ДОДАТКИ	225

ВСТУП

Актуальність теми. Підприємства зі складною організаційною структурою (корпорації, холдинги, концерни, та інші інтегровані об'єднання), відіграють домінуючу роль у розвитку економіки країни. Згідно з даними Державної служби статистики у 2018 році загальний дохід десяти найбільших груп підприємств країни становив близько 660 млрд. грн., що складає 23% від валового внутрішнього продукту України. За останні три роки доходи цих груп зросли, і причинами цього стало збільшення обсягів виробництва, поглиблення рівня вертикальної інтеграції та відновлення економіки країни після кризи. Створення інтегрованих груп сприяє підвищенню дохідності і рентабельності діяльності суб'єктів господарювання, скороченню постійних і змінних витрат, зменшенню підприємницьких ризиків, підвищенню капіталізації і вартості інтегрованих груп підприємств на основі виважених управлінських рішень.

У забезпеченні ефективного функціонування груп підприємств і зміцненні їх конкурентних позицій важливого значення набувають внутрішньогрупові зв'язки, які відображаються у формі внутрішньогрупових операцій. Необхідність посилення контролю за обсягом та законністю таких операцій, вирішення проблем оподаткування, врахування особливостей ціноутворення обумовлюють необхідність дослідження та розробки рекомендацій теоретичного та практичного характеру щодо облікового відображення й аудиту внутрішньогрупових операцій. Нині для великих промислових інтеграційних структур суттєвого удосконалення потребує організація і методика обліку внутрішньогрупових операцій і аудиторського підтвердження достовірності показників консолідованої фінансової звітності.

У працях зарубіжних і вітчизняних науковців досліджено низку питань, пов'язаних з внутрішньогруповими операціями, їх обліком, аналізом, контролем, аудитом та управлінням. Вивченням теоретичних та практичних аспектів внутрішньогрупових операцій займалися такі провідні вітчизняні вчені, як А. С. Борзова С. Ф. Голов, Н. В. Гойло, В. М. Костюченко, Н. О. Литвиненко,

М. Р. Лучко, А. А. Матвеев, В. П. Онищенко, В. П. Пантелєєв, О. І. Пилипенко, М. С. Пушкар, О. А. Романенко, І. В. Семчук, Г. В. Уманців, Т. В. Федорович та інші дослідники. Теоретико-методичні проблеми обліку та аудиту внутрішньогрупових операцій обґрунтовували в своїх працях такі вітчизняні вчені як В. В. Бабич, І. О. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, В. Г. Горелкін, Н. О. Гура, Н. І. Дорош, З. В. Задорожний, Р. О. Костирко, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, С. П. Лозовицький, В. В. Сопко, О. А. Петрик, М. С. Пушкар, В. Г. Швець, а також зарубіжні - Н. Брінен, М. Йенсен, В. Меклінг, Н. Мілоу, Р. Монкс, К. Ноубс, А. Пірс та ін.

Відзначаючи вагомий внесок вітчизняних та зарубіжних науковців у дослідження зазначених напрямів, важливою сферою наукового пошуку залишаються питання удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту в частині такого об'єкта, як внутрішньогрупові операції. Зокрема, потребують вирішення проблемні питання, пов'язані з класифікацією внутрішньогрупових операцій для удосконалення організації аналітичного обліку в групах підприємств, урегулювання облікового відображення внутрішньогрупових операцій та вдосконалення підходу до відображення інформації про такі операції у внутрішніх звітах та консолідованому фінансовому звіті з метою задоволення потреб управління, а також удосконалення організаційно-методичних положень внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій. Необхідність комплексного дослідження теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій обумовлює актуальність обраної теми дослідження, постановку його мети та завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою держбюджетних науково-дослідних тем 11 БФ 040-01 «Модернізація економіки України на засадах сталого соціально-економічного розвитку: закономірності, протиріччя, ризику» кафедри обліку та аудиту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка та 16 БФ 040-01 «Стратегія реалізації МСФЗ як напрям розвитку

національної системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні» кафедри обліку та аудиту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка. У межах наукових тем автором розроблено пропозиції з удосконалення організації та методики обліку й аудиту внутрішньогрупових операцій на підприємстві.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних, організаційних та методичних положень, розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій, спрямованих на формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень для підвищення ефективності взаємодії групи взаємопов'язаних підприємств.

Відповідно до мети дослідження в дисертаційній роботі поставлено завдання, які визначили її структуру:

- розвинути теоретичні положення бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій на основі розвитку понятійного апарату в частині понять «інтеграція», «група підприємств», «холдинг», «холдингова компанія», «дочірнє підприємство» для визначення напрямів розвитку елементів методу бухгалтерського обліку при їх відображенні;

- удосконалити визначення поняття «внутрішньогрупові операції», визначити їх роль в системі внутрішніх операцій груп підприємств та розширити класифікацію внутрішньогрупових операцій для належної їх організації аналітичного обліку в групах підприємств цукрової промисловості;

- обґрунтувати концептуальний зміст обліку і внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в системі корпоративного управління з метою оцінки відповідності інформації потребам користувачів;

- вдосконалити організацію облікового відображення внутрішньогрупових операцій з метою раціональної побудови системи бухгалтерського обліку;

- ідентифікувати внутрішньогрупові операції групи підприємств з метою виявлення їх впливу на показники консолідованої фінансової звітності;

– уточнити елементи корпоративної облікової політики групи підприємств з метою оптимізації процесу складання консолідованої фінансової звітності у частині відображення внутрішньогрупових операцій;

– виявити особливості інтегрованої моделі внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій групи підприємств цукрової промисловості для підвищення достовірності облікових даних, що слугують інформаційною базою прийняття ефективних управлінських рішень;

– удосконалити організаційне та методичне забезпечення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій як передумови здійснення дієвого управління діяльністю групи підприємств;

– визначити специфіку та характер ризиків предметної сфери аудиту корпоративних систем, розширити методичні підходи ризик-орієнтованої аудиторської оцінки управління ризиками підприємствами групи цукрової промисловості та якості функціонування групи підприємств.

Об'єктом дослідження є внутрішньогрупові операції та процеси, які здійснюються в групах підприємств цукрової промисловості.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних та практичних аспектів обліку внутрішньогрупових операцій та їх аудиту в групах підприємств цукрової промисловості.

Методи дослідження. У процесі вирішення зазначених завдань застосовано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: історичний – для вивчення походження і розвитку процесів «інтеграція», та категорій «група підприємств», «холдинг», «холдингова компанія», «дочірнє підприємство»; аналізу та синтезу – для дослідження стану та динаміки розвитку агропромислових груп цукрової промисловості в Україні, виявлення частки виробництва цукру групами підприємств цукрової промисловості; індукції та дедукції – для розробки моделей у бухгалтерському обліку та внутрішньому аудиті; узагальнення та конкретизації – з метою теоретичного узагальнення та формулювання висновків при з'ясуванні проблем і напрямків удосконалення обліку і внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій; опитування – для збору, обробки та оцінки

інформації, наданої суб'єктами господарювання щодо оцінювання якості внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій; спостереження – для дослідження організації обліку в групах підприємств; графічний – для наочного відображення отриманих результатів дослідження; економіко-математичні, статистичні, а також пакет прикладних комп'ютерних програм – для виявлення взаємозалежності між інформаційним забезпеченням і результатами діяльності груп підприємств.

Інформаційною базою дисертаційної роботи слугували вітчизняні та зарубіжні джерела наукової інформації, чинне законодавство, нормативно-правові акти з питань господарської діяльності, обліку та внутрішнього аудиту, директиви та регламенти ЄС, праці вітчизняних та зарубіжних вчених. У процесі дослідження використано фактографічну інформацію: Державної служби статистики України, офіційних сайтів міністерств і агентств; міжнародних аудиторських та консалтингових компаній (у тому числі EY, PwC); рейтингових та інформаційних агентств («Forbes», «All Retail»); фінансової та статистичної звітності груп підприємств; результатів опитувань й анкетувань фахівців, власників суб'єктів господарювання, керівників, управлінського персоналу; офіційні сайти груп підприємств України та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розвитку теоретичних і науково-методичних положень, розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій груп підприємств на основі ризик-орієнтованого підходу. Результати роботи, які містять елементи наукової новизни, полягають у такому:

удосконалено:

– класифікацію внутрішньогрупових операцій групи підприємств, яка, на відміну від існуючої, доповнена ознаками: за ступенем передбачуваності, за можливістю забезпечення платоспроможності внутрішньогрупових операцій, за законністю операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів, за стабільністю інтервалів формування, що створює підґрунтя для розвитку організаційно-

методичного забезпечення бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій групи підприємств;

– методичний підхід до відображення внутрішньогрупових операцій у системі бухгалтерського обліку, який, на відміну від існуючого, передбачає впровадженням додаткових рахунків для обліку внутрішньогрупових операцій та аналітичних розрізів до них, що дасть можливість не тільки систематизувати та узагальнити дані, а й спростити контроль за дотриманням платіжної дисципліни, отримати повну та достовірну інформацію про вид та вартісне вираження операцій, що відбуваються між учасниками групи підприємств.

– організаційні та методичні підходи до здійснення внутрішнього аудиту у частині внутрішньогрупових операцій (запропоновано організаційні регламенти внутрішнього аудиту та представлено уточнену послідовність аудиторських процедур), що забезпечує ефективність аудиторських процедур за порядком здійснення і відображення внутрішньогрупових операцій усіх учасників групи підприємств в системі бухгалтерського обліку;

– організаційні засади формування облікової політики групи підприємств в частині відображення внутрішньогрупових операцій шляхом розробки Проекту положення про облікову політику з урахуванням переліку зовнішніх та внутрішніх чинників впливу на її формування в групі підприємств, що сприятиме забезпеченню єдиного підходу до облікового відображення внутрішньогрупових операцій усіма підприємствами групи та узгодженому представленню показників її діяльності;

набули подальшого розвитку:

– трактування поняття «дочірнє підприємство» шляхом уточнення його змісту (як суб'єкта господарювання, статутний капітал якого створений за рахунок материнського підприємства або в якому материнське підприємство має контрольний пакет), «холдингова компанія», «група підприємств», що забезпечить науково-обґрунтований підхід до ідентифікації суб'єктів здійснення внутрішньогрупових операцій та правил їх облікового відображення;

– порядок врахування внутрішньогрупових операцій при формуванні консолідованої фінансової звітності шляхом впровадження робочої схеми їх

елімінування, що сприятиме своєчасному виявленню та усуненню впливу внутрішньогрупових операцій на показники консолідованої фінансової звітності та забезпечує інформаційні потреби материнського підприємства про напрями й результати діяльності його дочірніх підприємств,

– теоретичні підходи до визначення ризик-орієнтованого підходу до здійснення внутрішнього аудиту шляхом доповнення критеріями для визначення балів щодо виявлення впливу ризиків за окремими внутрішньогруповими процесами, що сприятиме своєчасній ідентифікації, запобіганню або мінімізації ризиків.

Практичне значення дослідження полягає у тому, що рекомендації та пропозиції, викладені в дисертаційній роботі, спрямовані на вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій групи підприємств, зокрема:

– пропозиції щодо удосконалення моделі організації служби внутрішнього аудиту та методики ведення бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій, що дасть можливість отримувати достовірну інформацію про внутрішньогрупові операції для прийняття результативних управлінських рішень на рівні усієї групи підприємств (ТОВ фірма «Астарта-Київ» (довідка б/н від 23.04.2017));

– рекомендації щодо відображення інформації про внутрішньогрупові операції на єдиному рахунку, що дасть можливість спростити процес обліку, а використання запропонованої внутрішньої фінансової звітності учасника групи дасть можливість суттєво скоротити час на консолідацію фінансової звітності (ТОВ «АПО «Цукровик Полтавщини» довідка б/н від 15.03.2017).

– пропозиції в частині удосконалення понять «холдингова компанія», «дочірнє підприємство», «група» прийняті до уваги Інститутом законодавства Верховної Ради України і враховані при підготовці експертно-аналітичних матеріалів для відповідних комітетів Верховної Ради України (довідка №22/51-1-15 від 08.02.2017).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є завершеною кваліфікаційною науковою працею. Наукові положення, висновки та рекомендації,

що виносяться на захист, одержані автором особисто і є власним науковим доробком. Усі положення знайшли відображення в опублікованих працях.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати дослідження оприлюднено на 8 міжнародних науково-практичних конференціях, а саме: Міжнародній науково-практичній конференції «Принципи нової економіки України та формування її фінансово-інвестиційної основи» (10-11 квітня 2015 р., м. Дніпропетровськ), Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи економічного розвитку в умовах глобальної кризи» (27 червня 2015 р., м. Пловдив, Болгарія), Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання функціонування фінансового ринку в умовах кризових явищ світової економіки» (15-16 квітня 2016 р, м. Одеса), Міжнародній конференції з економіки та юриспруденції «Актуальні проблеми економіко-правової системи України» (08 квітня 2016 р м. Вінниця), IV Міжнародній науково-практична конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (11 травня 2016 р., м. Тернопіль), Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективні напрямки наукових досліджень» (30 вересня 2016 р., м. Ковентрі, Великобританія), Міжнародній науковій конференції «Сучасні тенденції розвитку соціальної відповідальності бізнесу» (19 травня 2017 р., м. Лісабон, Португалія).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 21 наукова праця загальним обсягом 7,41 друк. арк, з них: 3 – у наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз; 9 – у наукових фахових виданнях, 9 – в інших наукових виданнях. В дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистого дослідження здобувача.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 198 сторінках друкованого тексту. Робота містить 29 таблиць, 24 рисунки та 15 додатків. Список використаних джерел налічує 249 найменувань і розміщений на 26 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУТНОСТІ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Економіко-правова основа формування і функціонування груп підприємств в Україні

Розвиток економіки України, запровадження заходів щодо поживлення виробничого сектору нерозривно пов'язані з формуванням великих промислових інтеграційних структур у різних галузях суспільного господарства. Міжнародний досвід свідчить, що одним із найбільш успішних напрямів становлення конкурентоспроможних корпоративних структур є концентрація капіталу і виробничих потужностей, їх взаємна інтеграція за вертикальним або горизонтальним технологічним принципом. Це дає суттєві переваги розвитку підприємств, створює синергетичний ефект інтеграції, що виражається в підвищенні дохідності і рентабельності діяльності господарюючих суб'єктів, скороченні постійних і змінних витрат, зменшенні підприємницьких ризиків, підвищенні капіталізації і вартості інтегрованих груп підприємств.

Інтеграційні процеси проявляються в широкому спектрі моделей об'єднання, тому в науково-методичній та практичній літературі майже не трапляються схожі визначення поняття «інтеграція». Питання економічної природи і сутності інтеграційних процесів досі залишаються дискусійними, крім того, відсутній єдиний методичний підхід до їх аналізу. Вважаємо, що це пояснюється двома причинами. По-перше, багатомірністю цього явища, що породжує існування безлічі моделей, типів інтеграційних процесів, які відрізняються за програмними цілями і функціями. По-друге, відмінності національних і приватних інтересів, які переслідують окремі держави, транснаціональні корпорації та інші господарюючі суб'єкти, вимагають міждисциплінарного підходу до їх оцінювання.

Важливим етапом дослідження будь-якого економічного явища є розкриття його сутності, основних принципів, аналіз типології та історичних аспектів виникнення та розвитку в бізнесі.

Як незалежна наукова категорія поняття «інтеграція» (лат. «intergratio» – заповнення, з'єднання) з'явилося в науковому обігу майже сто років назад (у першій половині 1920-х). Авторами цієї дефініції стали політологи та вчені з Німеччини Х. Кельзін, Р. Шмед, Д. Шиндлер. Вони розуміли цей термін як об'єднання людей і держав у певну соціальну й політичну спільність. Дещо пізніше його почали вживати в наукових колах, трактуючи інтеграцією як певну цілісність, структуру, удосконалення. Пізніше поняттям «інтеграція» позначали різноманітні форми міждержавного співробітництва, що охоплюють широке коло відносин між країнами в економічній і науково-технічній сферах, міжнародній організації бізнесу та ін. Нині майже немає такого сегмента бізнесу, культури, освіти, науки, політики, якого б не торкнулися дослідження, присвячені аспектам інтеграції.

Дослідження праць вітчизняних і зарубіжних учених-економістів засвідчили, що ці процеси вивчаються донині. А. Сміт, Д. Ріарден, Д. С. Мілль, пізніше В. Леонт'єв, Г. Мюрдаль виводили економічну інтеграцію з процесів суспільного поділу праці [187, с. 124].

Із погляду Т. Дж. Галпін та М. Хелдона [33, с. 55], інтеграційні процеси злиттів та поглинань (M&A) є елементом глобальної стратегії розвитку корпорації, їх слід розглядати в межах менеджменту змін, під яким автори розуміють процеси перетворення підприємств, що дають змогу протидіяти негативним технологічним, економічним та іншим факторам, які прагнуть витіснити їх з ринку.

П. Гохан, Ю. В. Ігнатишин, С. Майкрс, А. Д. Радигін, С. Росс, А. Е. Хачатуров та деякі інші автори [45, с. 47] пов'язують угоди M&A і структурні інтеграційні перебудови підприємства з можливістю придбання корпоративного контролю. Ю. В. Іванов зараховує інтеграційні процеси до різновидів форм трансформації, що являють собою організаційно-економічні

перетворення господарюючих суб'єктів, за яких змінюється склад юридичних осіб, які беруть у ній участь.

С. В. Гвардії і І. М. Чекурин вважають, що процеси злиття і поглинання – це динамічна тенденція консолідації активів і концентрації виробничої діяльності. Поняття «динамічний розвиток» вони використовують в контексті вибудовування вертикальної структури або консолідації окремих етапів виробничого циклу, що призводить до різкого підвищення стійкості підприємства [36]. Для сформованого ринку інтеграційний механізм – єдиний шлях зміцнення конкурентних позицій і збільшення прибутковості бізнесу. Якщо злиття і поглинання здійснюються при застосуванні стратегії диверсифікації – це портфельне інвестування, якщо інтеграції – це реорганізація.

В. Г. Крижановський зараховує процеси злиттів і поглинань до реструктуризації. Визначення він сформулював так: структурна перебудова з метою ефективного розподілу і використання всіх ресурсів організації, яка полягає у створенні комплексу бізнес-одиниць на основі поділу, сполучення, ліквідації діючих і організації нових структурних підрозділів, приєднання до організації інших організацій і придбання визначальної частки в статутному капіталі або акцій сторонніх організацій [66, с. 156].

Вагомий внесок у розвиток теорії і методики аналізу злиттів і поглинань зробили Д. А. Ендовицький і В. Є. Соболева. Вони запропонували підхід, в межах якого інтеграційний процес розглядається з позиції юридичного, бухгалтерського та економічного обґрунтування [63, с. 172].

Під злиттям і поглинанням, відповідно до першого підходу, розуміють юридично оформлені угоди, що тягнуть за собою виникнення інтеграційних процесів у результаті об'єднання (придбання) прав власності на активи, зобов'язання, частки в статутному капіталі групи підприємств – цілі, наслідком яких є реорганізація однієї або декількох сторін – учасниць угоди. На бухгалтерському рівні злиття і поглинання трактують як засновані на механізмі корпоративного контролю процеси об'єднання підприємств у єдиноединозначне утворення. Економічне тлумачення інтеграційного процесу як складного, багатовимірного явища в кожному випадку унікальне і зумовлюється

зовнішніми та внутрішніми факторами, умовами і механізмами проведення, мотивами і цілями.

Оцінка підходів до тлумачення інтеграції важлива на етапі економічного аналізу особливостей діяльності інтегрованих організацій, сутності і механізмів злиття і поглинання підприємств для розкриття принципових розбіжностей в організації внутрішньогрупових операцій простої і складної корпоративної структури бізнесу. Це дасть змогу реалізувати комплексний підхід до удосконалення обліку та аудиту внутрішньогрупових операцій інтегрованих підприємств і забезпечити прийняття ефективних рішень з менеджменту, що пов'язані з рухом коштів, товарних і матеріальних цінностей, основних засобів та інших активів для досягнення кращого рівня управління внутрішньогруповими операціями групи підприємств. У табл. 1.1 наведено результати аналізу міжнародних підходів у розрізі інтеграційних теорій, що підтверджують висновок про зв'язок між трактуванням інтеграції і напрямом економічної теорії.

Таблиця 1.1

Міжнародні підходи до інтеграційної теорії

Інтеграційна теорія	Представники	Характеристика підходу
Теорія економічної ефективності	Л. МакКензі, П. Рей, Ж. Тіроль	Інтеграційні процеси сприяють подоланню монополізму окремих ланок технологічних ланцюжків при вертикальній формі і отриманню монополістичних вигід при горизонтальній формі інтеграції
Трансакційна теорія	Р. Коуз, О. Вільямсон	Інтеграцію трактують з позиції реакції на труднощі регулювання тривалих відносин суб'єктів господарювання, за допомогою контрактів і є наслідком економії на трансакційних витратах підприємства
Інформаційна теорія	К. Дж. Ерроу	Є результатом прагнення мінімізувати невиправдані ризики у пропозиції ресурсів, пов'язані з недостатністю і асиметричністю інформації на ринку

Інтеграційна теорія	Представники	Характеристика підходу
Теорія економіки ринку	М. Алле	Трактується як організаційний спосіб виробництва, що дає змогу використовувати «надлишок», який утворюється за рахунок застосування раніше невикористаних ресурсів, ліквідувати неефективну організацію, що існувала в раніше самостійних господарських одиницях і в усій економічній системі
Виробничо-галузева теорія	Р. Блейер, К. Казерман	Розглядається як спосіб значної економії від масштабу при передачі товару по суміжних виробничих стадіях
Теорія життєвого циклу	Дж. Стіглер, С. Дежу	Інтеграційні процеси більшою мірою відбуваються на ранній і пізній стадіях розвитку промисловості і підприємств, меншою мірою – на проміжних еволюційних стадіях
Теорія стратегічної поведінки	Ф. Шерер, Д. Росс	Інтеграцію характеризують як стратегічну мету зниження кількості конкурентів
Синергетична теорія	М. Бредлі, А. Десан, Е. Кім	Спрямована на отримання переваг економії від масштабу і розширення, диверсифікації та комбінування ресурсів
Теорія «гордині»	Р. Ролл	Використовується для реалізації корпоративних амбіцій, поглинання дрібних підприємств і зміцнення переваг великого капіталу
Теорія агентських відносин	М. Дженсен	Спосіб вирішення конфліктів інтересів власників і менеджменту підприємства

Джерело: розроблено автором.

Отже, узагальнюючи погляди вчених-економістів на сутність і зміст поняття «інтеграція», можна дійти висновку, що визначення інтеграційного процесу як об'єднання економічних суб'єктів із метою взаємовигідного співробітництва чи реорганізації підприємства для передачі всіх прав і обов'язків новоутвореній особі або одному з учасників операції – недостатньо. Крім того, деякі автори ототожнюють угоди злиття і поглинання з інтеграційними процесами. Вважаємо, що поняття інтеграції ширше за поняття угод злиття і поглинання, воно є комплексною характеристикою, основними механізмами реалізації якої слугують процеси злиттів і поглинань (M&A), тому синонімізм тут некоректний.

Слід відрізнити угоди злиття і поглинання від інтеграції. Це справедливо, оскільки за всю історію розвитку М&А немає жодного цілком ідентичного за організаційною структурою інтегрованого підприємства, холдингу, фінансово-промислової групи, незважаючи на те що механізми об'єднання підприємств можуть бути схожими. Пропонуємо авторське визначення інтеграції. Інтеграція – процес трансформації бізнесу, що супроводжується виникненням якісно нових просторово-часових і функціональних структур шляхом об'єднання (приєднання, поглинання) господарюючих суб'єктів для цілей отримання (підтримання, збільшення) конкурентних переваг і (або) реалізації ефективної спільної господарської діяльності об'єднаних підприємств. Одним з наслідків такої спільної господарської діяльності стає поява внутрішньогрупових господарських операцій. Таким чином, інтеграція – це:

- спільна організаційно-функціональна структура;
- спільні операції з зовнішніми до об'єднання контрагентами;
- операції між суб'єктами такого об'єднання;
- можлива поява центру такого об'єднання та контрольованих ним операцій.

Запропоноване визначення відображає передумови, мотиви і результати інтеграційного процесу і відрізняється від інших системним підходом до розгляду процесу трансформації бізнесу (підхід зображено на рис. 1.1).

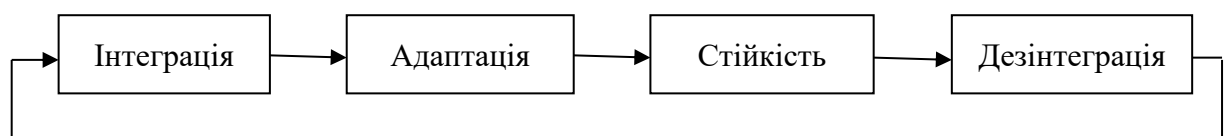


Рис. 1.1. Взаємозв'язок основних напрямів трансформації бізнесу

Джерело: розроблено автором.

Аналіз рис. 1.1 свідчить, що в умовах вільної ринкової економіки процеси трансформації відбуваються безперервно в напрямі «інтеграція – дезінтеграція»: одні організації укрупнюються, інші поділяються на більш дрібні або

припиняють свою діяльність як самостійний суб'єкт ринку, а їх активи і виробнича діяльність перепрофілюються або перерозподіляються (перепродуються).

Злиття і поглинання – засновані на механізмі набуття корпоративного контролю процеси об'єднання підприємств у єдиноединозначне утворення (бухгалтерський підхід); юридично оформлені угоди, що тягнуть за собою виникнення інтеграційних процесів у результаті об'єднання (придбання) прав власності на активи, зобов'язання, частки в статутному капіталі групи підприємств – цілі, наслідком яких є реорганізація однієї або декількох сторін – учасниць угоди.

Гіпотеза про наявність хвильових процесів інтеграції-деінтеграції деякою мірою аналогічна концепції життєвого циклу або гіпотезі циклічності еволюції, що ґрунтується на теорії довгих хвиль Н. Д. Кондратьєва. Оцінка чинників, що прискорюють (уповільнюють) процеси злиття і поглинання підприємств, подана в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Оцінювання факторів прискорення (уповільнення) інтеграційних процесів

Фактори	Компоненти бізнесу		
	Власники	Менеджмент	Науково-технічний і виробничий потенціал
Зростання (зниження) керованості	+	+	–
Прискорення (уповільнення) прийняття управлінських рішень	–	+	–
Прискорення (уповільнення) реакції на зміну зовнішніх і внутрішніх факторів	–	+	+
Відсутність складності синхронізації і координації управління підприємством	+	+	+

Джерело: розроблено автором.

Матеріали табл. 1.2 дають підстави стверджувати, що основні компоненти бізнесу істотно впливають на ефективність і злагодженість інтеграції суб'єкта господарювання. Інтеграційний процес має як позитивні, так і негативні

характеристики. Ефекти різні для власників, менеджменту і персоналу групи підприємств та об'єктивно різнорідні за своєю природою.

На основі аналізу різних поглядів узагальнено позитивні і негативні ефекти діяльності комерційних організацій (рис. 1.2).

Аналіз рис. 1.2 свідчить, що процеси злиттів і поглинань можуть чинити двоякий вплив на діяльність комерційних організацій. Дезінтеграційні заходи в деяких випадках можуть забезпечити конкурентні переваги, даючи змогу позбавитися «баласту неефективних виробництв».

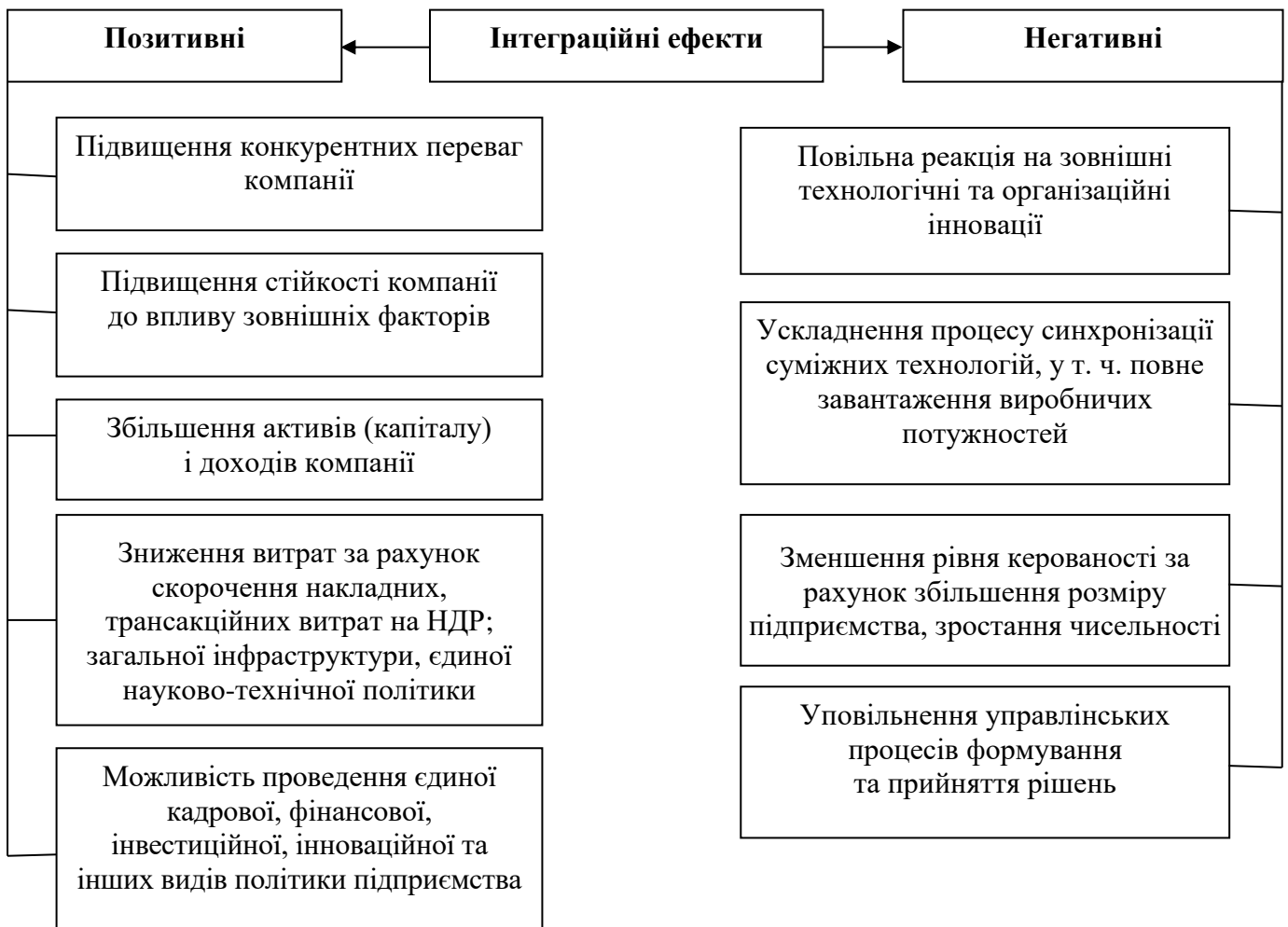


Рис. 1.2. Характеристика позитивних та негативних інтеграційних ефектів

Джерело: розроблено автором.

Інтеграційні процеси М&А корпорацій протягом усієї історії розвитку мали динамічний характер. У роботах вітчизняних й зарубіжних економістів

найчастіше виокремлено п'ять головних найбільш помітних хвиль – етапів у розвитку зазначених процесів. Авторську характеристику особливостей історико-логічних етапів розвитку інтеграційних процесів за кордоном наведено в табл. 1.3.

Аналіз табл. 1.3 засвідчує, що початок активного розвитку інтеграційних заходів припадає на перші десятиліття XIX ст., що було викликано здебільшого зміною законодавчої та нормативної бази, а також несприятливими зовнішніми обставинами для підприємництва.

Таблиця 1.3

Характеристика етапів інтеграційних процесів

Історичний етап	Аналітичний аспект
Інтеграція в межах галузей, перша хвиля процесу злиття корпорацій (1887–1904)	Зміни в законодавстві та несприятливі умови ведення бізнесу призвели до розширення організацій у межах однієї промисловості. Переваги монопольного становища на ринку полягали в можливості впливу на ринкові ціни, що забезпечувало високу рентабельність та прибутковість
Конгломератне інтегрування, друга хвиля процесу злиття корпорацій (1916–1929)	Поява великих диверсифікованих підприємств (конгломератів), заснування яких було ініційовано мілітаризацією економічної сфери
Конгломератне інтегрування в комерційних структурах, третя хвиля процесу злиття (1960–1970-ті)	Активна фундація підприємств конгломератного зразка на комерційних засадах. Критерієм інтегрування була економічна доцільність
Недружні злиття та поглинання корпорацій, четверта хвиля інтеграції (1980-ті)	Утворення нових груп поєднувалося з руйнацією конгломератів, що з'явилися на 10–20 років раніше, позаяк нові придбання призводили до втрат. Із переважанням ворожих поглинань конкурентів горизонтальна інтеграція поживалювалася через послаблення антимонопольних законів
Дружні інтеграційні процеси за сприятливої кон'юнктури (друга пол. 1990-х – 2000-ні)	Одним із факторів інтеграції було прагнення забезпечити стабільність на мінливих ринках. Унаслідок жорсткої конкуренції та зовнішніх невизначеностей стала популярною горизонтальна форма інтеграції. У 1997–1998 рр. активно розвивалася інтеграція фінансових установ

Джерело: розроблено автором [114, с. 29].

Уперше виникли підприємства, що монополізували низку галузей та впливали на ринкові ціни шляхом маніпулювання виробництвом та постачанням. Це дало їм змогу досягти високого рівня прибутковості та рентабельності виробництва й операцій, а також змінити саму природу ринкової економіки, раніше засновану на принципах вільної та конкурентної ринкової економіки.

На нашу думку, в ретроспективі особливий інтерес викликає збільшення випадків злиття підприємств, що провадили різну діяльність. Виникнення великих диверсифікованих конгломератів відбулося в 1960-ті роки, хоча ще в 1920-ті склалися історичні умови, спровоковані мілітарними завданнями економіки. У 1960-ті роки формування конгломератів відбувалося на комерційній основі. Підвищена активність великих підприємств з освоєння нових виробництв, проникнення в нові сфери діяльності, розширення асортименту товару з метою підвищення ефективності виробництва спостерігалася і в 1970-ті рр. Вона була викликана бажанням заволодіти активами в прибуткових сферах діяльності. У 1980-ті частка злиттів типу конгломератів значно скоротилася. Для забезпечення стабільності на ринку, що змінюється, за умов жорсткої конкуренції та екзогенної невизначеності у 1990-ті роки набув поширеності горизонтальний характер злиття й інтеграції фінансових інституцій [120, с.44].

Як вважають експерти-практики, сплеск злиттів наприкінці ХХ ст. є наслідком процесів глобалізації та євроінтеграції в економіках різних країн світу, вичікування створення Європейського економічного союзу. Також слід зазначити, що кожна окрема галузь діяльності має притаманні тільки їй специфічні особливості, які спонукають підприємства до інтеграції [82, с.172].

Вертикальній інтеграції найчастіше сприяло прагнення підвищити рівень прибутковості підприємства, отримати доходи від здійснених інвестицій шляхом зниження витрат виробництва, розподілу та збуту продукції та посилити його конкурентоспроможність.

Формування ринкової самоорганізації наприкінці ХХ ст. і стало поштовхом до створення великих промислових інтегрованих структур в

українській економіці. Певний позитивний досвід був накопичений в попередні десятиліття в межах централізованої системи господарювання.

Отже, існувало дві тенденції формування інтегрованих підприємств в Україні. По-перше, щодо паливно-енергетичного комплексу (НАК «Нафтогаз України», ДП НАК «Енергоатом»), оборонно-промислового комплексу (ДК «Укроборонпром»), деяких інших (зв'язок – УДППЗ «Укрпошта»), окремих унікальних виробництв примусову інтеграцію з ініціативи держави можна вважати виправданою, оскільки вона дала змогу зберегти керованість у ланці «організація – об'єднання» в межах традиційних господарських зв'язків і запобігти розпаду унікальних виробничо-технологічних комплексів. По-друге, створення об'єднань організацій за ініціативою суб'єктів діяльності мікрорівня, коли держава не мала прямого впливу на цей процес.

Передумовою інтеграційних процесів стала потреба багатьох приватизованих підприємств у капіталі та нових напрямках стратегічного управління. Її спричинили руйнування старих господарських зв'язків та необхідність накопичення фінансових ресурсів з метою розширення асортименту, переорієнтування ринків збуту, освоєння нових видів виробництва за досить високого рівня концентрації виробництва, що був досягнутий в дореформений період.

Нині спостерігається перехід від порівняно аморфних структур (типу конгломератів) до більш однорідних в галузевому плані вертикально-інтегрованих утворень. Вони мають чіткіші організаційно-правові засади і діють у паливно-енергетичній і металургійній галузях, харчовій промисловості, агропромисловому та оборонному комплексах, будівництві.

Вертикальна інтеграція – це об'єднання корпорацій, що мають спільну мету функціонувати та отримувати контроль над підприємствами на різних етапах технологічного ланцюга. У той же час додана вартість збільшується при початковій собівартості продукції, і товар переходить по ланцюгу до кінцевого споживача [14].

Залежно від напрямку інтеграції вертикальні асоціації поділяють на інтеграцію «уперед», що передбачає поєднання виробництва та збуту, та «назад», коли виробництво поєднується з попередніми етапами технологічного ланцюга. Залежно від ступеня розрізняють повну та квазіінтеграційну вертикальну інтеграцію. Квазіінтеграція може мати форму: довгострокових контрактів; спільних підприємств та стратегічних альянсів; ліцензій на право використання технології; права власності на активи на різних етапах технологічного ланцюга, якими керуються зовнішні постачальники; франчайзингу [82, с. 174].

Завдяки вертикальній інтеграції підприємств можна контролювати повний цикл, оскільки в одному підприємстві працюють кілька заводів. Це дає змогу виготовляти високоякісну продукцію за низькою собівартістю, використовувати кваліфікований персонал, досягати більш високої віддачі від інвестиційних витрат на інноваційні дослідження, розроблення й просування товарів або послуг на ринку та інших маркетингових заходів.

Інтеграційні процеси в національній економіці відповідають об'єктивній закономірності розвитку суспільних інститутів. Співпраця починає домінувати над конкурентними перевагами і надає більш значні стратегічні привілеї об'єднаним суб'єктам господарювання, ніж конкурентна боротьба.

Домінантне положення в сучасній економіці займають великі асоціації юридичних осіб. Через їх широке розповсюдження слід розв'язати низку проблем, насамперед, пов'язаних зі здатністю основної організації керувати діяльністю інших членів групи [103].

Як свідчить міжнародний досвід, об'єднання юридичних осіб є одним із механізмів забезпечення економічного зростання. Вони відіграють провідну роль у реалізації великих проектів, розвитку науково-технічного прогресу, диверсифікації виробництва та створенні робочих місць. Спілка юридичних осіб найбільш конкурентоспроможна як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках [14].

В Україні зареєстровано і працює понад шість тисяч спілок, які по суті є органами з невизначеним юридичним статусом і не відповідають міжнародним

стандартам. Це створює проблеми не лише у зовнішній торгівлі, а й на міждержавному рівні.

Об'єднання юридичних осіб – це збірний термін, що позначає форми координації діяльності юридичних осіб, які визначають специфіку їх врегулювання цивільно-правовим шляхом порівняно зі звичайними формами.

Група юридичних осіб – угруповання, у якому материнська організація визначає рішення дочірніх підприємств, а також угруповання незалежних юридичних осіб, об'єднаних єдиним управлінням. Ключова ознака групи юридичних осіб полягає в можливості прийняття в ній консолідованих рішень.

Залежно від економічного підпорядкування юридичних осіб або їх незалежності розрізняють вертикальні й горизонтальні групи.

За наявністю прав або можливостей у головної організації групи для управління діяльністю дочірніх підприємств вертикальні групи поділяють на юридичні та фактичні. Юридичні групи формуються на основі угоди або системи участі в статутному капіталі, всі інші групи є фактичними.

Для гармонізації бухобліку підприємств держав – учасниць Європейського Союзу 26 червня 2013 року було прийняту нову Європейську Директиву 2013/34/ЄС, у якій зафіксовано, що термін «група» означає материнське підприємство і всі його дочірні підприємства.

В українському законодавстві поняття групи часто ототожнюється з терміном «холдинг» або «холдингова компанія», а термін «холдингова компанія» – з «материнською компанією». Відсутність чітких розмежувань між цими поняттями призводить до складнощів в організації роботи об'єднаних підприємств.

Так, у Національному стандарті бухобліку «Консолідована фінансова звітність» (НПСБО 2) вказано, що група – це материнське (холдингове) підприємство і його дочірні підприємства [87].

Термін «група» визначено лише в нормативно-правових актах, які регулюють бухгалтерський облік. Щодо визначення холдингової компанії у

законодавстві склалася доволі цікава ситуація. Розглянемо значення терміна «холдингова компанія» відповідно до сучасної законодавчої бази (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Визначення поняття «холдингова компанія» в нормативно-правових актах

Нормативно-правовий акт	Визначення поняття «Холдингова компанія»
Господарський кодекс України (ГКУ)	публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності).
Закон України «Про холдингові компанії в Україні»	акціонерне товариство, яке володіє, користується та розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств;
Державний класифікатор «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» (чинний до 1 січня 2015 р.)	публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності).

Джерело: розроблено автором [44, 78, 175].

За визначенням ГКУ, холдингова компанія може створюватися лише у вигляді публічного акціонерного товариства, а в Законі України «Про холдингові компанії в Україні» зазначено, що холдингова компанія – акціонерне товариство, а отже, може бути як публічним акціонерним товариством, так і приватним. Також суттєві розбіжності у визначенні цього терміна наявні з приводу залежного підприємства. За ГКУ та Законом України «Про холдингові компанії в Україні», до складу холдингової компанії належать корпоративні підприємства (обов’язково умова – не менше двох), а за СКОФ – дочірні (кількісних умов не зазначено). Поняття «корпоративне підприємство» також досить суперечливе. За поданим у Законі України «Про холдингові компанії в Україні» визначенням корпоративного підприємства (публічне підприємство, яке володіє, використовує та продає акції компанії (паї, частки) двох чи більше компаній) можна дійти висновку, що таке підприємство тотожне дочірньому підприємству. А от ГКУ та Класифікатор організаційно-правових форм господарювання (КОПФГ) під корпоративним підприємством розуміють кооперативне

підприємство: «корпоративними є кооперативні підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб». У СКОФ це поняття взагалі відсутнє. У нормативно-правових актах, які регулюють бухгалтерський облік, поняття корпоративного підприємства відсутнє, натомість використовується термін «дочірнє підприємство».

Огляд нормативно-правових актів України свідчить, що законодавець не визначився зі стратегією регламентації холдингів, тому далі розглянемо найбільш суттєві аспекти їх статусу, які мають у доктрині дискусійний характер.

Насамперед, заслуговує на увагу співвідношення понять «холдингова компанія» та «холдинг». І. С. Шиткіна вважає їх тотожними [224]. На нашу думку, термін «холдингова компанія» слід застосовувати щодо основної (материнської) організації, а холдингом вважати сукупність холдингової компанії та її дочірніх організацій. Це пов'язано з тим, що термін «компанія» в англійському законодавстві є аналогом господарського товариства (акціонерного товариства чи товариства з обмеженою відповідальністю) і має статус юридичної особи. Такий зміст вкладається у це поняття правом ЄС. Холдинг же є не юридичною особою, а сукупністю юридичних осіб.

До холдингу належать юридичні особи двох категорій. Перша – це «ядро» холдингу, яке формує групу найважливіших спеціалізованих дочірніх підприємств. Друга категорія – це спеціалізовані сервісні підприємства. Ними можуть бути холдингові компанії, фінансові та кредитні установи, невеликі банки та фінансові установи зі спеціальною ліцензією. Вони потрібні для швидких змін потоків товарів, швидкого перерозподілу капіталу, контролю та забезпечення адміністративних прав дочірніх підприємств.

Неоднозначно вирішується також питання про склад учасників холдингу. Більшість учених зараховує до них основне і дочірні товариства. Г. В. Уманців до структури холдингу додає також залежні товариства, філії та представництва [213, с. 162].

Деякі автори стверджують, що не будь-які сукупності основної та дочірніх організацій утворюють холдинг, а лише основані на системі участі холдингової компанії в статутному капіталі дочірніх організацій.

Загалом холдинг є конструкцією англо-американської правової системи, тому передусім слід враховувати їх легальну дефініцію. Термін «холдинг» походить від англійського «to hold» – тримати. Вперше холдингові компанії були санкціоновані законом штату Нью-Йорк у 1889 р., який надав можливість створювати корпорації винятково з метою володіння акціями інших корпорацій. Однак нині поняття холдингу має дещо інший зміст.

А. В. Дягілев розглядає управляюче підприємство як різновид холдингової компанії [224, с. 57]. Вважаємо, що управляюче підприємство не можна вважати холдинговою компанією, оскільки, по-перше, холдингова компанія має можливість контролювати діяльність дочірнього підприємства загалом, а не лише його виконавчого органу; по-друге, діяльність управляючого підприємства підпорядковується обов'язку органів юридичної особи діяти добросовісно і розумно.

Законом України «Про холдингові компанії» (ст. 4) передбачено, що рішення про утворення холдингової компанії оформляється договором. Виникає питання про зміст такого договору і взагалі необхідність його укладення – холдингова компанія, відповідно до закону, здійснює управління завдяки володінню корпоративним пакетом акцій (часток, паїв) «корпоративних підприємств», а не у зв'язку з тим, що таке право виникає у неї за договором.

Немає також одностайності щодо правових форм учасників холдингу. Передбачено, що холдингова компанія може мати форму будь-якої юридичної особи, а її дочірні підприємства мають бути акціонерними товариствами, товариствами з обмеженою відповідальністю та товариствами з додатковою відповідальністю. І. С. Шиткіна, аналізуючи систему «унітарне підприємство – дочірнє підприємство», а також випадки участі некомерційних організацій в господарських товариствах, назвала такі відносини «відносинами холдингового типу» [224, с. 162].

У німецькій доктрині переважає думка, що холдингова компанія може стосуватися зацікавлених осіб, які діють незалежно поза асоціацією та мають інтереси, достатні для створення можливості негативного впливу на об'єднання [110, с. 163].

На нашу думку, і холдингова компанія, і її дочірні підприємства можуть набути яких завгодно юридичних форм, за яких учасники беруть участь в управлінні створеними ними підприємствами. Однак правове регулювання участі в підприємствах є надзвичайно важливим.

Деякі автори зазначають, що діяльність холдингової компанії полягає винятково в управлінні акціями (паями, частками) дочірніх підприємств. Французькі та німецькі вчені мають схожу позицію (на правовому рівні термін «холдинг» у цих країнах не визначений) [68, с. 275].

Розробники Закону України «Про холдингові компанії», ймовірно, припускали однакові міркування та запроваджували обмеження, зокрема: частка у вигляді майна, коштів та нематеріальних активів не має перевищувати 20% статутного капіталу холдингової компанії, решта має складатися з пакетів акцій (паїв, часток) юридичних осіб (ч. 1 ст. 5).

У зв'язку з цим деякі вчені розрізняють терміни «чиста (фінансова) участь» та «змішана участь» залежно від компетенції холдингової компанії. Тобто функції чистих холдингових компаній – володіти акціями, керувати діями та отримувати й перерозподіляти дивіденди від дочірніх підприємств. Відповідно, холдинг здійснює управління фінансовими операціями, а виробнича діяльність залишається дочірнім підприємствам. В структурі змішаного холдингу холдингова компанія не тільки здійснює управління акціями (паями, частками) інших підприємств, а й проводить самостійну підприємницьку діяльність [225].

Головна холдингова компанія не може бути об'єднанням, оскільки здійснює контроль за дочірніми підприємствами відповідно до законодавства США та Великої Британії. Крім того, компанія є юридичною особою в англосаксонській правовій системі, а група компаній, якими керує холдингова

компанія, не є юридичною особою, але відсутність такого статусу – одна з її переваг.

Виходячи з дослідження, ми вважаємо, що холдингова компанія – це підприємство, яке безпосередньо або через інших осіб володіє акціями (частками статутного капіталу) однієї або декількох дочірніх компаній і має більшість голосів у керівних органах. Передбачається, що холдингова компанія керує діяльністю свого дочірнього підприємства.

Аналіз виробничих ліній сільськогосподарських господарств виявив, що вони здебільшого спеціалізуються на виробництві олійних культур, цукрових буряків у рослинництві та птиці у тваринництві.

Найважливішим видом діяльності вітчизняних господарств є рослинництво. Частка витрат на врожай в продажах перевищує 80%, що пояснюється високою рентабельністю. Наприклад, рентабельність виробництва насіння соняшнику в господарствах становить 60–70%, цукрових буряків – 30–40%, ріпаку олійного – 25–30%, зернових культур – 10–15% [60, с. 86].

У межах структурної перебудови агропромислового сектору економіки України особливого значення набувають розвиток та вдосконалення інтеграційних процесів між сільськогосподарськими виробниками та переробниками, об'єктивною передумовою яких є соціальний розподіл праці. Об'єднання зусиль різних незалежно працюючих підприємств та організацій у сільському господарстві, промисловості та інфраструктурі для створення єдиної інтегрованої системи виробництва та управління гарантує раціональне використання природного трудового, інвестиційного, виробничого потенціалів підприємств [60].

Цукрова промисловість належить до галузей агропромислового комплексу, ефективність яких впливає на економічний потенціал України. Слід зазначити, що цукрові буряки завжди були й залишаються рентабельною й привабливою технічною культурою (рис. 1.3).

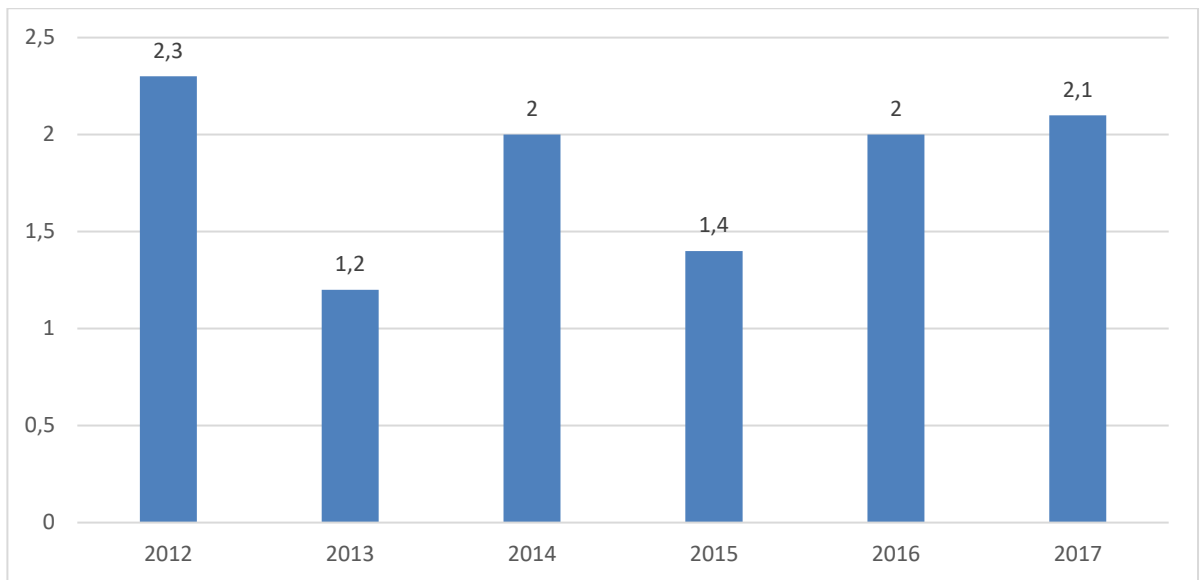


Рис. 1.3. Динаміка виробництва цукру в Україні, млн тон

Джерело: побудовано автором на основі [52].

У цукровому виробництві України доцільно створювати групи підприємств на базі цукрових заводів, до яких залучати бурякосійні господарства, цукрові заводи, спеціалізовані сільськогосподарські підприємства з вирощування насіння, заводи з підготовки насіння до висіву, спеціалізовані кар'єри з видобутку вапняку (для фільтрації цукрового сиропу), спеціалізовані машинобудівні, ремонтні підприємства, а також науково-дослідні установи.

Цукрова галузь пережила кардинальну трансформацію – на зміну пострадянським неефективним підприємствам прийшли нові – здатні вижити в умовах ринкової економіки.

На думку експертів, основною тенденцією для України у найближчій перспективі стане домінування агропромислових груп, оскільки вони мають доступ до капіталу, знань та новітніх технологій. Саме створення холдингів сприяло стабілізації цукробурякового виробництва.

Метою поживлення інтеграційних відносин у цукровій промисловості є:

- 1) збереження виробництва з одночасною модернізацією матеріально-технічної бази;

2) відновлення усталених товарних зон цукрових заводів. У той же час необхідно збільшити ступінь спеціалізації з вирощування цукрових буряків у господарствах у межах 90-кілометрової зони довкола цукрозаводів;

3) фінансове забезпечення та підтримка учасників інтеграційної асоціації;

4) зміцнення фінансової стабільності цукрових заводів;

5) збільшення доходу сільськогосподарських господарств – учасників інтеграційної асоціації;

6) здійснення узгодженої політики збуту;

7) проведення досліджень та розробок у промисловості виробництва та переробки цукрових буряків.

Цукрова промисловість України цілком приватизована. Нині приблизно 83% вирощених цукрових буряків виробляється у вертикально інтегрованих холдингових компаніях. Якщо у 2011 році частка виробництва цукру цукровими холдингами становила 62%, то у 2017 році вона досягла 83% (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Частка виробництва цукру цукровими групами
в загальній структурі промисловості, %

Рік	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Частка	62	66,3	70	83,7	80,1	81,9	82,8

Джерело: розроблено автором [52].

Цукрові холдинги, що посідають рейтингові позиції, характеризуються як фінансово незалежні і стабільні, вони здійснюють активну діяльність з освоєння нових виробництв, проникнення в нові сфери, розширення асортименту товару. Забезпечення сировиною цукропереробних підприємств як основний фактор підвищення ефективності маркетингового ланцюга гарантується посиленням вертикальної інтеграції, що проявляється в освоєнні операцій від виробництва цукру до цукрових буряків. Зазначені холдинги вирощують цукрові буряки на орендованих землях (понад 174 тис. га) з дотриманням сучасних технологій, що дає змогу досягти високих показників урожайності.

Необхідність агропромислової інтеграції в цукровому комплексі обумовлена, насамперед, технологічною складністю виробництва цукру.

Економія господарських засобів та підвищення рентабельності підприємства досягаються за рахунок розширення обсягів виробництва та освоєння окремих стадій єдиного технологічного циклу. Крім того, агропромислова інтеграція позитивно впливає на соціальні процеси в сільській місцевості за такими основними напрямками, як скорочення безробіття, створення нових робочих місць, підвищення ефективності праці та зростання доходів населення.

Саме агропромислові холдинги мають відчутні конкурентні переваги порівняно з іншими формами ведення агробізнесу, зокрема, це ліпший доступ до фінансів – більш дешевих фінансових ресурсів світових банків й фондових бірж, що є ключовим фактором успіху у виробництві цукрових буряків.

Більше двох третин цукрового ринку розділили між собою три найбільші групи цукрових виробників, і лише 30% припадає на невеликі інтегровані бізнес-структури (рис. 1.4).

Цукрова промисловість належить до галузей агропромислового комплексу, ефективність яких впливає на економічне зростання в Україні. Підвищенню конкурентоспроможності та ефективному розвитку бурякоцукрового комплексу України сприяють погодження інтересів усіх учасників цукробурякового виробництва, що можливе за умови інтеграції виробництва та переробки цукрових буряків зі спеціалізованими насінневими заводами, а також виробниками мінеральних й органічних добрив, засобів захисту від шкідників і хвороб, науково-дослідними інститутами, що об'єднали повністю або частково свої ресурси на основі договору про взаємовигідне економічне співробітництво, та концентрація 80% обсягу виробництва цукру у 4–5 виробників.

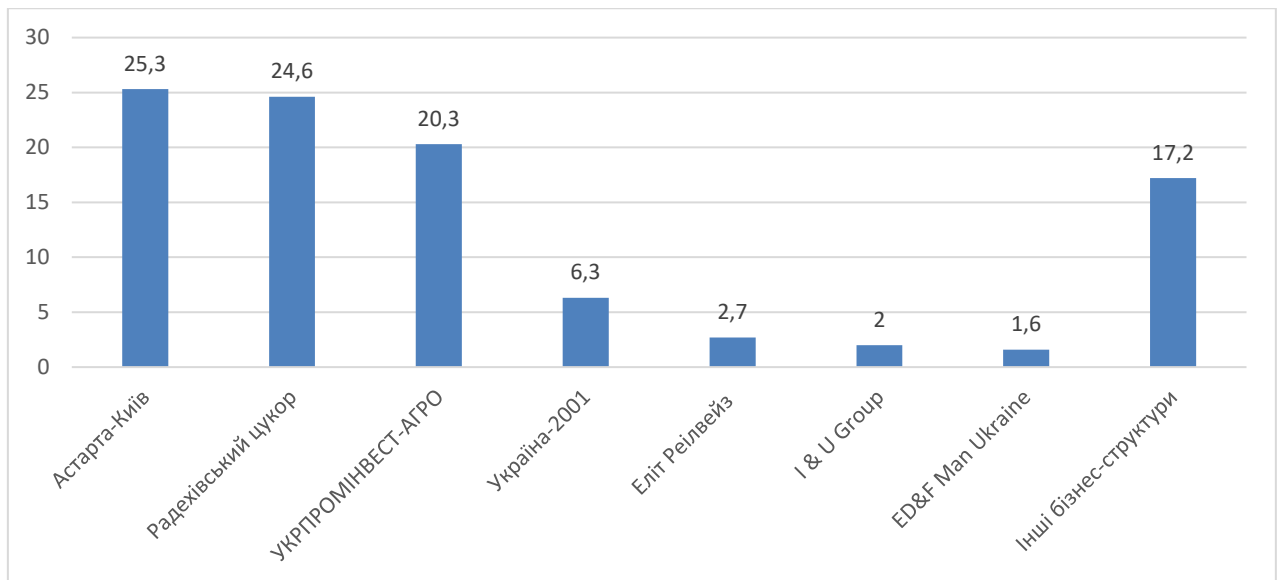


Рис. 1.4. Частка найбільших виробників цукрового ринку у 2017 році, %

Джерело: побудовано автором на основі [211].

На нашу думку, доцільним є створення в цукровому виробництві України груп підприємств на базі цукрових заводів, до яких би належали підприємства з вирощування й переробки цукрових буряків, фінансові й науково-дослідні організації тощо. Завдяки припливу капіталу в сільськогосподарський сектор аграрні холдинги можуть створити міцну основу для виробництва продукції, що суттєво вплине на результати їх роботи. Унаслідок агропромислової вертикальної інтеграції агропідприємства, зазвичай, стають ефективними, а капітал, ринки та інновації для них – доступнішими. Після інтеграції елементів сільськогосподарського виробництва та збуту продовольства у свою структуру, господарства досягають конкурентної переваги за рахунок використання нових технологій у сільському господарстві, переробки та контролю якості продукції.

У підрозділі розкрито історико-логічні етапи зародження та розвитку інтеграційних процесів у міжнародній та вітчизняній практиці, узагальнено розробки основних світових наукових шкіл щодо розуміння природи і ролі інтеграційних процесів у бізнесі, систематизовано зарубіжні інтеграційні теорії та здійснено порівняльний аналіз підходів до визначення поняття «інтеграція», уточнено визначення інтеграційного процесу, що необхідно для всебічного оцінювання якості управління внутрішньогруповими операціями інтегрованих

підприємств, а також для удосконалення обліку та аудиту таких операцій. Також доведено доцільність створення в цукровому виробництві України груп підприємств на базі цукрових заводів, до яких належали б підприємства з виробництва й переробки цукрових буряків, фінансові, кредитні й науково-дослідні організації тощо. Завдяки припливу капіталів у сільськогосподарську галузь господарства мають змогу створити міцну основу для виробництва продукції, що суттєво впливає на кінцеві показники їх функціонування. Завдяки агропромисловій вертикальній інтеграції агропідприємства, як правило, покращують власну ефективність, доступ до капіталу і ринків, отримують більше можливостей для впровадження інновацій. Інтегруючи всі елементи сільськогосподарського виробництва та збуту продовольства у свою структуру, господарства досягають конкурентної переваги за рахунок використання нових технологій у сільському господарстві, переробки та контролю якості продукції. Тому внесок сільськогосподарських господарств в економічне зростання та розвиток агросектору країни є суттєвим.

1.2. Розкриття сутності та природи внутрішньогрупових операцій групи підприємств

У процесі фінансово-господарської діяльності у підприємств постійно виникає потреба в проведенні господарських операцій зі своїми структурними підрозділами, суб'єктами групи, контрагентами, бюджетом, податковими органами та іншими дебіторами і кредиторами.

Особливий інтерес викликають підприємства зі складною організаційною структурою (корпорації, холдинги, концерни, фінансово-промислові групи та інші інтегровані об'єднання), що охоплюють кілька підприємств і є важливим суб'єктом національного, а іноді й світового ринку. Такі групи підприємств концентрують значну частину обсягів виробництва продукції (робіт, послуг) і відіграють домінуючу роль у розвитку економіки країни. Особливості діяльності складних корпоративних утворень істотно впливають на об'єкти управління в

системі мікроекономічного менеджменту. Для таких корпоративних структур характерна наявність низки специфічних об'єктів дослідження, зокрема внутрішньогрупових операцій.

Розгляд особливостей внутрішньогрупових операцій почнемо з оцінювання видів інтеграцій господарюючих суб'єктів, що безпосередньо впливає на ступінь розгалуженості та ефективності побудови внутрішньогосподарських операцій групи підприємств.

Для прийняття оптимальних управлінських рішень, пов'язаних із переміщенням грошових засобів, товарних і матеріальних цінностей, основних засобів та інших активів керівництву групи потрібна постійна інформованість щодо стану розрахунків та ефективності взаємодії групи пов'язаних підприємств. Тому необхідні чітке налагодження бухобліку й формування звітності щодо взаєморозрахунків, а також систематичний детальний аналіз та оцінювання внутрішньогрупових операцій інтегрованих підприємств.

Ефективно організовані грошові та матеріально-речові потоки є найважливішою ознакою «фінансового здоров'я», основою досягнення організацією високих кінцевих фінансових результатів, сприяють підвищенню ритмічності діяльності, забезпечують постійне зростання власного капіталу, посилюють її конкурентну позицію на товарному й фінансовому ринку, гарантують економічне піднесення. Завдяки формуванню найкращої структури капіталу та активів забезпечується високий рівень фінансової стійкості та платоспроможності підприємства на всіх етапах його розвитку.

Досягти високих фінансових результатів, підтримати (збільшити) конкурентні переваги на внутрішньому і зарубіжному ринках, зберегти (підвищити) темпи розвитку та фінансову стійкість складної корпоративної структури можна, лише спираючись на теоретичні й методичні напрацювання у сфері обліку й аудиту внутрішньогрупових операцій інтегрованих підприємств.

Огляд літератури засвідчив, що розвідками теоретичних і практичних засад внутрішньогрупових операцій переймалися відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: Н. В. Гойло [37], С. Ф. Голов [40], В. М. Костюченко [94], Н. О. Литвиненко [107], М. Р. Лучко [112], В. П. Онищенко [144],

В. П. Пантелєєв [149], О. І. Пилипенко [159], О. А. Романенко [186], І. В. Семчук [192], Г. В. Уманців [212] та ін. Незважаючи на це, більш ґрунтовного дослідження потребують питання економічного змісту внутрішньогрупових операцій.

Термін «внутрішньогрупові операції» в українській економіці увійшов в обіг у період упровадження ринкових відносин (2000–2005). Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НПСБО) 2 «Консолідована фінансова звітність», внутрішньогрупові операції – це операції між материнським й дочірніми підприємствами чи з-поміж дочірніми підприємствами, що належать до однієї групи [87].

Незважаючи на лаконічність цього визначення, проблема часто виникає із зарахуванням операцій між різними членами групи до категорії в межах групи. Для більш детального її дослідження, слід з'ясувати сутність підприємств, між якими можуть відбуватися такі операції. У табл. 1.6 наведено визначення материнського й дочірнього підприємств у чинних нормативно-правових документах.

На підставі табл. 1.6 можна зробити висновок, що чіткого та повного визначення дочірнього підприємства немає.

Таблиця 1.6

Визначення понять «материнське підприємство» та «дочірнє підприємство»
в міжнародних та вітчизняних нормативно-правових актах

Джерело	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
1	2	3
ПСБО 19 «Об'єднання підприємств»	Підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств	Підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства
МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»	Суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств	Суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

Джерело 1	Материнське підприємство 2	Дочірнє підприємство 3
МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»	Суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання	Суб'єкт господарювання, який контролюється іншим суб'єктом господарювання
Податковий кодекс України (ПКУ)	Юридичні особи, які є власниками інших юридичних осіб або здійснюють контроль над такими юридичними особами, як пов'язані особи	Не визначено
ГКУ	Публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)	У випадках існування залежності від іншого підприємства, підприємство визнається дочірнім
Класифікація організаційно-правових форм господарювання	Господарюючий суб'єкт, який володіє контрольними пакетами акцій дочірнього підприємства	Підприємство, єдиним засновником якого є інше підприємство (підприємство, залежне від іншого)

Джерело: розроблено автором на підставі [44, 86, 138, 162, 130].

На основі цих дефініцій не зрозуміло, якою часткою має володіти головне підприємство, щоб залежне підприємство отримало статус дочірнього. Отже, важливо з'ясувати, які операції в групі (до яких можуть бути причетні дочірні, асоційовані, спільні підприємства, філії та представництва) можуть бути зараховані до внутрішньогрупових операцій.

На основі аналізу вітчизняного та закордонного законодавства слід розробити різні підходи до розуміння природи дочірнього підприємства. Стаття 63 Господарського кодексу зазначає, що у разі залежності від іншого суб'єкта господарювання, передбаченого статтею 126 цього закону, підприємство визнається дочірнім. Стаття 126 Господарського кодексу визначає два типи залежності: просту й вирішальну. Це означає, що поняття «дочірнє підприємство» охоплює дочірні й залежні підприємства [44]. Наразі існує

конфлікт із міжнародним правом, адже в МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» чітко вказано, що цей тип суб'єкта господарювання не є дочірнім чи залежним підприємством: асоційоване підприємство – це суб'єкт господарювання, який не є корпорацією. Наприклад, інвестор суттєво впливає на діяльність партнерства, але воно не є дочірнім підприємством чи часткою в спільному підприємстві [130].

Схожий нюанс закріплений і у вітчизняному законодавстві. Так, у ПСБО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» вказано, що асоційоване підприємство не є дочірнім: «Асоційоване підприємство – це підприємство, на яке з боку інвестора є суттєвий вплив та яке не є дочірнім чи спільним підприємством інвестора» [184]. Така плутанина в розумінні понять «дочірнє підприємство» та «асоційоване підприємство» може викликати помилкове уявлення щодо внутрішньогрупових операцій в бухгалтерському обліку та звітності, оскільки вони часто передбачають розрахунки з асоційованими підприємствами, що, у свою чергу, викривляє звітність. Виходячи з економічної та юридичної природи дочірнього підприємства, можна дати таке тлумачення природи дочірнього підприємства: це підприємство, статутний капітал якого утворений материнським підприємством або ж у якому материнське підприємство має контрольний пакет акцій.

Внутрішньогрупові операції, що відбуваються між материнськими й дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи, відіграють ключову роль у підготовці окремих звітів членами групи та при підготовці консолідованої фінансової звітності.

Дійсно, у сфері консолідації звітів існує проблема у зв'язку з необхідністю виявлення та відображення внутрішньогрупових транзакцій. Деталізація та групування даних про внутрішні облікові процеси безпосередньо впливають на ефективність підготовки консолідованої фінансової звітності. Тема розгляду внутрішньогрупових операцій у межах консолідації фінансової звітності є актуальною.

Операції між підприємствами групи виключаються з метою надійного формування її фінансового результату як цілісної економічної одиниці та уникнення подвійного підрахунку і, отже, завищення консолідованої фінансової звітності.

Особливості відбиття в обліку внутрішніх операцій залежать від організаційної структури й виду господарських підрозділів (рис. 1.5).

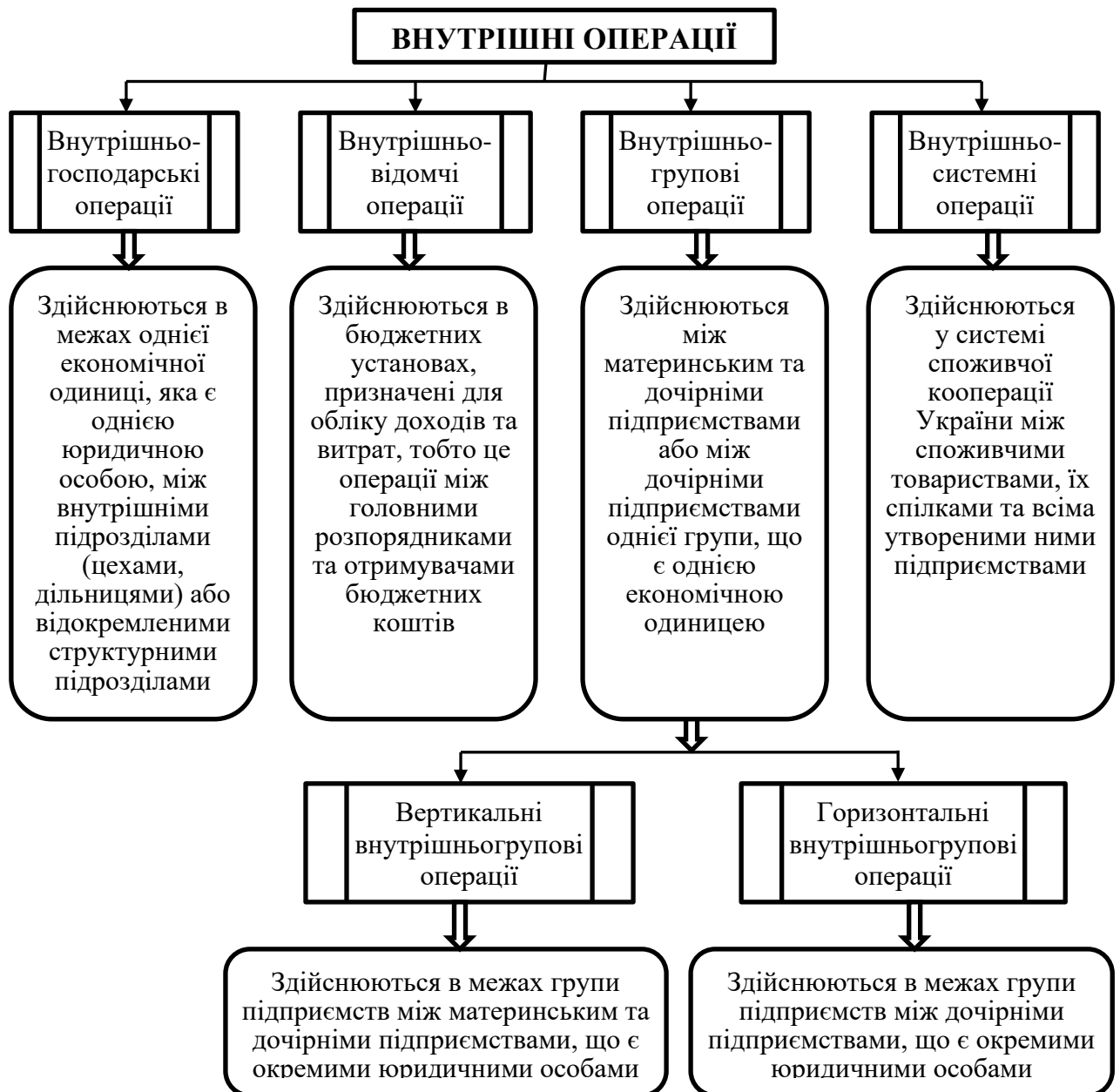


Рис. 1.5. Види внутрішніх операцій

Джерело: розроблено автором на основі [192]

Часто внутрішньогрупові операції ототожнюють із внутрішньогосподарськими операціями. Внутрішньогосподарські операції – це операції, що здійснюються в межах певної економічної одиниці, яка є однією юридичною особою, та між внутрішніми структурами (ланками, цехами) чи відокремленими структурними підрозділами на кшталт філій, представництв [192]. Після з'ясування, між якими саме учасниками групи здійснюються внутрішньогрупові операції, зрозуміло, що їх не можна прирівнювати до внутрішньогосподарських операцій.

У групах суб'єктів господарювання цукрової підпромисловості внутрішньогрупові операції відбуваються між окремими юридичними особами (рис. 1.6).

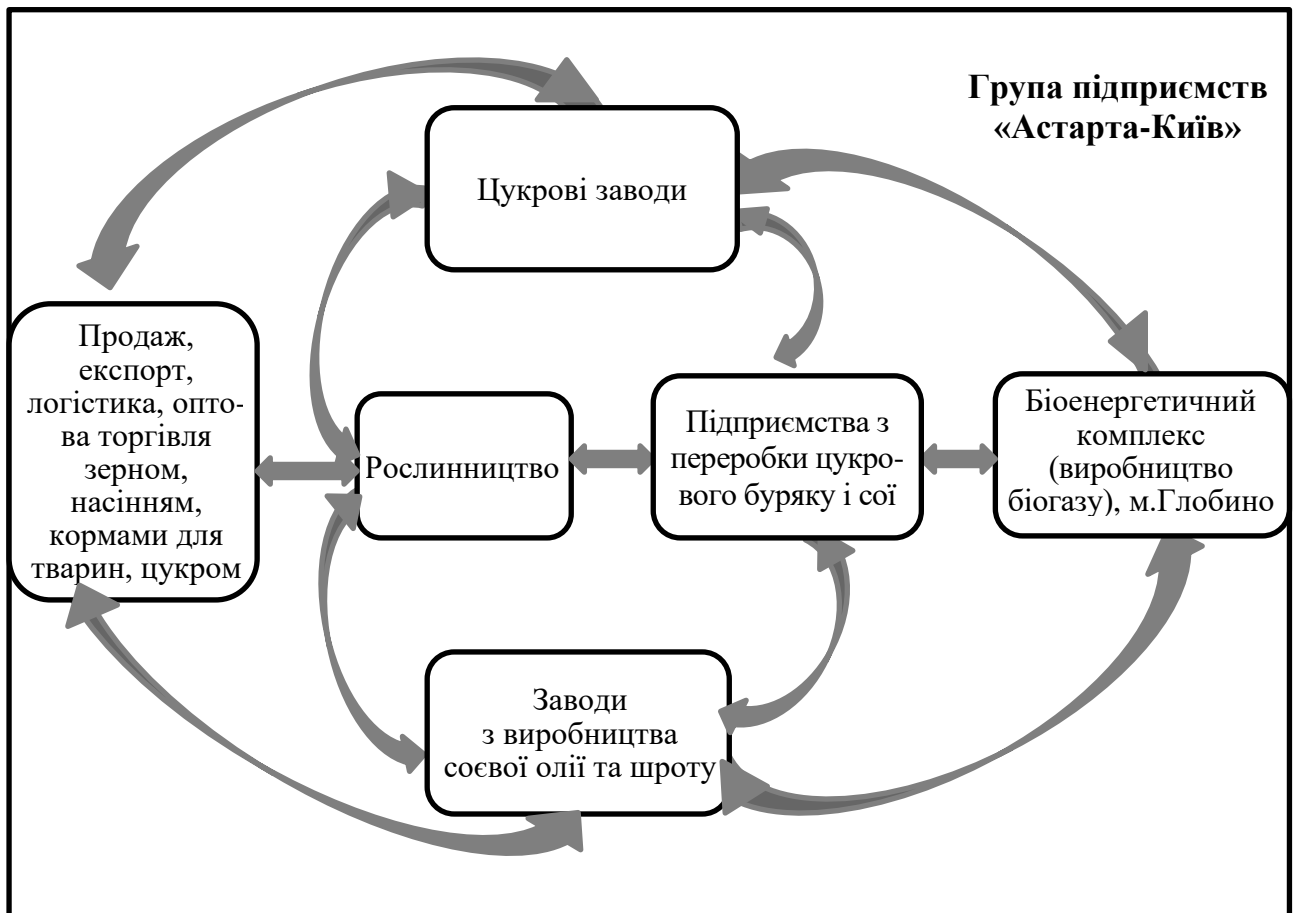



Рис. 1.6. Напрямок здійснення внутрішньогрупових операцій у межах групи цукрових підприємств «Астарта-Київ»:

 – внутрішньогрупові операції

Джерело: розроблено автором.

Проте поняття внутрішньогрупових операцій групи суб'єктів господарювання цукрової промисловості досить загальне та містить значну кількість різноманітних видів операцій, що виникають в процесі функціонування об'єднання й мають суттєві відмінності від звичайних операцій організаційної структури.

Зважаючи на різноманітність операцій, що відбуваються між материнським й дочірніми підприємствами, класифікація таких операцій може бути доволі детальною та мати багато ознак (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Класифікація внутрішньогрупових операцій

Ознака класифікації	Види внутрішньогрупових розрахунків
Напрямок інтеграції підприємства	Горизонтальні внутрішньогрупові операції; вертикальні внутрішньогрупові операції; конгломератні (кругові) внутрішньогрупові операції; родові внутрішньогрупові операції; паралельні внутрішньогрупові операції
Масштаб здійснення операцій	Національні внутрішньогрупові операції; міжнародні внутрішньогрупові операції
Належність до економічних галузей	Внутрішньогалузеві внутрішньогрупові операції; міжгалузеві внутрішньогрупові операції
Учасники групи	Операції між материнським і дочірніми підприємствами; операції між дочірніми підприємствами
Склад учасників групи	Операції усередині сировинних груп; операції усередині фінансових груп; операції усередині ФПГ; операції усередині промислових груп; операції усередині торгівельних груп
Ступінь безпосереднього впливу на консолідовану звітність	Внутрішньогрупові операції з інвестиціями; внутрішньогрупові операції із зобов'язаннями; внутрішньогрупові операції з продажу і залишками майна, придбаного у членів групи підприємств

Джерело: розроблено автором [115].

Класифікація внутрішньогрупових операцій – важливий аналітичний етап оцінювання особливостей функціонування інтегрованих організацій, необхідний науковий процес розроблення персоналізованих підходів до ефективного керування грошовими й негрошовими активами, дебіторською і кредиторською заборгованістю.

Наведені класифікаційні ознаки мають різне призначення і використовуються як у межах консолідованого обліку (якщо такий ведеться), так і при підготовці консолідованої звітності та її аналізі. Втім особливої уваги заслуговує розгляд внутрішньогрупових операцій за суттю та за напрямком інтеграції підприємства, адже саме вони демонструють зміст усіх можливих операцій.

Класифікаційна ознака, що характеризує внутрішньогрупові операції за напрямком інтеграції, відіграє суттєву роль в управлінні групою підприємств. Найбільш вагомими є вертикальні та горизонтальні операції, точніше, їх направленість. Дані про обсяг та напрямок операцій між учасниками об'єднання підприємств можуть надати важливу інформацію щодо близькості їх взаємозв'язків та напрямків перенесення доходів, витрат і прибутку [4, с. 55]. Вертикальні операції здійснюються всередині материнського і дочірнього підприємств (т. зв. операції згори-вниз і знизу-вгору). Горизонтальні операції відбуваються всередині дочірніх підприємств однієї групи. Візуально такі операції унаочнені на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Вертикальні і горизонтальні внутрішньогрупові операції

Джерело: розроблено автором на основі [192].

У комплексному аналізі господарської діяльності й стратегічному аналізі суттєва роль належить класифікації внутрішньогрупових операцій за ступенем використання активів у певних операціях та за ступенем ризику таких операцій. Ці критерії дають змогу проводити аналіз та оцінювання доцільності й ефективності управлінських рішень як в ретроспективному, так і в перспективному напрямках [131].

Внутрішньогрупові операції на рівні групи суб'єктів господарювання впливають на консолідовану звітність. Їх можна класифікувати в такий спосіб:

- 1) внутрішньогрупові операції, пов'язані з внутрішнім клірингом і, відповідно, виникненням боргів, доходів і витрат;
- 2) внутрішньогрупові операції, які мають зв'язок із внутрішніми результатами продажу активів [95]

Зазначимо, що науковці В. О. Озеран та Н. О. Литвиненко вивчали коло питань, пов'язаних із внутрішніми розрахунками. Вони здійснили класифікацію внутрішніх розрахунків для їх структурного поділу, що позитивно вплинуло на правильну реєстрацію господарських транзакцій на відповідних рахунках й субрахунках в аналітичному обліку [141].

Прикладом внутрішньогрупових операцій всередині учасників групи підприємств цукрової промисловості є: взаємне надання позикових коштів; виплата дивідендів; передача активів в оренду; реалізація ТМЦ, основних засобів, виконання послуг та ін. У результаті здійснення таких операцій у кожного члена групи виникає або дебіторська, або кредиторська заборгованість. У разі розгляду групи підприємств як єдиної економічної одиниці зобов'язань і заборгованостей не існує, тому в результаті консолідації такі операції виключаються. Результатом внутрішньогрупових операцій такого типу є виникнення:

- внутрішньогрупового сальдо;
- внутрішньогрупових доходів і витрат.

Варто наголосити, що доходи й витрати, що з'являються унаслідок реалізації розрахунків за внутрішньогруповими операціями, не впливають на фінансові результати групи.

Продаж активів – найбільш поширена та часто здійснювана операція між учасниками груп цукрової промисловості. Результати таких внутрішньогрупових операцій відображаються в індивідуальних звітах окремих підприємств групи. Операції, в яких об'єкт купівлі-продажу не залишає меж групи, в консолідованих звітах не визнаються. Такі операції виключаються в процесі консолідації:

1) продаж одним учасником групи іншому активів, які останній реалізував зовнішньому контрагенту за межі групи;

2) продаж одним учасником групи іншому активів, які останній відобразив у складі власних активів;

3) продаж одним учасником групи іншому активів, які останній відобразив у складі власних активів та на які має бути нарахована амортизація.

Особливістю внутрішньогрупового результату внаслідок вибуття активів є те, що вони ґрунтуються не тільки на балансовій вартості нереалізованого залишку резервів, а й на прибутку (збитку) дочірнього підприємства при визначенні доходу від капіталовкладення інвестора; податок на прибуток материнського і дочірнього підприємств виключається при визначенні консолідованої суми консолідованого податку на прибуток [94]. Через виключення внутрішньогрупових операцій із продажу тимчасові податкові різниці виникають при розрахунку сукупної суми податку на прибуток, що призводить до визнання відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань у консолідованому балансі. Крім того, такі операції призводять до додаткового нарахування (зменшення) амортизації необоротних активів, що реалізуються в межах групи. Вважаємо, що для детального та всебічного оцінювання сутності розрахунків у середині груп, слід доповнити традиційну типологію для цілей комплексної характеристики особливостей внутрішньогрупових операцій групи підприємств.

Пропонуємо такі класифікаційні ознаки: напрямок руху розрахунків, передбачуваність виникнення, можливість регулювання в процесі управління, потенціал забезпечення платоспроможності, законність здійснення, стабільність інтервалів формування, рівень збалансованості обсягів взаємопов'язаних розрахунків. Вони можуть використовуватись для аналізу розрахунків простої корпоративної структури та інтегрованої групи підприємств (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Класифікація внутрішньогрупових операцій

Джерело: розроблено автором

Вважаємо, що традиційний вітчизняний підхід, доповнений авторськими класифікаційними ознаками, надає можливість послідовно реалізовувати облік

та контроль різних видів розрахункових потоків підприємства для забезпечення фінансової стійкості, досягнення стратегічних цілей і максимізації добробуту власників.

Чітке визначення умов виникнення угоди між членами групи підприємств допомагає правильно відобразити цей процес у системі бухгалтерського обліку та подати його у відповідному звіті про аналіз внутрішньої звітності групи.

Отже, на основі дослідження документів можна зробити висновок, що трактування поняття «дочірнє підприємство» є недосконалим. Тому пропонується визначити дочірнє підприємство як суб'єкт господарювання, статутний капітал якого створений за рахунок материнського підприємства або в якому материнське підприємство має контрольний пакет. Завдяки вдосконаленому визначенню дочірнього підприємства можна точно окреслити сферу діяльності суб'єктів внутрішньогрупових операцій. Наголошуємо, що чіткий поділ внутрішніх операцій на внутрішньогосподарські, які мають місце у межах одного господарського суб'єкта, та внутрішньогрупові операції в межах групи підприємств сприятиме ідентифікації внутрішніх операцій групи підприємств із метою визначення їх впливу на групу. Чітке визначення умови виникнення транзакції між учасниками групи підприємств дає змогу зробити коректні записи в системі бухгалтерського обліку та додати їх до відповідного звіту про аналіз внутрішньої звітності групи. Дослідження методологічних засад класифікації внутрішньогрупових операцій у вітчизняній і міжнародній бухгалтерській та аналітичній практиці, а також нормативних положень українських та міжнародних стандартів виявило обґрунтовану потребу вдосконалити класифікаційні ознаки групи операцій інтегрованої організації.

1.3. Концептуальний зміст обліку і внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в корпоративному управлінні

Ефективність виробничої, господарської та фінансової діяльності груп цукрових підприємств залежить від якості корпоративного управління. В

кризових фінансово-економічних умовах корпоративні групи з невірноваженою системою корпоративного управління, що характеризуються стійкими корпоративними конфліктами між різними групами власників, продовжують збільшувати фінансовий та економічний ризик, знижуючи власну інвестиційну привабливість та, зрештою, операційну ефективність.

Отже, якісна наукова система корпоративного управління є однією з ключових передумов зменшення загального ризику та підвищення соціально-економічної ефективності розвитку групи підприємств із різною структурою власності та належністю до різних галузей економіки.

Аналізуючи питання обліку й аналізу функціонування групи підприємств як єдиної економічної одиниці, автор обґрунтовує свої пропозиції на основі попередніх теоретичних і практичних розробок таких вітчизняних науковців, як О.М. Брадул [12], Ф. Ф. Бутинець [19], Н.В. Гойло [37], С. Ф. Голов [40], І.К. Дрозд [59], Є. В. Калюга [74], О.М. Кондратюк [84], М. Д. Корінько [89], В. М. Костюченко [94], Н.П. Кузик [97], В.О. Озеран [141], В.П. Онищенко [144], С.М. Петренко [154], а також зарубіжних учених – Н. Брінен, Н. Мілоу, Р. Монкс [241], К. Ноубс [242], А. Пірс [243] тощо.

Однак, проблеми відображення в обліку внутрішньогрупових операцій групи підприємств, частки меншості, складання консолідованої фінансової звітності, оцінювання вартості групи підприємств для розроблення майбутньої стратегії діяльності групи для України залишаються невирішеними. Майже відсутні наукові праці й методичні рекомендації, які б зробили систему обліку діяльності групи підприємств (материнського та його дочірніх підприємств) цілісною з урахуванням її особливостей як предмета корпоративного управління та особливостей бізнес-середовища вітчизняної економіки [94].

Науковці не дійшли загальної думки щодо характеру та змісту категорії «корпоративне управління».

У Великій Британії у звіті Комітету з фінансових аспектів управління бізнесом (Cadbury Report) міститься одна з перших дефініцій корпоративного

управління, згідно з якою «корпоративне управління – це система, за допомогою якої керують підприємствами та контролюють їх».

За визначенням Міжнародної фінансової корпорації (IFC), корпоративне управління – це структура та процеси управління й контролю підприємств [245].

Окремі автори характеризують це поняття як взаємодію керівників, власників та інших суб'єктів корпоративних відносин. Наприклад, учений із Великої Британії Р. Лінч визначив його як призначення вищих керівників та їх взаємні стосунки з власниками, працівниками та іншими зацікавленими сторонами [пос].

Р. Монкс та Н. Мілоу запропонували таке визначення: «Корпоративне управління являє собою збалансоване управління всіма складовими розвитку корпорацій» [241]. Тож ці автори зараховують до корпоративного управління всі сфери управління групою підприємств: виробництво, людські ресурси, фінанси тощо. Такий підхід до тлумачення природи корпоративного управління не видається виправданим: корпоративне управління в його межах збігається із загальною системою управління групою, отже, втрачається незалежний об'єкт впливу.

У міжнародному праві існує визначення змісту корпоративного управління, затверджене в Меморандумі від 1999 року Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР): «Корпоративне управління – це система, з використанням якої відбувається управління й контроль за діяльністю бізнес-організацій. Структура корпоративного менеджменту регламентує права та обов'язки осіб, які належать до групи підприємств, наприклад, це члени ради директорів, топ-менеджери, акціонери та інші зацікавлені сторони. Вони визначають правила та очолюють процес прийняття рішень щодо справ групи. Корпоративне управління, крім цього, забезпечує структуру, яка визначає цілі та завдання бізнесу, окреслює шляхи їх досягнення та здійснює контроль за діяльністю підприємства».

Існують також інші дефініції корпоративного менеджменту як комплексних правил, процедур, управлінської культури тощо, які застосовуються в інтересах всіх сторін корпоративних відносин [пос].

На підставі критичного аналізу наукової літератури можемо запропонувати таке визначення: корпоративне управління являє собою цілеспрямований, регламентований загальними нормами корпоративного законодавства та локальними правовими актами групи підприємств вплив на корпоративні відносини, що забезпечує довгострокову збалансованість інтересів різних груп акціонерів, менеджменту й інших зацікавлених осіб, націлене на стійке підвищення соціально-економічної ефективності розвитку групи підприємств [202, с. 62–63].

Характерними ознаками цього визначення є:

- акцентування на необхідності підтримання в довгостроковій перспективі збалансованого стану в системі економічної зацікавленості різних груп стейкхолдерів (враховуючи склад керівників), а не тільки власників та акціонерів;

- вирізнення збільшення економічної ефективності функціонування групи підприємств як основної кінцевої мети корпоративного менеджменту;

- наголос на необхідності й доцільності спільного регулювання корпоративного управління через норми загального корпоративного права та місцеві регуляторні закони групи, що роз'яснюють та довершують положення національного законодавства щодо корпорацій;

- розгляд корпоративного менеджменту не лише як системи корпоративних відносин, що традиційно для численних підходів до визначення цієї категорії, а і як цілеспрямованого впливу на цей тип відносин.

Відповідно до уточненого визначення, предметом корпоративного управління є різні групи корпоративних відносин, а об'єктом – соціально-економічна ефективність розвитку всієї групи, що прямо залежить від рівня узгодженості та збалансованості цього типу відносин.

Теорія корпоративного управління стала результатом узагальнення практики сучасних методів та принципів корпоративного управління, кожній із яких властива певна специфіка. Це концепція агентських відносин, менеджерська концепція, концепція стратегічного управління та теорія соціальної відповідальності.

Першою корпоративні відносини пояснила концепція агентських відносин (agency theory). Її родоначальниками були американські економісти М. Йенсен (Michail C. Jensen) і В. Меклінг (Wiliiam H. Meckling) [237]. Згідно з агентською теорією, менеджери є найманими працівниками – агентами власників, яким вони підзвітні, і діють у такий спосіб, щоб максимально забезпечувати пріоритет їх інтересів. Водночас інтереси менеджерів не можуть збігатися з інтересами акціонерів. Цим пояснюється, чому вони, як свідчить практика, діють так, як вигідно їм.

Перші визначення корпоративного управління відображають агентський підхід до розуміння його сутності. У них зроблено акцент на внутрішніх агентських відносинах, що складаються між особами, які забезпечують фінансування групи підприємств (акціонери та кредитори), і директорами групи з метою зниження ризиків та підвищення інвестиційної привабливості бізнесу.

Згідно з менеджерською концепцією, топ-менеджери виступають у ролі керівників із делегованими повноваженнями, правами та обов'язками (тобто з підвищенням їх статусу), із вимогами до них як до будь-якої чесної людини, яка повинна діяти на користь інших. Із цією метою необхідно вдосконалити законодавчо-правову базу та внутрішню регулюючу нормативну документацію групи підприємств, які мають сприяти тому, щоб суб'єкти корпоративних відносин щиро і добросовісно виконували свої зобов'язання один перед одним.

Концепція соціальної відповідальності акцентує на відповідальності бізнесу перед суспільством. Згідно з нею, до системи корпоративного управління належать усі суб'єкти корпоративних відносин, у тому числі зацікавлені особи від працівників групи, контрагентів, споживачів до мешканців прилеглих населених пунктів і держави, на території якої здійснюється бізнес.

Соціальна відповідальність – це добровільний внесок бізнесу в розвиток економічної, соціальної та екологічної сфер суспільства, що виходить за межі визначеного законом мінімуму і пов'язаний з основною діяльністю групи підприємств. Ця відповідальність як етичний принцип ґрунтується на моральних нормах і цінностях, придбаних у процесі соціалізації і задіяних під час прийняття рішення.

Цей принцип є предметом численних суперечок і критики, відповідно, він має прихильників і супротивників. Так, прихильники стверджують, що групи підприємств отримують значніші переваги, якщо працюють на тривалу перспективу, ніж групи підприємств, які прагнуть отримати миттєвий короткостроковий прибуток. Супротивники вважають, що корпоративна соціальна відповідальність веде групу підприємств убік від економічної ролі бізнесу і часто охоплює благодійні та добровільні заходи, якими, прикрашаючи дійсність, вона намагається підмінити роль держави як контролера потужних груп підприємств.

Сучасна концепція стратегічного управління налагоджує взаємозв'язок між управлінням групою підприємств і корпоративним управлінням через стратегічні цілі. За вказаною концепцією, система корпоративного управління – це системоутворюючі процеси, які швидко реагують на зміни зовнішнього середовища і спрямовані на реалізацію стратегічних цілей групи в довгостроковому періоді. При формуванні стратегічних цілей слід враховувати саморозвиток системи та мінливість зовнішнього і внутрішнього середовища.

Специфіка впровадження компонентів системи корпоративного управління та їх контролю (обсяг і послідовність впровадження) різниться залежно від варіантів стратегії.

Так, стратегія групи підприємств може передбачати різні варіанти продажу акцій: виведення їх на організований ринок, залучення стратегічного інвестора або продаж акцій (контрольного пакета акцій) інвестору (стратегічного або портфельного) як зі збереженням контролю над групою підприємств її засновників, так і з готовністю відмовитися від нього.

Розуміння динаміки цих змін дає змогу упереджувати кризові ситуації і сприяє реформуванню критеріїв, які використовуються в оцінюванні корпоративного управління. Впровадження якісного корпоративного управління можливе у разі пошуку розумного балансу між вигодами – витратами, з одного боку, і ризиками – з іншого.

У групі підприємств можна виокремити такі основні групи суб'єктів корпоративних відносин: 1) власники (власники акцій); 2) інвестори; 3) кредитори; 4) управлінці (виконавче керівництво і менеджмент); 5) персонал; 6) постачальники; 7) покупці; 8) держава; 9) податкові органи.

Інтереси основних груп суб'єктів за видами участі в корпоративних відносинах збігаються в одних сферах, але розходяться в інших (додаток А).

Для першої групи суб'єктів корпоративного управління видом участі в діяльності групи слугує внесений капітал. Очікуваними результатами діяльності групи для міноритарних акціонерів є отримання дивідендів і зростання ціни акції. Ці суб'єкти схильні до підтримки рішень керівництва, які сприяють отриманню високого прибутку групою підприємств і нерідко пов'язані з високим ризиком.

Для мажоритарних акціонерів доходи від інвестицій не є єдиним джерелом доходу, оскільки вони диверсифікують свої інвестиції серед декількох груп підприємств. Вони безпосередньо не взаємодіють з іншими групами суб'єктів корпоративних відносин і не мають права впливати на менеджмент групи підприємств, крім випадків обрання ради директорів шляхом проведення зборів акціонерів і продажу належних їм акцій (наприклад, акціонерам, недружнім з чинним менеджментом). Отже, для контролю і виявлення тенденцій їм необхідні розрахунки показників динаміки фінансової стійкості, темпів зростання дивідендів і ціни акції.

Для суб'єктів корпоративного управління другої і третьої групи (інвесторів, кредиторів, які беруть участь у фінансуванні) видом участі в діяльності групи підприємств є капітал та інвестиції, а очікуваними результатами – отримання доходу на вкладений капітал і прибутку відповідно до договору.

Вони зацікавлені у фінансовій стабільності і ліквідності групи підприємств, в гарантованому поверненні наданих коштів. Інвестори і кредитори не схильні підтримувати рішення, пов'язані з високими ризиками. Відповідно, основними контрольованими показниками стають рентабельність інвестицій (капіталу), фінансова стійкість, ліквідність і ризики.

Четверта група суб'єктів корпоративних відносин (виконавче керівництво і менеджмент) бере участь в управлінні групою, застосовуючи свої знання, компетентність, відповідальність. Суб'єкти цієї групи залежать від ради директорів, безпосередньо взаємодіючи з іншими суб'єктами корпоративних відносин. Очікуваними результатами їх діяльності в групі підприємств є гідна оплата праці та кар'єрне зростання, які прямо залежать від ефективності функціонування структурних одиниць і групи загалом. Менеджмент зацікавлений в міцності свого становища, схильний до забезпечення балансу між ризиком і прибутком, але його інтереси не пов'язані з підвищенням ефективності корпоративних відносин. Контрольними параметрами для цих суб'єктів слугує великий перелік аспектів діяльності групи.

П'ята група суб'єктів корпоративних відносин (персонал) в діяльність групи вкладає свою працю. Для них очікуваними результатами є зайнятість, безпека і гідна оплата праці, яка, зазвичай, слугує для них основним джерелом доходу. Вони зацікавлені в стійкості і збереженні своїх робочих місць, взаємодіють з управлінцями, причому їх можливості впливу на них обмежені.

До шостої та сьомої груп суб'єктів корпоративного управління належать партнери групи підприємств: постачальники, регулярні покупці та інші контрагенти. Очікуваними результатами діяльності групи для постачальників є ціна ресурсів, терміни контрактів, своєчасність розрахунків; для покупців – ціна продукції (робіт, послуг). Ці групи суб'єктів зацікавлені в довгострокових взаємовигідних партнерських відносинах і, відповідно, в стійкості і платоспроможності групи підприємств. Вони взаємодіють з управлінцями та персоналом.

Решта суб'єктів корпоративних відносин – це держава в особі органів влади та податкових органів, що забезпечують законодавчу підтримку і контроль. Очікуваними результатами діяльності групи для податкових органів є здатність і своєчасність оплати податкових платежів, для органів державної влади – створення робочих місць і реалізація соціальних програм. Очевидно, що вказані суб'єкти зацікавлені в довгостроковій діяльності і стійкості групи підприємств.

Суб'єкти корпоративних відносин, інтереси яких переважають над інтересами інших учасників, фактично здійснюють контроль за діяльністю і визначають стратегію й політику групи підприємств.

Цільові функції і витрати на контроль діяльності менеджерів розрізняються і змінюються залежно від груп акціонерів, які обіймають провідні позиції. У міноритарного акціонера менше можливостей здійснювати ефективний контроль діяльності менеджерів, ніж у мажоритарного.

Основна група акціонерів зацікавлена в зміцненні довгострокових позицій у бізнесі, отриманні високого прибутку і низькому рівні ризику для своїх інвестицій. Водночас акціонери є єдиними учасниками бізнес-відносин із залишковими правами на доходи, тобто вони отримують виплати після всіх, а їх компенсація не має договірних гарантій. Прагнення менеджерів традиційно стосуються розширення бізнесу, підвищення власного престижу, задоволення фінансових інтересів та ін.

Як свідчать незалежні наукові розвідки, більш високий рівень застосування практики корпоративного менеджменту відзначається в групах підприємств, що провели IPO (уперше вивели власні акції на біржу для реалізації необмеженому колу осіб) або мають лістинг на біржі (їх акції перебувають у списку, який має котирування на біржі).

У цукровій промисловості України як економічно відокремлені господарюючі суб'єкти функціонують групи підприємств, однак принципи

інформаційного забезпечення управління такими структурами потребують удосконалення, а отже, й порядок облікового відображення відносин між учасниками групи.

Особливо важливу роль для впровадження ефективного корпоративного управління в групі підприємств цукрової промисловості відіграють облік та внутрішній аудит.

Дані бухобліку відображають перманентно мінливі ситуації, в яких перебуває підприємство. Кожну ситуацію слід розглядати як конкретне завдання, яке потрібно вирішити, використовуючи дані бухгалтерського обліку.

Складність процесів формування консолідованих груп цукрових підприємств, розрахунки між учасниками цих груп, які характеризуються виникненням внутрішньогрупових сальдо і оборотів, та необхідність підготовки консолідованої фінансової звітності на основі достовірних даних зумовлюють потребу в запровадженні консолідованої фінансової звітності як особливої частини бухобліку.

Впровадження консолідованого обліку як інформаційної основи звітності зумовлюється низкою обставин:

1. Консолідована група відображена в консолідованому звіті, а консолідовані звіти є інструментом відображення фінансових відносин підприємств групи.

2. Консолідований облік охоплює інтегровану групу юридично незалежних підприємств, які розглядаються як один суб'єкт господарювання.

3. Консолідований облік використовує поєднання не тільки загально визнаних, а й специфічних елементів облікової політики.

Консолідований облік є окремим напрямом бухгалтерського обліку. Це процес ідентифікації, обліку, вимірювання, накопичення, агрегування, зберігання й передачі інформації щодо діяльності консолідованої групи підприємств із метою надання повної, точної та неупередженої фінансової

інформації для забезпечення операційних результатів та прийняття зважених рішень в консолідованій групі підприємств.

Формування аналітичної бази для оцінювання внутрішньогрупових процесів розпочинається з вивчення первинних, консолідованих та звітних джерел, з яких збирається інформація за такими критеріями, як достовірність, надійність, ефективність, корисність, оперативність тощо. Потім дані групують і класифікують, оцінюють їх особливості та можливості аналізу. Джерела інформації за даними бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Джерела інформації даних консолідованого обліку внутрішньогрупових операцій

Джерело інформації	Характеристика
Головна книга (оборотно-сальдова відомість по рахунку, аналіз рахунку)	Містить інформацію, необхідну для детального аналізу розрахунків, у тому числі внутрішньогрупових
Інші реєстри бухгалтерського обліку:	Надають такі дані:
касові книги при традиційному обліку та відомості «Вкладний аркуш касової книги» і «Звіт касира» при автоматизованому обліку, журнали реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, книги реєстрації депонентів, платіжні (розрахунково-платіжні) відомості та ін.;	містять інформацію про щоденні обсяги надходжень та витрачання грошей і грошових документів із каси підприємства, напрями надходження і підстави для витрачання грошових коштів підприємства, що підтверджує виникнення і (або) погашення зобов'язань;
виписки банків з розрахункових, поточних валютних, спеціальних рахунків з додаванням первинної документації, відомості з надходження і витрачання грошових коштів на розрахункових рахунках підприємства;	містять відомості про обсяг грошових коштів на розрахункових і спеціальних рахунках, їх рух протягом певного періоду. Розкривають інформацію про рух коштів в іноземній валюті на рахунках підприємства;
відомості обліку розрахунків із підзвітними особами, постачальниками та підрядниками, персоналом, покупцями і замовниками, дебіторами і кредиторами, внутрішньогрупових розрахунків за кожним підприємством-учасником	розкривають інформацію про різні види зовнішніх і внутрішньогрупових розрахунків підприємства, розміри і терміни їх виникнення і (або) погашення

Джерело: розроблено автором.

Табл. 1.8 свідчить, що первинні та загальні показники з первинних облікових записів, реєстрів аналітичного обліку посідають чільне місце в інформаційному супроводі аналізу внутрішньогрупових операцій. Оскільки ці дані визначають минулий (чи поточний) стан об'єкта дослідження та фактично здійснені операції, бухгалтерська інформація частіше застосовується у разі ретроспективного економічного аналізу та контролю. Однак вони є найбільш надійними і можуть бути використані для прогнозів, хоча певна інформація недоступна для зовнішніх користувачів, позаяк становить комерційну таємницю.

Зарахування певних операцій групи підприємств до категорії внутрішньогрупових має важливе значення при консолідації фінансової звітності. Адже відображення внутрішньогрупових операцій в обліку впливає на фінансові результати дочірньої структури, оподаткування материнського й дочірніх підприємств.

К. Ноубс зазначив, що консолідована фінансова звітність надає можливість представити материнське підприємство та його дочірні підприємства (філії) як єдине ціле. Консолідація ігнорує розділення материнських та дочірніх підприємств через юридичні та географічні фактори. Бізнес-група розглядається як єдиний суб'єкт господарювання [242].

А. Пірс та Н. Брінен відзначили, що консолідовані звіти містять інформацію, яка є в окремих звітах материнської структури та її дочірніх структур, за умов, що вони розглядаються як одна організація [243].

Відповідно до МСФЗ 10, консолідована фінансова звітність – фінансова звітність групи, представлена як фінансова звітність одного суб'єкта господарювання [130].

Особливістю консолідованої фінансової звітності є те, що активи, доходи, витрати та зобов'язання двох або більшої кількості юридично незалежних суб'єктів об'єднуються в окрему систему фінансової звітності.

Оснoву для складання консолідованої фінансової звітності становить наявність контролю. Консолідація фінансової звітності об'єднує фінансову звітність двох підприємств групи, коли одне підприємство контролює інше.

Концептуальне питання полягає в тому, чи можуть форми консолідованої звітності, пов'язані з власністю контролюючого підприємства, бути відображені як єдине ціле. Як продовження концепції, що пояснює категорію «група», існують дві теорії консолідації фінансових звітів:

- теорія права власності;
- теорія господарської одиниці (рис. 1.9).

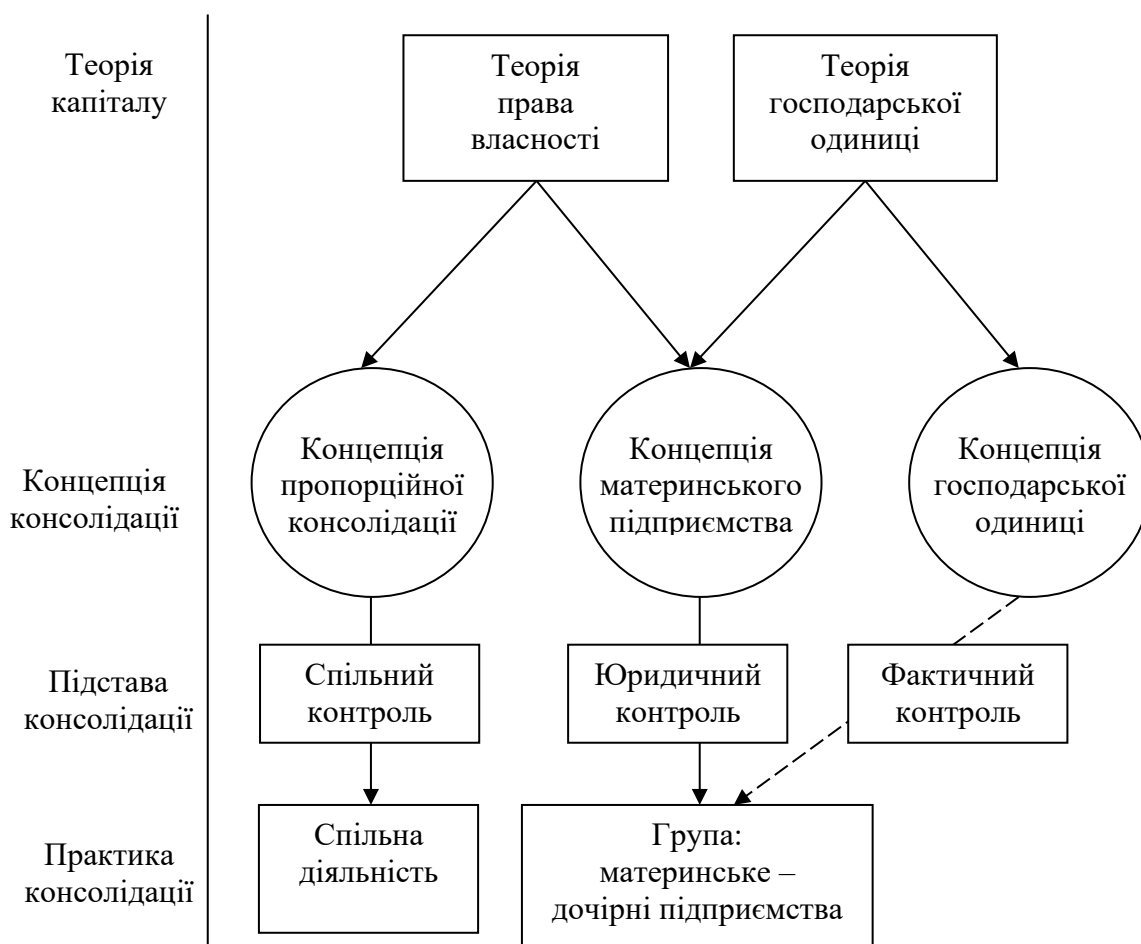


Рис. 1.9. Модель теоретико-методологічних засад консолідації фінансової звітності

Джерело: [94].

Теорія права власності виокремлює право володіння власником певною економічною одиницею. Складові частини звітності групи фірм за теорією права власності наведено на рис. 1.10.

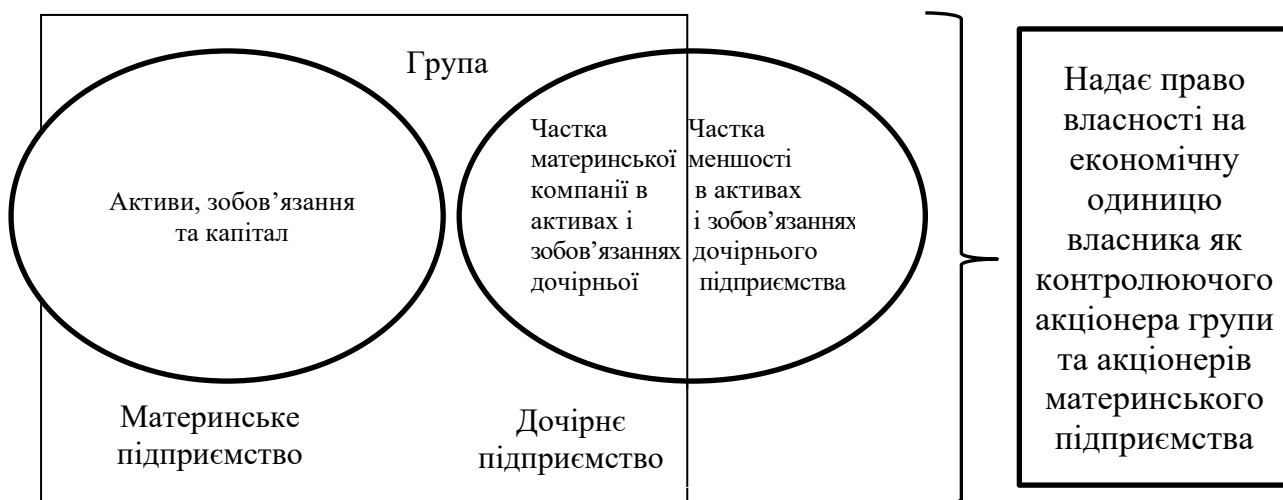


Рис. 1.10. Складові елементи звітності за теорією права власності

Джерело: розроблено на підставі [94].

За теорією права власності, в капіталі міноритарних акціонерів виокремлюють частки та в консолідованій фінансовій звітності вказують основну частину акціонерів материнського підприємства (концепція пропорційної консолідації).

Згідно з теорією господарської одиниці, в консолідованій фінансовій звітності відображають всі сторони, що мають частки економічної одиниці (концепція пропорційної консолідації). Ця концепція наголошує на фактичному контролі і ґрунтується на економічній одиниці.

Елементи групової звітності відповідно до концепції консолідації господарської одиниці унаочнено на рис. 1.11.

Теорії господарської одиниці, права власності та капіталу становлять підґрунтя для формування інших альтернативних концепцій. Найбільш близьким до сучасної бухгалтерської практики є «гібрид» концепцій пропорційної консолідації й господарської одиниці, що має назву концепції консолідації материнського підприємства.

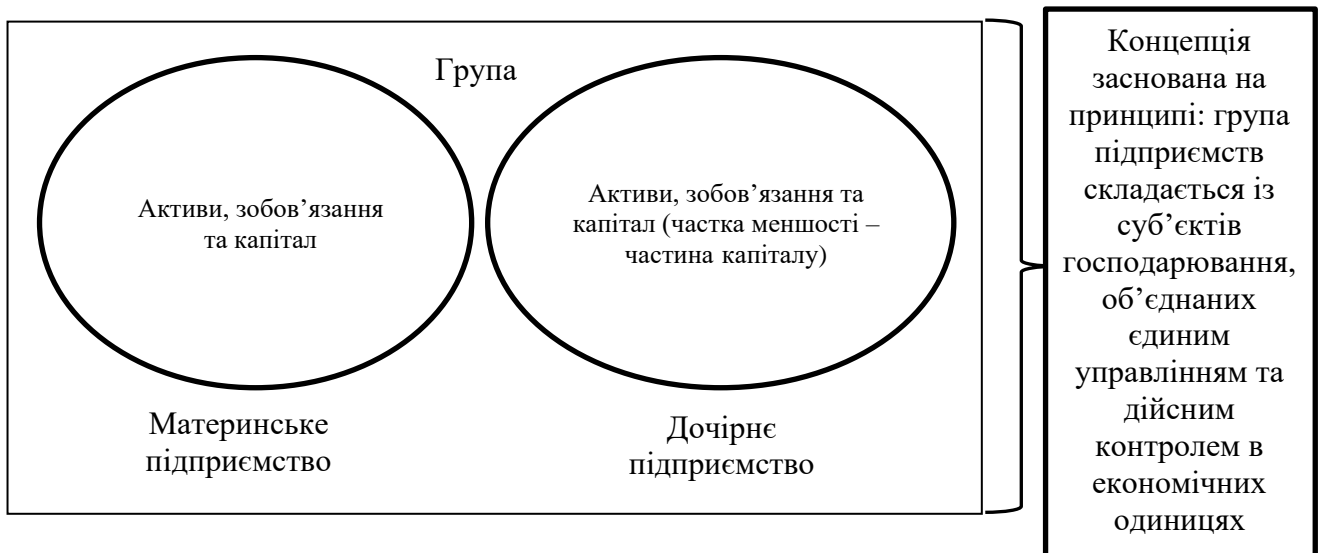


Рис. 1.11. Складові елементів звітності групи відповідно до концепції консолідації господарської одиниці

Джерело: розроблено на підставі [94].

Концепція материнського підприємства акцентує на юридичному контролі та передбачає, що він існує в капіталі для інвесторів (материнському підприємстві), що складають консолідовану звітність та яким варто розкривати ситуацію правдиво. На нашу думку, ця концепція передбачає, що група охоплює материнське підприємство, яке домінує в чисельних дочірніх підприємствах завдяки праву голосу, яким володіють держателі звичайних акцій.

Концепція консолідації материнського підприємства розглядає консолідовану фінансову звітність як розширення фінансової звітності материнського підприємства з метою отримання додаткової інформації про сукупний результат інвестицій, які належать материнському підприємству.

Відповідно до концепції консолідації материнського підприємства, консолідована фінансова звітність групи може складатися з:

- активів та пасивів материнського та дочірніх підприємств;
- частки меншості, яка класифікується як зобов'язання.

На основі теорії права власності й господарської одиниці сформувалися інші концепції. Нормативно-правове регулювання в різних країнах розроблене на підставі розглянутих підходів. Консолідована фінансова звітність групи

ґрунтується на концепції господарської одиниці. Цієї концепції намагалася дотримуватися Рада з міжнародних стандартів бухобліку під час розроблення МСФЗ 10. Контроль у різних проявах важливий при визначенні самостійної інвестиції, що класифікується як інвестиція в дочірнє підприємство, та інвестиції, що потребує консолідації звітності групи.

Контроль у формі внутрішнього аудиту являє собою складне, динамічне й багатопланове явище, яке повною мірою стосується формування основ методології аудиту корпоративного менеджменту.

Інтегрування внутрішнього аудиту в систему корпоративного менеджменту допомогло виокремити навички управління та володіння, покращити функції управління та контролю, узгодити корпоративні інтереси та оптимізувати вплив багатьох консолідованих факторів.

Розроблення цілей внутрішнього аудиту, з одного боку, здійснюється відповідно до базових положень і принципів його концепції; з іншого – з урахуванням реалізації принципів корпоративного управління.

Базові положення концепції внутрішнього аудиту зводяться до таких тез:

- контроль є невід’ємною функцією системи управління групи;
- внутрішній аудит діяльності групи прямо залежить від основних груп суб’єктів корпоративних відносин;
- розвиток організаційних форм внутрішнього аудиту є результатом еволюції групи;
- інтеграція внутрішнього аудиту до системи корпоративного управління дає змогу групі досягати стратегічних цілей;
- значення ролі внутрішнього аудиту в залученні інвестиційних ресурсів і стабільності групи підприємств із часом зростає;
- внутрішній аудит дає змогу забезпечити власників повною і достовірною інформацією про стан справ у групі;
- внутрішній аудит особливо важливий для підтримки найменш захищених груп суб’єктів корпоративних відносин;
- внутрішній аудит гарантує гармонізацію корпоративних відносин;

– внутрішній аудит завдяки аналізу стану справ, наданню консультацій та розробленню рекомендацій з гармонізації корпоративних відносин сприяє підвищенню якості управління та ефективності діяльності групи.

До основних елементів концептуальної моделі здійснення внутрішнього аудиту в системі корпоративного менеджменту належать: основні положення сучасної теорії внутрішнього аудиту системи корпоративного управління; загальні, специфічні й етичні принципи; ієрархія цілей (програма аудиту); методи (рейтингові й експертні оцінки, порівняльний і фінансовий аналіз) та інструменти у вигляді робочої документації (анкети, тести, робочі таблиці); стандарти та норми (критерії та показники); механізм реалізації завдань, можливостей і результатів внутрішнього аудиту корпорації; система управління (звіти, висновки та рекомендації аудитора).

Розроблення концепції внутрішнього аудиту має ґрунтуватися на принципах, що становлять основу створення, функціонування та удосконалення системи внутрішнього аудиту.

Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту акцентують увагу на незалежності та об'єктивності внутрішнього аудиту:

- під час виконання обов'язків аудиторі мають бути об'єктивними;
- головуючий підрозділу внутрішнього аудиту має бути підзвітним відповідному органу управління, що дає змогу підрозділу аудиту виконувати свої обов'язки на належному рівні;
- аудит має бути вільним від втручання сторонніх осіб при визначенні об'єктів перевірки та висловленні аудиторської думки;
- керуючий внутрішнім аудитом має налагодити взаємодію з радою директорів;
- під час роботи внутрішні аудиторі мають бути неупередженими та уникати конфліктів;
- у разі негативного впливу сторонніх факторів на незалежність чи об'єктивність, така інформація має бути доведена до відповідних сторін.

Основою внутрішнього аудиту має стати визначення його цілей, підпорядкованих цілям корпоративного менеджменту, які, у свою чергу, відповідають загальним цілям групи, тобто реалізується цільова ієрархія («дерево цілей») (рис. 1.12).

Основною функцією корпоративного управління є функціонування групи в інтересах власників та інвесторів, що надають їй фінансові ресурси.

Мета внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій полягає в удосконаленні діяльності групи шляхом надання своєчасної та достовірної корпоративної інформації щодо внутрішньогрупових операцій:

- власникам (інвесторам) – щодо спільної діяльності всіх підприємств групи;
- раді директорів – щодо організації внутрішньогрупових операцій управління групою для досягнення нею стратегічних цілей;
- менеджменту – щодо відповідності діяльності загальним стандартам при виконанні внутрішньогрупових операцій і веденні бізнесу в групі.

Досягнення запланованих цілей в системі внутрішнього аудиту стає можливим у разі вирішення таких завдань:

- формування економічної, фінансової та ринкової стабільності;
- узгодження діяльності групи з визначеною процедурою (цілями та орієнтирами);
- дотримання законодавчих та адміністративних вимог;
- дотримання підприємствами визначених правил, положень, регламентів та процедур;
- досягнення високого рівня прозорості, повноти, точності та об'єктивності інформації, що надається сторонам ділових відносин;
- удосконалення процедур контролю, які сприяють раціональному використанню усіх видів ресурсів.

Зазначені цілі реалізуються через тісно взаємодіючі та взаємодоповнюючі елементи механізму організаційно-економічного внутрішнього аудиту, налагодження середовища контролю, оцінювання ризиків, інформаційне забезпечення, регулювання, моніторинг тощо. Цілі та завдання (які складають основу процесу планування аудиту) мають бути чітко визначеними та

зрозумілими не тільки тим, хто проводить аудит, але й тим, кому результати повідомляються. Коли створюється програма перевірки в групі (карта завдань) на вказані цілі, для аудиторів слід окреслити індивідуальні аудиторські завдання:

- збирання інформації щодо предмету аудиту (загальна інформація, положення чинного законодавства і правил щодо цього виду діяльності та розкриття критеріїв і показників для оцінювання), оцінювання аудиторських ризиків; урахування результатів попередніх перевірок;

- виявлення найважливіших ділянок, критеріїв та показників (розрахунок ступеня суттєвості та ефективності, виявлення суттєвих змін на об'єктах перевірки);

- визначення складу аудиторської групи та призначення залучених експертів з урахуванням рівня їх кваліфікації та навантаження (з'ясування ступеня контролю, необхідного для групи, та складання графіка проведення аудиту).

Механізм функціонування внутрішнього аудиту надає можливість вибудувати ефективну комунікацію, а аудитори отримують змогу висловити думку щодо досягнення цілей внутрішнього аудиту.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Утворення материнським підприємством дочірніх підприємств й розповсюдження корпоративних груп підприємств, здійснення значної кількості взаєморозрахунків між учасниками таких утворень є найхарактернішими тенденціями всесвітньої економіки на сучасному етапі її розвитку. Вони мають нерозривний зв'язок із процесами концентрації та централізації капіталу та боротьбою за ринки в суровому конкурентному середовищі. Однак багато питань, пов'язаних з їх діяльністю, ще не вирішено. На основі проведеного дослідження теоретичних та організаційних засад внутрішньогрупових розрахунків підприємств у системі бухгалтерського обліку зроблено такі висновки:

1. Запропоновано удосконалени визначення понять. Холдингова компанія – юридична особа, яка безпосередньо або через інших осіб володіє акціями (частками в статутному капіталі) інших, однієї або більше, дочірніх юридичних осіб і утримує більшість голосів у їх органах управління. Холдингова компанія здійснює управління діяльністю її дочірньої (дочірніх) юридичних осіб. Об'єднання юридичних осіб, до якого належать холдингова компанія та її дочірні підприємства, яке в юридичній літературі визначають як холдинг, варто називати групою для уникнення плутанини між поняттями «холдингова компанія» та «холдинг». Дочірнє підприємство – це підприємство, статутний капітал якого сформований за рахунок материнського підприємства або контрольний пакет акцій якого належить материнському підприємству.

2. Для прийняття оптимальних управлінських рішень, пов'язаних із рухом коштів, товарних, матеріальних цінностей, основних засобів та інших активів усередині групи підприємств, менеджменту групи потрібна постійна поінформованість про стан внутрішньогрупових розрахунків. Існує проблема із визначенням кола господарських операцій, які наалежать до внутрішньогрупових. За сучасною методологією бухгалтерського обліку, до внутрішньогрупових операцій зараховують операції як з асоційованими підприємствами, так і з дочірніми. На основі дослідження теоретичної бази

поняття «групи» можна дійти висновку, що до внутрішньогрупових операцій слід зараховувати лише операції між материнським і дочірнім підприємствами та дочірніми підприємствами однієї групи. У роботі досліджено методичні підходи до класифікації внутрішньогрупових операцій, які використовуються у вітчизняній та міжнародній обліково-аналітичній практиці, а також нормативно-правові положення українських і міжнародних стандартів, аргументовано необхідність доопрацювання класифікаційних груп операцій інтегрованої організації.

3. Запропонована концепція внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій у системі корпоративного управління дає змогу підготувати аудиторську програму та її реалізацію відповідно до визначених цілей. Основні положення концепції надають можливість системно розглянути теоретичні, методологічні, організаційні та практичні аспекти внутрішнього аудиту.

Основні положення дослідження, проведеного в першому розділі дисертації, викладено в працях автора [113, 114, 119, 199, 200, 201].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ

2.1. Специфіка методики бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій за сучасних умов

Утворення консолідованих груп спонукало до розвитку методики обліку інтеграційних процесів та представлення внутрішньогрупових операцій у зовнішній та внутрішній звітності підприємства, а також до оцінювання ефективності групи підприємств.

Для осіб, які беруть участь у власності групи, все більшого значення набуває її внутрішня економічна стабільність, яка вимагає якісної, адекватної та мобільної системи внутрішньогрупового бізнесу як інструмента управління її економічним потенціалом. Для прийняття оптимальних управлінських рішень щодо руху грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та інших активів та досягнення найкращого впливу бізнесу керівництво групи має постійно знати про стан внутрішньогрупового бізнесу.

Особливу увагу державні податкові органи приділяють контролю внутрішньогрупових операцій, адже майже кожна група може провести перерозподіл активів між її учасниками, що може призвести до витоку грошових коштів за кордон (здебільшого в офшорні зони) або зменшення розміру податкових платежів.

Оскільки у вітчизняній практиці обліку відсутній єдиний механізм відображення внутрішньогрупових операцій, особливої актуальності набувають теоретичні і методичні розробки у сфері бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій групи підприємств.

Основні причини відсутності єдиного порядку облікового відображення внутрішньогрупових операцій наведено на рис 2.1.

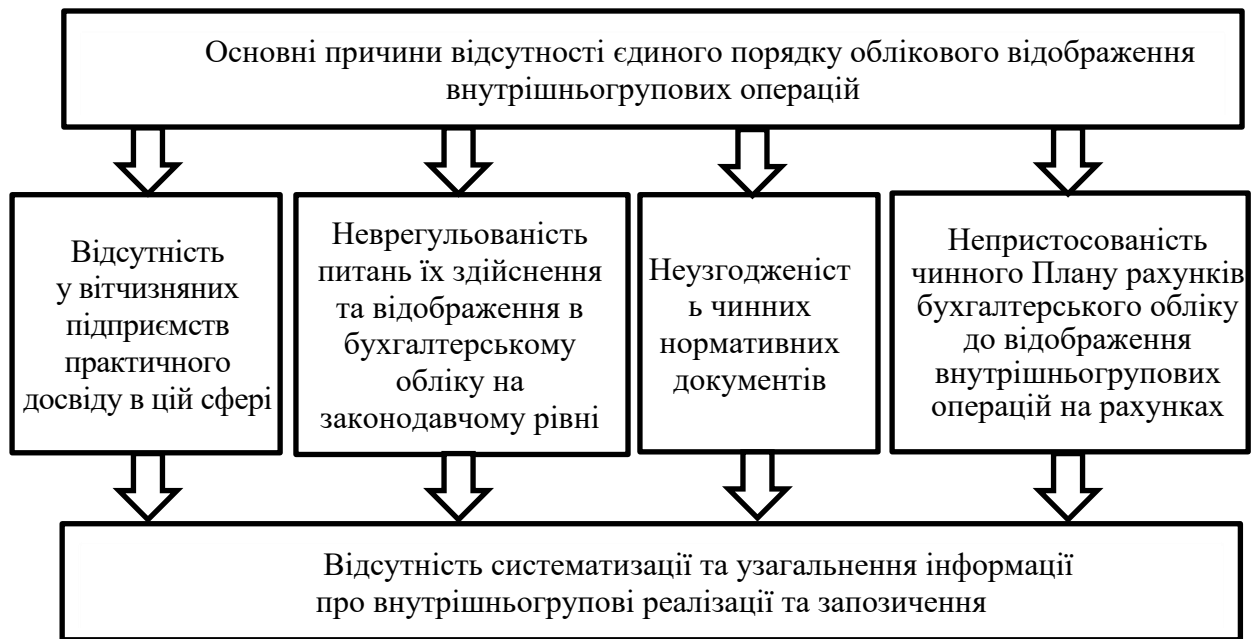


Рис. 2.1. Причини відсутності єдиного порядку облікового відображення внутрішньогрупових операцій

Джерело: розроблено автором.

Отже, через відсутність вихідних даних для аналітичних розрахунків результативності за внутрішньогруповими операціями неможливе прийняття ефективних управлінських рішень щодо внутрішньогрупових розрахунків. Тому однією з проблем, яка потребує невідкладного розв'язання, є усунення неузгодженості між нормативно-правовими актами, розроблення методики обліку внутрішнього переміщення активів і зобов'язань у межах групи підприємств, що забезпечить апарат управління інформацією про внутрішньогрупові розрахунки. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває розроблення конкретних методик і рекомендацій на теоретичному і практичному рівнях з облікового відображення і контролю здійснення таких операцій.

Інформація щодо внутрішньогрупових операцій відображається у фінансовій звітності окремих членів групи підприємств. Консолідація фінансової звітності материнським підприємством виключає залишки, обороти, доходи та витрати від внутрішньогрупових операцій. Як для членів групи, так і для групи загалом точність та достовірність облікової інформації про внутрішньогрупові операції мають особливе значення.

Для цього необхідно створити таку інформаційну систему, яка відображає всі операції, що здійснюються в групі підприємств, на рахунках бухгалтерії. Така система серед науковців отримала назву «консолідований облік». На основі його даних пропонується скласти консолідовану фінансову звітність. Однак така процедура обов'язково вимагає вивчення природи цього поняття. На думку М. Р. Лучко, консолідований облік – це процес ідентифікації, обліку, вимірювання, акумуляції, узагальнення, зберігання й передавання інформації щодо діяльності групи [112]. Ця концепція тісно пов'язана з фінансовим обліком. Щоб чітко визначити відмінності між консолідованим та бухгалтерським обліком, наявні особливості бухгалтерського обліку необхідно інтерпретувати в контексті консолідованого обліку.

По-перше, операції слід відображати в консолідованій фінансовій звітності, оскільки дані бухгалтерського обліку окремих підприємств групи «завантажуються» у консолідований облік. Цей висновок свідчить, що, на відміну від бухгалтерського обліку, консолідований облік є переривчастим процесом.

По-друге, під час оцінювання бухгалтерських доказів у консолідованій фінансовій звітності слід використовувати первинну документацію окремих підприємств групи. Ця вимога обумовлена тим, що консолідований облік ґрунтується на даних фінансового обліку, а всі господарські операції відображаються та дублюються в діяльності окремих підприємств. Із цієї причини ми вважаємо, що використання первинних документів окремих підприємств, які підлягають консолідації, є найбільш раціональним у груповому обліку.

По-третє, на відміну від фінансового обліку консолідований облік не володіє організаційною незалежністю, тобто не є системою збирання економічних даних одного підприємства. Дані формуватимуться на основі зведеної інформації про діяльність групи. Якщо розглядати фінансовий облік як систему, що відображає діяльність суб'єкта господарювання, можна сказати, що для нього характерний юридичний, а не економічний підхід, оскільки наявність

відносин економічного підпорядкування між юридичними особами не враховується. Навпаки, консолідований облік спочатку розглядає наявність таких взаємозв'язків і дає змогу представити діяльність бізнес-об'єднань. Інакше кажучи, консолідований облік дає змогу перевести сучасний принцип пріоритетності суті над формою в питання власності на активи та пасиви суб'єкта господарювання.

Тому, незважаючи на залежність консолідованих даних бухгалтерського обліку від даних фінансового обліку, вони не порівнюювані з ними та потребують окремого підрахунку. Однак завдяки цільовій орієнтації (підготовка консолідованої фінансової звітності) та підходу до державного регулювання можна констатувати, що консолідована фінансова звітність є результатом фінансового обліку.

Відповідно до чинного плану бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій акумулювання інформації на внутрішньогрупових рахунках відбувається на рахунку 682 «Внутрішні розрахунки», який містить всі види поточних розрахунків з дочірніми підприємствами та асоційованими особами. Плата за рахунком 682 відображає операції з передачі нерухомості, грошових коштів дочірньому / асоційованому підприємству та кредитні операції з отримання нерухомості, грошових коштів дочірньому / асоційованому підприємству. Оскільки вказаний рахунок містить інформацію про операції з дочірніми підприємствами та асоційованими особами, важко усунути внутрішньогрупові операції при підготовці консолідованої фінансової звітності.

Н. В. Гойло запропонувала вирішити цю проблему через фіксацію внутрішньогрупових транзакцій на окремих субрахунках дебіторської й кредиторської заборгованості за їх видами: 185 «Довгострокова дебіторська заборгованість за рахунками між підприємствами», 363 «Дебіторська заборгованість за рахунками між підприємствами», 551 «Довгострокова дебіторська заборгованість та платежі за розрахунки між підприємствами», «Внутрішньогрупові розрахунки», 633 «Поточні зобов'язання з внутрішньогрупових розрахунків» [37].

Н. О. Литвиненко пропонує відображати внутрішньогрупові операції відповідно до сучасного плану рахунків на рахунках 682 «Внутрішні розрахунки» з відповідними рівнями аналізу. Перший рівень передбачає поділ операцій за учасниками групи: дочірніми підприємствами, асоційованими особами. Другий рівень – залежно від того, чи підлягає консолідації звітність члена групи або підприємство не є членом сфери консолідації. Третій етап аналізу має не меті деталізування за окремими видами функціонування (операційна, інвестиційна, фінансова діяльність) [104].

Кожен наведений підхід заслуговує на увагу. Однак ми вважаємо, що немає необхідності створювати кілька окремих облікових записів для збирання інформації про внутрішньогрупові транзакції. Крім того, внутрішньогрупові операції не мають бути фрагментовані по різних рахунках. Це може ускладнити управління внутрішньогруповими операціями, особливо при підготовці консолідованої фінансової звітності. Відображення транзакцій як з дочірніми, так і з пов'язаними субрахунками відбувається швидше, але вимагає додаткового часу на процес усунення внутрішньогрупових транзакцій.

Основна мета бухгалтерського обліку транзакцій полягає в забезпеченні чіткого та повного відображення внутрішньогрупових транзакцій на рахунках, наданні внутрішнім користувачам надійної та актуальної інформації для підготовки консолідованої фінансової звітності, аналізі впливу внутрішньогрупових операцій на групову діяльність, прийнятті управлінських рішень та оцінюванні достовірних фінансових результатів підприємства без впливу внутрішнього перерозподілу активів, який може спотворити фінансовий стан окремих учасників групи. Дослідження доводить той факт, що в обліку внутрішньогрупової бухгалтерської діяльності виникають такі основні проблеми:

- у плані рахунків немає облікового запису, який збирає лише інформацію про внутрішньогрупові операції;

- відповідно до сучасної методології, вартість активів, що рухаються в середині групи, відображається в ціні, що вигідна керівництву групи, а також дає

змогу перерозподілити активи між членами групи для оптимізації податкових зобов'язань чи коштів, які списуються з рахунків офшорних дочірніх підприємств;

– виникнення нереалізованих прибутків / збитків, що утруднює процеси консолідації звітності. У відповідності з НП(С)БО 2 нереалізовані прибутки та втрати від внутрішньогрупових операцій, тобто прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій (продажу продукції, товарів, праці, послуг тощо), додаються до балансової ціни активів підприємства. Згідно з умовами консолідованої фінансової звітності, такі прибутки чи збитки та сума внутрішньогрупових операцій й залишків внутрішньогрупових операцій мають бути ліквідовані за балансовою вартістю фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство [87]. Поняття «усунення» («елімінування») (від лат. «eliminare») запозичене з економічного аналізу і означає виключення впливу всіх факторів на значення ефективного показника, за винятком одного [131, с. 124].

Тому запропоновано методику, яка допомагає усунути перераховані вище проблеми. Відповідно до вдосконаленої методики, передача активів та зобов'язань між підприємствами групи відбувається за окремими рахунками 32 «Внутрішньогрупові операції» (рис. 2.2):

- 321 «Внутрішньогрупові розрахунки за необоротними активами»;
- 322 «Внутрішньогрупові розрахунки за готову продукцію, товари»;
- 323 «Внутрішньогрупові розрахунки за запаси»;
- 324 «Внутрішньогрупові розрахунки за роботи, послуги»;
- 325 «Внутрішньогрупові дивіденди»;
- 326 «Внутрішньогрупові позики».

На підставі оновленої частини в Плані рахунків пропонується переглянути облікову політику щодо внутрішньогрупових транзакцій за рахунком 32 «Внутрішньогрупові операції».



. 2.2. Облік внутрішньогрупових операцій та інформаційних потоків на рахунку

32 «Внутрішньогрупові операції»

Джерело: розроблено автором.

Дебет рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції» відображає збільшення дебіторської заборгованості з боку інших підприємств групи перед підприємством, позики іншим підприємствами групи, передачу акцій, основних засобів, нематеріальних активів та послуг іншим підприємствам групи. За кредитом рахунку 32 «Внутрішньогрупові розрахунки» фіксують погашення зобов'язань, які товариства взяли перед іншими підприємствами групи, позики, отримані від інших підприємств групи, товарно-матеріальні цінності, основні засоби та обладнання, нематеріальні активи та послуги, отримані від інших підприємств групи (рис. 2.3).

Субрахунок 32 «Внутрішньогрупові операції»

Дебет	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> - збільшення дебіторської заборгованості одних учасників групи перед іншими; - погашення кредиторської заборгованості одних учасників групи перед іншими; - видача позик іншим підприємствам групи; - передача запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг іншим підприємствам групи 	<ul style="list-style-type: none"> - збільшення кредиторської заборгованості, яку компанія винна іншим учасникам групи; - погашення дебіторської заборгованості перед компанією іншими підприємствами групи; - отримання позик від інших компаній групи; - отримання запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг від інших підприємств групи

Рис. 2.3. Відображення інформації на рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції»

Джерело: розроблено автором.

У цьому контексті пропонуємо внести зміни до інструкцій щодо застосування плану бухгалтерського обліку для обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарської діяльності підприємств та організацій.

Щодо рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції» пропонуємо узагальнити інформацію про економічні операції між учасниками груп (між материнськими та дочірніми підприємствами та між дочірніми підприємствами). Кореспондуючі рахунки унаочнено на рис. 2.4.

На підставі рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції» пропонуємо здійснювати облік внутрішньогрупових розрахунків із членами групи (передача за собівартістю послуг, запасів, продукції, робіт, матеріальних цінностей, нематеріальних активів, основних засобів, позики та інші розрахунки). Передача активів від одного до іншого учасника відображається в кредиті на рахунку обліку активів та дебеті рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції», а їх отримання – зворотною проводкою.

Рахунок 32 «Внутрішньогрупові операції» кореспондується:

<i>за дебетом з кредитом рахунків</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків</i>
10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 24 «Брак у виробництві», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 30 «Готівка», 31«Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 34 «Короткострокові векселі одержані», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 41 «Додатковий капітал», 46 «Неоплачений капітал», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками та платежами», 68 «Розрахунки за іншими операціями», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 24 «Брак у виробництві», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 30 «Готівка», 31«Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 34 «Короткострокові векселі одержані», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 38 «Резерв сумнівних боргів», 50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі видані», 60 «Короткострокові позики», 62 «Короткострокові векселі видані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками та платежами», 68 «Розрахунки за іншими операціями», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати»

Рис. 2.4. Модель взаємодії рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції»

Джерело: розроблено автором на основі [72].

Використання єдиного рахунку для обліку внутрішньогрупових операцій забезпечить чітке бачення господарського взаємозв'язку в середині групи. Бухгалтерський облік має бути точним, простим і зрозумілим. Правильно організований облік дає змогу здійснювати всебічний економічний аналіз бізнес-процесів. Він відображає всі бізнес-процеси, пов'язані з виробництвом, обігом та дистрибуцією.

Застосування єдиного окремого рахунку не розв'язує всіх проблем сучасної методики бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій. Важливим показником, що підлягає виключенню в консолідованому обліку та звітності, є «внутрішні» прибутки і збитки від операцій між підприємствами, що належать до групи. Як свідчать праці інших авторів, ця проблематика не отримала належного розвитку в їх дослідженнях, їх роботи не містять методики, яка дає змогу виокремити і виключити такі прибутки і збитки.

При складанні консолідованої фінансової звітності нереалізовані прибутки/збитки часто визначають термінами «внутрішній прибуток/збиток»,

«внутрішня торгова націнка». Їх виокремлення і виключення здійснюються в силу того, що підприємства належать до групи, а результат від переміщення активів між ними не вважається отриманим. Такий фінансовий результат спотворює реальну вартість активів і величину одержуваного прибутку (збитку) і має бути цілком виключений з консолідованої фінансової звітності.

В обліку завдання з виключення «внутрішнього» фінансового результату зводиться до такого. З одного боку, оскільки, відповідно до чинного законодавства, вартість придбаних цінностей визначається за фактичними витратами на їх придбання, то в обліку підприємства необхідно скоригувати вартість оприбуткованих цінностей на величину «внутрішнього» фінансового результату. З іншого боку, слід виключити отриманий «внутрішній» фінансовий результат з величини отриманого прибутку (збитку) в обліку підприємства, що здійснило продаж цінностей. Ситуацію може ускладнити поставка товарно-матеріальних цінностей не тільки від організацій, що належать до групи, а й від зовнішніх контрагентів. Більше того, поставка одних і тих же товарно-матеріальних цінностей може відбуватися від різних організацій, що належать до групи, з різною величиною фінансового результату від їх продажу. У консолідованому обліку слід ідентифікувати фінансовий результат, що стосується кожної організації, і надалі його виключати.

Завдання ускладнюється, коли відбувається придбання матеріалів із «внутрішнім» фінансовим результатом, надалі зазначені матеріали списуються на витрати виробництва, з витрат формується собівартість готової продукції, і ця готова продукція реалізується, наприклад, знову всередині групи організацій з певною величиною торгової націнки. В результаті такого «руху» матеріалів величина «внутрішнього» фінансового результату розподіляється між залишками матеріалів, витрат на виробництво, готової продукції і собівартістю продажів, що викликає необхідність його виокремлення у вартості залишків кожного з активів і проведення коригування їх вартості.

У промислових групах підприємств найбільш поширеними операціями, за яких відбувається утворення «внутрішньої» торгової націнки, є операції продажу товарів і готової продукції. Для полегшення процесу її виключення з вартості проданих товарів і готової продукції пропонуємо до наявних синтетичних

рахунків передбачити відкриття додаткових субрахунків, на яких ця торгова націнка буде підлягати виокремленому відображенню. Надалі на підставі спеціально розроблених аналітичних таблиць «внутрішня» торгова націнка буде підлягати автоматичному виключенню. Так, до рахунку 28 «Товари» для обліку «внутрішньої» торгової націнки пропонуємо таку організацію аналітичного обліку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Рекомендована структура рахунку 28 «Товари»
для цілей обліку внутрішньогрупових операцій

Рахунок (субрахунок)	Назва рахунку (субрахунку)
28	Товари
28.0	Товар для продажу в групі
28.0.1	Фактична вартість товару
28.0.2	Внутрішньогрупова націнка по товару

Джерело: розроблено автором на основі [72].

Аналогічна методика має бути передбачена для субрахунків 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Готова продукція».

При організації консолідованого обліку оприбуткування активів, придбаних усередині групи підприємств, необхідно отримувати вхідну інформацію про величину «внутрішньої» торгової націнки, що міститься в цих активах. Технологічно це може бути виражено у визначенні певного відсотку торгової націнки продажів, виходячи з якого в обліку буде визначатися фактична вартість активів і розмір внутрішньої торгової націнки, або ж для кожного випадку буде зазначатися своя торгова націнка.

Розглянемо на прикладі досліджуваної групи «Астарта-Київ» таку ситуацію. ТОВ «Астарта-Київ» реалізувало ТОВ «Агропромислове об'єднання «Цукровик Полтавщини» готову продукцію: товар цукор на суму 125 000,00 грн, величина торгової націнки на продану готову продукцію становить 5%. ТОВ «Агропромислове об'єднання «Цукровик Полтавщини» оприбуткувало зазначену готову продукцію. Знаючи відсоток торгової націнки, було визначено фактична вартість придбаних цінностей і розмір «внутрішньої» торгової націнки. Фактична вартість цукру була розрахована в такий спосіб: $125\ 000,00 / 1,05 / 1,20$

= 99 206,00 грн, Величина торгової націнки на цукор дорівнювала: 125 000,00 / 1,2 – 99 206,00 = 4960,67 грн.

Методику таких розрахунків слід закласти при описі алгоритмів у спеціалізованому програмному забезпеченні, що дає змогу проводити консолідацію облікових даних. В результаті при формуванні бухгалтерських записів в обліку по оприбуткованих товарах буде формуватися інформація про фактичну вартість придбаних товарів та їх внутрішню торгову націнку.

У бухгалтерському обліку ТОВ «Астарта-Київ» проданий цукор ТОВ «Агропромислове об'єднання «Цукровик Полтавщини» буде обліковуватися як товари бухгалтерськими записами, наведеними в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Облік внутрішньогрупової операції з придбання товару

№ з/п	Зміст господарської операції	Сучасна методика бухгалтерського обліку			Запропонована методика бухгалтерського обліку		
		Дебет	Кредит	Сума, грн	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Придбано товари	28.0	682	104 166,67	28.0.1	322	99 206,00
2	Враховано торгову націнку по придбаних товарах				28.01.2	322	4960, 67
3	Враховано ПДВ по придбаних товарах	641	682	20 833,33	641	322	20 833,33

Джерело: складено автором.

Використання цієї методики спрощує процес консолідації за умови, що товар, проданий всередині групи, не був реалізований за її межі. При консолідації звітів вартість товару, переданого в межах групи, має бути зменшена на розмір націнки. Дочірнє підприємство, володіючи інформацією про розмір націнки, передає інформацію про фактичну вартість товару, який не був проданий за межі групи, за мінусом націнки. Аналогічні проводки мають бути виконані у разі передачі необоротних активів, запасів чи послуг у середині групи з націнкою (рис. 2.5).

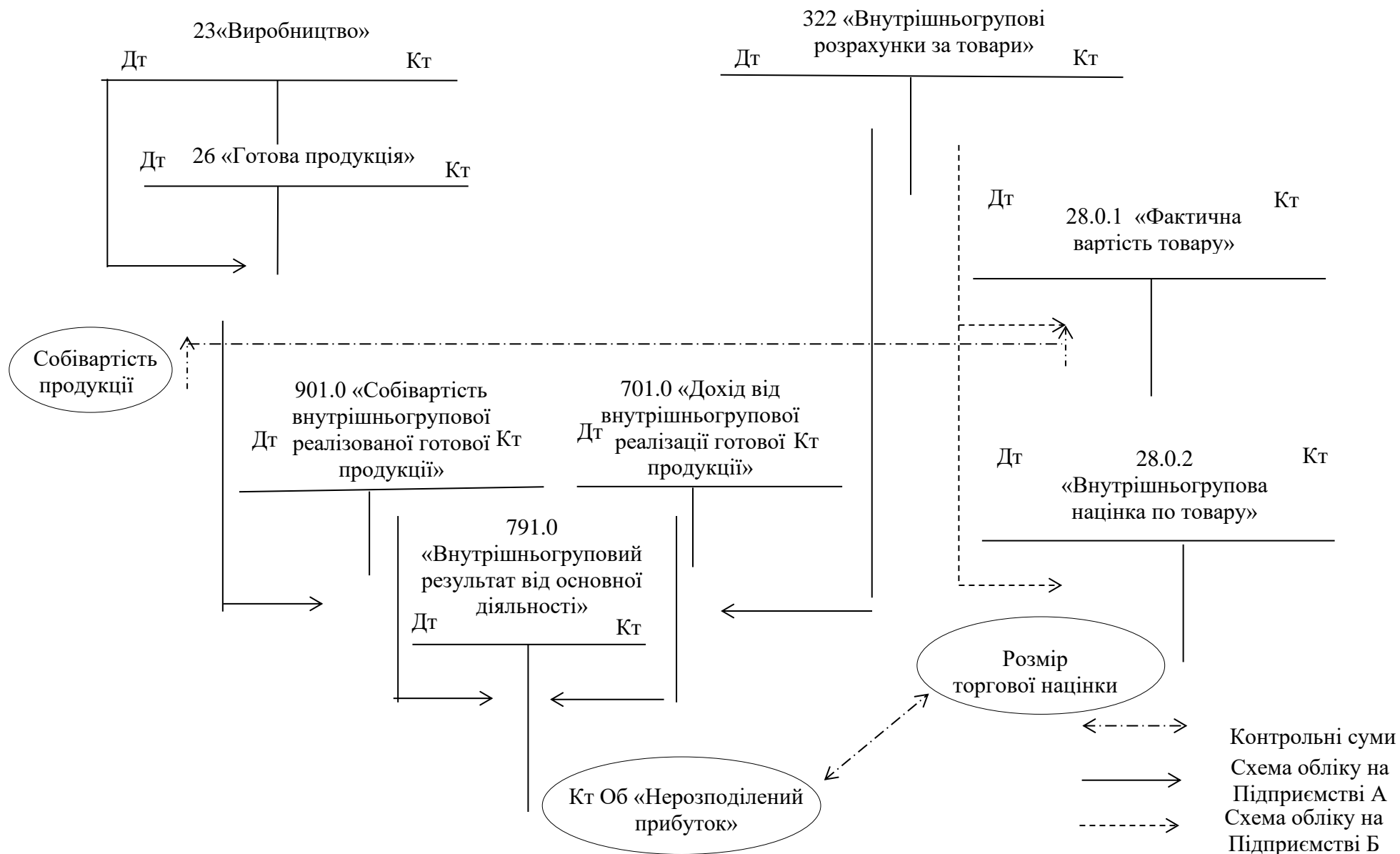


Рис. 2.5. Модель обліку внутрішньогрупових операцій (внутрішньогруповий продаж)

Джерело: складено автором.

Внутрішньогрупові операції є складовою системи бухобліку підприємства та групи підприємств, пов'язаних відносинами контролю та підпорядкування. Тому їх не можна розглядати окремо, не беручи до уваги причинно-наслідкових зв'язків, що виникають за результатами здійснення таких операцій [99]. Пропонуємо також застосовувати ієрархічний підхід до побудови рахунків бухобліку, призначених для обліку доходів і витрат, які рекомендовано розмежовувати на призначені для визначення сум доходів у межах групи господарюючих суб'єктів та доходів, отриманих від реалізації покупцям ззовні (табл. 2.3). До наявних рахунків пропонуємо відкривати аналітичні, які накопичують і розкривають інформацію про внутрішньогрупові операції.

Таблиця 2.3

Рекомендована структура рахунків 70 «Доходи від реалізації»
та 90 «Собівартість» для цілей обліку внутрішньогрупових операцій

Субрахунок	Назва рахунку (субрахунку)
701	Дохід, отриманий від реалізації готової продукції
701.0	Дохід, отриманий від внутрішньогрупової реалізації готової продукції
702	Дохід, отриманий від реалізації товарів
702.0	Дохід, отриманий від внутрішньогрупової реалізації товарів
703	Дохід, отриманий від реалізації робіт, послуг
703.0	Дохід, отриманий від внутрішньогрупової реалізації робіт, послуг
901	Собівартість реалізованої готової продукції
901.0	Собівартість внутрішньогрупової реалізованої готової продукції
902	Собівартість реалізованих товарів
902.0	Собівартість внутрішньогрупових реалізованих товарів
903	Собівартість реалізованих робіт, послуг
903.0	Собівартість внутрішньогрупових реалізованих робіт, послуг

Джерело: розроблено автором на основі [72].

Застосування запропонованого підходу з використанням аналітичних рахунків надасть можливість визначати джерела надходження запасів, їх залишки в місцях зберігання на початок і на кінець звітного періоду, а також аналізувати суми нереалізованих прибутків та збитків у звітному періоді.

Відповідно до економічної сутності господарських операцій у межах групи господарюючих суб'єктів для обліку й відображення у фінансовій звітності внутрішньогрупових операцій виокремлення субрахунків другого та третього порядків дає змогу створити надійну інформаційну базу для результативного управління, спрямовану на ефективний перерозподіл ресурсів у межах групи пов'язаних підприємств та контроль за їх збереженням і цільовим використанням.

Кореспонденцію рахунків з використанням запропонованих субрахунків наведено в табл. 2.4.

Порядок відображення внутрішньогрупових операцій із використанням запропонованих субрахунків подано в додатку Д.

Використання зазначених рахунків та їх аналітичних розрізів (види договорів, назва контрагентів, документів взаєморозрахунків) у межах запропонованої методики бухобліку внутрішньогрупових операцій дасть змогу спростити контроль за дотриманням платіжної дисципліни, отримати повну й достовірну інформацію щодо виду та вартісного вираження операцій, що відбуваються між учасниками групи підприємств.

Запропонована система відображення обліку внутрішньогрупових операцій
між окремими учасниками групи підприємств

№ з/п	Зміст господарської операції	Сучасна методика бухгалтерського обліку				Запропонована методика бухгалтерського обліку			
		Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1	Внутрішньогрупова реалізація / придбання товарів	682	28	28	682	322	28.01	28.0.1	322
		702	641	641	682	702.0	641	28.0.2 641	322 322
2	Внутрішньогрупова реалізація / придбання продукції	682	701	20	682	323	701.0	20.0.1	322
		701	641	641	682	701.0	641	20.0.2 641	322 322
3	Внутрішньогрупове надання або отримання грошових позичок (поточних, довгострокових)	682	311	311	682	326	311	311	326
5	Дивіденди отримані чи сплачені	373	141	443	671	373.0	141	443.0	671.0
		682	373	671	682	325	373.0	671.0	325
		311	682	682	311	311	325	325	311

Джерело: розроблено автором на основі [72].

2.2. Особливості відображення внутрішньогрупових операцій у внутрішніх звітах та консолідованому фінансовому звіті

Об'єднання підприємств цукрової промисловості має значний вплив на економіку країни, в якій вони здійснюють фінансово-господарську діяльність. Тому суспільству потрібна інформація про фінансовий та майновий стан і результати діяльності таких об'єднань. Це забезпечується шляхом формування та оприлюднення фінансової звітності групами та асоціаціями, до яких вони належать, як частини звітності. У той же час деякі питання щодо форми звітності груп підприємств, її змісту та порядку створення залишаються невирішеними, допускається безліч понять та тлумачень визначень фінансової звітності та груп підприємств, а також юридичних форм господарських об'єднань.

Питання теоретичного, організаційного та методичного забезпечення консолідованої фінансової звітності є предметом досліджень багатьох учених-економістів, серед них Н.В. Гойло [37], С. Ф. Голов [40], Л. В. Івченко [69], В. П. Костюченко [93], П. О. Куцик [102], Н. О. Литвиненко [107], С.П. Лозовицький [109], М. Р. Лучко [112], І. В. Семчук [190], О. В. Сметанко [195]. Науковці ґрунтовно дослідили теоретичні основи формування показників консолідованої фінансової звітності та їх практичне впровадження. У наукових працях більшість цих учених розглядає практичні аспекти формування окремих показників консолідованої фінансової звітності та наголошує на основних принципах підготовки таких звітів відповідно до чинних законодавчих вимог.

Незважаючи на внесок учених у розроблення організаційно-методологічних засад формування показників для консолідованої фінансової звітності, з огляду на вимоги, передбачені правилами бухгалтерського обліку, потребують вирішення нагальні питання теоретичного і методичного характеру щодо формування консолідованої фінансової звітності в аспекті відображення операцій у межах груп з метою їх більш ґрунтовного дослідження і вирішення.

Група підприємств являє собою новий єдиний об'єкт управління, внаслідок чого в зацікавлених користувачів (власників, топ-менеджерів,

потенційних інвесторів) виникає потреба в отриманні узагальнених даних про фактичні результати і перспективи функціонування групи загалом. Індивідуальна звітність окремих підприємств, що належать до складу групи, такої інформації не надає. Сучасні стандарти фінансової звітності містять таке визначення консолідованої фінансової звітності: консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного суб'єкта господарювання [88].

Відповідно до НПСБО 1, консолідована фінансова звітність – фінансова звітність суб'єкта господарювання, який реалізує контроль, і підприємств, що ним контролюються, як однієї економічної одиниці [64]. Така звітність містить консолідовані:

- 1) баланс;
- 2) звіт про фінансові результати;
- 3) звіт про рух коштів;
- 4) звіт щодо власного капіталу;
- 5) примітки до консолідованої звітності.

Консолідована група у складі материнського та дочірніх підприємств має складати консолідовану фінансову звітність. При цьому всі члени групи ведуть облік власних операцій та звітують за свою діяльність за однаковий період часу і на ту саму дату балансу.

Метою складання консолідованої звітності є надання користувачам (власникам, акціонерам, інвесторам, кредиторам) адекватної інформації про результати діяльності і фінансовий стан материнського та його дочірніх підприємств як цілісної економічної одиниці.

В Україні методологію укладання консолідованої звітності висвітлено в НП(С)БО 2. У відповідності з вимогами зазначеного Положення, у разі консолідації звітності суб'єктів господарювання, що належать до певної групи, в наступних періодах діяльності вилучаються статті, що відбивають обопільні

внутрішньогрупові операції, з метою запобігання повторному обліку й штучному завищенню капіталу й фінансових результатів; інші витрати й доходи об'єднуються для отримання фінансових результатів діяльності об'єднання загалом.

Виключенню підлягають:

а) балансова вартість інвестицій головного підприємства в кожне дочірнє підприємство та його частка в кожному такому підприємстві;

б) сума внутрішньогрупових операцій і внутрішньогрупового сальдо;

в) сума нереалізованих прибутків і збитків, отриманих від здійснення внутрішньогрупових операцій (окрім збитків, які немає можливості відшкодувати) [87].

На виконавців складання консолідованої звітності чекає досить складна і трудомістка робота з трансформацією окремих фінансових звітів учасників групи в єдиний консолідований звіт: проводиться звірка всіх внутрішньогрупових операцій, які відбулися за звітний період, складаються відповідні трансформаційні таблиці. Питанню полегшення і пришвидшення процесу консолідації фінансової звітності присвячено чимало наукових робіт. Проте загалом сутність кожної праці, яка стосується консолідації, полягає у вдосконаленні наявних методів процесу консолідації. Тому постає необхідність у розробленні більш досконалої методики формування внутрішніх фінансових звітів учасників групи, на основі яких можна швидко та якісно скласти консолідовану фінансову звітність.

Інформація, що нині розміщується в груповій звітності, відображає лише поточну подію, що записується в бухгалтерський облік, але вона не здатна повною мірою задовольнити потреби різних користувачів при прийнятті обґрунтованих управлінських рішень. Слід надати якісно нову фінансову інформацію про внутрішньогрупові операції, що дасть змогу проаналізувати не

тільки ситуацію, а й методи прийняття рішень щодо управління операціями та використовувати їх в аналізі ситуації, яка утворилася на галузевому рівні.

Потреба в розвитку методологічних засад обліку внутрішньогрупових операцій викликана недосконалістю теоретичних розробок науковців з відображення таких операцій на рахунках обліку, що пов'язано з розбіжностями даних при звірці на звітну дату та неточністю інформації.

Актуальність дослідження також визначається недостатністю та недосконалістю уніфікованих методичних засад, що регламентують розкриття інформації по внутрішньогрупових операціях у консолідованій звітності групи підприємств.

Потреба в аналізі та оцінюванні управлінським персоналом внутрішньогрупових операцій, а також у спрощенні процедур формування консолідованої фінансової звітності головним підприємством вимагає систематизації інформації щодо внутрішньогрупових операцій.

Тому внутрішньогрупові операції мають відповідати вимогам чинних нормативних актів та внутрішнім положенням підприємств у відповідності з вимогами користувачів, а інформація щодо них має бути своєчасною та достовірною.

Найбільш поширеним підходом до організації процесу консолідації звітності є застосування трансформаційних таблиць. У загальному вигляді трансформаційна таблиця містить графи з переліком статей звіту, із сумами по кожній статі у звіті материнського підприємства, аналогічними сумами зі звітів дочірніх підприємств, сумами внутрішньогрупових операцій по кожній зі статей (суми коригування, які мають бути вирахувані), а також сумами часток меншості. Реалізація цього підходу передбачає низку етапів, які відображені на рис. 2.6.

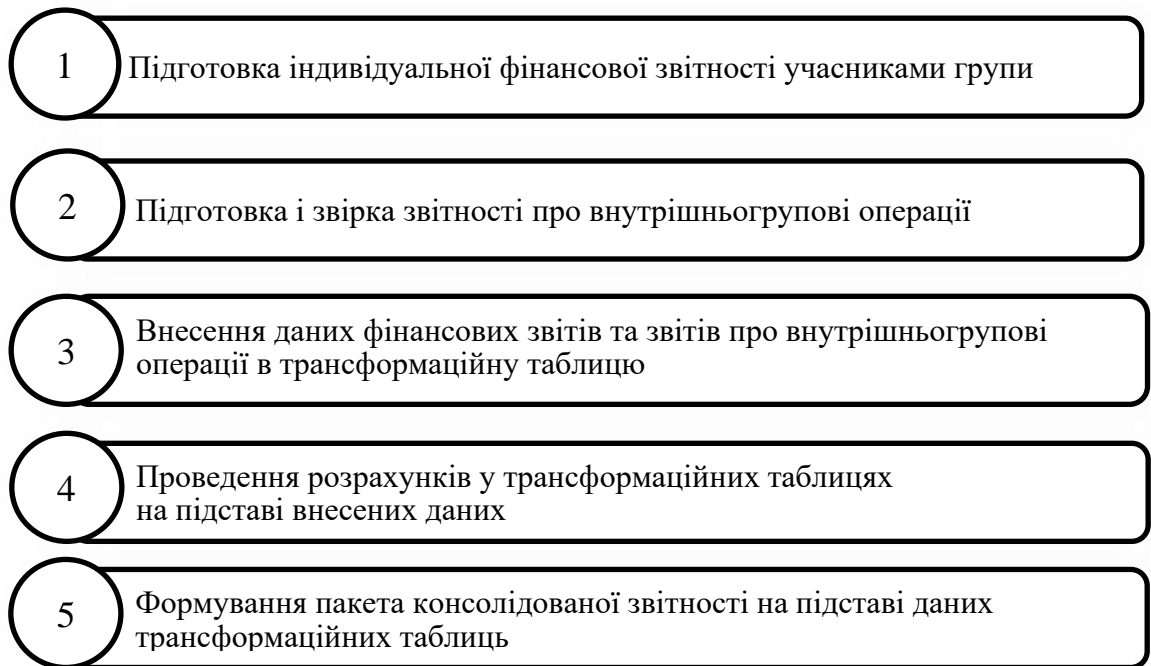


Рис. 2.6. Етапи підготовки консолідованої звітності із застосуванням трансформаційних таблиць

Джерело: розроблено автором.

Зміст та форма трансформаційних таблиць несуттєво, але все ж може відрізнятися і змінюватися залежно від потреб групи підприємств, особливостей застосування окремих прийомів консолідації та залежно від того, чим керується група підприємств при формуванні – національними стандартами чи міжнародними, тощо.

Слід зазначити, що незалежно від специфіки реалізації процесу консолідації облікової інформації ключовим методом, як і при формуванні звичайної фінансової звітності, залишається групування. Відповідно до цього дані в аналогічних групах мають акумулюватися за ідентичними принципами. Це наводить на думку про важливість єдності облікових політик підприємств групи при консолідації. Щоб виявити основні підходи до складання трансформаційних таблиць, а також особливості їх формування, необхідно

розглянути приклади трансформаційних таблиць вітчизняних та закордонних учених.

Суттєвої уваги заслуговує приклад трансформаційної таблиці, яку наводить у своїх авторефераті та дисертації професор М. Р. Лучко [112].

Згідно з дослідженням ученого, однією з вагомих переваг такої таблиці є можливість формувати не лише інформацію для потреб консолідації, а й у поточному обліку динамічний і статико-динамічний баланси [112].

Доречно розглянути приклади інших учених. Зокрема на увагу заслуговує приклад робочої таблиці, що наводить вчена В. М. Костюченко у своїх працях. Така модель трансформаційної таблиці побудована, виходячи винятково із традиційних цілей консолідації, а саме:

- виключення внутрішньогрупових сальдо;
- переоцінювання статей запасів із метою узгодження облікових політик;
- відображення частки меншості.

Цей варіант робочої таблиці, аналогічно до результатів праці М. Р. Лучка, дає змогу формувати трансформаційну таблицю для всіх підприємств однаково.

Складання трансформаційних таблиць вимагає окремо акумулювати й звіряти дані про внутрішньогрупові операції. На нашу думку, для цієї цілі учасники групи під час підготовки консолідованої звітності повинні готувати внутрішні акти звірки взаєморозрахунків. Трансформаційні таблиці містять інформацію про операції між контрагентами не в розрізі окремих господарських операцій, а згруповано в розрізі відповідних статей звітності.

Така форма акта звірки дає змогу точно узгодити дані різних учасників групи підприємств, унеможливує виникнення окремих облікових помилок,

а також дає змогу не лише виключити зі складу дебіторської та кредиторської заборгованості суми заборгованості по розрахунках з іншими учасниками групи, а й надає інформацію про обсяги реалізації в середині групи, тобто про нереалізовані прибутки та збитки.

Зауважимо, що, як правило, великі корпорації мають значну частку внутрішньогрупових операцій, так як підприємства групи часто самі себе забезпечують необхідними продуктами, півфабрикатами, комплектуючими, з метою зменшення відтоку грошових коштів за межі групи. Адже фактично для окремого підприємства такі операції зменшують наявні грошові ресурси та знижують загальну ліквідність, але для групи загалом ці показники залишаються незмінними. Завдяки цьому група підприємств уникає зменшення показників ліквідності активів, а також зберігає наявні грошові кошти всередині групи для інших операцій із третіми сторонами.

Внутрішньогрупові операції можуть призвести до внутрішньогрупових сальдо та нереалізованих прибутків чи збитків. Внутрішньогрупові сальдо – це залишок дебіторської та кредиторської заборгованості на певну дату, який став результатом внутрішньогрупових операцій [87].

В індивідуальних балансах дочірніх та материнського підприємств відображається відповідне сальдо дебіторської та кредиторської заборгованості, у випадку якщо розрахунки з внутрішньогрупових операцій на дату консолідації не завершені. Такі залишки також виключаються при консолідації.

На основі запропонованої методики обліку внутрішньогрупові сальдо визначаються за даними субрахунків рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції».

Нереалізовані прибутки і збитки є наслідком внутрішньогрупової реалізації активів. Такі прибутки і збитки цілком виключаються при консолідації, за винятком збитків, які не можна відшкодувати.

В умовах запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності система організації обліку потребує розвитку та удосконалення щодо операцій, які відбуваються між окремими учасниками групи. Відомості про такі операції наводять у фінансовій звітності окремих суб'єктів господарювання.

Вважаємо доцільним систематизувати інформацію по внутрішньогрупових операціях у Книзі реєстрації внутрішньогрупових операцій учасників групи підприємств, форма якої запропонована в табл. 2.5, та узагальнити в розробленому внутрішньому звіті по кожній внутрішньогруповій операції на прикладі операції з внутрішнього продажу «Внутрішній звіт з внутрішньогрупових продажів» (табл. 2.6).

У запропоновану «Книгу реєстрації внутрішньогрупових операцій учасників групи підприємств» всі учасники групи повинні вносити інформацію про здійснення кожної вертикальної або горизонтальної операції та відображення її на рахунках обліку. Учасники групи, між якими виникають внутрішньогрупові операції, вказують дату, назву первинного документа, що підтверджує здійснення операції, відображення операції на рахунках обліку та суму операції.

Книга реєстрації внутрішньогрупових операцій учасників групи підприємств за II квартал 2017 року

Валюта	Рахунок	Підприємство групи	Договір	Документ взаєморозрахунків	Дата	Документ взаєморозрахунків	Дата	Вид взаєморозрахунків	Початковий залишок	Находження	Видаток	Кінцевий залишок
UA H	32 1	Дочірнє підприємств о № 1	Договір купівлі-продажу № 1245/01	Рахунок № 187/1	18.04.2017	Платіжне доручення вхідне № 157	20.04.2017	По реалізації	571774,50	10000,00	10000,00	571774,50
UA H	32 2	Дочірнє підприємств о № 3	Договір купівлі-продажу № 0055/03	Рахунок на оплату постачальника № 015/03	23.04.2017	Платіжне доручення вихідне № 1234	24.04.2017	По придбанню	15000,00	10000,00	–	25000,00
UA H	32 3	Дочірнє підприємств о № 1	Договір купівлі-продажу № 5410/01	Рахунок на оплату постачальника № 789/01	18.05.2017	Платіжне доручення вихідне № 2345	19.05.2017	По придбанню	25000,00	2718,72	2718,72	25000,00
UA H	32 4	Дочірнє підприємств о № 2	Договір надання послуг № 9416/02	Акт виконаних робіт № 9416/02	18.05.2017	Платіжне доручення вхідне № 345	20.05.2017	По реалізації	571774,50	99427,56	99427,56	571774,50
UA H	32 6	Дочірнє підприємств о № 3	Договір позики № 0001/03	Банківський чек № 000001454	12.06.2017	Платіжне доручення вхідне № 1200	12.06.2017	По реалізації	12300,00	–	6005,00	6295,00

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 2.6

Внутрішній звіт з відображення в бухгалтерському обліку переміщення товару всередині групи
на субрахунку 28.01 «Товари групи» за I квартал 2017 року
«Внутрішній звіт з внутрішньогрупових продажів»

Валюта	Товар реалізовано/нереалізовано за межі групи	Рахунок обліку	Контрагент	Договір	Фактична вартість	Розмір націнки	Внутрішньогрупова націнка	ПДВ
UAH	Нереалізовано	28.01	Дочірнє підприємство № 1	Договір купівлі- продажу № 01/2017	99 206,00	5%	4960, 67	20 833,33
UAH	Реалізовано	28.02	Дочірнє підприємство № 3	Договір купівлі- продажу № 15/2017	108 367,42	10%	10 836, 75	23 840,83
РАЗОМ					207 573,42	–	15 797,42	44 674,16

Джерело: розроблено автором.

У запропонованому «Внутрішньому звіті з відображення в бухгалтерському обліку переміщення товару всередині групи» кожний учасник групи надає інформацію про первинні документи з отримання та передачі активів (акти приймання-передачі, видаткові накладні), документи, що підтверджують здійснення розрахунків (платіжні доручення), на основі яких виникає та погашається заборгованість за кожною здійсненою операцією.

Звіт дасть змогу узагальнити інформацію за необхідними для управління аналітичними розрізами (за контрагентами, валютою, договорами). Використання звіту на практиці допомагає накопичувати та узагальнювати інформацію про внутрішньогрупові операції з переміщення активів із метою отримання фінансового результату, спрощувати процес консолідації фінансової звітності щодо виключення залишків внутрішньогрупових операцій, аналізувати ефективність їх проведення.

Паралельне відображення внутрішньогрупових операцій з продажу активів дає змогу зіставити достовірність виникнення заборгованості за датами, правильність використання рахунків бухгалтерського обліку і визначення сум сторонами, які брали участь у здійсненні таких операцій, що спрощує процедуру визначення фінансового результату здійснених операцій між учасниками групи.

У зв'язку з обов'язковим переходом до складання фінансової звітності групою підприємств згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, постає необхідність у дослідженні та порівняльному аналізі методики складання консолідованої звітності відповідно до міжнародних та національних стандартів щодо віддзеркалення внутрішньогрупових операцій (табл. 2.7).

Під час дослідження виявлено, що основний зміст вітчизняних стандартів відповідає канонам міжнародних стандартів, але наші стандарти регламентують вужче коло питань, ніж міжнародні.

Порівняння положень

Міжнародних стандартів фінансової звітності та Національних стандартів
щодо відображення внутрішньогрупових операцій

Елемент	МСФЗ 10 [130]	НПСБО 2 [87]
Облікова політика	Якщо член групи користується обліковими політиками, що відрізняються від тих, які були прийняті в консолідованій фінансовій звітності для обліку таких операцій та подій за таких обставин, то відповідні коригування мають бути здійснені у фінансовій звітності такого члена групи при складанні консолідованої фінансової звітності, щоб забезпечити узгодженість з обліковими політиками групи	Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для таких операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності
Виключення статей	Виключає цілком внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (прибутки або збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій, визнані в складі активів, таких як запаси та основні засоби, виключаються цілком). Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення, яке має бути визнане в консолідованій фінансовій звітності. МСБО 12 «Податки на прибуток» розглядає тимчасові різниці, що виникають унаслідок виключення прибутків або збитків від внутрішньогрупових операцій	При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню: 1) балансова вартість фінансових інвестицій МП в кожне ДП і частка МП в капіталі кожного ДП; 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)
Дата звітності	У фінансовій звітності МП та його ДП, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, має бути однакова звітна дата	Фінансова звітність МП та його ДП, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, формується за той самий звітний період і на ту саму дату балансу

Елемент	МСФЗ 10 [130]	НПСБО 2 [87]
Об'єднання статей	Об'єднує такі статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків МП з аналогічними статтями його ДП	Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності ДП до аналогічних показників фінансової звітності МП. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності ДП до аналогічних показників фінансової звітності МП
Згортання статей	Зортає (виключає) балансову вартість інвестицій МП в кожному ДП та частки материнського підприємства в капіталі кожного ДП	МП для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході ДП. Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать МП, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств)

Джерело: узагальнено на підставі [130,87].

Методичний складник облікової політики в групі суб'єктів господарювання визначає не тільки методику віддзеркалення в бухгалтерському обліку внутрішньогрупових операцій, а й порядок ціноутворення у разі здійснення внутрішньогрупових операцій.

В умовах вертикальної економічної інтеграції, створення транснаціональних і трансконтинентальних корпорацій, різних спільних фірм і підприємств одним із найважливіших завдань управління стає визначення трансфертних цін. Під трансферним ціноутворенням розуміють

процес формування трансфертної ціни («внутрішньої», що відрізняється від ринкової), що завжди прив'язана до конкретного товару (або послуги) і суб'єкта, який цей товар (послугу) продає чи купує. Майже в усіх групах підприємств існує обмін напівфабрикатами (послугами) між окремими підрозділами та учасниками групи.

Трансфертного ціноутворення стосується ст. 39 ПКУ та визначається як система, у якій вказується «справедлива» вартість товарів і послуг, вартість інших об'єктів договірних відносин при здійсненні контрольованих операцій, що визнаються податковим законодавством. Нерідко це може бути вартість, за якою суб'єкти однієї корпорації укладають між собою угоди [162].

Трансфертне ціноутворення – це спосіб управління фінансовим результатом, оптимізації податку на прибуток і трансферу капіталу від одного учасника до іншого. Це явище як система являє собою сукупність окремих частин (центрів відповідальності) та зв'язків між ними. Використання неринкових цін пов'язане з раціональною організацією діяльності групи, оскільки нерідко великі групи підприємств охоплюють учасників, розділених за функціональною ознакою. У такому разі трансферне ціноутворення часом є результатом організації бізнесу, заснованого на поділі праці.

Як складова системи управлінського обліку трансфертне ціноутворення дає змогу сформулювати економічно обґрунтоване судження про прибутковість окремих видів продукції, що виробляються групою підприємств, про ефективність діяльності учасників групи, якщо у виробничому циклі задіяні декілька учасників. Оскільки, зазвичай, незалежні підприємства не продають один одному продукти або послуги за ціною, що дорівнює собівартості або нижче, – це основна відмінність

трансфертного ціноутворення від простого розподілу витрат між підрозділами в межах управлінського обліку.

Трансфертне ціноутворення допомагає перерозподіляти загальний прибуток групи на користь підприємств, що дислокуються в країнах з меншим оподаткуванням. Це найбільш проста та поширена схема транснаціонального податкового планування, яка передбачає зменшення сплачуваних податків.

Групи підприємств можуть використовувати трансфертне ціноутворення з метою зменшення оподаткування, отже, для оподаткування підлягають контролю трансфертні ціни, що застосовуються групою, та їх відповідність ринковим.

Наочним прикладом є групи підприємств цукрової промисловості. Процес виробництва цукру та супутніх товарів складний і капіталомісткий, вимагає значної кількості трудо-, енерго- і матеріалозатрат. Крім традиційних цукрових буряків, потрібно ще багато допоміжної сировини і матеріалів (насіння, добрива, хімічні засоби обробки тощо).

У процесі виробництва продукт зазнає декількох стадій обробки і передається взаємозалежними підприємствами один одному, у вигляді насіння, цукрових буряків, жому. На рис. 2.6 подано схему потоків сировини і матеріалів у групі підприємств цукрової промисловості.

Із погляду оподаткування, найбільш важливими в цьому процесі є етапи передачі (реалізації) від одного підприємства іншому: від «Зерноагротрейд» до «Полтавазернопродукт», далі – реалізації до основних цехів «Глобинського цукрового заводу», після переробки в основних цехах заводу – упакування і кінцевої реалізації через «Зерноагротрейд».

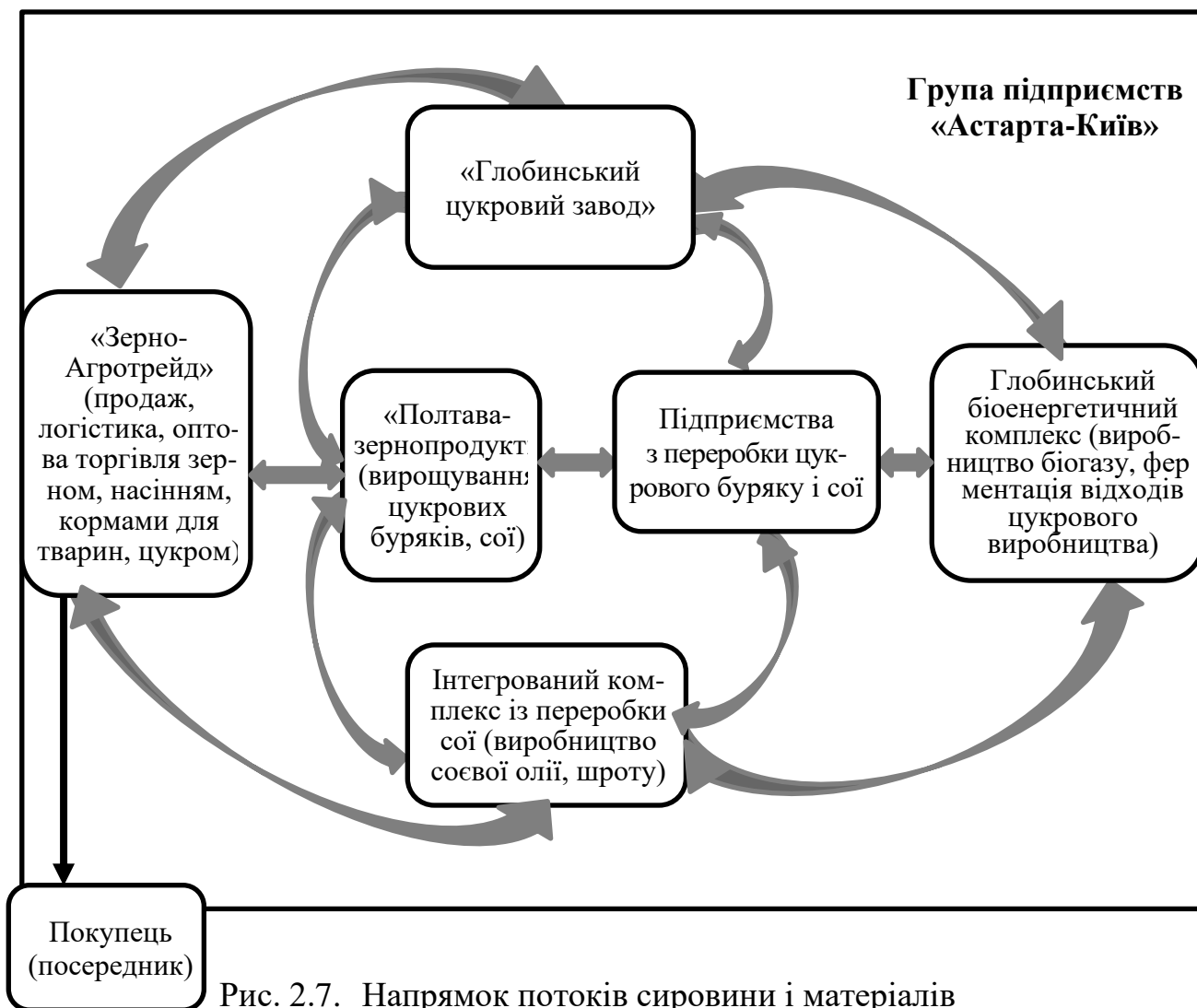


Рис. 2.7. Напрямок потоків сировини і матеріалів

у групі підприємств цукрової промисловості «Астарта-Київ»:

↪ – пов'язані особи, формування трансфертної ціни

Джерело: розроблено автором.

Отже, застосування трансфертних цін під час внутрішньої передачі товарів, робіт, послуг є дуже ефективним механізмом при розподілі прибутку між учасниками групи – материнським і дочірніми підприємствами. Розподіл ринків збуту і сфери впливу між різними підрозділами дає змогу не тільки визначати фінансовий результат діяльності окремих центрів відповідальності, а й формувати їх управлінські баланси.

Згідно з МСФЗ, трансфертні ціни можуть визначатися на основі ринкової вартості, повної собівартості з урахуванням відсотка прибутку від

повних витрат, за величиною змінних витрат та відсотка від змінних витрат, за повною або обмеженою собівартістю.

В економічній літературі поняття трансфертних цін стало предметом обговорення. Його зміст досліджувався багатьма вітчизняними і зарубіжними науковцями. Вітчизняна практика методів трансфертного ціноутворення розвивається під впливом, з однієї сторони, Міжнародних вимог, а з іншої – залежить від податкового законодавства країни. У світовій практиці існують такі методи трансфертного ціноутворення: метод порівняльної неконтрольованої вартості; метод вартості перепродажу; метод «витрати +»; метод розподілення прибутку; метод чистого прибутку. Вони стали основою вітчизняного методичного інструментарію трансфертного ціноутворення.

В законодавство України імплементовано базовий світовий стандарт трансфертного утворення цін – принцип «протягнутої руки» – і затверджено обов'язок платника, який бере участь в контрольованій операції, визначати обсяг своїх прибутків відповідно до цього принципу.

Законодавчі норми контролю цін в угодах між пов'язаними особами спрямовані передусім на захист інтересів бюджету України, протидію використанню трансфертних цін з метою ухилення від оподаткування та виведення капіталу за кордон, а також на економічно справедливий розподіл податкових надходжень всередині країни. Такий підхід перебуває в тісному взаємозв'язку з підходами, закладеними в Рекомендаціях ОЕСР, які широко використовуються в практиці зарубіжних податкових адміністрацій [1].

Трансферне ціноутворення трактується у зв'язку з цим як процес формування ціни на товари, роботи, послуги, інші об'єкти прав, за якими організація проводить реалізацію цих товарів, робіт і послуг взаємозалежним особам.

У сучасній бухгалтерській практиці ще більшу актуальність отримав принцип обережності (консерватизму), застосування якого у сфері

трансфертного ціноутворення має здійснюватися відповідно до вимог податкового законодавства. Накладені обмеження на формування трансфертної ціни з позиції ринкової оцінки угоди, зазначені в ПКУ, звужують можливість внутрішнього регулювання доходів і витрат учасників групи, яке використовувалось раніше для ефективного, з позиції групи, формування кінцевого фінансового результату – трансфертного прибутку. В системі управлінського обліку групи підприємств можливість такого регулювання зберігається, однак при формуванні бухгалтерської фінансової звітності цей підхід вже не актуальний.

Угоди з використанням трансфертних цін податковим законодавством розглядаються як угоди між пов'язаними особами. Велика частина структурних одиниць групи відповідно до ст. 14.1.159 ПКУ потрапляє під визначення «пов'язані особи», оскільки в їх статутних капіталах не менше 50% належить головному підприємству (материнському). Це, у свою чергу, визначає характер здійснюваних між ними угод, які отримали статус «контрольованих угод» не тільки залежно від їх масштабності.

Такі операції ретельно контролюються податковими органами на предмет вірогідного зменшення об'єкта прибуткового оподаткування. Ними можуть стати будь-які господарські операції чи угоди, які збільшують витрати або занижують доходи, що в результаті впливає на прибуток до оподаткування та податок на прибуток.

Господарську операцію вважають контрольованою, якщо вона здатна впливати на предмет прибуткового оподаткування і водночас відповідає трьом критеріям.

- операція має бути з нерезидентом;
- операція має належати до хоча б одного з 5 типів операцій з нерезидентами (критерій “по-суті”);

– повинні дотримуватися обсяги операцій в цілому по підприємству та між окремими нерезидентами (вартісні критерії) [162].

Із 1 січня 2018 року обсяг господарських операцій, здійснених в цілях трансфертного ціноутворення, обчислюється за цінами, які відповідають принципу «протягнутої руки». Це означає, що транзакція, навіть якщо вона становить менше 10 млн грн, буде перерахована за договірними цінами, які відповідають принципу «протягнутої руки». Якщо сума транзакції перевищує визначений поріг, така операція вважається контрольованою з урахуванням інших критеріїв [162].

Інформацію про ціноутворення для внутрішньогрупових операцій пропонуємо систематизувати у внутрішньому документі «Визначення різниці між трансфертною та звичайною ціною» (додаток О) з метою спрощення складання «Звіту про контрольовані операції».

Прибуток групи підприємств, який формується з урахуванням застосування трансфертних цін, вимагає відображення та пояснень в усіх основних формах звітності. Загальну характеристику звітності групи підприємств подано в табл. 2.8.

Однією з найбільш складних проблем, що виникає при консолідації звітності групи підприємств, є визначення результатів внутрішньогрупових продажів, включених у звітність окремих учасників групи. Дійсно, внутрішньогрупові продажі не визнаються реалізацією, оскільки об'єкт угоди купівлі-продажу не залишає межі групи. З цієї причини результати внутрішньогрупових продажів виключаються з консолідованої звітності. Тим часом в консолідованому звіті про сукупний дохід групи підприємств може бути відображений трансфертний фінансовий результат від реалізації товарів, робіт і послуг третім особам.

Характеристика звітності групи підприємств

Вид звітності	Наявність показників про трансфертні фінансові результати у звітності	Форми звітності, що містять показники про трансфертні фінансові результати	Показники звітності про трансфертні фінансові результати	Зіставність із даними консолідованої облікової системи
<i>Індивідуальна звітність</i>				
Бухгалтерська звітність	+	Бухгалтерський баланс. Звіт про фінансові результати	Нерозподілений прибуток (непокриті збитки). Виручка з використанням трансфертних цін, собівартість реалізованої продукції, трансакційні витрати	Прибутки і збитки від продажу з використанням трансфертних цін. Дохід від реалізації з використанням трансфертних цін
Податкова звітність	+	Податкова декларація по податку на прибуток. Податкова декларація по податку на додану вартість	Доходи. Витрати	Податкова декларація по податку на прибуток
Управлінська звітність	+	Звіт про фінансові результати	Виручка. Собівартість. Трансакційні витрати. Трансфертний фінансовий результат	Звіт про фінансові результати
Фінансова звітність за МСФЗ			Виручка. Собівартість. Фінансовий результат	

Вид звітності	Наявність показників про трансфертні фінансові результати у звітності	Форми звітності, що містять показники про трансфертні фінансові результати	Показники звітності про трансфертні фінансові результати	Зіставність із даними консолідованої облікової системи
<i>Консолідована звітність</i>				
Консолідована за ПСБО	+	Бухгалтерський баланс. Звіт про фінансові результати	Нерозподілений прибуток	Робоча таблиця по складанню консолідованої звітності
Консолідована за МСФЗ	+	Звіт про фінансовий стан. Звіт про фінансові результати	Нерозподілений прибуток	Робоча таблиця по складанню консолідованої звітності
Управлінська консолідована звітність	+	Зведений звіт про фінансові результати	Трансфертний фінансовий результат	Модуль структурованого плану рахунків «Трансфертні фінансові результати»

Джерело: розроблено автором.

У цьому випадку потрібний порівняльний аналіз трансфертної ціни, що використана для угоди по реалізації третім особам, і ринкової ціни, по якій можна було реалізувати цю угоду. Групи підприємств для зниження ризиків в управлінні фінансовими результатами в умовах використання цін бажають трансфертні ціни і трансфертні фінансові результати відображати у внутрішній управлінській звітності, а в консолідованій фінансовій звітності використовувати ринкові оцінки.

Для груп підприємств цукрової промисловості суми внутрішньогрупових операцій є значними, а залишки по цих операціях складають велику питому вагу в балансі.

Операції між підприємствами, що належать до складу групи, пропонуємо відображати на рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції» за

відповідними субрахунками. Виокремлення запропонованих субрахунків для обліку внутрішньогрупових операцій дасть змогу відстежити факт здійснення операції, проаналізувати залишки кредиторської заборгованості за розрахунками по внутрішньогрупових операціях та своєчасність розрахунків.

Залишки по рахунках обліку дебіторської та кредиторської заборгованості по внутрішньогрупових операціях при складанні консолідованої звітності не враховуються. Але кожен учасник групи у своїх фінансових звітах залишки по рахунках обліку дебіторської та кредиторської заборгованості із внутрішньогрупових операцій відображає в Балансі у рядках:

– 1145 «Поточна дебіторська заборгованість за внутрішньогруповими операціями»;

– 1645 «Поточна кредиторська заборгованість за внутрішньогруповими операціями».

Із метою удосконалення обліку по рахунках дебіторської й кредиторської заборгованості по внутрішньогрупових операціях пропонуємо між учасниками групи на додаток до наявних рядків включити вписувані р. 1046 «Дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових операцій» та р. 1646 «Кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових операцій» (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Запропоновані рядки Балансу для відображення
внутрішньогрупових операцій

Код рядка	Назва
	АКТИВ
	II. Оборотні активи
1145	Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків (Сд. Дт 683, 36, 377 у частині пов'язаних сторін)
1146	Дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових операцій (Сд. Дт. 32)
	ПАСИВ
	III. Поточні зобов'язання і забезпечення
1645	Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків
1646	Кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових операцій (Сд. Кт. 32)

Джерело: розроблено автором.

Необхідність систематизації та узагальнення облікової інформації при здійсненні внутрішньогрупових розрахунків за певними видами пов'язана з потребами в оперативності при наданні інформації щодо внутрішньогрупових розрахунків для аналізу й контролю, а також вирахуванні залишків за ними в процесі складання консолідованої звітності головним підприємством [32].

У зв'язку з цим слід виокремити ті напрями формування облікової інформації, які потребують нового методичного забезпечення, що враховує:

1) вимоги законодавства, які не суперечать процедурі формування показників у бухгалтерській і податковій звітності;

2) визначення критеріїв, за якими трансфертна облікова ціна може бути визнана трансфертною ціною для цілей оподаткування;

2.3. Формування єдиної облікової політики групи підприємств: відображення внутрішньогрупових операцій

Глобальні процеси в економіці, завдання управління бізнесом в умовах гострого конкурентного середовища, невизначеності потребують створення єдиної інформаційної системи управління, важливою частиною якої є система бухобліку. Існують різні підходи до розбудови інформаційної системи управління бізнесом та визначення місця бухобліку в ній.

Створення та діяльність груп підприємств у нашій країні ставить особливі вимоги до комплексного розв'язання проблем підготовки бухгалтерської інформації як цілеспрямованого впливу на управління, а саме підготовки консолідованої фінансової звітності та її аналізу. З правового погляду, групи підприємств – це окремі бізнес-одиниці, які мають вести облік та звітувати. Однак, між підприємствами можуть бути відносини щодо взаємної участі у капіталі, цікаві для користувачів цих звітів (акціонерів, учасників, контрагентів) в розрізі кожного члена групи. Консолідована звітність на основі методології її формування не надає повної інформації щодо кожного члена

групи, через що актуальними стають організаційна будова обліку (облікова політика) по кожному члену групи підприємств та аналіз його діяльності як частини єдиного господарського суб'єкта в консолідованій фінансовій звітності.

В економічних джерелах аналізується чималий перелік проблем в діяльності інтегрованих структур бізнесу та особливості підготовки ними інформації згідно з потребами користувачів. Існує також багато напрацювань, які стосуються проблем розроблення облікової політики підприємства. Проте недостатньо вивченими залишаються особливості застосування корпоративної політики обліку щодо внутрішньогрупових операцій, які піднімають у своїх розвідках М. В. Болдуєв [11], Т.А. Бузова [16], Н. В. Гойло [39], В. М. Костюченко [94], Н. О. Литвиненко [105], О. В. Пальчук [147], О. І. Пилипенко [159]. Зокрема, потребує доповнення перелік елементів облікової політики групи підприємств промисловості цукропереробки стосовно віддзеркалення в обліку внутрішньогрупових операцій з урахуванням особливостей їх діяльності, які не містяться в нормативній, методичній та науковій літературі. Важливим етапом є розроблення окремих положень облікової політики щодо внутрішньогрупових операцій з метою забезпечення надійності консолідованих показників групової звітності. Необхідно також удосконалити методичні положення щодо облікового відображення внутрішньогрупових господарських операцій у групах підприємств.

Для забезпечення переваг інтегрованих структур бізнесу дуже важлива інформаційна підтримка. Якісні показники інформації залежать від принципів бухгалтерського обліку, тобто методів, способів, процедур, прийомів та схем, що використовуються при підготовці облікової інформації. Принципи бухгалтерського обліку підприємства є фундаментальним елементом системи бухгалтерського обліку й важливим аспектом функціонування бізнесу. В

об'єднаннях підприємств, за словами О. В. Пальчук [147, с. 141], саме політика бухгалтерського обліку стає одним із дієвих інструментів корпоративного управління.

Облікова політика –це загальні для всіх норми і одночасно індивідуальні умови їх застосування, це сукупність принципів і правил обліку, методології та технології, прийомів узагальнення і деталізації, однозначного застосування зовнішніх нормативно-правових норм в поєднанні з професійним судженням. Тому процес формування облікової політики можна представити так, як показано на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Процес формування облікової політики групи підприємств
Джерело: розроблено автором.

Вибір облікової політики для кожного підприємства – це елемент регулювання бухгалтерського обліку на державному рівні, при цьому облік, звітність, аналіз і контроль поділяються на незалежному рівні. Облікова

політика може бути різною в різних підприємств групи щодо тих елементів, які не впливають на фінансову звітність, але звітність має бути єдиною для всіх підприємств групи. Інакше кажучи, елементи облікової політики, які впливають на фінансову звітність, мають бути однаковими для всіх підприємств групи. Завдяки цьому можна створити консолідовану фінансову звітність швидко, коректно, оперативно та надійно.

В останні роки важливість створення єдиних систем бухгалтерського обліку, впровадження стандартів бухгалтерського обліку та стандартизації бухгалтерської практики усвідомили всі зацікавлені сторони на рівні великих груп підприємств. Адже це призводить до підвищення своєчасності, повноти та достовірності інформації, яка надається у вигляді консолідованої фінансової звітності та загальних звітів щодо загальної ефективності діяльності групи підприємств.

У сучасній бухгалтерській літературі виокремлюють два основні підходи до формування облікової політики: методичний та організаційний. Методологічний підхід передбачає визначення альтернативного варіанта обліку інформації про фінансово-господарську діяльність на основі прийомів та методів, запропонованих законодавцем. Це означає, що одна операція може відобразитися в різних бухгалтерських записах і суттєво впливати на остаточну фінансову звітність.

За організаційним підходом, форми управління та організації бухгалтерського обліку визначає суб'єкт господарювання.

Отже, на відміну від методологічного, організаційний підхід не впливає на інформацію, яка утворюється на рахунках бухобліку.

Р. В. Варічева поділяє всю сукупність розв'язуваних методологією облікової політики питань на методичні й організаційно-технічні. Методичними є складові облікової політики, що чинять вплив на формування фінансового результату діяльності фірми, на оцінювання її фінансового стану. Організаційно-технічні аспекти являють собою прийоми та методи побудови технологічного процесу функціонування бухгалтерсько-фінансового

підрозділу фірми, спрямовані на ефективне вирішення завдань, які постають перед інформаційною системою, що забезпечує прийняття бізнесових рішень [23].

Т. Сторожук розрізняє такі складові облікової політики: методологічну, методичну й організаційну [207]. Автор вважає, що методологічна частина облікової політики має положення, що регулюють методи ведення бухобліку. Щоб визначити, належить певний спосіб ведення бухгалтерського обліку до методологічного, достатньо поставити питання: чи впливає вибір способу на підсумки бухгалтерської (фінансової) звітності?

Методична складова облікової політики містить способи ведення бухобліку внутрішньогрупових операцій, що описують порядок їх відображення в системі обліку та порядку ціноутворення при внутрішньогрупових операціях. Її прийоми не впливають на дані бухгалтерської звітності. Вони, зазвичай, врегульовують техніку віддзеркалення операцій на рахунках бухобліку.

Методичний аспект відображення в обліку внутрішньогрупових операцій передбачає:

- визначення переліку рахунків та субрахунків обліку, які застосовують усі учасники групи;
- закріплення переліку аналітичних розрізів для кожного субрахунку (за договором, валютою, назвою контрагента);
- схеми застосування рахунків субрахунків та відповідних аналітичних розрізів при здійсненні внутрішньогрупових операцій;
- методику визначення результатів здійснення внутрішньогрупових операцій (за договором, за кожною операцією).

Організаційна складова облікової політики передбачає побудову системи бухобліку (форму ведення бухобліку, спосіб організації бухгалтерської

служби, функції працівників бухгалтерського апарату та інші організаційні складові бухгалтерського процесу).

Н. М. Акімова пропонує враховувати третій окремий аспект – технічний, позаяк облікова політика має «технологічно» забезпечувати ведення бухобліку [2].

Щодо корпоративної політики обліку в групі підприємств слід уточнити методичні й організаційно-технічні складові (рис 2.9).



Рис. 2.9. Запропоновані елементи облікової політики, які регулюють бухгалтерський облік внутрішньогрупових операцій

Джерело: розроблено на основі [37].

У групі підприємств політика обліку має отримати корпоративний статус із розкриттям об'єктів обліку стосовно всіх сегментів та видів господарської діяльності з урахуванням їх специфіки і бути обов'язковою в застосуванні всіма учасниками групи.

За сучасних умов виокремлюють облікову політику для цілей фінансового, управлінського і податкового обліку (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Багатофункціональна інтегрована система обліку групи підприємств

Джерело: розроблено автором.

У цьому разі необхідно також передбачити стандарти управлінського обліку, які реально забезпечать інформацією управління групи підприємств

про внутрішньогрупові операції. І навпаки, якщо окремі учасники групи самостійно формують стандарти обліку, які відрізняються від основного напряму групи підприємств, вести мову про ефективну систему в отримання облікової і управлінської інформації не доводиться. Коли в групі існують різні поняття про методику оцінювання активів, індивідуалізовану структуру витрат та інші визначення щодо об'єктів обліку, звітна інформація стає незіставною, при цьому зменшується ефективність її використання в практичних цілях менеджменту. Як наслідок, ускладненою стає консолідація таких звітних даних (зіставлення планових і фактичних даних, порівняння результату діяльності тощо).

Така незгодженість у межах групи підприємств – неприпустима. Зробити облікову інформацію прозорою, зрозумілою допоможуть відповідні корпоративні стандарти, а розроблена методологія відображення об'єктів обліку надасть можливість формувати аналітичні звіти.

Для підготовки групової облікової політики в бізнес-структурах інтегрованої цукрової переробки слід враховувати такі вимоги:

1. Будь-яка організація, яка належить до структури, в обліковій політиці має:

- дотримуватися технологій обліку;
- чітко уявляти наслідки певних ділових процесів господарської діяльності;
- готувати звітність для подальшої трансформації відповідно до МСФЗ;
- бути засобом податкового регулювання.

2. Облікова політика вимагає подання інформації про окремі підприємства в межах групи підприємств та генерування консолідованої інформації по всьому підприємству з мінімальними витратами.

Нині групи українських цукропереробних підприємств проводять облікові реформи, спрямовані на наближення бухобліку і звітності до МСФЗ. Більшість вітчизняних бізнес-груп розуміють, що застосування МСФЗ неминуче, оскільки дає змогу залучати іноземні інвестиції, надавати фінансову

звітність іноземним партнерам та розширювати доступ до міжнародних фінансових ринків.

Відповідно до вимог МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності», фінансова звітність має надійно відображати чисті активи, фінансовий стан та результати операцій підприємства. Надійне представлення вимагає правдивого відображення наслідків економічної діяльності, інших подій відповідно до визначень та критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат. Забезпечує розв'язання проблеми надійного подання застосування МСФЗ.

Однією з умов консолідації, у свою чергу, є підготовка материнським підприємством звітності, заснованої на єдиній обліковій політиці щодо аналогічних операцій та інших подій за таких обставин [161].

Із метою узгодження національних стандартів бухгалтерського обліку із законодавством ЄС у 2017 році було прийнято Закон «Про внесення змін до закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та внесено зміни в частині застосування МСФЗ. Більшість змін стосується великих підприємств. За законодавством, до цієї категорії належать підприємства, показники яких відповідають двом із трьох критеріїв на момент складання фінансової звітності:

- балансова вартість активів перевищує 20 млн євро;
- чистий прибуток від реалізації перевищує 40 млн євро;
- середня кількість співробітників перевищує 250 осіб [171].

Усі групи підприємств промисловості переробки цукру відповідають зазначеним критеріям. Крім того, закон класифікує великі підприємства як суб'єкти суспільного інтересу. До таких підприємств є окремі вимоги. По-перше, вони мають готувати фінансову звітність за МСФЗ вже з 01.01.2018 р. По-друге, ці підприємства мають публікувати повний річний звіт разом з аудиторським звітом на власному веб-ресурсі.

Для виконання законодавчих вимог велике підприємство має перейти на МСФЗ, якщо воно до цього не вело звітність за МСФЗ або було публічним підприємством (ПАТ) [171].

Можна розглянути два сценарії для поєднаних груп підприємств:

1. Перехід на МСФЗ з 01.01.2017 р. У цьому випадку група підприємств має подати першу звітність за МСФЗ за 2018 рік (разом із порівняльною інформацією за 2017 рік і балансом станом на 01.01.2018 р.).

2. Перехід на МСФЗ з 01.01.2018 р. Такий сценарій надає більше часу для переходу. Однак група підприємств надасть першу фінансову звітність за МСФЗ за 2019 рік із порівняльною інформацією та балансом за попередній рік. За 2018 рік група матиме так звану попередню звітність. Це не звітність відповідно до МСФЗ, оскільки вона не містить порівняльної інформації за попередній рік.

Групи підприємств, що досі не вели облік відповідно до вимог МСФЗ, можуть виконати такі практичні дії:

- сформулювати принципи звітності відповідно до МСФЗ;
- визначити різницю між поточною практикою звітності та принципами звітності за МСФЗ;
- з'ясувати причину розбіжності у звітності (неналежне застосування вимог П(С)БО чи невідповідність вимогам МСФЗ та П(С)БО);
- проаналізувати податкові ефекти різниці між поточною практикою звітності та за МСФЗ (у тому числі випадок, коли відхилення викликане некоректним застосуванням вимог П(С)БО);
- врахувати доцільність переоцінювання основних засобів під час першого застосування МСФЗ;
- відрегулювати автоматизовану систему обліку (якщо необхідно), щоб забезпечити звітування за вимогами МСФЗ.

Спираючись на поняття облікової політики як сукупності принципів, методів та процедур, які застосовує підприємство для організації фінансової звітності, її підготовки та подання [171], єдина облікова політика для консолідованих підприємств, відповідно до МСФЗ, вимагає стандартизації бухгалтерських операцій і містить низку обов'язкових елементів (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Елементи, що мають бути розкриті в корпоративній
обліковій політиці групи підприємств

№ з/п	Елемент	Характеристика
1	Єдиний робочий план рахунків	Додаються рахунки для відображення інформації про активи, зобов'язання і капітал на основі МСФЗ
2	Регістри бухгалтерського обліку	Форми первинних облікових документів (розроблені на основі МСФЗ). Оборотно-сальдові відомості в порядку рахунків МСФЗ. Зведені таблиці по об'єктах обліку, відсутніх в П(С)БО
3	Методи оцінювання	Відновлювальна (поточна) вартість. Теперішня (приведена) вартість. Справедлива вартість
4	Рекомендовані до розкриття аспекти	Визнання доходу (МСФЗ 13,15). Визнання та амортизація матеріальних і нематеріальних активів (МСФЗ 2, 36, 38). Порядок капіталізації витрат на позики (МСФЗ 23). Способи обліку за договорами підряду (МСФЗ 11). Відображення фінансових інструментів (МСФЗ 7, 32, 39). Відображення в обліку біологічних активів (МСФЗ 41). Облік оренди (МСФЗ 17, 41). Порядок відображення основних засобів (МСФЗ 16)

Джерело: розроблено автором.

Як основний організаційно-технічний елемент корпоративної облікової політики групи підприємств виділимо єдиний робочий план рахунків щодо внутрішньо групових операцій для бухгалтерського, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, що буде сприяти веденню управлінського, податкового та консолідованого обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку й звітності.

Організація обліку за всіма господарськими одиницями на основі єдиного робочого плану рахунків дасть можливість уніфікувати базу даних про фінансово-виробничі процеси із формуванням аналітичних реєстрів за кожним їх напрямом діяльності. При визначенні видів аналітики, її глибини в облікових даних, необхідно проаналізувати потребу управління групи підприємств в отриманні такої інформації у вигляді аналітичних звітів. Чим більші обсяг і глибина аналітики на рахунках обліку, тим більше корисної інформації отримується керівництвом.

У зв'язку з викладеним, ми вважаємо, що єдиний робочий план рахунків щодо внутрішньо групових операцій має бути побудований таким чином, щоб забезпечувати отримання необхідної фінансової та управлінської інформації по всіх учасниках групи. Субрахунки також є рекомендаційними номенклатурами, їх вибір при визначенні єдиної облікової політики можливий на основі інформаційних потреб менеджменту. Однак, готуючи єдиний план рахунків для групи підприємств, необхідно передбачити систему рахунків у консолідованому фінансовому обліку для формування синтетичних показників обліку в корпоративній групі з урахуванням чинних вимог МСФЗ. На наш погляд, це надасть можливість покращити його зв'язок не лише з річною фінансовою звітністю, а й з консолідованою. Розроблена система синтетичних рахунків в консолідованому обліку має, насамперед, бути спрямована на збирання інформації у межах групи фірм за рахунками обліку витрат, розрахунками, продажами та іншими статтями доходів й витрат із головною, дочірніми, спільно контрольованими та іншими організаціями в межах групи.

У контексті зазначеного ми вважаємо, що має бути вирішена низка питань при розробленні єдиного плану рахунків інтегрованої структури бізнесу з метою бухгалтерського обліку, податкового та оперативного контролю, що вимагає:

– забезпечення достатності введених синтетичних рахунків та позицій для аналізу (у тому числі субрахунків), правильного відображення

внутрішньогрупових транзакцій та формування фінансових й управлінських звітів;

– визначення найкращого способу змін у системі обліку внутрішньогрупових операцій без принципової реорганізації єдиного плану рахунків. При цьому може виникнути потреба у змінах при розробленні нових видів діяльності та проведенні нових операцій;

– врахування специфіки діяльності й місця кожного учасника інтегрованої структури бізнесу та потреби в окремому обліку внутрішньогрупової діяльності для всіх видів обліку і звітності;

– розроблення незалежного документа з обліковою політикою – журналу для типових внутрішньогрупових операцій на основі єдиного (стандартного) плану рахунків групи підприємств.

Рахунки єдиного плану рахунків для обліку за МСФЗ можуть бути згруповані за розділами, що відображають основні ділянки бухгалтерського обліку:

1) довгострокові активи: рахунки обліку основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, довгострокових інвестицій, відстрочених податкових активів, довгострокової дебіторської заборгованості, інших довгострокових активів;

2) короткострокові активи: рахунки обліку запасів, поточних податкових активів, грошових коштів та їх еквівалентів, короткострокових фінансових інвестицій, короткострокової дебіторської заборгованості, інших короткострокових активів;

3) довгострокові зобов'язання: рахунки обліку довгострокової кредиторської заборгованості, довгострокових фінансових зобов'язань, відстрочених податкових зобов'язань, інших довгострокових зобов'язань;

4) короткострокові зобов'язання: рахунки обліку короткострокової кредиторської заборгованості, короткострокових оціночних зобов'язань, короткострокових фінансових зобов'язань, зобов'язань з податків і зборів, зобов'язань із соціального страхування, інших короткострокових зобов'язань;

5) капітал: рахунки обліку статутного капіталу, емісійного доходу, власних акцій і часток, викуплених у акціонерів, резервів, нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);

6) доходи: рахунки обліку доходів від реалізації продукції, робіт, послуг, інвестиційної діяльності, інших доходів;

7) витрати: рахунки обліку собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг, адміністративних витрат, витрат на інвестиційну діяльність, інших витрат, витрат з податку на прибуток;

8) витрати на виробництво: рахунки обліку основного виробництва, загальновиробничих та адміністративних витрат, витрат на реалізацію.

Дані по рахунках МСФЗ можуть відображатися кількома способами:

– через використання записів бухгалтерського обліку, автоматично сформованих типовою системою бухгалтерського обліку на основі даних, відображених користувачами в первинних облікових документах, створених у системі. Водночас первинні записи бухгалтерського обліку, які використовуються для управління типовою системою обліку за ПСБО, мають містити додаткові дані для надання інформації, необхідної для бухгалтерського обліку за МСФЗ;

– шляхом введення вручну певних даних у відповідні рахунки МСФЗ у випадках, коли система не має первинного бухгалтерського документа за ПСБО, який дає змогу переглядати інформацію, необхідну для фінансової звітності та обліку за МСФЗ.

Під час розроблення єдиної облікової політики групи підприємств затверджують форми первинних облікових документів, внутрішньогрупові облікові реєстри та форми звітів, уніфіковані в межах групи відповідно до стандартів бухобліку, які мають достатню аналітичну інформацію та враховують потреби всіх членів групи при консолідації звітів.

Для інтегрованих структур цей сегмент облікової політики дуже актуальний, оскільки на практиці використовується велика кількість первинних облікових документів.

Оскільки формати бланків, зазначені в альбомах стандартних бланків первинної облікової документації, є лише рекомендованими, вони можуть зазнавати змін. Формуючи облікову політику групи підприємств, можна доповнити уніфіковані форми додатковими реквізитами та змінити формат рядків і стовпців шляхом їх розширення чи розмежування. Зміни, внесені до форм, мають бути відповідно оформлені в розпорядчій документації.

Якщо внутрішньогрупові операції відбуваються між підприємствами групи, для яких не передбачено єдиних форм первинної документації, первинні документи розробляються своїми силами. У цьому разі документи мають містити необхідні реквізити. Рух первинних документів регулюється графіком документообігу, затвердженим наказом керівника, у якому зазначається дата створення або отримання документів іншими підприємствами, їх прийняття до обліку, передання на опрацювання та в архів.

Графік документообігу за внутрішньогруповими операціями особливо важливий для складних структурованих формувань, оскільки існує значний потік документів не тільки між членами групи, а й з іншими зовнішніми організаціями. Якщо члени групи займаються різними видами діяльності, мають різну структуру, неможливо визначити єдиний графік обігу документів для всіх підприємств. При цьому розробляти єдиний графік для всієї групи не завжди доцільно.

У зв'язку з цим вважаємо, що учасникам слід надати повноваження розробляти такі графіки роботи в межах одного підприємства. У цьому разі материнське підприємство має визначити певні контрольні точки взаємодії основних систем управління документами підприємства з членами групи, а також між членами групи.

Для створення графіка документообігу використовують різні прийоми. Найпоширеніший опис обліку за робочими місцями обліковців. На основі результатів такого опису працівники бухгалтерії створюють списки вхідних та вихідних документів для кожного робочого місця. Далі робочий процес

групують за підрозділами, які, в свою чергу, групують в загальну схему (графік) всього документообігу.

Контроль за збереженням графіка документообігу за учасниками групи здійснюють головні бухгалтери. Графік документообігу складається як схема чи список робіт зі створення, перегляду та опрацювання документів, якого повинні дотримуватися всі члени групи, а також усі виконавці із зазначенням їх взаємозв'язку та термінів виконання.

В єдиній обліковій політиці інтегрованої бізнес-структури також відображаються питання визначення і складання статистичної, фінансової, управлінської, податкової, зведеної та іншої звітності. На цей процес впливає прийнятий єдиний робочий план рахунків бухгалтерського обліку й обрана система збирання та опрацювання інформації. У свою чергу, звітність, яку група підприємств планує складати, ставить вимоги до системи аналітичного обліку, необхідного рівня автоматизації, системи збирання й опрацювання інформаційних потоків та ін.

Для визначення складу та порядку розроблення звітності групи підприємств ми пропонуємо таку послідовність процедур:

1. Визначення змісту звітності, яку учасники групи планують формувати, зважаючи на дані бухгалтерського, податкового й управлінського обліку.
2. Визначення переліку показників звітності.
3. Розроблення та затвердження різних форм звітності.
4. Розроблення й затвердження порядків фіксації показників звітності.
5. Розроблення процедури контролю за змістом звітності.
6. Затвердження кола працівників, які відповідатимуть за укладання звітності.

Архітектура сучасних груп підприємств цукрової промисловості настільки складна, що часто консолідація охоплює підприємства, які спеціалізуються в різних сферах, що передбачають різні системи обліку. Уніфікувати облікові політики окремих учасників групи майже неможливо,

оскільки кожен учасник має свої технічні особливості та специфіку діяльності, що унеможливило застосування ідентичних методів обліку.

У таких випадках доцільніше не вносити зміни в їх облікові політики, а згодом здійснити коригування, оскільки при використанні окремим підприємством облікової політики та облікових методів, відмінних від загальноприйнятих у групі, показники його фінансової звітності для цілей консолідації необхідно скоригувати [32].

В обліковій політиці групи підприємств такі коригувальні процедури передбачені МСФЗ 10. Так, у п. Б 87 зазначено, що, якщо член групи використовує облікові політики, відмінні від прийнятих у консолідованій звітності для бухгалтерського обліку таких операцій і подій за схожих обставин, то належні коригування мають здійснюватись у фінансовій звітності цього члена групи в процесі складання консолідованої фінансової звітності, аби забезпечити узгодження з обліковими політиками групи [130].

Одним із варіантів розв'язання цієї проблеми і є формування єдиної методології ведення обліку для всіх учасників, що належать до групи підприємств.

При створенні облікової політики для групи підприємств сільськогосподарської переробної сфери, зокрема промисловості переробки цукру, варто зважати на її специфіку. Для цього важливо проаналізувати чинники, обов'язкові для врахування саме в сільськогосподарських групах підприємств (рис 2.11).

Першою галузевою особливістю є те, що найважливішим основним засобом виступають земельні угіддя. Тому, здійснюючи облікову політику групи підприємств промисловості цукропереробки, слід відтворити порядок обліку земель як об'єкта основних засобів, враховуючи, що за цим об'єктом не нараховується амортизація, так як із плином часу родючість земельних угідь не має погіршуватися. Більше того, при розумному використанні земля завжди

буде прибутковим активом, до того ж здатним принести прибутки при реалізації.



Рис. 2.11. Фактори, що впливають на вибір та обґрунтування облікової політики груп підприємств цукрової промисловості

Джерело: розроблено автором.

Другою особливістю, яку слід мати на увазі при здійсненні облікової політики групи підприємств промисловості цукропереробки, є те, що засобами виробництва слугують живі організми, а саме рослини. Ця особливість означає, що в обліковій політиці має бути висвітлено порядок обліку біологічних ресурсів і процесів, пов'язаних з їх відтворенням.

Територіальне розташування переробної промисловості зумовлюється значними обсягами транспортування як виготовленої продукції (цукор, соя та відходи), так і засобів механізації (машини, комбайни, сільгосптехніка), сировини й матеріалів (насіння, добрива, пальне, мастильні матеріали). Це третя особливість, тому в обліковій політиці варто відображати облік перевезення сільгосппродукції, матеріальних ресурсів та обладнання.

Четверта особливість – сезонність сільськогосподарського виробництва (в першу чергу – рослинництва). Тому політика обліку має відображати сезонність робіт та витрат. Наприклад, видатки, пов'язані з призупиненням діяльності внаслідок сезонності, мають обліковуватися на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». На час відновлення діяльності вони мають бути віднесені до рахунків обліку витрат, при цьому період списання визначається самостійно. Для підприємств цукрової промисловості звітний рік, як правило, відповідає календарному. Однак оскільки операційний цикл в аграрному секторі переважно сезонний і орієнтований на особливості агробізнесу, має сенс облишити стереотипи та визначити відповідний більш зручний звітний період.

Сезонність та висока залежність від природних особливостей клімату зумовили відносно великі ризики для цукрової промисловості. Тому в обліковій політиці підприємств промисловості слід відобразити специфіку здійснення обліку страхування.

П'ята особливість групи цукрової промисловості – це отримання декількох видів продукції з однієї культури (основної, вторинної та сполученої). Для забезпечення достовірності обліку в принципах бухгалтерського обліку доцільно передбачити роздільну здатність обліку витрат між основною, вторинною та сполученою продукцією.

Шоста особливість, яку слід враховувати при підготовці облікової політики, – це процес оцінювання готової продукції (упродовж року заплановані витрати на продукцію коригуються до фактичних витрат на кінець

року). Тому облікова політика вимагає обліку оцінки та обліку кінцевої продукції, обраної групою підприємств.

Тож у групі підприємств, що випускають цукор, організація облікового процесу має бути побудована так, аби своєчасно та достовірно враховувати нерівномірне використання коштів і праці через сезонну специфіку діяльності та різні культури. Витрати реєструються за галузями та видами виробництва. Оскільки витрати є неоднорідними, бухгалтерський облік має забезпечити чітке розділення витрат за видами та статтями.

Облікова політика є важливим елементом забезпечення надійності і точності інформації, що формується в обліковій системі групи підприємств та впливає на підсумок всієї фінансово-господарської діяльності, дає змогу скласти достовірну бухгалтерську (фінансову) і внутрішню звітність у фінансовому та управлінському обліку, слугує потужним інструментом оптимізації податкового навантаження.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

На підставі проведених досліджень з питань організації та методики бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій визначено:

1. В умовах євроінтеграції обліково-інформаційне забезпечення внутрішньогрупових операцій в групах підприємств набуває відчутно нового, концептуального значення, оскільки низка підприємств, об'єднаних в групу, є більш інвестиційно привабливими, ніж поодинокі підприємства. Недосконалість діючої практики відображення в обліку внутрішньогрупових операцій потребує вдосконалення інформаційної моделі їх відображення у системі бухгалтерського обліку. Запропонована модель супроводжується впровадженням додаткового рахунку бухгалтерського обліку 32 «Внутрішньогрупові операції» з відкриттям до нього відповідних субрахунків та аналітичних рахунків, що надає можливість спростити контроль за дотриманням платіжної дисципліни, отримати повну та достовірну інформацію про вид та вартісне вираження операцій, що відбуваються в межах групи підприємств. Також розроблено та запропоновано методику використання цих субрахунків при операціях між учасниками групи підприємств. Відображення внутрішньогрупових розрахунків на запропонованих субрахунках не тільки дає змогу систематизувати та узагальнювати дані, а й підвищує інформативність системи бухгалтерського обліку, що робить можливим проведення аналізу вказаних розрахунків та сприяє ефективності прийняття управлінських рішень.

2. Підготовка інформації про операції, що здійснюються в межах групи підприємств, відповідно до вимог чинного законодавства, потребує розроблення облікових реєстрів, які враховують перелік аналітичних розрізів для заповнення Звіту про контрольовані операції. Інформацію про

внутрішньогрупові розрахунки, що відображається на запропонованих субрахунках, доцільно узагальнювати в розробленому внутрішньому звіті «Внутрішній звіт відображення в бухгалтерському обліку переміщення товару всередині групи». Одночасна фіксація учасниками групи підприємств інформації про внутрішньогрупові операції у відповідних графах цього звіту дає змогу систематизувати та узагальнювати інформацію на певну дату в розрізі окремих контрагентів, договорів, документів взаєморозрахунків, видів валюти та може бути основою для складання Звіту про контрольовані операції (за наявності внутрішньогрупових операції з нерезидентами) і виключення таких показників при формуванні консолідованої звітності материнським підприємством.

3. Для оперативного складання консолідованої фінансової звітності необхідно дотримуватися ідентичних правил та процедур відображення об'єктів бухгалтерського обліку на рівні групи підприємств. При формуванні облікової політики групи підприємств щодо внутрішньогрупових розрахунків слід враховувати вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на організацію бухгалтерського обліку. Доведено, що при формуванні положень облікової політики групи підприємств на рівні материнського підприємства, мають враховуватися всі чинники такого впливу. З метою забезпечення єдиних підходів до здійснення внутрішньогрупових розрахунків та їх облікового відображення запропоновано Проект положення про облікову політику групи підприємств щодо внутрішньогрупових розрахунків на основі виокремлених складових облікової політики: організаційної (необхідно передбачити форму організації бухгалтерського обліку та порядок організації облікового процесу в групі підприємств), методичної (методи ціноутворення та методика відображення в бухгалтерському обліку

внутрішньогрупових розрахунків), технічної (форма ведення бухгалтерського обліку з переліком необхідних модулів програмного забезпечення, форми внутрішніх звітів та загальні засади здійснення внутрішнього контролю), що забезпечить отримання достовірної та повної облікової інформації з належними ступенями деталізації про такі розрахунки з метою ефективного управління ними відповідно до мети діяльності групи.

Основні положення дослідження, проведеного в другому розділі дисертації, викладено в працях автора [115, 116, 117, 118, 204, 246].

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ

3.1. Розвиток теоретико – методичних аспектів внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій

В умовах ризик-орієнтованої економіки, яким властиві висока нестабільність і невизначеність зовнішніх факторів, ефективне управління підприємством можливе лише при організації належного внутрішнього аудиту.

Гарантією успішної діяльності підприємств цукрової промисловості є правильно організований аудит, який останнім часом набув обов'язкового характеру та результати якого, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», мають бути оприлюднені. Для деяких організаційно-правових форм, зокрема групи підприємств цукрової промисловості, внутрішній аудит став важливим елементом загальної структури управління, оскільки охоплює всі об'єкти обліку та діяльність кожного учасника групи. Тому його організація та методичне забезпечення потребують особливої уваги [199, с. 143].

Завдяки перевагам щодо економії витрат групи підприємств цукрової промисловості мають вищий рівень конкурентоспроможності порівняно з окремими суб'єктами господарювання. Водночас ускладнення організаційної структури, системи управління і взаємозв'язків між материнським і дочірніми підприємствами цукрової промисловості певною мірою підвищує ризики управління використанням ресурсів, вчинення зловживань, викривлення інформації у фінансовій звітності і, як наслідок, зниження поінформованості власників та інвесторів про стан їхнього бізнесу. Це обумовлює важливість здійснення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій.

Внутрішній аудит є інструментом, який дієво підвищує якість управлінських рішень, а отже, забезпечує стабільний розвиток підприємства та утримання ним високих конкурентних позицій на бізнес-ринку. Дослідження питань сутності, методики, функцій, завдань внутрішнього аудиту відображені в монографіях, підручниках, статтях та інших наукових працях учених-економістів С. В. Бардаша [4], Н. І. Дорош [55], Т. О. Каменської [77], М. Р. Лучко [112], Т. П. Назаренко [132], К. О. Назарової [133], В. П. Пантелеєва [149], С. М. Петренко [154], О. А. Петрик [157] Н. А. Пономарьова [165].

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначено основні вимоги до проведення аудиту та його зміст (стаття 1, пункт 1.16): аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [170]. У Законі також зазначено, що обов'язковий аудит фінансової звітності - аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності. Висловлення думки аудиторами про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання зумовлено потребою користувачів в інформації про його реальний фінансовий стан (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Користувачі інформації про фінансовий стан
Джерело: удосконалено автором за [133].

Проведений аналіз на підставі анкетування (додаток Л) підприємств цукрової промисловості дав змогу з'ясувати, що зовнішній аудит здійснюється у 100% із загальної сукупності досліджених підприємств, система внутрішнього аудиту функціонує лише у 63% підприємств. Водночас більше 80% керівників підприємств вважають необхідним запровадження заходів щодо підвищення ефективності роботи системи внутрішнього контролю, а також запровадження внутрішнього аудиту, пояснюючи це тим, що власники та інвестори мають знати, наскільки ефективно використовуються вкладені ними в підприємство кошти.

За результатами опитування у межах дослідження аудиторської компанії, члена Великої 4, Ernst & Young найефективнішим засобом контролю підприємства (як зовнішнього, так і внутрішнього) визнано аудит, застосування якого сприяє підвищенню достовірності, оперативності, повноти

й аналітичності облікової інформації, необхідної для забезпечення ефективного управління підприємством [22].

Система внутрішнього контролю групи підприємств цукрової промисловості залежить від масштабу і видів діяльності, наявності в його складі відокремлених підрозділів, рівня організаційного розвитку управління, чисельності і кваліфікації кадрового складу, а також рівня матеріально-технічного, фінансового й інформаційного потенціалу. Основними складовими системи внутрішнього контролю є об'єкти і суб'єкти контролю. Суб'єкти контролю в групі підприємств – це ревізійна комісія (ревізор), управлінці, посадові особи та працівники підприємства, на яких покладені обов'язки з контролю. Об'єктами контролю, зазвичай, є ресурси підприємства, господарські процеси, результати діяльності та особи, які підлягають контролю.

Основною вимогою до суб'єктів внутрішнього контролю з боку керівництва є здійснення систематичного контрольного спостереження, тобто контроль має бути постійною, науково обґрунтованою і добре продуманою системою спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну і виробничого споживання.

Разом з тим задовольнити інформаційні потреби управлінців та захистити інтереси власників можливо шляхом створення відокремленого підрозділу підприємства з внутрішнього аудиту. Відповідно статті 56³ Закону України «Про акціонерні товариства», наглядовій раді дозволено, а у випадках наявності державної частки власності – зобов'язано, створювати комітет наглядової ради з питань аудиту.

Потреба у внутрішньому аудиті зумовлена й тим, що верхня ланка управління не займається безпосередньо контролем повсякденної діяльності підприємства, у зв'язку з чим виникає потреба в інформації, що формується на нижчому рівні [97].

Доцільно визначити поняття внутрішнього аудиту в групі підприємств, тим паче внутрішній аудит материнського підприємства

відрізняється особливим характером функцій і зацікавленістю в усуненні всіх можливих внутрішньогрупових ризиків.

Згідно визначення Інституту внутрішніх аудиторів, внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність із надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінювання і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління [71]. Метою внутрішнього аудиту, як випливає з визначення, є вдосконалення діяльності групи підприємств. Наголошуємо, не пошук порушень і помилок для висновків, не написання звітів, а виявлення та оцінювання ризиків, слабких сторін у роботі групи та надання рекомендацій, спрямованих на поліпшення й підвищення ефективності систем і процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю.

Організація підрозділу внутрішнього аудиту, його раціональна побудова цілком залежить від оптимального застосування його організаційних форм. Так, залежно від розподілу праці співробітників сфери внутрішнього аудиту і побудови підрозділу внутрішнього аудиту розрізняють централізовану і децентралізовану форми. Одним з основних критеріїв вибору форми внутрішнього аудиту є розрахунок ефекту від його існування (визначення результату внутрішнього аудиту з метою порівняння його ефективності з витратами, пов'язаними з його утриманням). При децентралізованій організації внутрішнього аудиту аудитори працюють в самостійному структурному підрозділі (підрозділі внутрішнього аудиту), що є характерним для об'єднаних груп підприємств, і підпорядковуються комітету з питань аудиту при наглядовій раді.

Організація підрозділу внутрішнього аудиту в групі підприємств передбачає побудову досить ефективного механізму забезпечення власників,

керівників та інвесторів інформацією щодо функціонування всіх її підрозділів та підсистем, в тому числі і фінансової. Формування підрозділу внутрішнього аудиту в групі підприємств відбувається, як правило, за рішенням вищого виконавчого органу (за погодженням із власником бізнесу), який ставить завдання підрозділам і приймає рішення з кадрових питань.

Створення інтегрованої моделі внутрішнього аудиту групи підприємств цукрової промисловості передбачає використання елементів організаційного проектування, яке являє собою процес створення нової структури (підрозділу внутрішнього аудиту в групі підприємств) і зв'язків усередині неї. Інтеграція передбачає взаємодію підрозділів внутрішнього аудиту в кожній бізнес-одиниці дочірнього підприємства з підрозділом внутрішнього аудиту материнського підприємства, що працюють за єдиною методологією на основі загальних цілей, завдань та принципів функціонування групи.

Особливістю груп підприємств цукрової промисловості є функціонування підприємств за принципом поділу (спеціалізації) у процесі створення готової продукції (агропромисловий, виробничий, сервісний, комерційний блок та ін.). Логічно, що між учасниками групи підприємств цукрової промисловості виникають господарські операції – внутрішньогрупові операції, при цьому здійснюються розрахунки. Контролюючою організацією всіх таких операцій є материнське підприємство.

Функції корпоративного управління дочірніми підприємствами в групі передбачають облік, контроль, аналіз, планування і мотивацію. Найбільш складними є організація і реалізація функцій обліку і контролю.

Вважаємо, що найефективнішою формою організації облікового процесу в групі підприємств цукрової промисловості може бути визнана така, яка дає змогу вирішити проблему контролю за діяльністю дочірніх підприємств і нівелювати певні труднощі, що виникають через територіальну роз'єднаність бізнес-одиниць групи. Це пов'язано з додатковим

документообігом, зниженням оперативності отримання облікових даних, відсутністю ефективних автоматизованих засобів для їх збирання.

Найважливішим фактором успішної діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в групі підприємств є його відносна незалежність.

Підрозділ внутрішнього аудиту працює на підставі положення (регламенту), затвердженого наглядовою радою, якій надає інформацію про результати проведення аудиту.

Основна мета внутрішнього аудиту – оперативно виявити поточні проблеми, знайти резерви підвищення ефективності діяльності, підвищити ефективність роботи співробітників і групи підприємств, а також захистити інтереси власників. Особливість внутрішнього аудиту полягає в тому, що він проводиться в момент здійснення і документального оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявляти недоліки в роботі і застосувати відповідні заходи для їх попередження.

Мета внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій - визначити проблемні місця під час здійснення внутрішньогрупових операцій та знайти резерви для підвищення результативності проведення внутрішньогрупових операцій, що в цілому підвищить ефективність діяльності групи підприємств. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (МСППВУ) не визначають поняття мети внутрішнього аудиту, проте в новій редакції 2017 року з'явилося поняття місії внутрішнього аудиту, яке Інститут внутрішніх аудиторів трактує так: «збільшувати та зберігати вартість організації шляхом надання ризик-орієнтованих й об'єктивних аудиторських послуг, консультацій та професійної думки» [71].

Сучасна місія внутрішнього аудиту – це «додавати вартості» організації шляхом внесення пропозицій щодо покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролів з врахуванням стратегії цілей та ризиків підприємства.

Місія і завдання внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій подані на рис. 3.2.

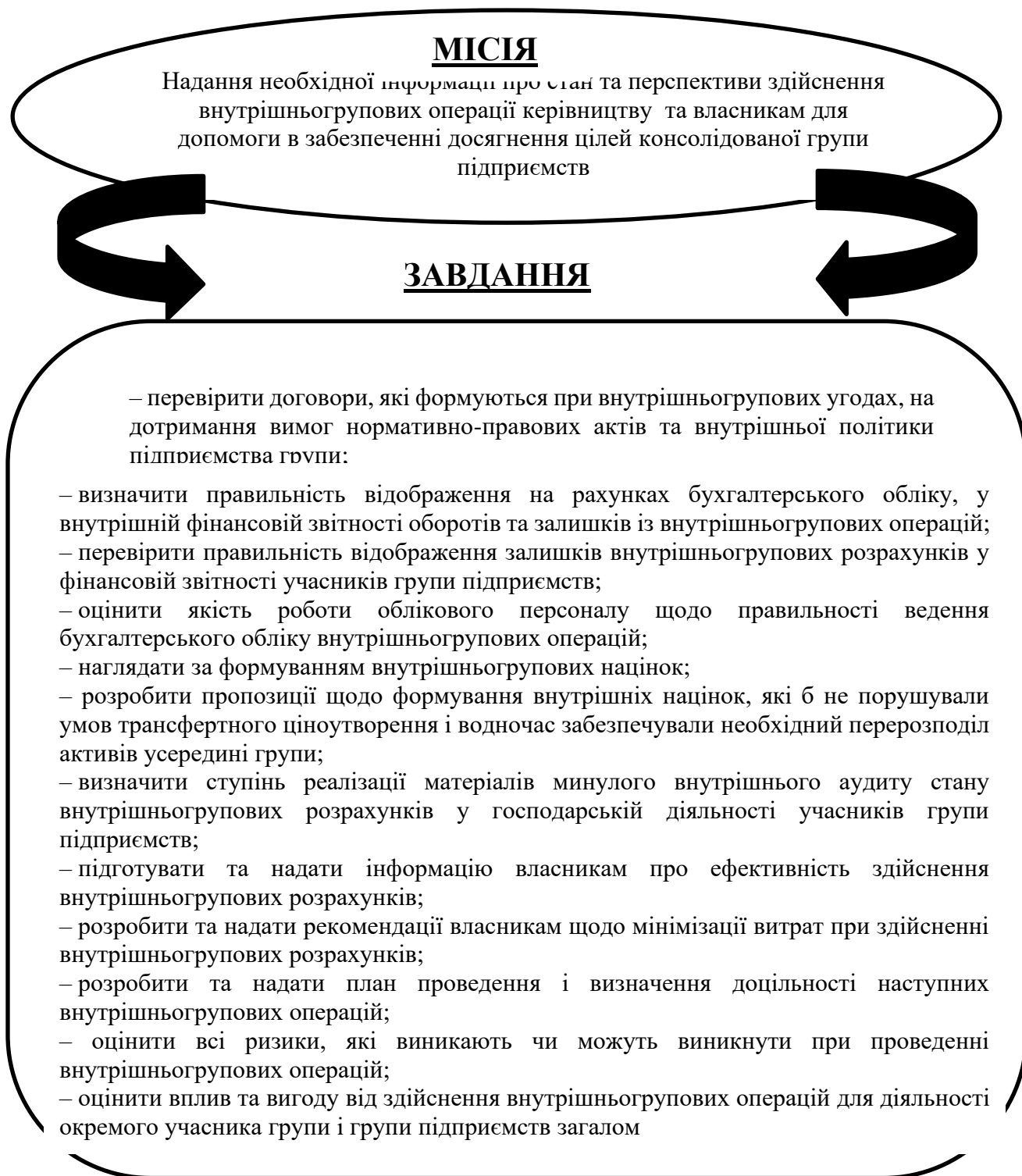


Рис. 3.2. Місія і завдання внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій

Джерело: розроблено автором.

Основна мета підрозділу внутрішнього аудиту (ПВА) групи підприємств – надання керівництву об’єктивної і своєчасної інформації про діяльність

менеджменту групи підприємств із досягнення загальнокорпоративних цілей і дотримання стандартів ведення бізнесу.

Організація підрозділу внутрішнього аудиту в групі підприємств цукрової промисловості дає змогу провести всі види аудиту: операційний (управлінський) аудит, аудит на відповідність вимогам, аудит фінансової та податкової звітності – і реалізувати такі можливості внутрішнього аудиту:

- здійснення незалежного та об'єктивного контролю діяльності групи підприємств цукрової промисловості;
- оцінювання управління ризиками групи підприємств цукрової промисловості;
- оцінювання ефективності діючої системи ведення промисловості;
- оцінювання відповідності діяльності групи підприємств цукрової промисловості визначеним цілям;
- аналіз результативності та ефективності діяльності групи підприємств цукрової промисловості;
- перевірка коректності фінансової та податкової звітності та її відповідності законам.

Саме підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує власників та керівництво групи необхідною інформацією для прийняття рішень щодо взаємодії учасників групи підприємств цукрової промисловості. Тобто мета і завдання внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій групи підприємств цукрової промисловості полягають не лише в забезпеченні контролю процесу бухгалтерського обліку чи підтвердженні достовірності фінансової звітності [202, с. 153].

Підприємства груп цукрової промисловості при здійсненні внутрішньогрупових операцій переслідують різні цілі, а рішення щодо їх оптимізації для групи загалом приймаються в умовах невизначеності. Завдання підрозділу внутрішнього аудиту в цьому випадку полягає у визначенні не тільки достовірності показників, відображених в бухгалтерській

звітності дочірнього підприємства, а й ступеня ефективності їх здійснення. Зрозуміло, що спочатку ми маємо уявлення лише про побажання сторін щодо їх доходів і витрат, а їх результативні значення заздалегідь невідомі.

Відповідно до вказаної загальної місії та переліку завдань під час здійснення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій перевіряється:

- повнота та своєчасність розрахунків з учасниками групи підприємств;
- наявність, правильність оформлення і дотримання умов договорів та інших документів, що визначають права та обов'язки сторін з постачання ТМЦ, виконання робіт (надання послуг) тощо;
- дотримання чинного законодавства, правомірність, доцільність та обґрунтованість управлінських рішень відповідних посадових осіб при здійсненні розрахункових операцій з підприємствами, що належать до складу групи.

Отже, під час виконання окремих завдань внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій досягається не тільки місія внутрішнього аудиту, а й загальна мета управління в групі підприємств. Перелік завдань підрозділу внутрішнього аудиту стосовно внутрішньогрупових операцій може змінюватися залежно від потреб власників для прийняття рішень відносно подальшої діяльності підприємств цукрової промисловості – учасників групи.

У процесі виконання завдань внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій важливим етапом є формування інформаційної бази для потреб внутрішнього аудиту. Показники, які зазначають у внутрішній звітності дочірнього підприємства, складають інформаційну базу для визначення програми, плану аудиту, процедур, методів і переліку доказів для проведення внутрішнього аудиту підрозділом материнського підприємства. Показники консолідованої звітності є об'єктом як внутрішнього контролю, зовнішнього аудиту, так і внутрішнього аудиту. В результаті здійснення аудиторських процедур формується вихідна інформація у вигляді звіту за напрямками, зазначеними на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Формування інформаційного бухгалтерського забезпечення в моделі функціонування групи підприємств цукрової промисловості

Джерело: складено автором.

У зв'язку з цим виникає необхідність інформаційного забезпечення процедури узагальнення на етапі складання консолідованої фінансової звітності. Тому потрібні додаткові форми внутрішньої звітності для дочірніх підприємств, які подаються материнському підприємству та допомагають отримати інформацію про внутрішньогрупові операції.

Міжнародний стандарт професійної практики внутрішнього аудиту (МСППВА) 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту» [129] вказує, що керівник внутрішнього аудиту має ефективно управляти функцією внутрішнього аудиту для того, щоб вона додавала вартості організації.

Функція внутрішнього аудиту додає вартості організації та її зацікавленим особам, коли вона враховує стратегію, цілі та ризики; намагається запропонувати шляхи покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролів, а також об'єктивно надає релевантні аудиторські послуги.

Управління функцією внутрішнього аудиту є ефективним, коли: результати роботи функції внутрішнього аудиту досягають цілей та обов'язків визначених у статуті внутрішнього аудиту; діяльність функції внутрішнього аудиту відповідає Визначенню внутрішнього аудиту та Стандартам; а також особи, що входять до функції внутрішнього аудиту, демонструють дотримання Кодексу етики та Стандартів [12971].

Сучасна діяльність підрозділу внутрішнього аудиту має спрямованість на оцінювання та покращення ефективності процесів управління суб'єктом господарювання, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю.

Відповідно до МСППВА 2110 «Корпоративне управління» функція внутрішнього аудиту має оцінювати та надавати відповідні рекомендації, спрямовані на удосконалення процесу корпоративного управління для: прийняття стратегічних та операційних рішень; нагляду за управлінням ризиками та контролю; підтримання відповідних етичних принципів і цінностей у рамках організації; забезпечення ефективного управління діяльності організації та її відповідальності; надання інформації стосовно ризиків і контролю відповідним підрозділам організації; координування діяльності та обміну інформацією між радою, зовнішніми і внутрішніми аудиторами, іншими сторонами, що надають аудиторські послуги, та керівництвом [129].

Стосовно управління ризиками та внутрішнього контролю згідно з МСППВА 2120 «Управління ризиками» та МСППВА 2130 «Контроль» функція внутрішнього аудиту має: оцінювати ефективність процесів

управління ризиками та сприяти їх удосконаленню; сприяти організації в забезпеченні ефективних контролів за допомоги оцінки їх ефективності та продуктивності, а також шляхом підтримання їх постійного вдосконалення. Функція внутрішнього аудиту має оцінити вплив ризику в сфері корпоративного управління, операційної діяльності та інформаційних систем організації, а також має оцінити достатність і ефективність контролів відповідно до ризиків у вказаних сферах з огляду на: досягнення стратегічних цілей організації; достовірність та цілісність фінансової та операційної інформації; ефективність та продуктивність операційної діяльності та програм; захист активів; та дотримання законів, нормативних документів, політик, процедур та договірних зобов'язань [129].

Беручи до уваги сучасні погляди щодо функцій внутрішнього аудиту в межах групи підприємств, наведемо авторський варіант, який передбачає взаємодію зазначених функцій внутрішнього аудиту в об'єднаних групах підприємств цукрової промисловості:

1. Дослідження фінансової та управлінської інформації.
2. Оцінювання дотримання зовнішніх і внутрішніх вимог до функціонування групи підприємств цукрової промисловості, в тому числі організація, оцінювання дотримання та оптимізація загальнокорпоративного процесу стандартизації щодо бізнес-процесів.
3. Моніторинг ефективності та оптимізація функціонування загальнокорпоративних систем (внутрішнього контролю, управління ризиками).
4. Інформування керівництва про досягнення визначених загальнокорпоративних цілей, дотримання різних зовнішніх і внутрішніх вимог.

Отже, функції внутрішнього аудиту не обмежуються функціями контролю за фінансово-господарською діяльністю, характерними для контрольно-ревізійних служб, які, як свідчить досвід, не здатні повною мірою враховувати специфіку складної структури великого підприємства, обсяг

виконуваних операцій, перспективу розширення діяльності за рахунок виходу на нові ринки, а також загалом складні бізнес-обставини в разі, наприклад, фінансової кризи.

Отже, внутрішній аудит володіє інформацією з усіх аспектів діяльності групи підприємств та інструментарієм для узагальнення й аналізу даних, а отже, тісний контакт із внутрішнім аудитом підвищує ефективність прийняття рішень менеджментом.

3.2. Організаційні засади здійснення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій

Перехід до ринкових відносин змусив підприємства формувати свою організаційну структуру таким чином, щоб вона була спрямована на досягнення певної мети. При цьому управління підприємством за умов ринкової економіки складніше, ніж за умов централізованої системи. Внутрішні економічні процеси підприємств нестабільні, оскільки зазнають впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, значних коливань фінансових процесів, властивих сучасним умовам ринкової економіки. Сприяти фінансовій стабільності підприємств має також зовнішній аудит як форма незалежного фінансового контролю, оскільки аудитор засвідчує достовірність належного фінансового стану підприємств.

Незважаючи на вагомість наукового внеску вітчизняних учених у розвиток організаційних положень внутрішнього аудиту, не вирішеною залишається проблема організаційного забезпечення внутрішнього аудиту саме внутрішньогрупових операцій. Тому виникає необхідність у визначенні нових підходів до організації внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій, що робить це дослідження актуальним.

Загалом взаємодія внутрішнього аудиту із системою управління передбачає наявність таких зв'язків:

– взаємозв’язку між співробітниками щодо виконання ними своїх безпосередніх функцій;

– взаємозв’язку між менеджерами, працівниками операційних підрозділів, центрів відповідальності, дочірніх підприємств та материнського підприємства;

Групи підприємств, зазвичай, створюють у своїх структурах підрозділ внутрішнього аудиту. На нашу думку, наявність власного підрозділу внутрішнього аудиту, який є структурною одиницею групи підприємств, передбачає, що співробітники групи добре знайомі з її внутрішньою структурою і галузевими особливостями бізнесу. Коли аудиторські завдання виконують штатні співробітники, набуті навички та досвід «залишаються» всередині об’єднання, групи. Крім того, керівництво може використовувати внутрішній аудит як «майданчик» для професійного зростання та кар’єрного розвитку майбутніх управлінських кадрів. Підрозділ внутрішнього аудиту групи підприємств має оцінити ефективність сучасних систем контролю й управління бізнес-процесами, підприємницькими та фінансовими ризиками, виявити події, що перешкоджають досягненню визначених цілей розвитку бізнесу.

Аналіз сучасної проктики показав, що існує два напрями діяльності підрозділу внутрішнього аудиту групи підприємств..

Можна окреслити два напрями діяльності підрозділу внутрішнього аудиту групи підприємств:

1. Контроль достовірності обліку та звітності. Підрозділ внутрішнього аудиту підпорядковується виконавчому керівництву групи підприємств, тому що є засобом контролю за діяльністю менеджменту учасників групи з боку керівництва. За функціями діяльність внутрішніх аудиторів майже прирівнюється до роботи контролера-ревізора, їх завдання та обов’язки підпорядковані досягненню цілей, пов’язаних із виявленням господарських і фінансових порушень, розкрадань, з’ясуванням їх причин та пошуком винних

у них осіб, а також із розробленням пропозицій щодо усунення виявлених порушень і притягнення до відповідальності винних осіб.

2. Моніторинг наявної системи внутрішнього контролю групи підприємств. Підрозділ внутрішнього аудиту розглядається як компонент загальної системи управління ризиками та підпорядковується безпосередньо комітету з аудиту наглядової ради.

У цьому випадку внутрішні аудитори діють відповідно до вимог МСППВА [129]. Мета їх дій полягає в оцінюванні та внесенні пропозицій щодо покращення ефективності корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнього контролю.

Одним з основних завдань внутрішнього аудиту є незалежний аналіз, що проводиться в групі підприємств із метою допомоги її працівникам більш ефективно виконувати свої обов'язки шляхом надання їм результатів аналізу, оцінок, рекомендацій та інформації з досліджуваних видів діяльності.

Успішне вирішення завдань аудиту можливе лише за умови, що підрозділи внутрішнього аудиту незалежні та об'єктивні, тобто внутрішні аудитори не повинні здійснювати функції осіб, діяльність яких вони перевіряють.

Внутрішній аудит в групі підприємств цукрової промисловості слід розглядати як процес, який забезпечується кожним рівнем управління групи для отримання розумної гарантії досягнення стратегічних цілей за окремими напрямками внутрішньогрупових операцій.

Вважаємо можливим запропонувати класифікацію форм організації внутрішнього аудиту залежно від структури управління групи підприємств і, отже, способу організації в ній відповідної форми внутрішнього аудиту:

- централізований (зосередження функцій в материнському підприємстві);
- централізований розосереджений (з розподілом функцій на відповідні підрозділи (можливо, регіональні) в дочірніх підприємствах);

– децентралізований з підзвітністю на місцях.

На нашу думку, оптимальним варіантом для групи підприємств є організація централізованого розосередженого внутрішнього аудиту, коли фахівці з внутрішнього аудиту територіально працюють у материнському підприємстві групи та певній кількості дочірніх підприємств (централізована розосереджена структура). Однак в будь-якому випадку функціонально вони мають підпорядковуватися керівникові підрозділу внутрішнього аудиту материнського підприємства. Децентралізований внутрішній аудит має недоліки: фахівці з внутрішнього аудиту територіально розміщені в дочірніх підприємствах і здійснюють свою роботу автономно, отже, існує великий ризик зниження їх керованості, а також оперативного надання необхідної інформації, що загалом може позначитися на ефективності управління цими підприємствами і функціонуванні групи загалом.

Окреслені форми внутрішнього аудиту можуть враховуватися при організації їх в групах певного виду (розглянуті в першому розділі). На нашу думку, централізований внутрішній аудит доцільно організовувати у горизонтальних інтегрованих групах, оскільки аудит в такому разі (з огляду на індивідуальні особливості цього виду інтеграції) може поширюватися відразу на всю сукупність учасників такої групи, маючи при цьому наскрізний загальносистемний характер. Централізований розосереджений внутрішній аудит, на наш погляд, буде більш доречним та ефективним в інтегрованих групах вертикального типу, оскільки (враховуючи індивідуальні особливості цього виду інтеграції) аудит в такому разі частіше матиме розосереджений характер на рівні кожної бізнес-одиниці групи, проте з можливістю централізації основних повноважень на рівні материнського підприємства. Перевагу організації централізованого розосередженого та децентралізованого внутрішнього аудиту можна надати, як ми вважаємо, в групах, що поділяються на види залежно від дислокації діяльності підприємств групи (національні та транснаціональні).

Однак в будь-якому випадку інформація про підрозділ внутрішнього аудиту, про порядок його утворення та повноваження мають фіксуватися відповідним наказом (постановою) по конкретному підприємстві (материнського підприємства, окремих його бізнес-одиниць – дочірніх підприємств) та Положенням про підрозділ внутрішнього аудиту.

У Додатку II представлено розроблений приклад Положення про підрозділ внутрішнього аудиту централізованої (як найбільш поширеною) структури в групах підприємств цукрової промисловості.

Положення про підрозділ внутрішнього аудиту складається з таких розділів:

1. Загальні положення. Фіксується якими нормативними документами керуються працівники цього підрозділу, хто несе безпосередню відповідальність за організацію внутрішнього аудиту.

2. Структура підрозділу. Зазначається склад підрозділу, порядок його затвердження і регламентація обов'язків працівників.

3. Функції. Зазначається призначення і роль підрозділу, визначається перелік робіт підрозділу.

4. Права. Вказується сукупність прав працівників підрозділу.

5. Підпорядкованість і забезпечення незалежності. Розкривається порядок взаємовідносин в частині адміністративного та функціонального підпорядкування підрозділу і відзначається, яку інформацію підрозділ отримує від керівництва, яку передає.

6. Взаємовідносини (службові зв'язки). Розкривається порядок взаємовідносин підрозділу з іншими підрозділами в групі підприємств. Відзначається, яку інформацію і від кого отримує підрозділ, як і кому її передає.

7. Повноваження. Розкриваються основні повноваження керівника підрозділу внутрішнього аудиту, а також його співробітників.

8. Відповідальність. Перераховуються повноваження і види відповідальності працівників підрозділу.

9. Забезпечення якості та оцінка ефективності діяльності. Встановлюється порядок оцінки якості та ефективності діяльності підрозділу.

10. Заключні положення. Встановлюється порядок внесення змін і термін дії Положення.

Розроблене в рамках цього дослідження Положення про підрозділ внутрішнього аудиту, що враховує особливості групи підприємств, було запропоновано нами до практичного застосування в дослідженій групі підприємств «Астарта-Київ».

Як зазначалося вище, внутрішній аудит у групах необхідний не тільки власникам, а й менеджменту підприємства, безпосереднє завдання якого – управляти бізнесом, досягаючи визначених цілей найбільш ефективним чином.

У додатку П наведено обґрунтування необхідності створення підрозділу внутрішнього аудиту на підприємстві з урахуванням передумов його організації та спрямованості дій щодо зовнішнього аудиту, на рівні підприємства та групи підприємств, що дає змогу побачити, на якому саме з організаційних рівнів групи можуть виникнути передумови для впровадження внутрішнього аудиту. Як свідчить додаток, загалом доцільність створення підрозділу внутрішнього аудиту, виходячи з досвіду його впровадження і функціонування в групах підприємств цукрової промисловості, обумовлюється такими наслідками:

1) дасть змогу власникам та керівництву налагодити ефективний контроль за автономними підрозділами групи;

2) проведення внутрішніми аудиторами цільових аудиторських перевірок і аналізу допоможе виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрями розвитку;

3) внутрішні аудитори, крім виконання контрольної функції, часто надають консультації посадовим особам фінансово-економічних, бухгалтерських та інших служб на материнському та дочірніх підприємствах.

Отже, внутрішній аудит – це вид діяльності в межах окремого суб'єкта господарювання з надання інформації власникам і керівництву про стан і ступінь ефективності роботи служби внутрішнього контролю і моніторинг ефективності корпоративного управління та управління ризиками. Крім визначених законодавчо функцій, він може виконувати, відповідно до нашої пропозиції, такі функції, як організація процесу стандартизації бізнес-процесів групи певними її учасниками і моніторинг корпоративного управління та управління ризиками. Також нами запропонована декомпозиція видів внутрішнього аудиту (з урахуванням специфіки структури групи підприємств цукрової промисловості), що припускає окремий класифікаційний критерій, відповідно до якого, залежно від структури управління групою, внутрішній аудит може бути централізованим, централізованим розосередженим і децентралізованим.

Ефективність функціонування системи внутрішнього аудиту багато в чому залежить від організаційної структури групи, відповідності її принципам, визначеним цілям і завданням. Орієнтовна організаційна структура підрозділу внутрішнього аудиту групи підприємств цукрової промисловості зображена на рис. 3.4.

Наведена організаційна структура дає змогу проводити всі види аудиту: операційний (управлінський) аудит, аудит на відповідність вимогам, аудит фінансової та податкової звітності – і реалізовувати такі можливості внутрішнього аудиту, як: – здійснення незалежного та об'єктивного аудиту діяльності групи;

- оцінювання ризиків;
- оцінювання ефективності діючої системи ведення бізнесу;

- оцінювання відповідності діяльності групи визначеним цілям;
- встановлення результативності та ефективності діяльності групи;
- коректності фінансової та податкової звітності і відповідність законам і приписам.

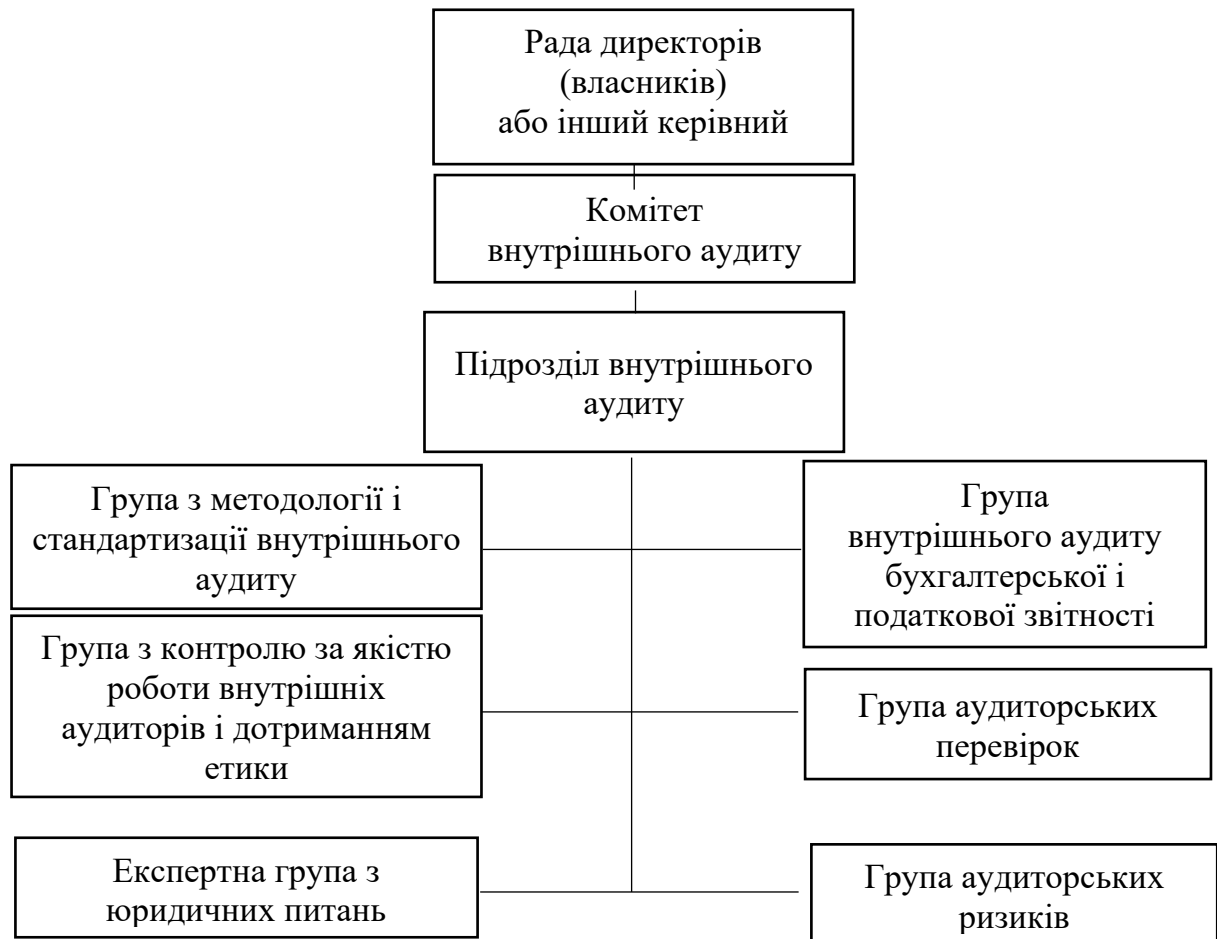


Рис. 3.4. Організаційна структура підрозділу внутрішнього аудиту групи підприємств

Джерело: розроблено автором.

У вітчизняній економічній літературі та практичній діяльності виокремлюють такі функції внутрішнього аудиту:

- оцінювання системи внутрішнього контролю;
- аналіз та оцінювання ефективності системи управління підприємством;

- аналіз та оцінювання ефективності системи управління ризиками;
- оцінювання дотримання вимог чинного законодавства, державних контролюючих органів, локальних нормативних документів підприємства;
- проведення службових розслідувань за завданням власників і виконавчого органу управління організації.

За результатами аналізу виконуваних функцій в практичній діяльності групи підприємств і вітчизняної економічної літератури, а також з урахуванням специфіки діяльності материнського і дочірніх підприємств можна визначити такі функції внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій групи підприємств цукрової промисловості:

- оцінювання системи внутрішнього контролю групи загалом і систем внутрішнього контролю материнського і дочірніх підприємств щодо достовірної інформації про здійснення внутрішньогрупових операцій;

- аналіз та оцінювання ефективності системи управління рухом внутрішньогрупових операцій у групі загалом та материнського і дочірніх підприємств зокрема;

- аналіз та оцінювання ефективності системи управління ризиками при здійсненні внутрішньогрупових операцій у групі загалом і в розрізі дочірніх підприємств;

- оцінювання дотримання внутрішніх корпоративних правил і регламентів;

- оцінювання ефективності та результативності діяльності групи підприємств.

Разом з тим сучасна світова практика свідчить про достатньо високий статус та певну іншу спрямованість функції внутрішнього аудиту – додавання вартості суб'єкту господарювання, якщо вона враховуючи стратегію, цілі та ризики, намагається запропонувати шляхи покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнього контролю (рис.3.5)



Рис. 3.5. Основні функції внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій

Джерело: розроблено автором

Основні цілі створення централізованого підрозділу внутрішнього аудиту материнського підприємства з погляду підвищення корисності для акціонерів і ради директорів групи підприємств такі:

– зменшення ризику неефективного використання фінансових ресурсів (капіталу) для акціонерів або власників групи підприємств. За наявності повної інформації про ефективність використання капіталу з урахуванням схильності до ризику по різних дочірніх підприємствах (галузях) акціонери

будуть володіти великим обсягом інформації для прийняття управлінських та фінансових рішень про інвестиції в певний бізнес;

- підвищення ефективності бізнес-процесів, скорочення витрат.

Корисність внутрішнього аудиту можна розцінювати в тому, що він – «носієм» «кращих практик» від одного підприємства групи до іншого. Акціонери і керівництво можуть прийняти рішення про централізацію деяких бізнес-функцій на рівні материнського підприємства, використовуючи досвід одного підприємства і підвищуючи ефективність цього процесу з погляду співвідношення прибутку/витрат у всій групі;

- концентрація уваги власників та вищого керівництва і власників на вирішенні найпроблемніших питань групи підприємств. Рівень суттєвості проблем в різних підприємствах групи різний. З позиції одного підприємства, проблема може здаватися масштабною, але якщо поглянути на неї з боку всієї групи, то ступінь суттєвості проблеми може змінитися з урахуванням масштабів діяльності групи та інших чинників. Відповідно, за наявності повної інформації по групі в акціонерів є змога зіставити масштаб та істотність проблем у різних підприємствах, визначити пріоритети і прийняти зважене рішення про розподіл трудових і фінансових ресурсів;

- поліпшення процесів корпоративного управління по групі підприємств загалом;

- зміцнення контрольного середовища. Під контрольним середовищем ми маємо на увазі прийняття і підтримку всіх видів і типів контролю менеджментом групи підприємств з метою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю групи загалом. Якщо важливість діяльності підрозділу внутрішнього аудиту визначає материнське підприємство або навіть акціонери, то його статус, а також, відповідно, можливості і корисність підвищуються. Всі ці цілі досягаються завдяки забезпеченню підрозділом внутрішнього аудиту акціонерів і ради директорів групи підприємств своєчасною, незалежною і достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень по групі підприємств.

Координацію організаційних структур і підрозділів внутрішнього аудиту здійснює комітет з внутрішнього аудиту материнського підприємства при наглядовій раді материнського підприємства, який контролює процес визначення пріоритетів внутрішнього аудиту та його обсягів. До його компетенції належить вирішення таких завдань:

- визначення та вдосконалення методики внутрішнього аудиту, зокрема внутрішньогрупових операцій;
- координація функцій і діяльності співробітників підрозділу внутрішнього аудиту материнського і дочірніх підприємств;
- контроль рівня реалізації рекомендацій за результатами внутрішніх аудиторських перевірок;
- оцінювання дотримання загальних нормативів і стандартів, прийнятих в групі підприємств, моральних норм та основних офіційних правил;
- інформування власників та керівництва про стан і рівень внутрішнього контролю в групі підприємств.

Керівник аудиторського комітету материнського підприємства здійснює загальне керівництво внутрішнім аудитом материнського підприємства і його дочірніх та залежних підприємств. Керівництво комітету внутрішнього аудиту встановлює сфери діяльності, бізнес-процеси, які мають стати об'єктом внутрішнього аудиту, затверджує плани аудиту та команди аудиторів та приймає рішення щодо вибору зовнішньої аудиторської фірми.

До функцій головного аудитора групи підприємств належить:

- розроблення стратегії і встановлення підтримуючих процедур для внутрішнього аудиту;
- аналіз стану внутрішнього контролю в організації з метою виявлення недоліків і визначення необхідних для їх усунення заходів;
- підготовка річного плану аудиту;
- контроль за процесом аудиту;
- інформування власників та керівництва про результати аудиту та розроблення рекомендацій щодо поліпшення роботи;

- контроль за реалізацією прийнятих рекомендацій;
- управління коштами, виділеними на аудит.

Істотну роль в організації внутрішнього аудиту та забезпеченні його ефективності відіграє його планування. Планування аудиту передбачає визначення його завдань в усіх напрямках діяльності підприємства і розроблення довгострокового плану і річного графіка його проведення.

Планування має визначити: основні об'єкти аудиту, їх пріоритетність з врахуванням стратегії й завдань групи підприємств та основних ризиків щодо їх досягнення, деталі виконуваної роботи, терміни проведення аудиту, тощо.

Внутрішній аудит внутрішньогрупових операцій можна вважати ефективним, якщо він своєчасно викриває недоліки в кожній з підконтрольних систем, попереджає виникнення недостовірної інформації, а також виявляє недостовірну інформацію, що спотворює уявлення про реальний стан справ. Тому предметом аудиторської діяльності має бути в тому числі й оцінювання системи внутрішнього контролю, яка існує в групі підприємств та її структурних підрозділах. Для того щоб оцінити ефективність системи внутрішнього контролю, аудитори мають зібрати достатню кількість аудиторських доказів.

Аудитори є незалежними у виборі процедур аудиту для виконання його програм. Під час проведення аудиту аудитори мають забезпечувати і демонструвати об'єктивне і незалежне ставлення до фактів перевірки. Підрозділ внутрішнього аудиту, виходячи з його основних завдань, має забезпечувати ясність і відкритість отриманих результатів.

Результати аудиту оформлюються у вигляді звітів і слугують для власників та керівництва підставою для прийняття і реалізації рішень, спрямованих на усунення виявлених порушень і виконання рекомендацій.

Внутрішній аудит групи підприємств з метою підвищення його ефективності має зосереджуватися на стратегії та основних тенденціях розвитку бізнесу з метою створення доданої вартості. Необхідність

привнесення доданої вартості є однією з найважливіших цілей створення підрозділу внутрішнього аудиту в групі підприємств.

У зв'язку з розширенням підприємств та запровадженням на них внутрішнього аудиту з'являється необхідність у регулюванні внутрішнього аудиту та розробленні власної нормативно-правової бази з питань регулювання внутрішнього аудиту [152, с. 166].

При запровадженні системи внутрішнього аудиту в групі підприємств керуються вітчизняними, міжнародними та внутрішніми нормативними документами підприємства. Стандартизація внутрішнього аудиту в Україні відбувається з урахуванням світового досвіду.

Посилюються вимоги до якості внутрішнього контролю та аудиту, про що свідчать Міжнародні професійної практики внутрішнього аудиту, Директиви щодо внесення змін (Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts) про обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності [235], рекомендації Світового банку з організації бухгалтерського обліку і аудиту, Положення Зеленої книги «Політика аудиту: уроки кризи» [232].

Аналіз нормативних документів дає змогу зробити висновок, що нормативні положення регулюють діяльність групи підприємств, але лише опосередковано або частково стосуються порядку здійснення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій.

Система регулювання внутрішнього аудиту в групі підприємств щодо стану стандартизації внутрішнього аудиту та регламентації його етичних аспектів на міжнародному й національному рівнях свідчить про те, що від внутрішніх аудиторів вимагається дотримання високих стандартів поведінки, в основі яких закладено професійно-моральні чесноти [38].

Групи підприємств, на яких застосовується внутрішній аудит, створюють внутрішні документи, які регламентують його проведення. Тому

доцільним є розроблення власних стандартів внутрішнього аудиту групи підприємств.

Внутрішні стандарти можуть розроблятися як щодо роботи вудиторських фірм, так і внутрішнього аудиту групи підприємств. За своїм змістом стандарти аудиторської фірми і внутрішнього аудиту підприємств будуть відрізнятися. Різниця у вимогах стандартів обумовлена організаційно-правовими основами зовнішнього і внутрішнього аудиту, а також завданнями, об'єктами контролю та змістом звітів для різних груп користувачів. Вимоги стандартів внутрішнього аудиту не можуть суперечити вимогам, визначеним законодавчими та нормативно-правовими актами, а також громадськими організаціями аудиторів.

Сукупність вимог внутрішніх стандартів можна об'єднати в чотири групи:

1. Основні принципи і вимоги аудиту.
2. Організація і планування аудиту.
3. Методика виконання завдань і подання результатів аудиту.
4. Контроль якості аудиту.

За основу групування взято склад Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Пропонований склад стандартів внутрішнього аудиту
групи підприємств цукрової промисловості

№ групи стандартів	Група стандартів внутрішнього аудиту	Основа для розроблення внутрішнього стандарту
1	Основні принципи і вимоги	1000 – Цілі, повноваження та обов'язки
2	Організація і планування	2000 – Управління функцією внутрішній аудит. 2100 – Сутність роботи внутрішнього аудитора. 2200 – Планування завдання
3	Методика виконання завдань і подання результатів	2300 – Виконання завдання. 2400 – Звітування результатів
4	Контроль якості	2500 – Моніторинг подальших заходів

Джерело: розроблено автором на основі [129]

Таке групування підходів до аудиту може бути використане і для класифікації стандартів внутрішнього аудиту. Загальна структура третьої групи стандартів буде значно відрізнятися від стандартів інших груп, оскільки в них буде розкриватися змістовна частина методики виконання завдання та подання звіту.

У стандартах внутрішнього аудиту має бути єдина структура. Склад і структуру стандартів затверджує керівник аудиторського комітету.

Методичні рекомендації щодо змістовної частини стандарту внутрішнього аудиту можна звести до декількох тез. Пропонуємо наступну структуру форми стандарту внутрішнього аудиту в підприємствах групи:

1. Загальні положення

1.1. Цілі і мета розробки стандарту.

1.2. Необхідність використання стандарту.

1.3. Сфера застосування стандарту.

1.4. Взаємозв'язок з іншими стандартами.

1.5. Зв'язок з раніше діючими нормативними документами та внутрішніми стандартами.

1.6. Термін дії.

2. Основні поняття і визначення

3. Сутність внутрішнього стандарту

3.1. Цілі виконання аудиторського завдання.

3.2. Методичні підходи вирішення зазначених питань.

4. Нормативні акти, які використовуються при аудиті

5. Додатки

5.1. Макети робочих документів аудитора.

5.2. Анкетування та опитування.

5.3. Аудиторські процедури.

У п. 1.1 вказують мету і підстави для розробки стандарту. Підставами для його створення є нормативні і розпорядчі документи підприємства з внутрішнього аудиту.

У п. 1.2 розкривають необхідність використання стандарту.

У п. 1.3 описують, для яких видів процесів, груп операцій і надання якої інформації у звітності може застосовуватися цей стандарт.

У п. 1.4 показують взаємозв'язок з іншими стандартами.

У п. 1.5 вказують, що стандарт має безстроковий характер або термін дії. Зміни до стандарту вносять відповідно до змін у нормативних або розпорядчих документах підприємства з внутрішнього аудиту.

У п. 2 подають основні поняття і визначення.

У п. 3.1 описують основні вимоги, до виконання яких зобов'язує цей стандарт:

- цілі аудиторського завдання;
- етичні принципи внутрішнього аудиту;
- дотримання облікової політики на практиці, її відповідність вимогам законодавства та необхідність коригування, послідовність застосування;
 - використання типових тестів для перевірки організації системи внутрішнього контролю;
 - застосування загальноприйнятих прийомів і процедур внутрішнього аудиту;
 - використання як аудиторських доказів внутрішніх нормативних документів;
 - оформлення результатів внутрішнього аудиту у формі типових робочих документів.

У п. 3.2 формулюють методичку зазначеної проблеми:

- у п. 3.2.1 наводять тест СВК, який розробляють відповідно до об'єкта контролю та характеру завдання;
- у п. 3.2.2 викладають рекомендовану програму виконання аудиторського завдання;
- у п. 3.2.3 подають приблизний перелік джерел отримання доказів;
- у п. 3.2.4 проводять аналіз типових господарських операцій та методики відображення їх в бухгалтерському обліку.

У п. 4 наводять нормативні акти, які використовуються при виконанні завдання.

П. 5.1 містить макети робочих документів, а п. 5.2 – анкетування для перевірки стану системи внутрішнього контролю.

У п. 5.3 описують процедури, які використовуються при виконанні завдання.

Розроблення стандартів являє собою тривалий і складний процес, а їх вимоги можуть оновлюватися і доповнюватися залежно від змін нормативно-правової бази, цілей і завдань діяльності організації, змін в її структурі та інших чинників. Якщо стандарт розроблено не вперше, дається посилання на чинний раніше внутрішній стандарт.

Обов'язковими елементами стандарту, що регламентують методикау аудиту, є:

- тест системи внутрішнього контролю, який розробляється залежно від об'єкта контролю та характеру завдання;
- рекомендована програма виконання аудиторського завдання;
- приблизний перелік джерел отримання доказів;
- аналіз типових господарських операцій та методики їх відображення в бухгалтерському обліку.

Описуючи організацію і методику внутрішнього аудиту, слід виокремити та описати об'єкти аудиту, основний зміст аудиторських процедур, визначити, які використовуються джерела інформації, в тому числі внутрішні документи.

Джерела інформації, які використовуються в процесі проведення аудиту внутрішньогрупових операцій, надають можливість внутрішнім аудиторам визначити відповідність здійснення внутрішніх розрахункових операцій.

Джерела інформації для проведення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій відображено на рис 3.6.



Рис 3.6. Джерела інформації для проведення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій
Джерело: розроблено автором.

Здійснення внутрішньогрупових операцій між учасниками групи супроводжуються розрахунками між підприємствами. Організація та методика проведення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових груп розрах має велике значення. згідно з МСППВА 2120 «Управління ризиками» та МСППВА 2130 «Контроль» функція внутрішнього аудиту має оцінити достовірність та цілісність фінансової та операційної інформації.

Метою внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій є встановлення:

- достовірності первинній даних щодо правильності сум у розрахунках між материнським та дочірніми підприємствами;

- повноти та своєчасності відображення первинної інформації у зведених документах та облікових регістрах;
- відповідності ведення обліку внутрішньогрупових розрахунків, прийнятій на підприємстві обліковій політиці;
- достовірності відображення стану та результатів операцій та розрахунків між дочірніми та материнськими підприємствами у звітності суб'єкта господарювання;
- відповідності дотримання чинного законодавства щодо порядку проведення обліку та оподаткування операцій та розрахунків між дочірніми та материнськими підприємствами.

Під час проведення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій можуть бути виявлені розбіжності. Тому під час внутрішнього аудиту перевіряють своєчасність і правильність відображення в синтетичному і аналітичному обліку операцій за розрахунками між учасниками групи підприємств.

При аналізі непогашеної дебіторської заборгованості між учасниками групи підприємств із простроченим терміном позовної давності внутрішній аудитор має звернути увагу на період часу, протягом якого заборгованість не відшкодовується і не впроваджуються заходи щодо її стягнення.

При аналізі заборгованості з поточним терміном позовної давності необхідно перевірити, чи були направлені листи-нагадування про необхідність погашення боргу, чи контролює процес стягнення заборгованості юридична служба, чи висунуто позов у разі відмови від добровільного погашення боргу.

Також потрібно звернути увагу на наявність простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості з внутрішньогрупових операцій. Для узагальнення результатів внутрішнього аудиту фактів простроченої заборгованості із внутрішньогрупових операцій нами запропоновано відомість (табл. 3.2).

При здійсненні внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій важливе значення мають взаємозвірка розрахунків, перевірка правильності та

своєчасності здійснення розрахункових операцій на основі проведення інвентаризації розрахунків із підприємствами, що належать до групи.

При перевірці внутрішньогрупових операцій з'ясовують правильність визначення кореспонденції рахунків і зарахування сум на окремі аналітичні рахунки підприємств групи. Крім того, необхідно передбачити та врахувати можливість незаконного списання сум на рахунки витрат замість віднесення їх на рахунки з обліку розрахунків.

Результати вивчення аудитором внутрішньогрупових операцій доцільно відображати в його робочих документах, де накопичується інформація про виявлені порушення при відображенні операцій між учасниками групи на рахунках бухгалтерського обліку і у фінансовій звітності.

Таблиця 3.2

Відомість результатів внутрішнього аудиту фактів
простроченої заборгованості з внутрішньогрупових операцій

Синтетичний рахунок та субрахунок	Внутрішньогруповий контрагент	Дата виникнення зобов'язання	Дата погашення зобов'язання відповідно до умов договору	Дата фактичного погашення зобов'язання	Причини прострочення дати погашення зобов'язання	Сума, грн	Підтвердження щодо врегулювання зобов'язання
322 «Внутрішньогрупові розрахунки за товари»	Назва	12.05.2018 р.	12.07.2018 р.	30.10.2018 р.	Невиконання умов договору (відсутність платежу за відвантажені товари за накладною № 856/17 відповідно до договору № 111/17 від 03.05.2018 р.)	9000	Акт інвентаризації і розрахунків № 16 від 20.10.2018 р.

Джерело: розроблено автором.

На цій стадії аудиторів також складають робочі документи, які дають змогу проаналізувати показники Головної книги і в материнському підприємстві, і в дочірніх.

Під час внутрішнього аудиту перевіряються та зіставляються показники Головної книги материнського та дочірніх підприємств. В розрізі кожного контрагента – учасника групи підприємств проводиться взаємозвірка сум, відображених у зведених документах.

В обліковій роботі підприємств можуть траплятися фактично не здійснені операції, випадки привласнення майна, не оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, неправомірного списання коштів. Тому при здійсненні внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій виникає необхідність у застосуванні прийомів, які виявляють такі відхилення. Одним із прийомів документального контролю є зустрічна перевірка – зіставлення двох примірників одного документа, що зберігаються на різних підприємствах або підрозділах одного підприємства. Проведення зустрічної перевірки дає змогу виявити такі зловживання, через які двосторонні операції отримують різне відображення в кожній зі сторін [38].

Складність перевірки внутрішньогрупових операцій зумовлена необхідністю зіставлення облікової інформації різних підприємств, що належать до складу групи. Відповідно до переліку питань, передбачених програмою, спеціалісти підрозділу внутрішнього аудиту складають робочі документи, що дають змогу перевірити правильність ведення бухгалтерського обліку в материнському та дочірніх підприємствах.

Внутрішні аудиторів складають робочу таблицю на основі даних підприємств, що належать до групи, поетапно зіставляючи інформацію розпорядчих та виконавчих документів щодо здійснення внутрішніх операцій. За показниками цього документа здійснюється узгодження сум заборгованості в групі підприємств.

На основі банківських виписок із поточних рахунків материнського підприємства аудиторі подають запити до підприємств групи про суми заборгованості за внутрішньогруповими операціями. Дочірні підприємства підтверджують або спростовують заборгованість, вказують суму розбіжностей та надають підтверджуючі документи.

Періодичність застосування таких процедур зумовлена періодичністю складання та подання фінансової звітності – щокварталу. В майбутньому така робоча таблиця слугує засобом для елімінування сум внутрішньогрупових операцій під час консолідації фінансової звітності.

Особлива увага приділяється внутрішньогруповим операціям під час елімінування при складанні консолідованого балансу та консолідованого звіту про фінансові результати.

Під час проведення аудиту перевіряють порядок складання консолідованої фінансової звітності шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. При цьому для відображення фінансового стану й результатів діяльності групи підприємств загалом слід звернути увагу на особливості створення цієї господарської одиниці та правильність зробленого коригування об'єднаних показників.

Аудитору потрібно знати, що коригування, які здійснюються в процесі консолідації, не впливають на облік операцій та фінансову звітність ні материнського, ні дочірнього підприємств [38].

Отже, можна стверджувати, що при проведенні внутрішнього аудиту внутрішньогрупові операції мають бути самостійним об'єктом перевірки, як за методами ціноутворення з пов'язаними сторонами (підприємствами, що належать до групи), так і за правильністю здійснення процедур консолідації та зведення, що застосовуються групою підприємств. Також доведено необхідність створення в групі підприємств підрозділу внутрішнього аудиту.

Організація підрозділу внутрішнього аудиту в складних структурах груп підприємств дає змогу забезпечити цілісне управління, засноване на актуальній та достовірній інформації.

3.3. Напрями вдосконалення внутрішнього аудиту на основі методики ризик-орієнтованого підходу

Ризикованість інтеграційних процесів в групі підприємств зумовлює нові інформаційні запити потенційних учасників (власників, інвесторів) щодо отримання впевненості про реальну спроможність певного підприємства до реалізації стратегічних цілей корпорації на підставі наявного фінансового потенціалу.

Найважливішою функцією управління діяльністю групи підприємств є внутрішній аудит, здатний передбачити результат діяльності, запобігти зайвим витратам, забезпечити дотримання чисельних мінливих вимог законодавства та корпоративних правил, виявити й попередити викривлення в бухгалтерській (фінансової) звітності.

Сучасний стан розвитку економіки, адаптація до нових умов ведення бізнесу, досвід, а також нові професійні ризики, що склалися за роки практики, зумовили прийняття провідними світовими саморегульованими аудиторськими організаціями певних нововведень у міжнародні стандарти аудиту. Однією з ключових змін у методології аудиту є впровадження ризик-орієнтованого підходу у процедуру аудиторської перевірки, що передбачає виявлення й оцінювання великої кількості аудиторських ризиків за окремими бізнес-процесами, на відміну від більш ранньої концепції, яка ґрунтується на розрахунку загального аудиторського ризику.

Проблеми побудови систем внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту досліджено в наукових працях С. Бардаша [4], Н. І. Дорош [56], Є. Калюги [74], М. Корінька [89], В. Пантелєєва [149], С. Петренко [153],

Л. Сухаревої [209], О. Шпіга [226], М. Шухмана [228], Ж. Ющак [230] Проблеми обліково-аналітичного забезпечення діяльності корпоративних систем розглянуто в наукових публікаціях О. Брадула [12], І. Дмитренко [209], Н. Малюги [123], О. Пилипенка [159] та ін. Значний внесок у розвиток теорії ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту зробили українські вчені й практики, зокрема, Н. І. Дорош [55], Т. О. Каменська [74], О. В. Сметанко [194], О. Романенко [185] та В. Костюченко [95].

Сутність ризик-менеджменту та його місце в діяльності суб'єктів господарювання всебічно розкрито у працях Н. Дорош [56] Т. Каменської [74], Л. Івченка [69], О. Сметанко [195], М. Шухмана [228], та інших науковців.

Підходи до тлумачення сутності ризику мають певні відмінності. Погляди науковців до трактування поняття «ризик» та їх класифікація висвітлено в Додатку 3.

На думку авторів, оцінювання ризику є складовою ризик-орієнтованого контролю. Також ця складова визначає необхідність виявляти й оцінювати на постійній основі ті фінансові ризики, що можуть негативно позначитися на досягненні підприємством визначених цілей [74].

Проведення контрольних процедур не завжди здатне запобігти негативним подіям, пов'язаним із ризиками, але часто дає змогу значно знизити ймовірність появи таких ризиків.

Аудит як процедура незалежного оцінювання діяльності підприємства пов'язаний з перевіркою і підтвердженням показників бухгалтерської (фінансової) звітності підприємства з метою вираження думки про її достовірність. За сучасних умов господарювання при організації системи внутрішнього аудиту групи підприємств цукрової промисловості потрібно по-іншому оцінювати сучасний порядок реалізації положень цивільного, трудового, податкового та бухгалтерського законодавства з метою

розроблення необхідних заходів, які дають змогу ефективно управляти різного роду ризиками, з якими пов'язані бізнес-процеси (додаток Н).

Високий рівень ризику в українській економіці потребує спрямованості внутрішнього аудиту групи підприємств на оцінювання та сприяння удосконалення процесів управління ризиками суб'єктами господарювання.

Ризик-орієнтований підхід до питань внутрішнього аудиту є тією ланкою в управлінні, яка націлена на запобігання можливим проблемам. Основна складність в побудові процесу управління ризиками полягає в двоїстості природи ризику. Вона виражається в тому, що ризик є одночасно і ризиком, і фактором ризику для інших взаємопов'язаних ризиків. Під фактором ризику розуміють результат дії або бездіяльності, яка збільшує ймовірність і посилює негативний ефект взаємопов'язаної негативної події [194]. Із практичного погляду корисно також розібратися в поняттях «властивий ризик» і «залишковий ризик». Властивим вважають ризик в конкретній ситуації без будь-якого втручання в перебіг подій (що буде, якщо нічого не робити). Під залишковим розуміють ризик в конкретній ситуації після того, як всі доцільні заходи управління цим ризиком були реалізовані [194]. Аналіз практики засвідчив доцільність посилення заходів контролю та управління ризиками суб'єкта господарювання. Перехід від традиційної до ризик-орієнтованої моделі дає змогу побачити результат, який безпосередньо стосується підвищення ефективності розвитку групи підприємств цукрової промисловості.

У МСППВА 2100 «Сутність роботи внутрішнього аудиту» йдеться про те, що функція внутрішнього аудиту має використовувати саме систематичний, послідовний та ризик-орієнтований підхід [129]. Такий підхід допомагає досягти мету і цілі діяльності підприємства, зменшуючи ризики і їхній негативний вплив.

Важливість ролі внутрішнього аудиту щодо ризиків полягає в наданні власникам та менеджменту об'єктивних гарантій ефективності діяльності системи управління ризиками, забезпеченні впевненості в належному управлінні бізнес-ризиками і в тому, що система внутрішнього контролю працює ефективно. У табл. 3.3 подана порівняльна характеристика традиційного та ризик-орієнтованого підходів до здійснення внутрішнього аудиту.

Таблиця 3.3

Порівняльна характеристика основних підходів
до визначення сутності внутрішнього аудиту

Параметр	Внутрішній аудит (традиційний)	Ризик-орієнтований внутрішній аудит
Об'єкт	Достовірність фінансової звітності, ефективність діяльності підприємства	Внутрішній контроль, корпоративне управління, управління ризиками
Орієнтація	Зниження неефективного використання ресурсів, запобігання та виявлення зловживань	Підвищення ефективності діяльності підприємства на основі оцінювання рівня управління ризиками бізнес-процесів
Завдання	Перевірка бухгалтерської (фінансової) звітності. Виконання контрольної функції	Удосконалення процесів корпоративного управління, управління ризиками і контролю
Періодичність	Періодичний характер	Періодичний характер
Ініціатори	Керівництво підприємства, головний бухгалтер, фінансовий контролер	Акціонери, наглядова рада, комітет з питань аудиту, керівництво
Недоліки	Орієнтований здебільшого на підтвердження достовірності фінансової звітності та виявлення зловживань на підприємстві	Не завжди можна застосувати у вітчизняній практиці, оскільки передбачає наявність в організації процесу ризик-менеджменту

Джерело: розроблено автором.

Ефективне застосування ризик-орієнтованого аудиту можливе в разі наявності на підприємстві належного процесу ризик-менеджменту.

Для забезпечення максимальної ефективності створюваної системи внутрішнього контролю визначаються ділянки, найбільш схильні до ризику, і плануються контрольні заходи за основними напрямками діяльності, найбільш схильними до ризику. Контроль за ключовими операціями дає змогу отримати своєчасну інформацію про ймовірність настання ризикових ситуацій, що тягнуть за собою втрати.

Для забезпечення ефективної діяльності та розвитку будь-якого підприємства незамінною є система ефективного управління ризиками, що ґрунтується на своєчасній ідентифікації, запобіганні або мінімізації ризиків.

До кожного ризику потрібен комплексний підхід. На найбільших вітчизняних групах підприємств у цукровій промисловості (ТОВ «Астарта-Київ», ТОВ «Агропромислове об'єднання «Цукровик Полтавщини» та ін.) активне впровадження системи управління ризиками здійснювалося на основі особливого підходу до управління групою підприємств, що полягає в прогнозуванні і скороченні негативних наслідків невизначеності очікуваних результатів діяльності.

Так, діяльність ТОВ «Агропромислове об'єднання «Цукровик Полтавщини» пов'язана з низкою ризиків, здатних чинити значний вплив на виробничі та фінансові результати групи підприємств і, як наслідок, на темпи її розвитку, внесок групи підприємств в соціально-економічний розвиток регіону. Для зниження негативного впливу потенційних небезпек в групі підприємств створена та ефективно діє система управління ризиками, спрямована на забезпечення безперервності фінансово-господарської діяльності, яка постійно вдосконалюється і все більшою мірою приводиться у відповідність з кращими світовими практиками та стандартами в промисловості управління ризиками.

У ТОВ «Астарта-Київ» діє «Політика в області управління ризиками», яка визначає загальні цілі, завдання і принципи управління ризиками в групі підприємств. Так, розроблений і діє єдиний підхід до процесу управління ризиками, зафіксований в корпоративному стандарті «Інтегрована система

управління ризиками (ІСУР)». ІСУР в ТОВ «Астарта-Київ» являє собою системний безперервний процес виявлення ризиків, їх оцінювання, а також управління і контролю.

У ТОВ «Агропромислове об'єднання «Цукровик Полтавщини» створена система управління ризиками, націлена на своєчасну адаптацію групи підприємств до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі. Управління ризиками вбудовано в процес стратегічного управління і в систему мотивації персоналу, впроваджуються кількісні і якісні методи оцінювання ризиків, використовуються сучасні методи оцінювання можливих втрат, засновані на статистиці, інженерних розрахунках і фінансовій математиці. Формуються бази даних за різними видами ризиків, щорічно актуалізується реєстр стратегічних ризиків.

Внутрішньогрупові операції груп підприємств цукрової промисловості в основному пов'язані з інвестуванням, взаємним наданням позикових коштів; передачею активів в оренду; реалізацією ТМЦ, основних засобів, виконанням послуг та ін. Господарське середовище групи підприємств все більше глобалізується, що вносить у внутрішньогрупові операції додаткові елементи невизначеності, розширює зони ризикових ситуацій. Багато внутрішньогрупових відносин будуються в умовах невизначеності, коли необхідно вибирати напрямок дій з декількох варіантів, здійснення яких складно прогнозувати.

Проведений аналіз показав наявність виробничих ризиків щодо внутрішньогрупових операцій. Ризик операційної діяльності підприємств цукрової промисловості (виробничий ризик) пов'язаний із виробництвом цукру та іншої продукції, в процесі якої підприємства стикаються з проблемами непланованого постачання сировини (за строками, якістю або кількістю), чи використання (перевитратами) сировини, неефективним використанням, наявної технології і робочої сили, що зазвичай призводить до підвищення собівартості продукції, збоїв у виробництві чи випуску неякісної продукції.

При здійсненні внутрішньогрупових операцій щодо постачання сировини на підприємства цукрової промисловості важливим ризиком ефективного виробництва цукру є забезпечення якості цукрових буряків. Основним показником оцінки якості сировини є цукристість буряків, від якої залежить матеріаломісткість та трудомісткість виробництва цукру, його собівартість, продуктивність праці, використання виробничих потужностей та основних засобів, а також інші показники, що характеризують ефективність виробництва. На вміст корисних речовин в цукровому буряку впливає його сортовий склад, ґрунтово – кліматичні умови та агротехніка вирощування. Збільшення рівня цукру в солодких коренях дає можливість підвищити ефективність виробництва цукру. Як показують дані табл. 3.4, рівень цукристості українських буряків залишається невисоким, а у 2015 та 2018 роках відзначалося різке падіння цукристості.

Таблиця 3.4

Динаміка цукристості буряків, %

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Цукристість буряків при прийманні, %	16,63	16,10	16,26	17,05	16,05	17,86	17,22	16,47	18,60

Джерело: складено автором на основі [135]

Ризик забезпечення підприємств цукрової промисловості сировиною відповідного обсягу пов'язаний з можливостями сировинних зон. Урожайність та величина посівних площ впливають на валовий збір цукрових буряків щодо забезпечення виробничих потужностей цукрових заводів. Слід також підкреслити, що незважаючи на зростання урожайності в Україні, її рівень залишається нижчим, ніж у більшості країн світу, що займаються вирощування цукрового буряка.

Ризик оптимальності розміщення цукрової промисловості з огляду на потужність сировинних зон впливає на ефективність здійснення внутрішньогрупових операцій. У цьому зв'язку спостерігається прагнення цукрових заводів до концентрації посівів цукрових буряків на мінімальній відстані від

виробництва цукру. Дисбаланс між виробничими потужностями цукрових заводів і можливостями сировинних зон стає причиною порушення строків переробки цукросировини, значного збільшення відстані перевезень цукрових буряків та витрат на їх транспортування.

Транспортний ризик внутрішньогрупових операцій полягає в ризику неадекватного визначення моменту передачі відповідальності за вантаж у процесі транспортування, ризику вибору транспортного засобу, ризику пошкодження вантажу в процесі транспортування. Транспортні операції супроводжують різні етапи виробничого процесу (постачання сировини, матеріалів, енергоносіїв, обладнання, збут готової продукції), тому ризики, пов'язані з перевезеннями, виокремлюють в самостійну групу.

Трансфертне ціноутворення в операціях між підприємствами групи цукрової промисловості дає можливість за рахунок регулювання внутрішньої ціни перерозподілити загальний прибуток групи. Ризики трансферного ціноутворення полягають у неотриманні взаємної вигоди від його використання, а також недотримання вимог податкового законодавства, у тому числі і щодо контролю за встановленням звичайної ціни, що може призвести до стягнення штрафів.

Всім підприємствам групи підприємств цукрової промисловості властиві технічні і технологічні ризики, коли об'єктами ризику виступає наявне обладнання, виробничі площі, технологія. Організаційно-управлінські ризики пов'язані з процесом організації і управління виробництвом на рівні групи та окремих підприємств у групі.

Щодо виконання стратегічних та тактичних завдань розвитку групи підприємств цукрової промисловості персонал підприємств виступає джерелом ризиків з таких причин: низька кваліфікація та компетентності персоналу, плінність кадрів, низька продуктивність праці, недостатність дієвої системи мотивації праці, неуккомплектованість спеціалістами відповідної кваліфікації, нераціональне використання наявних працівників, низький рівень виробничої дисципліни тощо.

Фінансовий ризик внутрішньогрупових операцій підприємств цукрової промисловості виникає при здійсненні операцій з інвестування, взаємного надання позик, або інших фінансових операцій і пов'язаний з ймовірністю втрат фінансових ресурсів.

Кредитний ризик чи ризик неповернення боргу пов'язаний з ймовірністю невиконання контрагентом умов фінансових зобов'язань однаковою мірою належить до всіх суб'єктів господарської діяльності. Учасники контракту групи підприємств цукрової промисловості можуть не в змозі виконати договірні зобов'язання як у цілому, так і за окремими позиціями. Зменшити вплив цього ризику можна шляхом обговорення контракту на попередньому етапі, аналізу можливих вигод і утрат від його виконання.

Інвестиційний ризик материнського та дочірніх підприємств групи підприємств цукрової промисловості – це ймовірність недосягнення запланованих цілей інвестування (прибуток або соціальний ефект) і отримання втрат. Це також ризики втрат, які можуть понести інвестори у зв'язку зі змінами дивідендів по акціям, відсоткових ставок на ринку по облігаціях, сертифікатах та іншим цінним паперам.

Після ідентифікації всіх можливих ризиків групи підприємств цукрової промисловості, їх необхідно оцінити і класифікувати. Оцінка ідентифікованих ризиків здійснюється з точки зору рівня впливу та цмовірності їх настання. Оцінка впливу ризиків є більш складним процесом, ніж оцінка ймовірності їх настання, але обидва види оцінки є важливими елементами озагальної оцінки ризику. Оцінка визначених ризиків може здійснюватися кількома способами: бальної оцінки та експертної ймовірності. При використанні бальної оцінки ймовірності виникнення ризику та рівень впливу визначається із використанням оцінок, наприклад від 1 до 5.

Метод експертної ймовірності використовується для оцінки ризиків, якщо підприємство ідентифікує значку кількість ризиків і тому ймовірність їхнього настання та рівень впливу на діяльність підприємства визначається за допомогою чисел від 0,01 до 0,99.

Для оцінки впливу ризику на діяльність суб'єкта господарювання може бути обрано багато критеріїв, але можна обмежитися наступними:

- фінансовий вплив. Фінансові наслідки для організації в випадку виникнення ризику;
- вплив на репутацію. Вплив на репутацію групи підприємств з точки зору рейтингових агентств, міжнародних донорів і т.д.;
- нормативно-правовий вплив. Виникнення ризику може привести до заморожування бюджетів або програм, накладання штрафів;
- вплив на завдання (досягнення цілей, виконання робіт). Наскільки виникнення ризику може вплинути на цілі і завдання, які стоять перед групою підприємств;
- вплив на персонал підприємства - незапланована втрата основних спеціалістів може здійснити істотний вплив на групу підприємств.

За кожним критерієм впливу ризику має визначатися рівень його впливу, який може бути оцінений як дуже високий, високий, середній і низький (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Встановлення балів для визначення впливу ідентифікованих ризиків
внутрішньогрупових операцій групи підприємств

Рівень (бали)	Критерії впливу		
	Фінансовий	Кадровий	Операційний
1	2	3	4
Низький (1)	Фінансовий вплив нижче показника X	Незапланована втрата кількох співробітників одного підприємства групи, яка може призвести до порушення діяльності підприємства	Обмежена або мінімальна зупинка діяльності. Швидко відновлюваний перебіг в роботі.
Середній (2)	Матеріально фінансовий вплив вище показника X, але нижче показника Y	Незапланована втрата кількох співробітників одного підприємства групи, яка може привести до значного порушення діяльності цього підприємства	Значна зупинка діяльності, але обмежена декількома видами послуг (підрозділами). Швидко відновлюваний перебіг в роботі.

Високий (3)	Матеріально фінансовий вплив вище показника X, але нижче показника Y	Незапланована втрата кількох ключових співробітників, яка спричинить значний вплив на діяльність одного або декількох підприємств групи.	Значна зупинка діяльності, але обмежена декількома видами послуг (підрозділами). Повільне відновлення системи.
Дуже високий (4)	Значний матеріально фінансовий вплив вище показника X	Серйозна травма / смерть співробітника.	Неможливість підприємства продовжувати звичайне здійснення діяльності. Значна зупинка діяльності. Значні збої в наданні послуг. Повільне відновлення системи.

Джерело: розроблено автором на основі [77, с 192]

Аудитор має оцінити також ймовірність виникнення події – визначитись із критеріями оцінки ймовірності виникнення ризику (табл.3.6). Наприклад, вплив від втрати фахівців може бути не дуже високим, але може відбуватися досить часто. Критерії оцінки ймовірності часто бувають дуже схожими, пропонуємо розглянути такі з них в якості варіантів.

Таблиця 3.6

Критерії оцінки ймовірності настання ризику у консолідованій групі

Ймовірність настання	Критерії оцінювання	Бал
Рідко	Ймовірність виникнення події дуже низька	1
Малоймовірний	Ймовірність виникнення події віддалена	2
Середній	Подія цілком можливо може статися в майбутньому	3
Ймовірний	Подія, можливо, станеться (протягом 1-2 років)	4
Очікуваний	Подія вже відбувається або очікується	5

Джерело: розроблено автором на основі [55, с. 148]

Об'єднання критеріїв оцінки в матрицю ризиків є важливим кроком в плануванні ризик-орієнтованого аудиту. Для груп підприємств цукрової промисловості нами запропоновано матрицю із наступним поєднанням ймовірності настання і рівня впливу ризиків з використанням бальної оцінки (табл. 3.7).

Матриця для відображення балів ймовірності настання та впливу ідентифікованого ризику внутрішньогрупових бізнес-процесів

			Ймовірність настання				
			Рідко	Малоімовірно	Середня	Можливо	Часто / очікується
			1	2	3	4	5
Рівень впливу	Низький	1	Низька (ий)	Низька (ий)	Низька (ий)	Низька (ий)	Низька (ий)
	Середній	2	Низька (ий)	Низька (ий)	Середня (ій)	Середня (ій)	Середня (ій)
	Високий	3	Низька (ий)	Середня (ій)	Середня (ій)	Висока (ий)	Дуже висока (ий)
	Дуже високий	4	Середня (ій)	Висока (ий)	Висока (ий)	Дуже висока (ий)	Дуже висока (ий)

Джерело: розроблено автором на основі [55]

Керівництвом можуть бути прийняті різні рішення щодо того, які поєднання будуть вважатися низьким, середнім, високим або дуже високим рівнем ризику.

Більшість підприємств групи використовує від п'яти до восьми факторів ризику діяльності підприємства. Підрозділи внутрішнього аудиту підприємств цукрової промисловості, які були включені в обстеження, в якості одного з факторів ризику використовують ступінь фінансової суттєвості.

В результаті проведення анкетування (Додаток Л) було визначено найбільш часто використовувані підрозділами внутрішнього аудиту груп підприємств цукрової промисловості фактори ризику:

Ступінь фінансової суттєвості - 100%

Складність діяльності консолідованої групи - 94%

Загальна політика контролю групи - 94%

Репутаційна вразливість групи - 92%

Масштаби змін - 89%

Впевненість в керівництві - 83%

Можливості для шахрайства - 81%

Час, що минув з моменту останнього аудиту - 78%

Обсяг операцій - 78%

Ступінь автоматизації внутрішньогрупових операцій - 72%

Після виявлення ряду факторів ризику пропонуємо розробити набір критеріїв, які можна використовувати для визначення балів і, отже, у випадку необхідності проведення аудиту по кожному можливому об'єкту аудиту. Для багатьох чинників буде потрібно власне оціночне судження, тому простіше визначити тільки найнижчі і найвищі бали, а решта залишити для винесення оціночного судження. В таблиці 3.8, представлено можливі критерії для трьох основних чинників ризику, які вимагають оціночного судження в силу свого характеру (загальна політика контролю, вразливість і питання, що викликають занепокоєння керівництва).

Таблиця 3.8

Трьохфакторна модель оцінки ідентифікованого ризику
ключових бізнес-процесів групи (внутрішньогрупових операцій)

Елемент	Опис	Бал
А. Ступінь фінансової суттєвості	На долю підприємства групи припадає менше 1 % річного обороту	0
	На долю підприємства групи припадає 5-10 % річного обороту	2
	На долю підприємства групи припадає 25-50 % річного обороту	3
	На долю підприємства групи припадає 75 % річного обороту	5
В. Загальна політика контролю	Добре контрольована система з низьким рівнем ризику шахрайства або помилки	0
	Цілком добре контрольована система з наявністю деяких ризиків шахрайства або помилки	3
	Система з наявністю слабого контролю в минулому і високим ризиком	5
С. Репутаційна вразливість	Мінімальний інтерес до системи з боку громадськості	0
	Імовірність виникнення незручної ситуації у відносинах з громадськістю, якщо система виявиться неефективною	3
	Виникнення серйозних проблем в зв'язках з громадськістю або юридичних проблем в випадку, якщо система виявиться неефективною	5

Джерело: розроблено автором на основі [77]

Не всі фактори ризику будуть однаково важливі. Тому пропонуємо ПВА груп підприємств цукрової промисловості використовувати певні процеси зважування чинників ризику для того, щоб ті чинники, які вважаються найважливішими (наприклад, питання, що викликають занепокоєння керівництва), отримали вищий бал. Після додавання вагового коефіцієнта, який може бути розроблений в ході консультацій з керівництвом, бали, що надаються факторам ризику, і ваговий бал повинні бути перемножені для отримання числового індексу ризику. В результаті, розрахований індекс ризику може бути використаний для виявлення об'єктів аудиту з дуже високий, високим, середнім і низьким ступенем пріоритетності (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Порядок розрахунку числового індексу ризику

Крок 1. На основі оціночного судження з приводу відносної важливості фактору ризику кожному з них присуджується певна важливість	
Елемент	Важливість
А. Ступінь фінансової суттєвості	3
В. Загальна політика контролю	2
С. Репутаційна вразливість	4
Крок 2. Потім бал і важливість кожного фактору ризику вводиться в формулу, яка використовується для розрахунку індексу ризику $\text{Індекс ризику} = (A*3) + (B*2) + (C*4)$	
Крок 3. На основі індексу ризику кожен об'єкт аудиту відноситься до відповідної категорії «високого», «середнього» або «низького» рівня ризику:	
Індекс ризику	Ризик / пріоритетність
Більше 45	Дуже високий
40-45	Високий
30-40	Середній
Нижче 30	Низький

Джерело: розроблено автором

У МСППВА 2100 «Сутність роботи внутрішнього аудиту» йдеться про те, що функція внутрішнього аудиту має використовувати саме систематичний, послідовний та ризик-орієнтований підхід. Такий підхід

допомагає досягти мету і цілі діяльності підприємства, зменшуючи ризики і їхній негативний вплив.

Направленість внутрішнього аудиту на оцінювання управління ризиками суб'єкта господарювання зумовлена тим, що управління ризиками є невід'ємною складовою системи управління підприємством в цілому і його метою є підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання за допомогою мінімізації ризиків.

Способи управління ризиками зображені на рис. 3.7

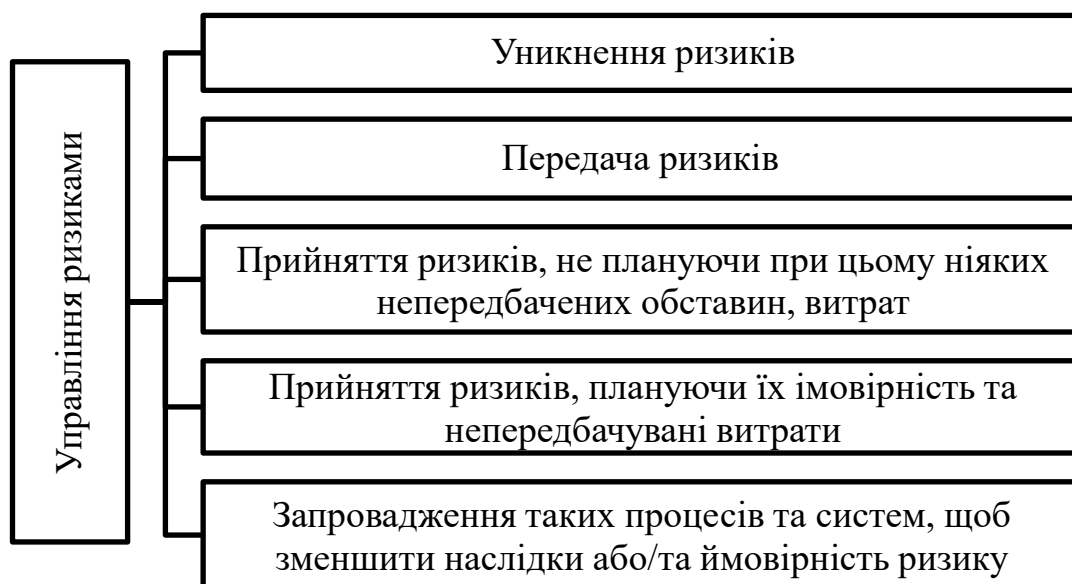


Рис. 3.7 Способи управління ризиками

Джерело: складено автором за [56, с. 15].

Стосовно управління ризиками внутрішньо групових операцій підприємств цукрової промисловості функція внутрішнього аудиту має оцінювати ефективність цих процесів та сприяти їх удосконаленню. Тобто, вона оцінює наскільки ефективно приймаються та виконуються управлінські рішення щодо зниження ймовірності виникнення несприятливого результату внаслідок ризику і мінімізації можливих втрат від нього.

Встановлення ефективності процесу управління ризиками є судженням, яке базується на оцінці внутрішнього аудитора того, що: організаційні цілі сприяють та відповідають місії організації; значні ризики виявляються та

оцінюються; обираються відповідні способи реагування на ризики, що відповідають ризик-апетиту організації; відповідна інформація щодо ризиків збирається та своєчасно доводиться всім підрозділам організації, що дає змогу персоналу, керівництву та раді виконувати свої обов'язки [71].

Відповідно до МСППВА 2120 «Управління ризиками», а саме 2120.А: функція внутрішнього аудиту має оцінити вплив ризику в сфері корпоративного управління, операційної діяльності та інформаційних систем організації з огляду на низку параметрів (рис.3.8).

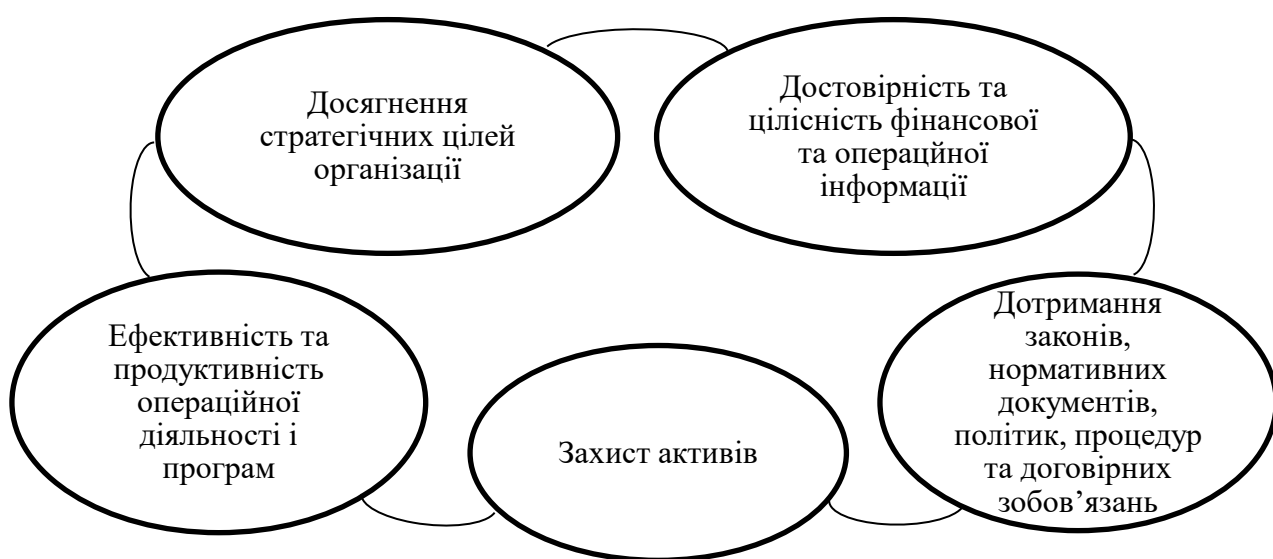


Рис.3.8 Основні напрями оцінювання внутрішнім аудитом ефективності управління ризиками

Джерело: складено автором за [129].

Щодо виконання консультативної функції внутрішнього аудиту в межах управління ризиками у МСППВА 2120 висунуто ряд вимог, яких потрібно дотримуватися внутрішнім аудиторам (табл. 3.10). З метою оцінювання ефективності управління ризиками внутрішньо групових операцій підприємств цукрової промисловості функція внутрішнього аудиту може збирати інформацію під час проведення різних завдань.

Вимоги до виконання консультативної функції внутрішнього аудиту в межах оцінювання управління ризиками

Пункт МСППВА 2120	Вимоги до функції внутрішнього аудиту
2120.K1	Під час виконання консультативних завдань внутрішні аудитори мають розглянути ризики, що стосуються цілей завдання, та пам'ятати про існування інших суттєвих ризиків.
2120.K2	Внутрішні аудитори мають використовувати знання про ризики, отримані під час виконання консультативних завдань, при оцінці процесів управління ризиками організації.
2120.K3	Допомагаючи керівництву в розробці або вдосконаленні процесів управління ризиками, внутрішні аудитори мають утримуватися від прийняття на себе управлінських обов'язків, тобто від фактичного управління ризиками.

Джерело: складено автором за [129]

Контроль і оцінка процесів управління ризиками проводиться в межах, як і поточної діяльності, так і окремих оцінок.

Ризик-орієнтований внутрішній аудит – це сучасний підхід до побудови внутрішнього аудиту, який спрямований на сприяння досягненню цілей підприємства через посилення взаємодії з ризик – менеджментом та внутрішнім контролем в частині методології, технологій та внутрішніх комунікацій [56, с. 16].

Принцип ризик-орієнтованості щодо внутрішньо групових операцій передбачає, що підприємства групи забезпечують організацію та функціонування системи внутрішнього контролю, ґрунтуючись на ризик-орієнтованому підході, що передбачає застосування більш поглиблених та частіших заходів з контролю до тих сфер діяльності підприємств та внутрішньо групових операцій, яким притаманні більші ризики.

На деяких підприємствах створені окремі спеціальні системи ризик-менеджменту і відповідні структурні підрозділи, як виконують функції ідентифікації, оцінки та управління ризиками.

В таких випадках на підприємстві мають чітко розмежовуватися повноваження відділу внутрішнього аудиту і відділу з управління ризиками і вони мають підпорядковуватися і звітуватися різним організаційним структурам і посадовим особам. Так, враховуючи те, що внутрішній аудит проводиться, виходячи з потреб власників, то відділ внутрішнього має бути підпорядкований безпосередньо акціонерам/власникам, а відділ ризик-менеджменту – керівнику/менеджеру/топ-менеджеру.

Таке розмежування забезпечує ефективність діяльності обох систем. Водночас, в межах своїх функцій відділ внутрішнього аудиту оцінює діяльність відділу управління ризиками щодо того, чи його робота забезпечує прийнятний рівень ризиків на підприємстві.

Сучасна концепція ризик-орієнтованого аудиту передбачає відповідальність керівництва підприємства за виявлення, оцінювання та управління ризиками. Повна ідентифікація ризиків керівництвом, менеджментом, працівниками підприємства – це найважливіша умова проведення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту, а також має життєво важливе значення для належного функціонування будь-якого підприємства. Керівництво відповідає за складання реєстру ризиків підприємства та передачу його внутрішнім аудиторам, на базі якого внутрішні аудитори можуть скласти план та програму аудиторської перевірки [56, с. 16].

Одна із визначальних характеристик ризик-орієнтованого аудиту є процесний підхід, який полягає у визначенні основної мети підприємства і процесів, необхідних для її досягнення, та зосередженні уваги на ризиках, які заважають господарським процесам для забезпечення мети [56, с. 16].

Перевагами такого підходу є: він забезпечує порівняну легкість визначення процесів, які необхідні для досягнення мети підприємства; підвищує можливість виявлення всіх ризиків, базуючись на їх зв'язку з

відповідними процесами; дає змогу встановити найвагоміші процеси і відповідно ризику, які їм загрожують, що потребують пріоритетності у проведенні аудиту; дає можливість на основі виявлених створити план та програму внутрішнього аудиту.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

На підставі проведених досліджень з питань організації та методики здійснення внутрішнього аудиту стану внутрішньогрупових операцій встановлено наступне:

1. Оскільки внутрішньогрупові операції в групі підприємств є особливим об'єктом обліку, тому в рамках загальних підходів до проведення аудиторської перевірки розроблено модель внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій. Дана модель забезпечить проведення якісної аудиторської перевірки, попередження операцій, які суперечать чинному законодавству, та надання достовірної інформації про внутрішньогрупові операції при відображенні в бухгалтерській та податковій звітності.

2. Створення в групі підприємств підрозділу внутрішнього аудиту, одним із завдань якого є перевірка стану бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій всіх учасників групи є стратегічно необхідним. Запропонована організаційна структура в складних об'єднаннях груп підприємств дасть змогу здійснювати внутрішній аудит корпоративного управління групою підприємств, управління ризиками та внутрішнього контролю – і реалізовувати такі можливості внутрішнього аудиту: незалежний та об'єктивний контроль діяльності групи підприємств; оцінювання ризиків; оцінювання ефективності діючої системи ведення бізнесу; оцінювання відповідності діяльності групи визначеним цілям; аналіз результативності та ефективності діяльності групи; перевірка

коректності фінансової та податкової звітності і відповідності її законодавству.

3. Управління ризиками є невід'ємною складовою системи управління підприємством в цілому і його метою є підвищення конкурентоспроможності групи підприємств за допомогою мінімізації ризиків. Цим зумовлена направленість розвитку системи ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту у групі підприємств. Ризик-орієнтований підхід внутрішнього аудиту націлений на оцінювання та сприяння удосконалення процесів управління ризиками суб'єктами господарювання.

Запропонована система критеріїв оцінки впливу ризику дає змогу визначити вплив окремих чинників ризику і центрів відповідальності на коливання ключових показників групи підприємств. Використання запропонованих критеріїв оцінки впливу ризику забезпечить ефективну діяльність групи завдяки швидкій ідентифікації ризиків та запобіганні або мінімізації ризиків

Основні положення дослідження, проведеного в третьому розділі дисертації у працях автора [200, 202, 205, 119, 247].

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дисертаційній роботі обґрунтовано теоретичні, організаційні та методичні положення та запропоновано практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій. Узагальнення отриманих результатів надало можливість сформулювати висновки та пропозиції теоретичного і практичного характеру.

1. Організація системи бухгалтерського обліку визначається організаційною структурою та організаційно-правовими формами об'єднань підприємств. Наявність термінологічної неузгодженості в частині визначення сутності понять «дочірнє підприємство», «група підприємств», «холдинг» призводить до неоднозначного їх розуміння в процесі використання різними суб'єктами. Запропоновані уточнені підходи щодо трактування цих понять, сприяють узгодженості понятійного апарату, дають можливість встановити напрями ефективної організації бухгалтерського обліку в частині чіткої ідентифікації суб'єктів здійснення внутрішньогрупових операцій та порядку підготовки облікової інформації для професійних користувачів.

2. Активний процес глобалізації світової економіки, розвиток інтеграційних процесів, поглиблення консолідації стали передумовами об'єднання підприємств та утворення їх груп. Взаємодія окремих об'єктів групи підприємств призводить до виникнення різних видів внутрішніх операцій, які вимагають ефективного управління ними. Серед внутрішніх операцій особливе місце належить внутрішньогруповим. Віднесення певних операцій групи підприємств до категорії внутрішньогрупових має важливе значення при консолідації фінансової звітності. Адже відображення внутрішньогрупових операцій в обліку має вплив на фінансовий результат дочірнього підприємства, податок на прибуток материнського та його дочірніх підприємств. Отримання достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень щодо управління внутрішньогруповими

операціями є можливим за умови застосування їх удосконаленої класифікації. Класифікація, яка слугує базою для визначення організації аналітичного обліку, є неповною, якщо не враховує потреби внутрішніх користувачів інформації щодо внутрішньогрупових операцій. Класифікація внутрішньогрупових операцій, що найбільше відповідає запитам користувачів інформації, повинна охоплювати такі ознаки, як: «напрям інтеграції» та «ступінь безпосереднього впливу на консолідовану звітність». Впровадження запропонованих класифікаційних ознак щодо внутрішньогрупових операцій, дасть можливість правильно зафіксувати їх в системі бухгалтерського обліку та включити у відповідний внутрішній аналітичний звіт.

3. Найефективнішою формою організації облікового процесу в групі підприємств цукрової промисловості може бути визнана така, яка дає змогу вирішити проблему контролю за діяльністю дочірніх підприємств і нівелювати певні труднощі, що виникають через територіальну роз'єднаність бізнес-одиниць групи. Створення інтегрованої моделі внутрішнього аудиту групи підприємств цукрової промисловості передбачає використання елементів організаційного проектування, яке являє собою процес створення такої структури (підрозділу внутрішнього аудиту в групі підприємств) і зв'язків усередині неї. Інтеграція передбачає взаємодію підрозділів внутрішнього аудиту в кожній бізнес-одиниці з підрозділом внутрішнього аудиту материнського підприємства, що працюють за єдиною методологією на основі загальних цілей, завдань та принципів функціонування групи. Визначено, що особливості організації підрозділу внутрішнього аудиту залежать від підходів до процесу її інтеграції в систему корпоративного управління групою підприємств.

4. В умовах євроінтеграції обліково-інформаційне забезпечення внутрішньогрупових операцій в групах підприємств набуває відчутно нового,

концептуального значення, оскільки низка підприємств, об'єднаних в групу, є більш інвестиційно привабливими, ніж поодинокі підприємства. Недосконалість діючої практики відображення в обліку внутрішньогрупових операцій потребує вдосконалення інформаційної моделі їх відображення у системі бухгалтерського обліку. Запропонована модель супроводжується впровадженням додаткового рахунку бухгалтерського обліку 32 «Внутрішньогрупові операції» з відкриттям до нього відповідних субрахунків та аналітичних рахунків, що надає можливість спростити контроль за дотриманням платіжної дисципліни, отримати повну та достовірну інформацію про вид та вартісне вираження операцій, що відбуваються в межах групи підприємств.

5. Недоліки формування обліково-інформаційного забезпечення управління внутрішньогосподарськими операціями негативно позначаються на створенні інформаційної бази для складання консолідованої фінансової звітності та проведення внутрішнього аудиту внутрішньогосподарських операцій. Неповне, викривлене відображення внутрішньогосподарських операцій в облікових регістрах, неуніфікованість документації окремих підприємств групи, недосконалість відображення в обліку внутрішньогосподарських операцій суттєво знижують корисність облікової інформації, що унеможлиблює прийняття оперативних ефективних управлінських рішень. Застосування на практиці запропонованих форм внутрішньої бухгалтерської звітності за відповідними операціями сприяють формуванню максимально повної, підтверженої, об'єктивної інформаційної бази, дають змогу узагальнити інформацію за необхідними для управління аналітичними розрізами та спрощують процес складання консолідованої фінансової звітності.

6. Консолідовані показники фінансової звітності групи підприємств залежать від результатів діяльності кожного окремого об'єкта, який входить

до складу групи (показник їх кореляції є доволі високим). Облікова політика є специфічною в різних підприємствах групи щодо тих елементів, які не впливають на фінансову звітність. Щодо елементів облікової політики, які впливають на консолідовану фінансову звітність, то вони мають бути узгодженими для всіх підприємств групи. З метою забезпечення достовірності показників консолідованої фінансової звітності виділено елементи корпоративної облікової політики групи підприємств у частині відображення в ній внутрішньогосподарських операцій. Врахування зазначених елементів облікової політики дозволяє розробити єдиний підхід до формування показників звітності в межах групи підприємств, що в результаті створює умови для підвищення достовірності показників консолідованої фінансової звітності.

7. Потенціал внутрішнього аудиту в умовах невизначеності та ризиків полягає у створенні системи моніторингу в управлінні ключовими бізнес-процесами, основою якої є формування проектів управлінських рішень і застосування процедур, спрямованих на підвищення ефективності діяльності групи підприємств, а також отримання релевантної інформації, необхідної для оцінки ризиків і прогнозування розвитку групи підприємств. Саме тому внутрішній аудит у разі системного підходу до вирішення основних проблем набуває пріоритетного значення в системі корпоративного управління.

8. Створення в групі підприємств підрозділу внутрішнього аудиту, одним із завдань якого є перевірка стану бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій всіх учасників групи є стратегічно необхідним. Запропонована організаційна структура в складних об'єднаннях груп підприємств дасть змогу здійснювати внутрішній аудит корпоративного управління групою підприємств, управління ризиками та внутрішнього контролю – і реалізовувати такі можливості внутрішнього аудиту: незалежний та об'єктивний контроль діяльності групи підприємств; оцінювання ризиків;

оцінювання ефективності діючої системи ведення бізнесу; оцінювання відповідності діяльності групи визначеним цілям; аналіз результативності та ефективності діяльності групи; перевірка коректності фінансової та податкової звітності і відповідності її законодавству. З метою отримання достовірних показників консолідованої фінансової звітності розроблено робочу схему перевірки правильності виключення впливу внутрішньогрупових операцій, що розкриває інформацію про підприємства, які є учасниками внутрішньогрупових операцій; суми внутрішньогрупових операцій та розрахунків.

9. Розроблено і адаптовано до специфіки внутрішнього аудиту корпоративних об'єднань систему критеріїв оцінки впливу ризику, використання яких при плануванні й проведенні аудиторських перевірок за квадрантами матриці відображення балів ймовірності виникнення та впливу ризику дає змогу визначити вплив окремих чинників ризику і центрів відповідальності на коливання ключових показників групи підприємств. Використання запропонованих критеріїв оцінки впливу ризику забезпечить ефективну діяльність та розвиток групи підприємств, що ґрунтуватиметься на своєчасній ідентифікації, запобіганні або мінімізації ризиків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адидес А. Интеграция: Выжить и стать сильнее в кризисные времена / пер. с англ. Москва : Альпина Бизнес Букс, 2009. 128 с.
2. Акимова Н. М. Формування облікової політики підприємства. *Україна та слов'янський світ* : зб. матер. щорічної наук.-практ. конф. проф.-виклад. складу Київ. славістичного ун-ту. Київ, 2011. С. 227–232.
3. Базилевич В. Д. Економічна теорія: Політекономія : підручник / за ред. В. Д. Базилевича. 6-те вид., переробл. і доп. Київ : Знання-Прес, 2007. 719 с.
4. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 656 с.
5. Бардаш С. В. Контроль в діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-економ. ун-т, 2008. 312 с.
6. Бардаш С. В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі. *Вісник Житомир. держ. технол. ун-ту*. Серія: Екон. науки. Житомир : ЖДТУ, 2013. Вип. 4 (66). С. 3–9.
7. Безверхий К. В. Бухгалтерський облік в Україні: імплементація норм директив Європейського Союзу. *Вісник Терноп. нац. екон. ун-ту*. 2018. № 1. С. 136–151.
8. Біленко А. С., Потриваєва Н. В. Внутрішній аудит як ефективний метод управління підприємством. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 23. С. 691–694.
9. Блажко Р., Бабак А. Методи визначення ціни у контрольованих операціях. URL: <http://taxua.blogspot.com/2014/01/metody-transfertnetsinoutvorennya.html>.
10. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : монографія. Київ : Кондор, 2005. 356 с.

11. Болдуєв М. В., Матейко С. В. Організація та оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю організації : монографія. Запоріжжя : Класичний приватний ун-т, 2012. 164 с
12. Брадул О. М., Юнацький М. О. Аналіз концепцій пояснення категорії «група» з метою бухгалтерського обліку за МСФЗ. *Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* 2014. № 797. С. 13–19. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_.
13. Брік С. В. Необхідність застосування внутрішнього аудиту на підприємстві. *Вісник Нац. техн. ун-ту «Харків. політехнічний інститут». Економічні науки.* Харків : НТУ «ХПІ». 2016. № 27 (1199). С. 126–129.
14. Брунько Д. О. Сутність і види процесів злиття та поглинання, методи та етапи їх здійснення. *Молодіжний наук. вісник УАБС НБУ.* 2013. № 4. URL: <http://bulletin.uabs.edu.ua/store/eco/2013/B477EE92EA76BF71E4141FB7A1224082.pdf>
15. Букало Н. Консолідація фінансової звітності: реалії та перспективи. *Економічний часопис Східноєвропейського нац. ун-ту імені Лесі Українки.* 2018. № 1. С. 165–172. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echcenu_2018_1_25.
16. Бурова Т. А. Інформаційні основи облікової політики та шляхи їх удосконалення. *Наук. вісник Полісся.* 2016. Вип. 2. С. 73–78. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvp_2016_2_13.
17. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст. *Вісник Житомир. держ. технол. ун-ту.* Серія: Екон. науки. 2008. № 2 (44). С. 31–42.
18. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2011. 772 с.
19. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закладів. 2-ге вид., перероб. та доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 672 с.

20. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2006. 620 с.

21. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, М. М. Шигун та ін. ; під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.

22. В Україні рівень корпоративного шахрайства — один із найвищих у світі. URL: <http://vkurse.ua/ua/business/uroven-korporativnogo-moshennichestva.html/>

23. Варічева Р. В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку власного капіталу на акціонерних. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. Вип. 3 (43). С. 37–49.

24. Вартісно-орієнтований організаційно-економічний механізм корпоративного управління холдинговими компаніями: стратегія отримання комбінаторних переваг : монографія / Т. В. Момот, М. В. Кадничанський, О. А. Лобанов, Н. В. Рудь. Харків : Фактор, 2010. 220 с.

25. Васильєва Л. М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються. *Ефективна економіка*. 2013. № 6. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2131&p=1>.

26. Васильчук І. П. Сутність та ознаки корпорацій: теоретичний аспект. *Наукові записки Нац. ун-ту «Острозька академія»*. Економіка. 2013. Вип. 23. С. 205–209. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_23_42.

27. Великий словник бухгалтера / уклад. В. Кузнєцов, О. Михайленко. – 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : Фактор, 2005. 532 с.

28. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 137 від 28.05.1999 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

29. Вишинський А. Податкова офіційно визначила ФПГ. *Економічна правда*. 2012. URL: <http://www.epravda.com.ua/publications/2012/03/30/320310/>.
30. Внутрішній аудит : навч. посіб. / за ред. Ю. Б. Слободяник. Суми : ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.
31. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навч. посіб. для студ. вищих навч. закладів / за ред. М. Д. Корінька. Фастів : Поліфаст, 2006. 440 с.
32. Всесвітній огляд економічних злочинів. URL: http://www.pwc.com/uk_UA/ua/press-room/assets/GECS_Ukraine_ua.pdf.
33. Галпин Т. Дж., Хэндон М. Полное руководство по слияниям и поглощениям компаний; методы и процедуры интеграции на всех уровнях организационной иерархии. Москва ; Санкт-Петербург ; Киев : Вильямс, 2005. 237 с.
34. Гаркавін Р. Розрахункові операції. *Дебет-Кредит: школа бухгалтера*. 2004. № 27. С. 4.
35. Гасанов С. С., Котляревський Я. В., Кучерява М. В. Порівнянність фінансової звітності: європейський вимір та вітчизняні реалії. *Наукові праці НДФІ*. 2016. Вип. 1. С. 5–15. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2016_1_2.
36. Гвардії С. В., Чекурн І. М. Слияния и поглощения: эффективная стратегия для России. СПб.: Питер, 2007. 192 с.
37. Гойло Н. В. Бухгалтерський облік і контроль стану внутрішньогрупових розрахунків на підприємствах: організація та методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2014. 20 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1067/Goylo.pdf?sequence=1>.
38. Гойло Н. В. Вдосконалення методики бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків підприємств з урахуванням запитів користувачів. *Тези Всеукраїнської наук.-практ. on-line конф. аспір., молодих учених та студентів, присв. Дню науки (Житомир, 15–17 травня 2013 р.)* /

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держ. технолог. ун-т. Житомир : ЖДТУ, 2013. Т. II. 440 с. С. 168–169.

39. Гойло Н. В. Остап'юк Н. А. Розвиток організації та методики бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків в умовах глобалізаційних процесів. *Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ* : монографія / за заг. ред. С. Ф. Легенчука. Житомир : ЖДТУ, 2014. Т. 1. С. 171–205.

40. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кулага О. М. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : метод. посіб. 4-те вид. Київ : ФПБАУ, 2013. 286 с.

41. Головка В. І. Мінченко В. П., Шарманська В. М. Фінансово-економічна діяльність підприємства: контроль, аналіз і безпека : навч. посіб. Київ : Центр навч. літератури, 2006.

42. Голубнича Г. П. Розкриваємість облікової інформації та забезпечення прозорості діяльності. *Вісник КНУ*. Серія: Економіка. 2010. Вип. 118. С. 912.

43. Гордієнко К. Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. Вид. 2-ге, перероб. і доп. Київ : КНТ, 2007. 360 с.

44. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

45. Гохан П. Слияния, поглощения и реструктуризация компаний. Москва : Альпина Бизнес Букс, 2004. 741 с.

46. Гура Н. О. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система. *Вісник КНУ*. Київ, 2011. № 130. С. 12–14.

47. Гура Н. О. Імплементация Директиви 2013/34/ЕС в Україні з урахуванням міжнародного досвіду. *Вісник Київ. нац. ун-ту імені Тараса Шевченка*. Серія: Економіка. 2015. № 10 (175). С. 6–10. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/implementatsiya-direktiv-2013-34-es-v-ukrayini-z-urahuvannyam-mizhnarodnogo-dosvidu>.

48. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 392 с.
49. Гуриев С. Чему учит история банкротства Enron? URL: <https://republic.ru/calendar/event/875884/>.
50. Гурченков О. П. Економіка та організація діяльності об'єднань підприємств : навч. посіб. Миколаїв : НУК, 2007. 172 с
51. Денисюк О. М., Кудирко О. М., Замчевська Н. В. Внутрішній аудит : навч. посіб. Вінниця : ВТЕІ КНТЕУ, 2012. 256 с.
52. Державна служба статистики України : офіц. сайт. URL: <http://ukrstat.gov.ua/>.
53. Діденко С. В., Горбенко Я. О. Організація служби внутрішнього аудиту на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2016. № 1. С. 127–131. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2016_1_21.
54. Долбнева Д. В. Внутрішній аудит як невід'ємна складова механізму забезпечення розвитку в сучасних умовах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 5. С. 33–37.
55. Дорош Н.І. Аудит : теорія і практика : монографія. Київ : Знання, 2006. 495с.
56. Дорош Н. І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві. *Вісник Львів. комерц. акад.* Серія економічна. Вип. 44. Львів : Львів. комерц. акад. 2014. С. 148–152.
57. Дорош Н. І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту. *Вісник ЖДТУ*. 2006. № 1 (35). С. 41–46.
58. Драгун Л., Вініченко О. Основні напрями розвитку функцій аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 3. С. 59–62.
59. Дрозд І.К. Шевчук О.В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. Київ : Імекс-ЛТД, 2007. 304с.
60. Дудар Т. Г. Оцінка потенціалу і ринкових позицій аграрних холдингів. *Економіка АПК*. 2011. № 11. С. 84–90.

61. Економіка підприємств : посібник / ред. П. С. Харіна. Тернопіль : Економічна думка, 2000. 500 с.
62. Економічна енциклопедія : у 3-х т. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : ВЦ «Академія», 2002. Т. III. 952 с.
63. Ендовицкий Д. А., Соболева В. Е. Экономический анализ слияний / поглощений компаний. Москва : КНОРУС, 2013.
64. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
65. Звітність підприємств : офіц. сайт Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України. URL: <http://smida.gov.ua>.
66. Зікій Н. Л. Концептуальні основи дефініції «реструктуризація підприємства». *Науковий вісник Мукачів. держ. ун-ту*. Серія: Економіка. 2016. Вип. 1. С. 154–159. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmdue_2016_1_27.
67. Зобов'язання : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
68. Ібрагімова Н. В. Холдинг як суб'єкт господарювання з особливим статусом. *Університетські наук. записки*. 2013. № 3. С. 271–276.
69. Івченко Л. В. Консолідована фінансова звітність: теоретичні та практичні аспекти. *Молодий вчений*. 2016. № 4. С. 76–80. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_4_21.
70. Інвестиції в асоційовані підприємства : міжнар. стандарт бухгалтерського обліку 28. 2013. URL: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394626/file/IAS%2028%20%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394626/file/IAS%2028%20%20(ed_2013)ua.pdf).
71. Інституту внутрішніх аудиторів — URL: https://www.iaa.org.ua/?page_id=212
72. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

73. Історія економічних учень : підручник : у 2-х ч. / за ред. В. Д. Базилевича. 3-тє вид., випр. і допов. Київ : Знання. Ч. 2. 2006. 575 с.

74. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах. *Вісник податкової служби України*. 2001. № 33. С. 26–31.

75. Каменська Т. Ризик-орієнтований характер сучасного внутрішнього аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 6. С. 49-53

76. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація : автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ : б. в., 2011. 40 с. URL: <http://194.44.12.92:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/706/%D0%9A%D0%B0%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0.PDF?sequence=1>.

77. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: сучасний погляд : монографія. Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2010. 499 с.

78. Класифікація організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004 : наказ Держ. комітету статистики України № 401 від 25.06.2004 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ST000948.html.

79. Ковтун Н. В. Теорія статистики : курс лекцій, практикум. Київ : ІМЕКС, 2007. 286 с.

80. Ковтун Н. В., Галицька Е. В. Фінансова статистика : навч. посіб. Київ : КОНДОР. 2008. 440 с.

81. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : затв. Наказом МФУ від 29.09.2011 № 1217. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1195-11>

82. Коломієць-Людвіг Є. П. Співвідношення понять злиття, приєднання та поглинання в західному й українському правовому полі. *Правове регулювання економіки*. 2009. № 9. С. 169–177.

83. Колос І. В., Радіонова Н. Й. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип. 1 (25). С. 126–140.
84. Кондратюк О. М. Бухгалтерське забезпечення корпоративного управління: актуальні питання. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 7. С. 441–448. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2014_7_55.
85. Кондратюк О. М. Передумови розвитку та завдання бухгалтерського обліку в корпораціях. *Культура народів Причорномор'я*. 2012. № 238. С. 48–50. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/107864/12-Kondratyuk.pdf>.
86. Консолідована та окрема фінансова звітність : міжнар. стандарт бухгалтерського обліку 27. 2010. URL: http://minfin.gov.ua/document/92440/МСБО_27.pdf.
87. Консолідована фінансова звітність : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 628 від 27.06.2013 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
88. Консолідована фінансова звітність : міжнар. стандарт фінансової звітності 10. URL: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
89. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : монографія. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2007. 429 с.
90. Корпоративное право : учебник / Е. Б. Лаутс, И. С. Шиткина, С. А. Карелина, Е. П. Губин ; отв ред И. С. Шиткина. Москва : КНОРУС, 2011. С. 1070. URL: <http://uristinfo.net/korporativnoe-pravo/128-isshitkina-korporativnoe-pravo.html>.

91. Косташ Т. В. Управлінський аспект облікової політики України. *Кримський екон. вісник*. Сімферополь : НО «Economics», 2013. № 6 (7). Ч. I. С. 250–252. URL: <http://econom.chnu.edu.ua/wp-content/uploads/2016/04/kostash-upr-aspekt-2013.pdf>.
92. Костюченко В. Внутрішній аудит у системі управління холдингом. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 2. – С. 19–25.
93. Костюченко В. М. Консолідована фінансова звітність: міжнародна практика та досвід України : навч.-практ. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 528 с.
94. Костюченко В. М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2008. 30 с.
95. Костюченко В. М. Теоретичні аспекти класифікації внутрішньогрупових операцій. *Облік і фінанси АПК*. 2006. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/152/35.14>.
96. Костюченко, В. Внутрішній аудит у системі управління холдингом. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 2. С. 19-25.
97. Кузик Н. П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві : автореф. дис. канд. екон. наук. : 08.06.04. Київ, 2004. 24 с.
98. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. 3-тє вид. Київ : Каравела, 2006. 560 с. URL: http://libfree.com/189575576-buhgalterskiy_oblik_ta_auditororganizatsiya_i_metodika_auditu__kulakovska_lp.html.
99. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку в системі корпоративного управління : монографія. Київ : УБС НБУ, 2010. 271 с.
100. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу : навч. посіб. Київ : Знання, 2008. 639 с.

101. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності. *Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка»*. 2012. № 722 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 146–150.

102. Куцик П. О., Шевчук В. О. Процесний підхід до розробки корпоративних регламентів обліку і звітності. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць / Терноп. нац. екон. ун-т ; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль : Вид.-полігр. центр Терноп. нац. екон. ун-у «Економічна думка», 2016. Т. 23. № 1. С. 174–182. URL: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/handle/316497/1946>.

103. Кушнір А. І. Особливості та мотиви створення холдингових компаній в Україні. *Формування ринкової економіки* : зб. наук. праць / Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана». Київ : КНЕУ, 2012. Вип. 28. С. 55–62. URL: <http://ir.kneu.edu.ua:8080/handle/2010/2590>.

104. Литвиненко Н. О. Еволюція об'єкта «внутрішні розрахунки» в методологічній основі бухгалтерського обліку. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку* : зб. наук. пр. / відп. ред. О. Є. Кузьмін. Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2009. С. 416–423.

105. Литвиненко Н. О. Організація обліку внутрішніх розрахунків. URL: http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/rl00TG.pdf.

106. Литвиненко Н. О. Розвиток теоретичних та методичних засад бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків. *Вісник Львів. комерц. акад.* Серія економічна. 2014. Вип. 44. С. 46–50. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2014_44_11.12.

107. Литвиненко Н. О., Яремко І. Й. Методика аудиту внутрішніх розрахунків. *Вісник Львів. комерц. акад.* Серія економічна. 2011. Вип. 35. С. 425–430.

108. Литвиненко Н.О. Бухгалтерський облік і контроль внутрішніх розрахунків : автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Львів, 2012. 21 с.
109. Лозовицький С. П. Методичні і організаційні аспекти обліку й аудиту холдингових компаній : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Львів, 2004. 25 с.
110. Лукач І. В. Правове становище холдингових компаній за законодавством деяких зарубіжних країн: порівняльний аналіз. *Університетські наук. записки*. 2006. № 1. С. 160–166. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2006_1_28.
111. Лучик Г. М. Облікова політика як інструмент формування обліково-аналітичної інформації в управлінні. *Ефективна економіка*. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4664>.
112. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 / ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана». Київ, 2008. С. 13.
113. Мазур Н. В. Економіко-правова сутність поняття «внутрішньогрупові операції». *Наук. вісник Міжнар. гуманітарного ун-ту*. Серія: Економіка і менеджмент. 2016. № 15. С. 141–144.
114. Мазур Н. В. Історико-логічні етапи виникнення та розвитку інтеграційних процесів у бізнесі. *Актуальні проблеми економіко-правової системи України* : матеріали I Міжнар. інтернет-конференції з економіки та юриспруденції. Вінниця, 2016. С. 28–31.
115. Мазур Н. В. Методика обліку внутрішньогрупових операцій: пропозиції щодо вдосконалення. *Економіка. Фінанси. Право*. Київ : АФ «Аналітик», 10/2015. С. 11–16.
116. Мазур Н. В. Методичний підхід до формування внутрішньогрупової звітності. Сучасний стан економіки: проблеми та перспективи розвитку : матеріали Екон. наук.-практ. інтернет-конференції (7 жовтня 2015 р.). С. 167–168.

117. Мазур Н. В. Розвиток консолідованого обліку в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 9. С. 809–812.
118. Мазур Н. В. Сутність консолідованого обліку та відмінні ознаки від бухгалтерського фінансового обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. (11 травня 2016 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 148–149.
119. Мазур Н. В. Сучасний підхід до визначення сутності внутрішнього аудиту у системі корпоративного управління. *Принципи нової економіки України та формування її фінансово-інвестиційної основи* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (10–11 квітня 2015 р.) / Нац. гірничий ун-т. Дніпропетровськ: Видавн. дім «Гельветика», 2015. С. 167–168.
120. Македон В. В. Аналіз циклічного характеру процесів злиттів і поглинань міжнародних компаній на ринках США та Європи. *Вісник Академії митної служби України*. Серія: Економіка. 2012. № 1. С. 43–51. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2012_1_9.
121. Маліков В. В. Внутрішній аудит: аналіз проблематики та організація на підприємстві. *Проблеми економіки*. 2015. № 2. С. 147–152. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PeKon_2015_2_22.
122. Мальоне Д. Отношение счетоводства к политической экономии. *Счетоводство*. 1890. № 1
123. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.
124. Мартинюк Н. Р. Порівняльно-правова характеристика холдингів і холдингових компаній за законодавством іноземних держав. *Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства України*. 2014. Вип. 36. С. 142–154. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apvchzu_2014_36_16.
125. Международный бухгалтерский учет GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от А до Я / сост. В. М. Матвеева. Москва : Дело и сервис, 1998. 192 с.

126. Методика та організація обліково-аналітичної системи управління холдингових компаній : монографія / С. В. Гушко, А. В. Шайкан, М. І. Іщенко та ін. Кривий Ріг : KEI ДВНЗ «КНУ», 2012. 645 с.

127. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 р. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.

128. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. 2016-2017. URL: http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=702.

129. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти). URL: <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>.

130. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408/

131. Мошенський С.З. Олійник О.В. Економічний аналіз: підручник. 2-ге вид. Житомир : ПП «Рута», 2007. С. 158.

132. Назаренко Т. П. Служба внутрішнього аудиту: особливості організації. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць / Терноп. нац. екон. ун-т; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль : Вид.-полігр. центр Терноп. нац. екон. ун-ту «Економічна думка», 2016. Т. 23. № 2. С. 119–125. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/2482>.

133. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 464с

134. Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 22.07.2010 р. URL: <http://minrd.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.

135. Національна асоціація цукровиків України URL: <http://ukrsugar.com/uk>
136. Немченко В. В., Хомутенко В. П. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 240 с.
137. Об'єднання бізнесу : міжнар. стандарт фінансової звітності 3. 2010. URL: http://minfin.gov.ua/document/92415/МСФЗ_3.pdf.
138. Об'єднання підприємств : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.1999 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
139. Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки : монографія / за ред. Й. Я. Даньківа. Ужгород : Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. 300 с.
140. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : міжнар. стандарт бухгалтерського обліку 8. URL: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
141. Озеран В. О. Литвиненко Н. О. Внутрішні розрахунки та їх вплив на облікову політику пов'язаних сторін. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/NVUU/Ekon/2009_28_3/statti/2_15.htm.
142. Олініченко І. В. Внутрішній аудит на підприємстві. *Наук. вісник Херсон. держ. ун-ту*. 2015. Вип. 10. Ч. 3. С. 199–202.
143. Онищенко В. Є., Скирда І. М. Складання консолідованої фінансової звітності: проблеми та шляхи вдосконалення. *Молодий вчений*. 2018. № 2 (64). С. 302–306.
144. Онищенко В. П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2008. 20 с.
145. Операційні сегменти : міжнар. стандарт фінансової звітності 8. URL: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

146. Орлов І. В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 400 с.
147. Пальчук, О. В. Облікова політика як інструмент корпоративного управління. *Вісник університету водного господарства та природокористування* : Економіка. 2008. № 4(44). Ч.1 С. 139-145.
148. Пантелеєв В. П. Сніжко О. С. Словник бухгалтера та аудитора / Держ. комітет статистики України ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2009. 239 с.
149. Пантелеєв В. П., Корінько М. Д. Внутрішній аудит : навч. посіб. Київ, 2006. 247 с.
150. Переверзева Л. О. Види дочірніх підприємств. *Форум права*. 2012. № 1. С. 746–750. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.
151. Петренко С. М. Внутрішній аудит як напрям модифікації систем контролю. *Вісник Донецького нац. ун-ту економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського*. Серія: Бухгалтерський облік, аналіз та контроль. 2012. № 3 (55). С. 395–403.
152. Петренко Н. І., Філозоп О. В. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 1 (16). / відп. ред. Ф. Ф. Бутинець. Житомир : ЖДТУ, 2010. 380 с
153. Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2010. 40 с.
154. Петренко С. М. Методологічні підходи до здійснення процесу внутрішнього аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 7. С. 37–41.

155. Петренко С. М. Облікове забезпечення фінансової політики групи підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Житомир : ЖДТУ, 2014. Вип. 2 (29). С. 114–127.
156. Петрик О.А. Звітність корпорацій у постіндустріальній економіці: сучасні аспекти формування, аудиту та задоволення інформаційних запитів користувачів // «Економіка, фінанси, право». – 2016. – № 7. – С.8-13.
157. Петрик О.А., Гойло Н.В. Організаційно-методичні основи внутрішнього аудиту корпоративних прав // *Ефективна економіка*. – 2017. – №4. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5525>
158. Петрук О. М., Барановська Т. В. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3016/1/133.pdf>.
159. Пилипенко О. І. Корпоративні права в системі бухгалтерського обліку : монографія. Житомир : ФОП Кузьмін Дн. Л., 2010. 612 с.
160. Пирожок О. С., Войчишина В. В. Роль облікової політики на підприємстві та вимоги до неї. *Наука й економіка*. 2016. Вип. 1. С. 28–32. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nie_2016_1_7.
161. Подання фінансової звітності : міжнар. стандарт бухгалтерського обліку 1. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_013
162. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
163. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 88 24.05.1995 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1186-34>
164. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань : затв. Наказом М-ва фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

165. Пономарьова Н. А., Лоїк О. І. Внутрішній аудит: сутність та значення у діяльності суб'єктів господарювання. *Молодий вчений*. 2016. № 6. С. 85–88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_6_24.

166. Попітїч Т. Облікова політика: понятійний апарат і класифікація. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 2. С. 63–74. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/iasagc_2016_2_9.

167. Порядок розрахунку та застосування ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 763 від 17.10.2013 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/763-2013-%D0%BF>.

168. Принципи корпоративного управління, затверджені рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 955 від 22.07.2014 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KL140337.html.

169. Про акціонерні товариства: Закон України № 514-VI від 17.09.2008 р. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/514-17/print1392558618489270>.

170. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017. URL : <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

171. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

172. Про затвердження Статистичного класифікатора організаційних форм суб'єктів економіки : наказ Державної служби статистики України № 271 від 29.09.2014 р. URL: http://ukrstat.org/uk/norm_doc/2014/271/271_2014.htm.

173. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2132.0>.

174. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту : розпорядження Кабінету Міністрів України № 345-р від 08.04.2015 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80>.

175. Про холдингові компанії в Україні : Закон України № 3528-IV від 15.03.2006 р. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3528-15>.

176. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

177. Пятов М. Л., Семенова М. В. Учетная политика организации на 2000 год. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 1. С. 3–13.

178. Рабошук А. В. Формування облікової політики: необхідність та передумови виникнення : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. «Наука і освіта 2005». Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2005. Т. 82. Облік і аудит. С. 68–70.

179. Редченко К. І. Облікова політика як інформаційна основа системи управлінського контролю. *Вісник Одеського нац. ун-ту*. Серія: Економіка. 2015. Т. 20. Вип. 3. С. 274–278.

180. Рейтинг 200 найбільших компаній. Які компанії відіграють найважливішу роль в економіці України. *Forbes Україна*. 2014. № 11. URL: <http://forbes.ua/ua/ratings/2>.

181. Річний звіт Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за 2013 рік. URL: <http://nfp.gov.ua/files/docs/zvit/Zvit%202013.pdf>.

182. Розкриття інформації про пов'язані сторони : міжнар. стандарт бухгалтерського обліку 24. URL: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

183. Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання : міжнар. стандарт фінансової звітності 12. URL: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

184. Розкриття інформації щодо пов'язаних : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 № 303 18.06.2001 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>
185. Романенко О. Проблеми організації внутрішнього аудиту фінансових ресурсів у холдинговій компанії. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 8. С. 61-64.
186. Романенко О. А. Аналіз і контроль формування та використання фінансових ресурсів холдингових компаній (на прикладі торговельних холдингових компаній України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2008. 23 с.
187. Рябінін Є. Процеси інтеграції у ХХ столітті: основні концепції їх вивчення. *Політичний менеджмент*. 2006. № 5. С. 122–130.
188. Свірідова С. С. Організаційно-правова форма господарювання як фактор фінансової стійкості структурних підрозділів великих компаній. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Popu/2006_1/7-11.pdf.
189. Селіванова Н. М. Облікова політика підприємства: проблеми визначення поняття та нормативно-правового регулювання. *Економіка. Фінанси. Право*. 2016. № 7. С. 18–22. URL: <http://efp.in.ua/arhiv-nomeriv-efp/archive-nomeriv-2016/efp%207%202016.pdf>.
190. Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2010. 237 с.
191. Семчук І. В. Методичні засади складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств. *Вісник Житомир. інж.-технол. ін-ту*. Серія: Екон. науки. 2009. № 1 (47). С. 120–122.
192. Семчук І. В., Мазур В. Г. Вплив внутрішніх операцій на звітність об'єднання (групи) підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Житомир : ЖДТУ, 2011. Ч. 3. Вип. 2 (21). С. 327–337.

193. Словник термінів : глосарій. URL: http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,99999999/catid,43/id,34/.
194. Сметанко О.В. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах. : дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2015. 558с.
195. Сметанко О. В. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія. Київ : КНЕУ, 2013. 436 с
196. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов. Москва : Аудит ; ЮНИТИ, 1996. 638 с.
197. Соколов Я. В., Пятов М. Л. Влияние учетной политики на финансовый результат. *Бухгалтерский учет*. 2006. № 21. С. 43–48.
198. Солодка Н.В. Внутрішній аудит у холдингових структурах. *Актуальні питання функціонування фінансового ринку в умовах кризових явищ світової економіки* : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції (15–16 квітня 2016 р.). Одеса : Одеський нац. екон. ун-т, 2016.
199. Солодка Н. В. Формування інтеграційних відносин на підприємствах цукрової промисловості. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 1. С. 62–67. (Стаття належить до міжнар. наукометричних баз Index Copernicus).
200. Солодка Н. В. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту у групі компаній. *Екон. вісник Запорізької держ. інжен. акад.* 2016. № 4. С. 97–101.
201. Солодка Н. В. Концептуальний зміст обліку і внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в корпоративному управлінні. *Інтернаука*. Серія: Екон. науки. 2017. № 6. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2017/6/2943>.
202. Солодка Н. В. Методичні аспекти внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій на підприємствах цукрової промисловості.

Інтернаука. Серія: Екон. науки. 2019. № 1. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2019/1/4631>.

203. Солодка Н. В. Модель обліку внутрішньогрупових операцій на прикладі підприємств цукрової промисловості. *Сучасні наукові погляди на модернізацію і суспільний розвиток економічної системи* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. для студ., аспірантів та молодих вчених (24–25 листопада 2017 року). С. 47–49.

204. Солодка Н. В. Новий підхід до обліку внутрішньогрупових операцій між учасниками групи підприємств. *Причорноморські екон. студії*. 2017. Вип. 16/2017. С. 172–175.

205. Солодка Н. В. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій у групі підприємств. *Інфраструктура ринку*. 2017. № 6. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/6-2017>.

206. Спільна діяльність : міжнар. стандарт фінансової звітності 11. 2013. URL: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394647/file/IFRS%2011%20%20\(ed_2013\).pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394647/file/IFRS%2011%20%20(ed_2013).pdf)

207. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємства: сутність і призначення. *Наук. вісник Нац. ун-ту ДПС України*. 2009. № 3. С. 130–137

208. Структура групи «СКМ». URL: <http://www.scm.com.ua/uk/about-us/structure/#>.

209. Сухарева Л. А., Дмитренко І. Н., Борисенко М. В. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы. *Вісник Львів. комерц. акад.* Львів : Львів. комерц. акад., 2004. № 16. С. 84–91.

210. Тенюх З. І. Державні холдинги як перспективні форми управління стратегічними підприємствами. URL: http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/62.htm.

211. Три компанії експортують 70% цукру. URL: <https://agravery.com/uk/posts/show/tri-kompanii-eksportuut-70-cukru>.

212. Уманців Г. В. Консолідація звітів групи підприємств. *Дебет-Кредит. Практична бухгалтерія*. 2001. № 15. URL: <http://www.dtkr.com.ua/debet/ukr/2001/15/15pr7.html>.

213. Уманців Г. В. Холдингові компанії та промислово-фінансові групи у сучасній економіці. Київ : Віра-Р, 2002. 429 с.

214. Філозоп О. В. Організація служби внутрішнього аудиту як передумова якісного його здійснення. *Вісник ЖДТУ*. Серія: Екон. науки. 2009. № 1 (47). С. 140–144. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/94268/90273>.

215. Філозоп О. В. Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація та методика : дис. канд. ... екон. наук: спец. 08.00.09. Житомир, 2010. 311 с.

216. Фінансова звітність за сегментами : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 412 від 19.05.2005 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.

217. Фінансові інвестиції : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 91 від 26.04.2000 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.

218. Фоміна Т. В. Місце та роль внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю. *Вісник Львів. комерц. акад.* 2004. Вип. 16. С. 441–447.

219. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

220. Чевичалова Ж. В. Правова природа дочірнього підприємства : автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 / Нац. юрид. акад. імені Ярослава Мудрого. Харків, 2008. 197 с. URL: http://dspace.nulau.edu.ua/bitstream/123456789/5548/1/CHevuchalova_2008.pdf.

221. Чижевська Л. В. Актуальні питання складання консолідованої звітності. *Вісник Житомир. інжен.-технол. ін-ту*. Серія: Екон. науки. 2003. № 1 (23). С. 195–199.

222. Шарманська В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : Знання, 2003. 269 с.
223. Швець В. Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. *Вісник Київ. нац. ун-ту імені Тараса Шевченка*. Серія: Економіка. 2015. № 10 (175). С. 60–69 URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/do-pitannya-normativno-pravovogo-zabezpechennya-buhgaterskogo-oblikuta-finansovoyi-zvitnosti-v-umovah-msfz>.
224. Шиткина И.С. Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление. Москва: Волтерс Клувер, 2006. 648 с
225. Шомін М. Правовий статус холдингових компаній: проблеми та перспективи. URL: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=2285>.
226. Шпиг А. А. Контрольные функции централизованной бухгалтерии торго. Москва : Экономика, 1977. 123 с.
227. Шульжук Т. Р. До питання податкової правосуб'єктності холдингів. *Проблеми законності*. 2018. Вип. 141. С. 154–165. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2018_141_16.
228. Шухман М. Е. Сутність ризик-орієнтованого підходу до планування завдань із внутрішнього аудиту. *Perspektywy rozwoju nauki. Zbiór raportów naukowych* (28.11.2012 – 30.11.2012). Gdańsk : Wydawca Sp. z o.o. «Diamond trading tour», 2012. С. 45–49.
229. Экономический словарь. URL: <http://mirslovarei.com/content>.
230. Ющак Ж. М. Організація служби внутрішнього аудиту як передумова якісного його здійснення. URL: <http://www.stattionline.org.ua/index.php/ekonom/75/11207-organizaciyasluzhbi-vnutrishnogo-audituyak-peredumova-yakisnogo-jogo-zdijsnennya.html>
231. Accounting and Financial Reporting For Environmental Costs and Liabilities : United Nations Conference On Trade And Development. URL: <http://www.unctad.org/>.

232. GREEN PAPER «Audit Policy: Lessons from the Crisis». URL: <http://ec.europa.eu/>.
233. Committee of Sponsoring of the Treadway Commission. URL: <http://www.coso.org>.
234. Deegan C., Unerman J. Financial Accounting Theory. New York : Garland Publishing, Inc, 2009. 480 p.
235. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on Statutory audit of annual accounts and consolidated accounts. URL: <http://eur-lex.europa.eu/>.
236. Drury C. Management and cost accounting. London : International Thomson Business press, 2001. 928 p.
237. EMIR – intra-group transactions exemption / European union emissions trading scheme – legal point of view. URL: <http://www.emissions-euets.com/emir-intra-group-transactions-exemption>.
238. Hermanson R. H., Edwards J. D. Financial accounting: a business perspective. 6th ed. Richard D. Irwin, Inc., 1995. 670 p.
239. Joint Consultation Paper / Draft Regulatory Technical Standards on risk concentration and intra-group transactions under Article 21a (1a) of the Financial Conglomerates Directive 24 July 2014. P. 10–12. URL: http://www.esma.europa.eu/system/files/jc-cp-2014-04_joint_consultation_paper_draft_rts_art_21a_1a_ficod.pdf.
240. Mazur N. V. Difference between concepts of intragroup transactions and intracompany transactions (Prospects of economic development in the global crisis : collection of scientific articles. Plovdiv : Academic Publishing House of the Agricultural University Plovdiv, 2015. P. 262–266.
241. Monks R., Minow N. Corporate Governance. New York, 2011. P. 4.
242. Nobes C. Some Practical and Theoretical Problems of Group Accounting. *Certified Accountant Publications*. London, 1989.
243. Pierce A., Brennan N., Principles and Practice of Group Accounts: A European Perspective. Great Britain : Thomson Learning, 2003.

244. Dodge R. Foundations of Business Accounting. Chapman & Hall. 1993. 594 p.

245. International Finance corporation <https://www.edgebuildings.com/>

246. Solodka N. V. Internal Financial Reporting of Group Members. *Perspective directions of scientific researches*: collection of scientific articles. Coventry : Agenda Publishing House, 2016. P. 230–233.

247. Solodka N. V. Organization of internal audit of intragroup transactions. *International Scientific Conference "The modern trends in the development of business social responsibility"* : Conference Proceedings, May 19th, 2017. Lisbon : Baltija Publishing. P. 217–219.

ДОДАТКИ

**Групи учасників системи корпоративного управління,
вид участі, їх інтереси і контрольовані параметри**

Групи учасників	Вид участі в діяльності	Інтереси	Контрольовані параметри
Власники	Власний капітал	Дивіденди, ціна акцій	Фінансова стійкість, темпи зростання дивідендів, темпи зростання ціни акції
Інвестори	Інвестиції	Доходи на вкладені інвестиції	Рентабельність інвестицій, фінансова стійкість, ліквідність, ризики
Кредитори	Капітал	Доходи на вкладений капітал	Рентабельність капіталу, фінансова стійкість, ліквідність, ризики
Менеджмент групи підприємств	Знання, компетентність, відповідальність	Оплата праці, кар'єрне зростання	Усі аспекти діяльності групи підприємств
Персонал	Праця (діяльність)	Заробітна плата, безпека праці, зайнятість	Рівень оплати праці, умови праці
Постачальники	Поставка ресурсів	Ціна ресурсів, терміни контрактів, своєчасність розрахунків	Фінансовий стан, надійність
Покупці	Продаж продукції (товарів, послуг)	Ціна продукції (товарів, послуг)	Ціни, якість, сервіс
Держава	Законодавство	Інфорсмент	Виконання вимог законодавства
Фіскальні органи	Фіскальний контроль	Податкові платежі	Оподатковувані бази

**Організаційно-правові форми об'єднань підприємств
відповідно до Господарського кодексу України**

Вид об'єднання	Визначення
Асоціація	Договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації
Корпорація	Договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації
Консорціум	Тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо)
Концерн	Статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності
Асоційовані підприємства (господарські організації)	Група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні
Холдингова компанія	Публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)

Положення про облікову політику групи підприємств

(щодо облікового відображення внутрішньогрупових розрахунків)

Проект положення розроблено відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-ХІІ від 16.07.1999 р. (далі – Закон про бухгалтерський облік), Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України, Міжнародних стандартів фінансової звітності для забезпечення єдиної облікової політики й надання достовірної фінансової звітності з урахуванням вимог податкового законодавства.

Розділ І. Організація роботи бухгалтерської служби

1. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, що належать до складу групи, та виконання п. 4 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік з 01.01.2012 р встановити таку форму організації бухгалтерського обліку:

1.1. Бухгалтерський облік ведеться бухгалтерськими службами підприємств, які очолюють головні бухгалтери.

1.1.1. Кількість заступників головного бухгалтера визначається штатним розкладом кожного з підприємств.

1.1.2. Кількісний та якісний склад бухгалтерської служби визначається штатним розкладом і затверджується окремими наказами керівників підприємств.

1.1.3. Права та обов'язки головного бухгалтера і посадових осіб бухгалтерської служби визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і затвердженими посадовими інструкціями.

1.1.4. Відповідальність працівників бухгалтерської служби регулюється посадовими інструкціями, які розробляються головними бухгалтерами і затверджуються керівниками підприємств.

1.2. Порядок організації облікового процесу в групі підприємств (щодо внутрішньогрупових розрахунків).

1.2.1. Інформація щодо здійснення внутрішньогрупових операцій та проведення внутрішньогрупових розрахунків відображається на рахунках бухгалтерського обліку на дату здійснення таких операцій на основі підтверджуючих та належним чином оформлених первинних документів. Підприємства – учасники групи інформацію про здійснені внутрішньогрупові операції відображають паралельно, використовуючи відповідні рахунки бухгалтерського обліку з необхідним переліком аналітичних розрізів.

1.2.2. Бухгалтерія материнської компанії перед складанням квартальної фінансової звітності опрацьовує та зіставляє показники кожного з підприємств, що належать до складу групи. Основою для елімінування (виключення) залишків внутрішньогрупових розрахунків для консолідованої фінансової звітності материнської компанії є показники внутрішніх звітів.

Розділ II. Методика бухгалтерського обліку

2.1.1. Перелік субрахунків бухгалтерського обліку для внутрішньогрупових розрахунків.

Відповідно до робочого плану рахунків бухгалтерського обліку для відображення внутрішньогрупових розрахунків в групі підприємств використовуються такі субрахунки:

- 321.1 – Внутрішньогрупові розрахунки за необоротні активи;
- 321.2 – Внутрішньогрупові розрахунки за товари;
- 321.3 – Внутрішньогрупові розрахунки за запаси;
- 321.4 – Внутрішньогрупові розрахунки за роботи, послуги;
- 321.5 – Внутрішньогрупові дивіденди;
- 321.6 – Внутрішньогрупові позики.

2.1.2. Для зазначених субрахунків відкриваються такі аналітичні розрізи: контрагент, договір, документ взаєморозрахунків, вид валюти, вид взаєморозрахунків (придбання, реалізація) тощо.

2.1.3. Порядок визначення результатів здійснення внутрішньогрупових операцій.

2.2. Ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій може здійснюватися за одним із передбачених п. 39.3 ст. 39 ПКУ методів (порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку, розподілення прибутку) або шляхом поєднання декількох методів. Доцільність використання кожного із зазначених методів визначається на основі заповнення Робочої таблиці визначення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною для складання Звіту про контрольовані операції.

Розділ III. Технічна складова облікової політики

3.1. Форма ведення бухгалтерського обліку. Підприємства групи використовують програмне забезпечення на основі платформи «1С: Бухгалтерія 8.2» з відповідною конфігурацією. Модулі, необхідні для діяльності підприємств групи, розробляються та впроваджуються відділом ІТ-технологій.

3.2. Форми внутрішніх звітів про здійснення внутрішньогрупових розрахунків наводяться в додатках до Положення про облікову політику. Загальною формою внутрішнього звіту для систематизації та узагальнення інформації про внутрішньогрупові розрахунки є внутрішні звіти. Відповідальність за підготовку, правильність заповнення та своєчасну передачу материнській / холдинговій компанії несе головний бухгалтер підприємства – учасника групи.

3.3. Функціонування системи внутрішнього контролю в групі підприємств.

3.3.1. Функціональні обов'язки здійснення внутрішнього контролю за дотриманням і виконанням вказаних положень щодо відображення в бухгалтерському обліку внутрішньогрупових розрахунків покладено на працівників бухгалтерії, заступників та головного бухгалтера.

3.3.2. Загальний контроль за виконанням Положення про облікову політику покладається на головного бухгалтера.

КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ ОПЕРАЦІЙ КОНТРОЛЬОВАНИМИ

№	Типи операцій	Загальні вимоги по критеріям
Критерії “по-суті” операції		
1	Операції з пов’язаними особами-нерезидентами	<p>Пов’язана особа – критерії у в пп. 14.1.159 ПКУ, серед них:</p> <ul style="list-style-type: none"> • кінцевим бенефіціарним власником (контролером) таких юридичних осіб є одна і та ж сама фізична особа. При цьому кінцевим бенефіціаром визнається навіть особа, яка контролюється через певний “ланцюжок” інших осіб (частка $\geq 25\%$ статутного капіталу) (див. також п. 20 ст. 1 Закону від 14.10.2014 р. № 1702). <p>Ситуацію використання “ланцюжку” осіб, через які проводилася група операцій, врегульовує пп. 39.2.1.5 ПКУ;</p> <ul style="list-style-type: none"> • у підприємства один директор або спільне управління через один виконавчий орган; • юридичні особи стають пов’язаними, якщо їх бенефіціари, члени правління пов’язані між собою (наприклад, компанії, в яких директори – близькі родичі, чоловік і дружина і т.д.).
2	Операції через комісіонерів-нерезидентів	Укладання договору комісії з нерезидентом може перетворити операцію на контрольовану. При цьому нерезидент може бути будь-яким, не обов’язково пов’язаною особою.
3	Операції з нерезидентами з країн (територій), що належать до “низькоподаткових” юрисдикцій	Країна (територія) нерезидента має податок на прибуток (корпоративний податок), що мінімум на 5% менший, ніж в Україні, тобто ставка податку на прибуток $\leq 13\%$. Перелік таких країн можна знайти в Переліку Кабміну від 27.12.2017 р. № 1045. Він нараховує зараз 79 країн (жовтень 2019). Ще у минулому році з переліку були виключені: Грузія, Естонія, Латвія, Мальта, Угорщина (січні 2018 р.). У квітні 2018 р. була вилучена Болгарія.
4	Операції з нерезидентами особливих організаційно-правових форм, що не сплачують податок на прибуток	У постанові Кабміну від 04.07.2017 р. № 480 є перелік 95 організаційно-правових форм з 26 країн світу. Наприклад, звичайне і просте партнерство, партнерство з обмеженою відповідальністю (Велика Британія), деякі форми партнерства з обмеженою відповідальністю та професійні партнерства (Польща), повне партнерство (деякі штати з США), командитне партнерство, пасивне партнерство (Німеччина) і т.п.
5	Операції між нерезидентом та його постійним	Постійним представництвом є місце діяльності постійного характеру, через яке повністю або частково проводиться госпдіяльність нерезидента в

	представництвом в Україні.	Україні (пп. 14.1.193 ПКУ). Такими є місце управління, філія, офіс, фабрика, майстерня, установка або споруда для розвідки природних ресурсів, шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів, склад або приміщення, яке використовується для доставки товарів, сервер.
Вартісні критерії, щоб визнати операцію контрольованою:		
№	Вид доходу:	Вимоги (одночасне виконання 2-х умов):
1	дохід по всім видам діяльності	> 150 млн грн* (без ПДВ і акцизу, це сумарне значення всіх доходів по формі 2 “Звіт про фінансові результати”)
		та
2	дохід по операціям з контрагентом	> 10 млн грн** (без ПДВ і акцизу)

Приклад заповнення Звіту про контрольовані операції

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27																
														з	по																											
№ з/п		Код найменування операції		Предмет контрольованої операції			Контракт (договір)		Код сторони операції		Код країни походження предмета операції		Умови поставки (Інкотермс)		Торгова марка предмета операції (за наявності в товароупровідних та комерційних документах)		Виробник предмета операції (за наявності в товароупровідних та комерційних документах)		Дата здійснення операції		Ціна (тариф) за одиницю виміру (без ПДВ) (у валюті контракту / договору)		Кількість		Одиниця виміру		Код валюти		Курс валюти		Загальна вартість операції (без ПДВ)		Код підстави для визнання ціни звичайною		Код методу визначення ціни в контрольованій операції		Код джерела інформації для визначення звичайної ціни		Звичайна ціна за одиницю		Різниця між ціною / тарифом та звичайною ціною за одиницю	
1	009	Автомобіль вантажний МАЗ-631-208-020-010	1	29.10.4 2	0	0	24/10/2013	34	018	112	0	МАЗ	Мінський автомобільний завод	16/10/2013	16/10/2013	500000	10	шт.	UA N	1	500000 0	-	301	404	530000	-30000																
2	020	Нежитлове приміщення, площа 1000 кв. м	3	68.20.1 2	0	0	01/10/2013	15	029	804	0	0	0	01/10/2013	31/12/2013	50000	3	міс.	UA N	1	150000	201	303	408	50000	0																

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій

1. Вступна частина

1.1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків (далі – Методичні рекомендації) розроблено з метою отримання повної інформації про стан і результати внутрішньогрупових операцій.

Методичні рекомендації – основний документ, що регулює систему бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій.

1.2. Суб'єктами господарювання, на яких поширюються положення Методичних рекомендацій, є учасники групи підприємств – материнське (холдингове) та дочірні (субдочірні) підприємства.

1.3. Методичні рекомендації розроблено на основі міжнародних нормативних документів (МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 8 «Операційні сегменти», МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ 11 «Спільна діяльність», МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони», МСБО 27 «Окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства») та нормативних документів державного рівня України (Цивільний, Господарський, Податковий кодекси України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про холдингові компанії в Україні», Закон України «Про акціонерні товариства», Національне П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкція з його застосування).

2. Загальні положення

2.1. Визначення основних термінів та понять, що використовуються в Методичних рекомендаціях:

Дочірнє підприємство – це підприємство, статутний капітал якого сформований за рахунок материнського підприємства або контрольний пакет акцій якого належить материнському підприємству.

Субдоочірнє підприємство – суб'єкт господарювання, повним або частковим власником якого є дочірнє підприємство іншого суб'єкта господарювання (материнської/холдингової компанії).

Материнське підприємство – це суб'єкт господарювання, що володіє контрольною часткою в статутному капіталі, здійснює управління сферами діяльності своїх дочірніх підприємств, а також безпосередньо займається господарською діяльністю.

Холдингова компанія – юридична особа, яка безпосередньо або через інших осіб володіє акціями (частками у статутному капіталі) інших, однієї або більше, дочірніх юридичних осіб і утримує більшість голосів у їх органах управління.

Група підприємств – група, що охоплює холдингову / материнську компанію, всі дочірні та субдоочірні підприємства.

Внутрішньогрупові операції – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.

2.2. Завданнями бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій є:

– опрацювання масиву даних, зафіксованих у первинних документах, та подання їх зацікавленим користувачам у вигляді внутрішніх та зовнішніх форм звітності;

– розмежування заборгованості з внутрішньогрупових розрахунків на дебіторську та кредиторську довгострокового та поточного характеру;

– правильне та повне документальне оформлення та своєчасне відображення внутрішньогрупових розрахунків в облікових регістрах для

надання повної та достовірної інформації про заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків;

– встановлення відповідальності облікового персоналу за своєчасне, повне та достовірне відображення внутрішньогрупових розрахунків.

2.3. **Обов'язки суб'єктів, що відповідають за організацію бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків:**

2.3.1. Для виконання покладених на нього функцій з організації бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків **керівник підприємства зобов'язаний:**

– створити необхідні умови для своєчасного та правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до бухгалтерії первинних документів із внутрішньогрупових операцій.

2.3.2. Для виконання покладених на нього функцій з організації бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків **головний бухгалтер материнської компанії зобов'язаний:**

– забезпечити дотримання в групі підприємств єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків, складання і подання в установлені терміни внутрішньої звітності по внутрішньогрупових розрахунках та елімінування сум по внутрішньогрупових розрахунках в консолідованій фінансовій звітності;

– розробити робочий план рахунків в частині рахунків для обліку внутрішньогрупових операцій, форми первинних документів, що застосовуються для оформлення операцій, за якими не передбачено типових форм, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності; керувати процесом визначення змісту основних прийомів і методів ведення обліку та технології опрацювання бухгалтерської інформації щодо внутрішньогрупових операцій у групі підприємств;

– організувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій щодо внутрішньогрупових розрахунків материнською компанією та всією групою підприємств;

– брати участь у проведенні економічного аналізу фінансово-господарської діяльності групи підприємств за даними бухгалтерського обліку та звітності з метою виявлення внутрішніх резервів, здійснення режиму економії і заходів щодо вдосконалення документообігу, в розробленні та впровадженні прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку при застосуванні сучасних засобів обчислювальної техніки.

2.3.3. Для виконання покладених на нього функцій з організації бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків **головний бухгалтер дочірнього підприємства** зобов'язаний:

– забезпечити дотримання підприємством єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків, складання і подання в установлені терміни внутрішньої звітності по внутрішньогрупових розрахунках та правильності відображення внутрішньогрупових розрахунків у фінансовій звітності;

– організувати контроль за правильністю відображення в системі бухгалтерського обліку всіх господарських операцій щодо внутрішньогрупових розрахунків відповідно до методики, затвердженої материнською компанією;

– брати участь в проведенні економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку та звітності з метою виявлення внутрішніх резервів, здійснення режиму економії і заходів щодо вдосконалення документообігу, в розробленні та впровадженні прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку при застосуванні сучасних засобів обчислювальної техніки.

2.3.4. Для виконання покладених на нього функцій з організації бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків **бухгалтер підприємства** зобов'язаний:

- здійснювати прийом і контроль первинної документації на ділянці бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків;
- виконувати роботу з ведення бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків;
- забезпечувати керівників, кредиторів, інвесторів, аудиторів та інших користувачів бухгалтерської звітності порівняною та достовірною бухгалтерською інформацією про внутрішньогрупові розрахунки;
- готувати інформацію щодо внутрішньогрупових розрахунків для складання звітності, стежити за збереженням бухгалтерських документів, оформлювати їх відповідно до затвердженого порядку для передачі до архіву;
- виконувати роботи з формування, ведення та зберігання бази даних бухгалтерської інформації, вносити зміни в довідкову та нормативну інформацію, що використовується при опрацюванні даних;
- брати участь у формулюванні економічних завдань або їх окремих етапів, що вирішується за допомогою обчислювальної техніки, визначати можливість використання готових проектів, алгоритмів, пакетів прикладних програм, що дає змогу створювати економічно обґрунтовані системи опрацювання економічної інформації.

3. Технічні положення

3.1. Субрахунки для бухгалтерського обліку внутрішньогрупових розрахунків.

3.1.1. На рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції» пропонується вести узагальнення інформації про економічні операції між учасниками групами (між материнським підприємством і дочірніми та між дочірніми підприємствами), на рис. 2.2 відображено кореспондуючі рахунки.

На рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції» пропонується вести облік внутрішньогрупових розрахунків з учасниками групи (передача по собівартості продукції, робіт, послуг, запасів, основних засобів,

нематеріальних активів; надання позик та інші види розрахунків). Передача активів від одного учасника іншому відображається за кредитом рахунків обліку активів і дебетом рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції», а їх одержання – зворотною кореспонденцією.

3.2. Форми внутрішніх звітів відображення внутрішньогрупових розрахунків в системі бухгалтерського обліку.

3.2.1. На основі систематизації та узагальнення бухгалтерських даних інформацію про внутрішньогрупові розрахунки, що відображається на субрахунках, необхідно систематизувати в Реєстрі відображення в бухгалтерському обліку внутрішньогрупових розрахунків групи підприємств та узагальнювати у Внутрішньому звіті відображення в бухгалтерському обліку внутрішньогрупових розрахунків групи підприємств (*Додаток 1 до Методичних рекомендацій*). У вказаному внутрішньому звіті материнське, дочірні та субдочірні підприємства одночасно вносять інформацію про бухгалтерське відображення кожної вертикальної або горизонтальної господарської операції. При цьому підприємства, між якими виникають внутрішньогрупові розрахунки, вказують дату, реквізити первинного документа, кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку та суми щодо кожної господарської операції.

3.2.2. Для спрощення процедури складання Звіту про контрольовані операції доцільно інформацію про внутрішньогрупові операції систематизувати у внутрішньому документі «Робоча таблиця визначення різниці між трансфертною ціною/тарифом та звичайною ціною для складання Звіту про контрольовані операції» (*Додаток 2 до Методичних рекомендацій*). У цей документ вносять відомості про трансфертні ціни/тарифи, за якими здійснюються внутрішньогрупові розрахунки за реалізовані товари, виконані роботи, надані послуги (ціни формують на основі одного з методів: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку). В окрему графу проставляють звичайну ціну за одиницю відповідно до джерела отримання інформації про

звичайну ціну. На перетині проставляється результат віднімання ціни/тарифу та звичайної ціни за одиницю.

4. Методичні положення

4.1. Методика відображення внутрішньогрупових розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку.

В додатку 3 до Методичних рекомендацій наведено порядок відображення внутрішньогрупових розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку при операціях з придбання, реалізації, надання та отримання грошових позик, нарахування та виплати дивідендів.

Організаційно-інформаційна модель внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій

<i>Мета внутрішнього аудиту</i>													
Висловлення незалежної думки про достовірність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів щодо внутрішньогрупових операцій підприємств, які належать до складу групи													
<i>Предмет внутрішнього аудиту</i>													
фінансово-господарська діяльність групи підприємств, ефективність управління ними та достовірність їх фінансової звітності													
<i>Суб'єкти внутрішнього аудиту</i>													
Головний аудитор				Бухгалтер-аудитор, спеціалісти з бухгалтерського обліку					Експерти-аналітики				
<i>Об'єкти внутрішнього аудиту</i>													
фінансово-господарська діяльність групи підприємств	фінансово-господарська діяльність структурних підрозділів	фінансова звітність	бізнес-процеси	ризики різної етимології та управління ними	ефективність використання ресурсів	ефективність господарювання	управлінські рішення, які приймаються СЕО та іншими суб'єктами управління						
<i>Принципи внутрішнього аудиту</i>													
об'єктивності	професійної незалежності	достатньої кваліфікації	відповідальності	точності	конкретності	конструктивності	збалансованості	своєчасності доведення інформації	відповідальності контролюючої та підконтрольної систем	комплексності	системності	результативності	взаємодоповнення
<i>Спосіб організації підрозділу внутрішнього аудиту</i>													
централізована						децентралізована (за підрозділами)							

Джерела інформації

первинні облікові документи, накази керівника	законодавчі та нормативні акти, методичні рекомендації, внутрішні положення	наказ про облікову політику, інформація про організацію обліку, контролю	фінансова звітність	бізнес-плани	внутрішня звітність суб'єкта господарювання	стратегія розвитку групи підприємств	стандарти (МСА, МСПВА, внутрішньо-фірмові)	узагальнюючі документи внутрішнього та зовнішнього аудиту
---	---	--	---------------------	--------------	---	--------------------------------------	--	---

Методичні прийоми внутрішнього аудиту, аудиторські процедури

загальнонаукові	органолептичні					документалістики			розрахунково-аналітичні		
	інвентаризація	вибіркові та суцільні спостереження (аудиторська вибірка)	службове розслідування	форензик	експертизи різних видів	інформаційне моделювання	нормативно-правове регулювання	дослідження документів	економічний аналіз	аналітичні розрахунки	економіко-математичні методи

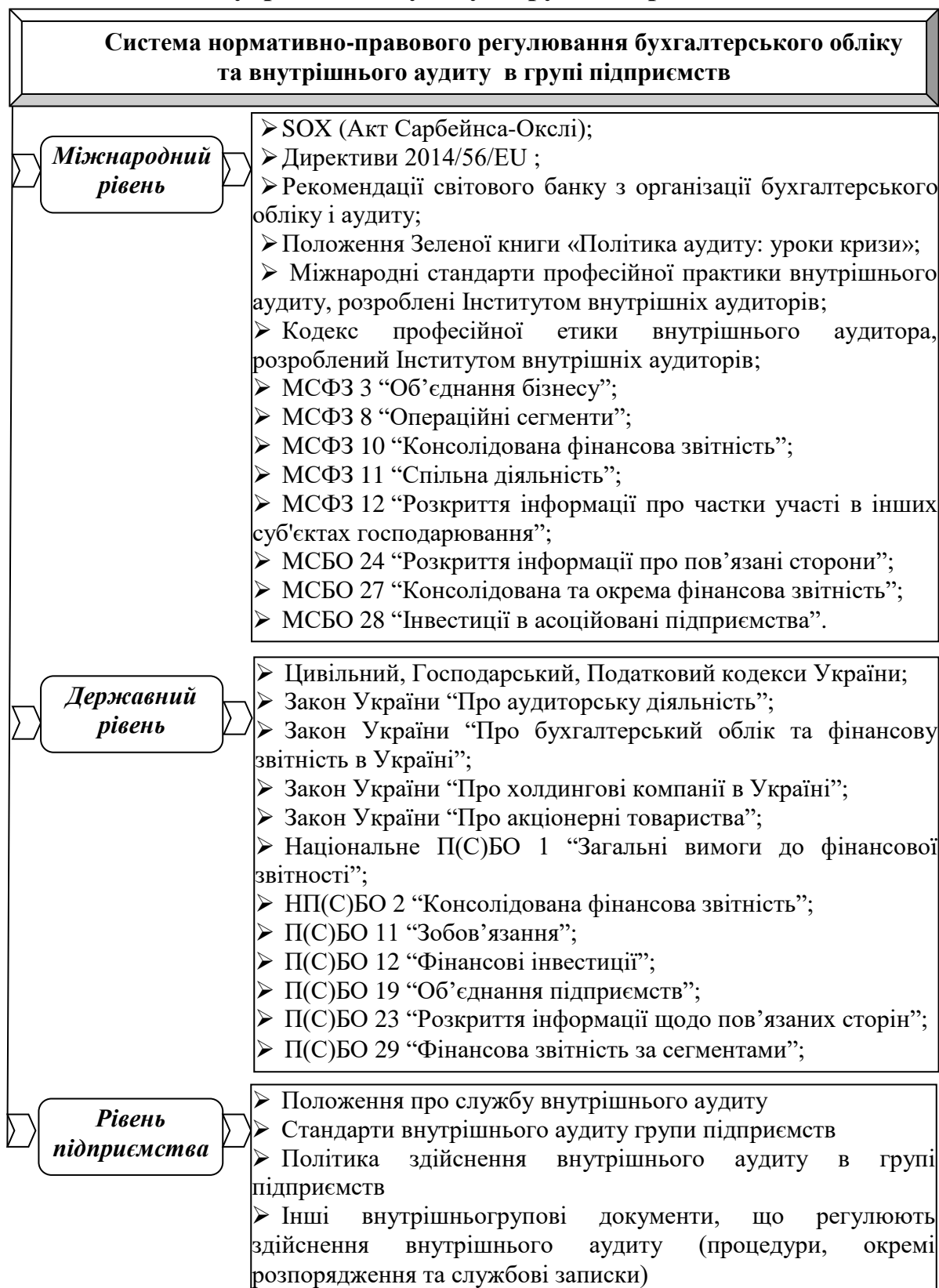
Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів внутрішнього аудиту

групування недоліків			документування попередніх результатів	аналітичне групування результатів	систематизація та аналіз виявлених відхилень	формування аудиторського висновку (звіту)	розроблення пропозицій щодо запобігання появі зловживань, помилок, обману	оцінювання виконання рішень, прийнятих підрозділом внутрішнього аудиту
хронологічне	систематизоване	хронологічно-систематизоване						

Ступінь відкритості інформації

відкрита, для суб'єктів суспільного інтересу (ССІ)	обмежена або закрита, для суб'єктів господарювання, які не є ССІ
--	--

Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту в групі підприємств



Трактування сутності поняття «ризик»

№ з/п	Джерело	Дефініція поняття «ризик»
1	Великий тлумачний словник	Усвідомлена можливість небезпеки; можливість збитків або неуспіху в певній справі
2	Економічний енциклопедичний словник	Непередбачуваність і можливість настання подій з негативними наслідками, зумовлених певними діями або рішенням, які мають місце у майбутньому
3	Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту	Можливість настання будь-якої події, яка може мати вплив на досягнення цілей
4	Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності	Кількісна міра небезпеки, що враховує ймовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них
5	С. Бардаш	Вірогідність настання негативних наслідків, які можуть мати вплив на досягнення сформованих цілей
6	М. Білуха	Дії суб'єктів господарювання у невизначеній обстановці
7	Л. Донець	Небезпека втрати ресурсів чи недоодержання доходів порівняно з варіантом, розрахованим на раціональне використання ресурсів
8	С. Ілляшенко	Загроза втрати підприємством частини ресурсів, недоотримання доходів або додаткових витрат у результаті здійснення конкретних видів діяльності
9	О. Ястремський	Об'єктивний фактор, органічно пов'язаний з фундаментальними інституціями сучасного суспільства
10	В. Кочетков, Н. Шипова [329]	Вартісне вираження імовірнісної події, що призводить до втрат
11	В. Лук'янова, Т. Головач	Об'єктивно-суб'єктивна категорія, пов'язана з подоланням невизначеності, випадковості, конфліктності в ситуації неминучого вибору, що відображає ступінь досягнення суб'єктом очікуваного результату
12	І. Івченко	Подія, яка може відбутися чи не відбутися і спрямована на привабливу мету, досягнення якої пов'язане з елементами небезпеки, загрозою втрати
13	В. Вітлінський, П. Верченко	Об'єктивно-суб'єктивна категорія в діяльності суб'єктів господарювання, пов'язана з подоланням невизначеності та конфліктності в ситуації неминучого вибору
14	Н. Машина	Імовірність загрози втрати підприємством частини ресурсів, недоодержання доходів чи появи додаткових витрат у результаті здійснення певної виробничої і фінансової діяльності

№ з/п	Джерело	Дефініція поняття «ризик»
15	М. Клименюк	Властивість системи під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів переходити зі стану нормального функціонування, який забезпечує досягнення системою її цілей, до стану відмови
16	В. Вітлінський, П. Верченко, А. Сигал, Я. Наконечний	Економічна категорія в діяльності суб'єктів господарювання, пов'язана з подоланням невизначеності, конфліктності оцінювання, управління, неминучого вибору
17	Мескон М. Х.	Вірогідність виникнення збитків або зниження доходів порівняно з прогнозованим варіантом

Класифікація ризиків

№ з/п	Джерело	Класифікаційна ознака
1	М. Білуха	1. За об'єктивними ознаками: – пов'язані з розміром (масштабністю) суб'єкта господарювання; – зумовлені галузевою належністю. 2. За суб'єктивними ознаками: – властиві країні загалом; – пов'язані з акціонуванням і приватизацією підприємств; – ризики неефективності внутрішнього контролю; – фінансові ризики; – інвестиційні ризики; – ризики неефективності системи бізнесової основи діяльності; – ризики внутрішньогосподарських розрахунків; – ризики неплатоспроможності дебіторів; – технологічні ризики тощо
2	Н. М. Проскуріна	За сферою виникнення. За можливістю страхування. За можливістю передбачення. За можливістю подальшої класифікації. За тривалістю дії. За об'єктом виникнення. За рівнем фінансових втрат. За джерелами виникнення. За можливими наслідками. За причинами виникнення
3	К. О. Назарова	1. За місцем виникнення: – внутрішні – зовнішні. 2. За можливістю передбачення: – передбачувані; – непередбачувані. 3. За тривалістю дії: – тимчасові; – періодичні; – постійні. 4. За сферою впливу: – ризики окремої операції; – ризики окремого проекту; – ризики діяльності загалом. 5. За складністю: – прості; – складні. 6. За наслідками: – прийнятні; – критичні; – катастрофічні. 7. За причинами виникнення: – внаслідок невизначеності; – внаслідок випадковості; – внаслідок протидії. 8. За можливістю страхування: – страхові; – не страхові.

№ з/п	Джерело	Класифікаційна ознака
4	М. Е. Шухман	<ol style="list-style-type: none">1. За зв'язком з конкретним бізнес-процесом (процес придбання і витрачання матеріалів, процес виробництва, процес реалізації і отримання доходів та фінансово-інвестиційний процес).2. За специфікою джерела виникнення:<ul style="list-style-type: none">– зовнішні;– внутрішні.3. За типом збитку:<ul style="list-style-type: none">– допустимий ризик;– критичний ризик;– катастрофічний ризик.4. За рівнем виникнення ризиків:<ul style="list-style-type: none">– на рівні корпорації;– структурного підрозділу;– окремого співробітника.5. За характером прояву в часі:<ul style="list-style-type: none">– постійні;– тимчасові.6. За ступенем наслідків:<ul style="list-style-type: none">– ризик, що призводить лише до економічних втрат;– ризик, що призводить до упущеної вигоди;– ризик, що призводить до економічних втрат і додаткових доходів.

Анкета

1. Чи розроблена в країні методологія оцінювання ризику для ВА?

А) Ні.

Б) Так, це частина опублікованого посібника з внутрішнього аудиту.

В) Так, вона була опублікована СНУ.

Г) Поки що ні, але планується.

Д) Перебуває на стадії розроблення.

Е) Кожна організація може розробити власну методологію оцінювання ризику.

2. Чи є методологія оцінювання ризику обов'язковою для ВА?

А) Так, кожна організація має дотримуватися цієї методології.

Б) Ні, це лише керівництво, і методологію слід адаптувати для певної організації.

В) Ні, але якщо підрозділи ВА мають іншу методологію, вона має бути схвалена СНУ.

3. Яка на вашому підприємстві основа стратегічного планування внутрішнього аудиту?

А) Накази керівництва.

Б) Закон або урядовий регламент визначає завдання.

В) Професійні судження внутрішніх аудиторів.

Г) Мозковий штурм, що проводиться внутрішніми аудиторами.

Д) Результати оцінювання ризику, проведеного керівництвом, плюс професійні судження внутрішніх аудиторів.

Е) Оцінювання ризику здійснюється внутрішніми аудиторами з урахуванням потреб керівництва.

4. Які джерела інформації використовуються для поділу об'єктів аудиту на категорії?

А) Плани розвитку.

Б) Зовнішній аудит та консультативна діяльність.

- В) Керівництво по послугах організації.
- Г) Організаційні схеми або офісний довідник.
- Д) Корпоративні та відомчі плани.
- Е) Річні звіти та будь-які цільові показники діяльності.
- Ж) Управлінська інформація.
- З) Бюджети.

5. Як підрозділи ВА залучають вище керівництво підприємства до процесу планування?

- А) Проводять інтерв'ю з ключовими штатними співробітниками.
- Б) За допомогою опитувальника та інтерв'ю з ключовими штатними співробітниками.
- В) Тільки як частину процесу затвердження стратегічного або річного плану.

6. Чи є (або мають бути) у всіх підрозділах ВА офіційно документально оформлені об'єкти аудиту?

- А) Так.
- Б) Частково.
- В) Немає.

7. Який поділ об'єктів аудиту на категорії використовується на вашому підприємстві?

- А) За відомствами.
- Б) За процесами.
- В) За організаційними підрозділами або місцем знаходження.
- Г) За операційними програмами.

8. Чи існують на вашому підприємстві вимоги для менеджерів проводити оцінювання ризиків як частину офіційних процедур управління ризиками?

- А) Так.
- Б) Ні.
- В) Це потрібно, але не багато підприємств впроваджують процедури управління ризиком.

9. Чи залучений внутрішній аудит до ідентифікування та оцінювання ризиків як частина цього процесу?

А) Так.

Б) Ні.

10. Як підрозділ ВА ідентифікує ризики?

(Це питання пов'язане з питанням 9 – мали відповісти тільки ті, хто відповів «ТАК» на питання 9.)

А) На підставі реєстру ризиків, створеного як частина процесу управління ризиками керівництвом.

Б) Із реєстрів ризиків, складених внутрішніми аудиторами.

В) Використовуються обидва зазначені вище методи – це залежить від підприємства.

11. Які критерії використовуються керівництвом або ВА для оцінювання впливу ідентифікованих ризиків?

А) Фінансовий вплив.

Б) Вплив на репутацію.

В) Нормативний вплив.

Г) Вплив на операції / досягнення цілей / місію.

Д) Вплив на кадрові ресурси.

12. Як керівництво або ВА оцінюють ймовірність ідентифікованих ризиків?

А) За трибальною шкалою.

Б) За чотирибальною шкалою.

В) За п'ятибальною шкалою.

13. Які загальні фактори ризику використовуються підрозділами ВА при виборі елементів аудиторського простору для вивчення?

А) Ступінь фінансової суттєвості.

Б) Складність видів діяльності.

В) Контрольне середовище.

Г) Репутаційна чутливість.

- Д) Невід'ємний ризик.
- Е) Ступінь змін.
- Ж) Упевненість керівництва.
- З) Потенціал для шахрайства.
- И) Час, що минув із моменту останнього аудиту.
- К) Складність ієрархії.
- Л) Ступінь автоматизації.
- М) Обсяг угод.

14. Чи додають підрозділи ВА вагові коефіцієнти факторів ризику?

- А) Так.
- Б) Ні.
- В) Деякі з них – так, але це не обов'язково.

15. Який зміст щорічного плану аудиту на вашому підприємстві?

- А) Зв'язок між стратегічними завданнями підрозділу ВА і запланованими завданнями.
- Б) Взаємозв'язок між завданнями, запланованими в стратегії аудиту і в щорічному плані.
- В) Мета, масштаб і тривалість кожного аудиторського завдання.
- Г) Мета і тривалість кожного консультаційного завдання.
- Д) Розподіл персоналу.
- Е) Ситуація з ресурсами, у тому числі потреба в ресурсах, якщо необхідно.
- Ж) Терміни завдань.
- З) План навчання.
- И) Бюджетні ресурси.
- К) Резервування часу на незаплановані коригування.

План проведення внутрішнього аудиту стану внутрішньогрупових операцій

№	Завдання внутрішнього контролю стану внутрішньогрупових операцій	Дії внутрішніх контролерів	Первинні та зведені документи, що підлягають перевірці
1	2	3	4
1	Перевірка правильності бухгалтерського обліку		
1.1	Загальне ознайомлення з порядком здійснення внутрішньогрупових операцій	Ознайомлення з основними напрямками розрахунків на підприємстві (безготівкові, готівкові, бартерний обмін, застосування векселів та ін.) в розрізі аналітики	Накладні, претензії, ПКО, ВКО, виписки банку, договори, реєстри обліку, Головна книга; баланс, консолідована звітність
1.2	Перевірка бухгалтерського обліку розрахунків	Визначення правильності ведення обліку розрахунків залежно від операцій (безготівкові, готівкові рахунки, бартерний обмін, застосування векселів та ін.) відповідно до чинного законодавства	Реєстри обліку; Головна книга; баланс, консолідована звітність
1.3	Визначення правильності сум внутрішньогрупових операцій, відображених у балансі	Перевірка реальності залишків внутрішньогрупових розрахунків, відображених у балансі, шляхом проведення перевірки відвантажувальних документів, розрахункових документів, актів звірки та ін.	Накладні, претензії, ПКО, ВКО, виписки банку, договори, реєстри обліку, Головна книга; баланс, консолідована звітність
2	Перевірка правильності наявних та списаних сум дебіторської та кредиторської заборгованості з внутрішньогрупових операцій, щодо якої минув термін позовної давності		
2.1	Визначення простроченої дебіторської і кредиторської заборгованості та порядок її списання	Виявлення наявності дебіторської та кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності; перевірка порядку її списання та обліку	Накладні; платіжні доручення; договори, акти взаємозвірок; листування; розрахунки; реєстри обліку; Головна книга; баланс, консолідована звітність

1	2	3	4
2.2	Перевірка обґрунтованості та правильності списання іншої заборгованості	Ознайомлення з порядком списання дебіторської та кредиторської заборгованості, визначення причин їх виникнення та обґрунтованості списання відповідно до чинного законодавства	Накладні; платіжні доручення; договори, реєстри обліку; Головна книга; баланс, консолідована звітність
3	Підтвердження суми заборгованості з внутрішньогрупових операцій, що обліковується у підприємств – контрагентів учасників групи підприємств	Зіставлення даних первинних документів з реєстрами аналітичного та синтетичного обліку, визначення достовірності відображеної в балансі підприємства дебіторської та кредиторської заборгованості з внутрішньогрупових операцій	Накладні; платіжні доручення; договори, реєстри обліку; Головна книга; баланс, консолідована звітність

Ідентифікація ризиків ключових бізнес-процесів групи підприємств цукрової промисловості

Підпроцес	Ризик	Причини виникнення ризику
ПРОЦЕС ПРИДБАННЯ		
Формування заявок на придбання сировини у дочірніх підприємств	<p>Повторне придбання сировини, яка вже є на складах підприємства у достатній кількості</p> <p>Невідповідність залишків сировини за даними обліку їх реальній кількості на складах групи підприємств</p>	<p>1. Відсутність в групі підприємств належного складського обліку. 2. Проведення формальних інвентаризацій. 3. Недбалість і неухважність МВО</p> <p>Дані про залишки сировини за документами не збігаються з їх реальною кількістю. Причиною цього є відсутність логістики та ефективного складського обліку. Такий ризик призводить до нагромадження складських приміщень і заморожування оборотних коштів</p>
Виконання договору	<p>Невиконання умов раніше укладеного договору при здійсненні закупівель</p> <p>Необґрунтоване завищення витрат на доставку ТМЦ</p>	<p>Типовий ризик для більшості об'єднаних груп підприємств. Обумовлений тим, що під час здійснення закупівлі ТМЦ не дотримуються умов договору. Якщо таке відбувається, то у внутрішнього аудитора є всі підстави поставити під сумнів процедуру узгодження платежів</p> <p>Відображення витрат на доставку ТМЦ – це ризик для проведення різних махінацій. Частими є випадки, коли вид і спосіб транспортування не відповідають технічним характеристикам вантажу або доставка вантажу внаслідок невчасного підписання договору здійснюється неоптимальним маршрутом і більш дорогим транспортом</p>
Оприбуткування й зіставлення характеристик отриманої сировини	<p>Кількість і якість прийнятих ТМЦ не відповідає умовам договору, вони непридатні для використання</p> <p>Виставлення претензій та повернення зіпсованих ТМЦ здійснюється невчасно</p>	<p>Відсутність відповідних контрольних процедур або незадовільні умови транспортування</p> <p>Більшість постачальників визначають часові обмеження на розгляд претензійних заяв та обмін ТМЦ. Тому в разі надходження неякісних ТМЦ МВО необхідно своєчасно виставити претензію постачальнику</p>

Підпроцес	Ризик	Причини виникнення ризику
ПРОЦЕС РЕАЛІЗАЦІЇ		
Оцінювання і спостереження за основними параметрами пропозиції та попиту на ринку	Відсутність управління процесом реалізації продукції, яка не є метою основної діяльності групи підприємств	Для більшості підприємств групи випуск і реалізація допоміжної продукції стають менш важливими порівняно з продукцією, яка є метою його основної діяльності. Тому управління процесом виробництва і реалізації допоміжної продукції найчастіше відбувається за залишковим принципом, що, у свою чергу, може провокувати розкрадання і зловживання. У такому разі при перевірці будуть необхідні знання технології виробництва і докладне вивчення даних виробничого обліку
	Неузгодженість витрат на просування продукції з результатами маркетингової діяльності групи підприємств щодо збуту продукції, витрат на продаж	Об'єктивно важко розрахувати оцінку результативності витрат, спрямованих на просування продукції, а відсутність зворотного зв'язку з покупцями погіршує ситуацію
Узгодження і підписання договорів	Фіксація в договорі додаткових умов, що призводять до погіршення становища виконавця	Зазвичай, процедура тендера має тривалий характер і за цей час замовник може внести суттєві зміни в раніше укладений договір. Ризик може ускладнюватися безальтернативністю замовника або жорсткістю умов угоди
	Необґрунтована затримка процесу, пов'язаного з узгодженням та підписанням договору	Нездатність групи підприємств оперативно та ефективно керувати процесом узгодження і підписання договору. У більшості випадків керівництво групи підприємств може самостійно приймати рішення про укладання договору, але виникають ситуації, коли необхідні згода й оцінка інших фахівців (експертів). Маніпуляції зі знижками
Виконання договору	Нерівноцінний ступінь виконання зобов'язань сторонами договору	Сторони договору неоднаково виконують зобов'язання. Ризик затримки оплати за ТМЦ часто ігнорується системою управління через партнерські відносини між замовником і виконавцем. Однак іноді така доброзичливість призводить до негативних наслідків

Підпроцес	Ризик	Причини виникнення ризику
Аналіз виконання договору	Результати проведеного аналізу не використовують у майбутньому при укладанні та виконанні аналогічних договорів	Якість виконання аналізу не завжди може бути високою через недбалість або недостатній рівень знань управлінського персоналу Використання таких результатів може призвести до негативних наслідків. Проте трапляються ситуації, коли керівництво нехтує достовірними результатами аналізу і вдруге робить ті самі помилки

ПРОЦЕС УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ

Відображення в обліку операцій з надходження запасів	Відсутність належної системи автоматизованого обліку	Відсутність у системі складського обліку автоматизованих методів опрацювання обліково-аналітичної інформації (спеціалізованих комп'ютерних бухгалтерських і логістичних програм)
	Використання застарілих номенклатурних довідників	Низька ефективність процесу управління складським господарством. Нерегулярне внесення змін до сучасних номенклатурних довідників
Складські операції	Нерегулярна звірка даних складського обліку з даними інших облікових систем	Відсутність фактичної звірки даних значно ускладнює проведення інвентаризації та не дає змоги своєчасно виявити розбіжності в обліку
	Нерегулярне або неналежне проведення інвентаризації ТМЦ	Недотримання вимог до проведення інвентаризації (неповний склад інвентаризаційної комісії, відсутність експертів), що ставить під сумнів результати діяльності інвентаризаційної комісії, створення необлікованих надлишків сировини з метою незаконного продажу
	Відсутність ідентифікації ТМЦ	Відсутність ідентифікації ТМЦ, що може бути викликано низкою причин: за великої кількості ТМЦ працівники складу не встигають розклеювати бірки і ярлики, існують несприятливі умови складського зберігання запасів та їх маркування
	Відсутність належних умов зберігання сировини	Низький візуальний контроль фізичних умов забезпечення цілісності ТМЦ

Підпроцес

Ризик

Причини виникнення ризику

Відсутність належного контролю за операціями, пов'язаними з видачою ТМЦ (видача запасів понад ліміт, не повернення на склади ТМЦ, отриманих і невикористаних підрозділами)

Відсутність ефективного процесу управління нормативами і лімітами, а також недостатній контроль за поверненням невикористаної в процесі виробництва сировини на склад

ПРОЦЕС УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ

Визначення розміру ФОП

Необґрунтоване завищення ФОП

Використання в розрахунках максимальних ставок ЄСВ, а також застосування планової індексації до всіх співробітників за максимальними ставками, виплата заробітної плати неіснуючим працівникам

Нарахування та виплати співробітникам

Несвоєчасна виплата зарплати

Затягування часу у виконанні проекту; несвоєчасне реагування керівництва на правильність і своєчасність оформлення документів, необхідних для нарахування заробітної плати

Необґрунтоване завищення обсягів виробітку

Умисне завищення обсягів виробітку, що, в свою чергу, призводить до завищення ФОП

Виплата заробітної плати персоналу за відсутності виробничої діяльності

Залучення до процесу виробництва під час виконання складних робіт сторонніх організацій (працівників). У цьому разі ризик пов'язаний із неналежним документуванням виконаних робіт сторонніми організаціями (працівниками)

Необґрунтоване нарахування та виплата премій, надбавок, а також інших заохочувальних виплат

Відсутність чіткого формулювання умов додаткових виплат працівникам

Підпроцес	Ризик	Причини виникнення ризику
ПРОЦЕС УПРАВЛІННЯ АКТИВАМИ		
Вибір способу володіння основними засобами Проблеми, пов'язані з експлуатацією ОЗ	Завищена вартість орендних платежів Підприємство орендує об'єкт ОЗ, який вже є в наявності або дається в оренду за нижчими ставками Перевищення експлуатаційних витрат над реальною вартістю ОЗ Відсутність ідентифікації об'єктів ОЗ	Недбале ставлення до процесу Імовірність виникнення ризику дуже велика в тому разі, якщо власний об'єкт ОЗ перебуває в тривалому ремонті або з інших причин не може бути використаний Відсутність або нерегулярне оновлення нормативів експлуатаційних витрат
	Погіршення стану об'єктів ОЗ через недотримання належних умов експлуатації	Існує висока ймовірність навмисного фізичного (ненавмисного) знищення маркування на поверхні ОЗ Через відсутність адекватного обліку та аналізу виробничих показників і показників роботи ОЗ об'єкт ОЗ експлуатується без поточного ремонту. Це призводить до 100%-го фізичного зносу, унаслідок якого об'єкт ОЗ із погляду економічної доцільності не підлягає ремонту та експлуатації
Рух ОЗ	Відсутність документального підтвердження операцій з переміщення ОЗ Дострокове визнання об'єкта ОЗ непридатним для використання	Відсутність документального підтвердження операцій, пов'язаних із переміщенням ОЗ, може призвести до розбіжності між реальним місцезнаходженням і місцезнаходженням об'єкта ОЗ за даними обліку Ризик з позиції внутрішнього аудиту розглядається як навмисний та пов'язаний з такими ситуаціями: 1) придбання більш сучасної моделі ОЗ; 2) прагнення збільшити інвестиційний бюджет; 3) намагання вивести працездатні активи в особистих інтересах
	Неоприбуткування залишків деталей об'єкта ОЗ після його вибуття	При вибутті ОЗ створюються сприятливі умови для розкрадань і зловживань через відсутність контролю за оприбуткуванням ТМЦ, що залишаються під час списання та ліквідації ОЗ

Визначення різниці між трансфертною ціною та звичайною ціною

№ з/п	Джерело інформації для визначення звичайної ціни	Ціна/Тариф, грн.	Код та метод визначення ціни у контрольованих операціях				
			Порівняльна неконтрольована ціна (аналогу продажу)	Ціна перепродажу	Витрати плюс	Чистий прибуток	Розподілення прибутку
			500 000	520 000	515 000	495 000	508 000
	<i>А</i>	<i>Б</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	Офіційно визнані джерела інформації про ринкові ціни (<u>Податковий кодекс України</u>)	650 000	-150 000	-130 000	-135 000	-155 000	-142 000
2	Статистичні дані державних органів і установ	400 000	100 000	120 000	115 000	95 000	108 000
3	Довідкові ціни спеціалізованих комерційних видань (у тому числі інтернет-видань) і публікацій (у тому числі електронних) та інших банків даних, звіти і довідки відділів з економічних питань у складі дипломатичних представництв України за кордоном, інформаційні програми, що використовуються з метою трансфертного ціноутворення, інші публічні інформаційні джерела, що є загальнодоступними	530 000	-30 000	-10 000	-15 000	-35 000	-22 000
4	Відомості про ціни, діапазон цін, оприлюднені в собах масової інформації	525 000	-25 000	-5 000	-10 000	-30 000	-17 000
5	Відомості, отримані з бухгалтерської та статистичної звітності платників податків, оприлюднені в засобах масової інформації, у тому числі на офіційних веб-сайтах в Інтернеті	535 000	-35 000	-15 000	-20 000	-40 000	-27 000
6	Інформація про інші контрольовані операції, здійснені платником податків	520 000	-20 000	0	-5 000	-25 000	-12 000

ПОЛОЖЕННЯ ПРО ПІДРОЗДІЛ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

ЗМІСТ

- I. Загальні положення
- II. Структура підрозділу
- III. Функції
- IV. Права
- V. Положення про підрозділ внутрішнього аудиту
- VI. Взаємовідносини (службові зв'язки)
- VII. Повноваження
- VIII. Відповідальність
- IX. Забезпечення якості та оцінка ефективності діяльності
- X. Заключні положення

I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Підрозділ внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом.

1.2. Рада директорів за рекомендацією Комітету з аудиту затверджує організаційну структуру, бюджет, план діяльності ПВА.

1.4. На посаду керівника підрозділу призначається висококваліфікований спеціаліст, який має вищу економічну освіту, досвід бухгалтерської роботи не менше 5 років і є сертифікованим аудитором. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту призначається і звільняється з посади Генеральним директором.

1.5. Підрозділ внутрішнього аудиту створюється з метою забезпечення ефективної діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів організації, вдосконалення системи бухгалтерського обліку та

сприяння підвищення ефективності роботи Групи, зміцненню його фінансового стану.

1.6. У своїй практичній роботі Підрозділ внутрішнього аудиту керується чинним законодавством, Статутом товариства, наказами, розпорядженнями Генерального директора, цим Положенням.

II. СТРУКТУРА ПІДРОЗДІЛУ

2.1. Склад підрозділу внутрішнього аудиту включає керівника підрозділу і аудиторів. Чисельний склад підрозділу затверджується Генеральним директором за пропозицією керівника підрозділу. Обов'язки працівників підрозділу регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються керівником підрозділу внутрішнього аудиту, коригуються у разі зміни функцій або обсягу і затверджуються Генеральним директором.

III. ФУНКЦІЇ

У функції працівників підрозділу внутрішнього аудиту входить:

3.1. Проведення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю Материнського підприємства та його дочірніх підприємств і створення відповідних рекомендацій за результатами оцінки. Оцінка проводиться за наступними напрямками:

- ефективність і результативність фінансово-господарської діяльності;
- збереження активів;
- достовірність звітності (зовнішньої і внутрішньої);
- відповідність діяльності нормам законодавства, внутрішнім організаційно-розпорядчих документів і стандартам.

3.2. Проведення оцінки ефективності системи управління ризиками Групи підприємств і виробляє відповідні рекомендації за результатами оцінки.

3.3. Участь в процесі стандартизації бізнес-процесів Групи з подальшою оцінкою їх дотримання відповідальними співробітниками Групи.

3.4. Розробка пропозицій для менеджменту Групи підприємств:

- щодо поліпшення організації бухгалтерського обліку та звітності;

- по формуванню облікової політики;

- підвищення ефективності системи внутрішнього контролю;

- по оптимізації процесу стандартизації бізнес-процесів:

- по оптимізації окремих бізнес-процесів;

- посилення матеріальної відповідальності посадових осіб;

- щодо забезпечення збереження ресурсів;

- щодо попередження зловживань і т.д.

3.5. Консультування менеджменту Групи з питань, що входять до компетенції підрозділу внутрішнього аудиту, як це визначено в цьому Положенні (в тому числі з питань організації та оптимізації системи внутрішнього контролю та системи управління ризиками).

3.6. Участь в підготовці зовнішнього аудиту, податкових перевірок та перевірок ін. Контрольних органів.

3.7. Виконання за запитом виконавчих органів Групи і за погодженням з Комітетом з аудиту спеціальних проектів, в тому числі участь в розслідуванні зловживань. При цьому на службу внутрішнього аудиту не повинна покладатися відповідальність за розслідування подібних випадків.

IV. ПРАВА

Підрозділ внутрішнього аудиту має право на:

4.1. Перевірку бухгалтерських облікових реєстрів і первинних документів, цінних паперів, кошторисів, планів та інших документів по фінансово-господарської діяльності Групи підприємств.

4.2. Ознайомлення з наказами, розпорядженнями, рішеннями правління та посадових осіб Групи підприємств.

4.3. Перевірка наявності, стану і збереження товарно-матеріальних цінностей у матеріально-відповідальних осіб Групи.

4.4. Отримання необхідних для аудиторської перевірки документів, довідок, розрахунків, усних і письмових пояснень з питань, що виникають під час перевірок підприємств групи.

4.5. Подання рекомендацій з матеріального стимулювання і фінансових та дисциплінарних стягнень в підприємствах групи.

V. ПІДПОРЯДКОВАНІСТЬ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ

5.1. Підрозділ внутрішнього аудиту очолює начальник підрозділу внутрішнього аудиту.

5.2. З метою забезпечення незалежності та об'єктивності підрозділу внутрішнього аудиту начальник підрозділу внутрішнього аудиту адміністративно підпорядковується Генеральному директору Компанії і функціонально підпорядковується Раді директорів через Комітет з аудиту. Директор підрозділу внутрішнього аудиту несе відповідальність перед Комітетом з аудиту за організацію роботи підрозділу внутрішнього аудиту і виконання поставлених завдань.

5.3. Комітет з аудиту виробляє рекомендації Раді директорів з питань прийняття рішення про призначення / звільнення начальника підрозділу внутрішнього аудиту, визначення умов трудової угоди, рівня заробітної плати, премій (бонусів), стягнень.

5.4. Начальник підрозділу внутрішнього аудиту щорічно подає на розгляд Комітету з аудиту пропозиції по організаційній структурі і бюджету підрозділу внутрішнього аудиту та план діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

5.5. Директор підрозділу внутрішнього аудиту подає Комітету з питань аудиту та Генеральному директору щоквартальні і щорічний звіти за підсумками роботи підрозділу внутрішнього аудиту, що містять інформацію:

- про виконання затвердженого плану діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

- про істотні ризики і недоліки системи внутрішнього контролю та системи управління ризиками та відповідних планах менеджменту щодо їх усунення;

- про результати виконання менеджментом заходів (коригувальних дій), що здійснюються за результатами проведених аудитів;

- про істотні обмеження, що перешкоджають службі внутрішнього аудиту ефективно виконувати поставлені завдання¹.

VI. ВЗАЄМОВІДНОСИНИ (службові зв'язки)

6.1. Підрозділ внутрішнього аудиту відповідно до затвердженого Регламенту отримує від підрозділів у міру необхідності:

6.1.1. Від Бухгалтерії:

- первинні документи, чинні нормативи та інші відомості, необхідні для проведення перевірок, експертиз, аналізу;

- бухгалтерські квартальні і річні звіти, облікові реєстри та іншу облікову документацію.

- звіти про роботу, проведену відповідним підрозділом за результатами аудиторської перевірки.

6.1.2. Від юридичного підрозділу:

- господарські договори з додатками, угоди, акти і т.д.

- установчі документи, векселі, страхові свідоцтва, сертифікати, ліцензії, довіреності та інші юридичні документи.

6.1.3. Від Управління по персоналу:

- накази, штатні розписи, документи з кадрової роботи.

6.1.4. Від інших підрозділів Товариства Компанії, її ДЗО:

- необхідні для проведення аудиту матеріали.

6.2. Підрозділ внутрішнього аудиту відповідно до затвердженого Положення видає Бухгалтерії та і іншим підрозділам:

- акти перевірок, висновки, пропозиції і рекомендації з питань обліку і контролю.

VII. ПОВНОВАЖЕННЯ

7.1. Начальник підрозділу внутрішнього аудиту уповноважений:

- мати прямий доступ до Голови Комітету з аудиту;
- запитувати у посадових осіб Групи будь-яку інформацію і матеріали, необхідні для виконання своїх посадових обов'язків;
- знайомитися з поточними і перспективними планами діяльності, проектами рішень та рішеннями виконавчих органів Групи;
- доводити до відома Комітету з аудиту та Генерального директора пропозиції щодо поліпшення існуючих систем, процесів, стандартів, методів ведення діяльності, а також коментарі щодо будь-яких питань, що входять до компетенції підрозділу внутрішнього аудиту, як це визначено в цьому Положенні;
- залучати за погодженням з Генеральним директором Групи або його заступниками співробітників підрозділів Групи до участі в аудиторських завданнях;
- залучати за погодженням з Комітетом з аудиту сторонніх експертів при виконанні аудиторських завдань.

7.2. Співробітники підрозділу внутрішнього аудиту уповноважені:

- запитувати у посадових осіб і отримувати безперешкодний доступ до будь-яких активів, документів, бухгалтерських записів та іншої інформації про діяльність Групи, робити копії документів;
- в рамках виконання аудиторських завдань проводити інтерв'ю з посадовими особами та співробітниками;
- вивчати і оцінювати будь-які документи, запитувані в ході виконання аудиторських завдань, і направляти копії цих документів і / або відповідну інформацію Директору підрозділу внутрішнього аудиту;
- здійснювати моніторинг виконання менеджментом заходів (коригувальних дій), що здійснюються за результатами проведених аудитів;
- доводити до відома Директора підрозділу внутрішнього аудиту пропозиції щодо поліпшення існуючих систем, процесів, стандартів, методів

ведення діяльності, а також коментарі щодо будь-яких питань, що входять до компетенції підрозділу внутрішнього аудиту, як це визначено в цьому Положенні¹.

VIII. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

8.1. Відповідальність за якість і своєчасність виконання функцій відділом несе начальник підрозділу.

8.2. На начальника підрозділу покладається персональна відповідальність за:

- дотримання чинного законодавства в процесі керівництва відділом.

- складання, затвердження і надання достовірної інформації про діяльність підрозділу.

своєчасне і якісне виконання наказів керівництва.

8.3. Відповідальність інших працівників підрозділу встановлюється відповідними інструкціями.

IX. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ

9.1. Комітет з аудиту проводить щорічну оцінку діяльності підрозділу внутрішнього аудиту на підставі узгоджених з начальником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджених Комітетом критеріїв оцінки.

9.2. Начальник підрозділу внутрішнього аудиту розробляє і впроваджує програму забезпечення якості роботи підрозділу внутрішнього аудиту, яка повинна охоплювати всі види діяльності внутрішнього аудиту та на постійній основі відстежувати його ефективність. Процес повинен включати внутрішні і зовнішні оцінки.

9.2.1. Внутрішні оцінки включають:

- оперативний аналіз діяльності внутрішнього аудиту;
- економічність і ефективність внутрішнього аудиту;
- періодичний аналіз, проведений співробітниками внутрішнього аудиту шляхом самооцінки або іншими співробітниками організації, що володіють

знанням практики внутрішнього аудиту, нормативних вимог, стандартів і Кодексу етики.

9.2.2. Зовнішні оцінки повинні проводитися раз на п'ять років кваліфікованим і незалежним експертом або групою експертів, які не є співробітниками Групи. Кваліфікація і незалежність зовнішніх експертів, включаючи будь-які можливі конфлікти інтересів повинні бути узгоджені з Комітетом з аудиту.

9.3. Зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту із залученням сторонніх експертів проводиться не рідше одного разу в п'ять років. Начальник підрозділу внутрішнього аудиту надає результати оцінки Комітету з аудиту та Генеральному директору.

X. Заключні положення

10.1. Начальник підрозділу внутрішнього аудиту щорічно розглядає питання про необхідність внесення змін до цього Положення.

10.2. Положення, а також всі зміни та доповнення до нього затверджує Рада директорів.

10.3. У разі якщо норми Положення входять в протиріччя з вимогами Статуту, пріоритетними є положення Статуту.

Керівник структурного підрозділу /

Генеральний директор

Керівник юридичної підрозділу