

## **ОСНОВНІ КОНЦЕПЦІЇ АУДИТУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

У статті досліджуються основні концепції аудиту експортно-імпортних операцій господарюючого суб'єкта в сучасних посткризових умовах.

В статье исследуются основные концепции аудита экспортно-импортных операций хозяйствующего субъекта в современных посткризисных условиях.

The article deals with basic concepts of auditing export-import business entity in the current post-crisis conditions.

*Ключові слова:* експортно-імпортні операції, методика, аудит, підприємство, облік, інформаційне забезпечення, діяльність.

Глобалізаційні процеси економічних, фінансових, політичних та суспільних відносин призвели до створення світового ринку, для якого не існує національних меж. Освоєння цього ринку можливе лише за умови здійснення підприємствами зовнішньоекономічної діяльності у формі експортно-імпортних операцій, що відкривають доступ до передової технології, управлінського досвіду, істотно впливають на темпи економічного зростання, сприяють збільшенню національного доходу держави.

Експорт та імпорт є засобом утвердження українських виробників за кордоном та нерезидентів на вітчизняному ринку, сприяє підвищенню якості виробленої продукції, просуванню товарів вітчизняних підприємств на зовнішні ринки.

Інтеграційні процеси української економіки у світове співтовариство зумовлюють реформування системи бухгалтерського обліку й аудиту відповідно до світових стандартів. Глобалізація зовнішніх економічних зв'язків і посилення транснаціонального характеру світової економіки об'єктивно потребують постійного узгодження функціонуючих інституціональних і господарських структур з динамікою міжнародних торговельно-економічних відносин. Формування і здійснення комерційних зв'язків з іноземними партнерами та ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливе без науково обґрунтованого підходу до розв'язання комплексу завдань інформаційного забезпечення, які вирішуються в системі обліку та аудиту.

Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку та аудиту, що призводить до викривлення бухгалтерських даних. Водночас, неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності і, як наслідок, питань щодо експорту та імпорту викликає багато проблем щодо реальності відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи їх контролю.

Проведені раніше дослідження дозволили визначити, що незважаючи на значущість цього виду діяльності і наявність проблемних питань, даній ділянці обліково-економічної роботи приділяється недостатня увага. Саме тому, особливої актуальності набуває необхідність адекватних ринковим перетворенням, спрямованим на інтеграцію України в світовий економічний простір, змін у системі обліку та аудиту як одного з основних джерел формування економічних показників для аналізу зовнішньоекономічних аспектів господарської діяльності підприємства.

У дослідження питань теорії та методології обліку й аудиту зовнішньоекономічної діяльності, а саме експортно-імпортних операцій вагомий внесок зробили такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, В.М.Костюченко, Ю.А.Кузьмінський, В.М.Пархоменко, В.В.Сопко, О.С.Бородкін, А.М.Герасимович, Л.М.Кіндрацька, М.В.Кужельний, В.Г.Лінник, Є.В.Мних, В.Я.Савченко, М.Г.Чумаченко, Г.М.Сторожук, В.Г.Швець, Ю.А.Григор'єв, В.Ф.Палій та ін. Корисними для теорії та практики аудиту експорту та імпорту в Україні є публікації закордонних учених, а саме Р.Адамса, Ф.Л.Дефліса, Дж.Лоббека, Р.Монтгомері, Дж.К.Робертсона, О.Рейла, Рей Вандер Віла, Е.А.Аренса та інших, в яких розглядаються організаційно-методологічні аспекти обліку та аудиту фінансової звітності підприємств країн з розвинутою ринковою економікою.

Монографії таких вчених, як М.Т.Білуха, Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький, В.Д.Андреєв, В.В.Скобара, орієнтовані переважно на визначення окремих завдань та методів перевірки за окремими видами договорів і не передбачають системного підходу до аудиту експортно-імпортних операцій загалом.

Проаналізувавши результати досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, ми побачили, що теоретичні та практичні розробки щодо обліку та аудиту експортно-імпортних операцій відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних з трансформацією вітчизняної системи обліку. Поряд з цим, важливі аспекти теорії і практики обліку та аудиту експортно-імпортних операцій потребують проведення подальших наукових досліджень та розробок у напрямку їх удосконалення.

Дискусійні наукові розробки й обґрунтування методики аудиту експортно-імпортних операцій в Україні обумовили і підтвердили основну гіпотезу дослідження. Її суть полягає в тому, що теоретико-методологічне забезпечення аудиту експортно-імпортних операцій потребує удосконалення, зокрема розробка нових методичних підходів до аудиту експортно-імпортних операцій підприємства, що відповідають сучасним інформаційним потребам користувачів та можливостям інформаційних технологій.

Досвід економічно розвинутих країн показує, що аудит експортно-імпортних операцій є успішною складовою функціонування суб'єктів підприємницької діяльності, що працюють на зовнішньому ринку. Аудит експортно-імпортної діяльності як одна із сфер аудиту зовнішньоекономічної діяльності

характеризується низкою особливостей, що визначають її місце у загальній структурі аудиту та висувають вимоги до його проведення, а саме:

- виникнення особливих статей накладних витрат при здійсненні експортно-імпортних операцій, що можуть виступати предметом аудиту, які не є характерними при купівлі-продажу товарів на внутрішньому ринку;
- здійснення розрахунків, як правило, в іноземній валюті, що в окремих випадках вимагає необхідності відображення курсових різниць;
- значний інтервал часу між укладенням контрактів та постачання продукції, між виплатою авансу та остаточним розрахунком за зовнішньоекономічними договорами тощо;
- особливі вимоги податкового законодавства щодо оподаткування експортно-імпортних операцій [6, с.219-220].

Метою аудиту експортно-імпортних операцій суб'єкта господарювання є перевірка достовірності даних бухгалтерського обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій і надання рекомендацій щодо усунення виявлених відхилень з метою раціонального використання ресурсів, що задіяні у сфері експортно-імпортної діяльності.

А.Г.Загородній, М.В.Корягін основну частку уваги у своїх роботах приділяють практичним аспектам аудиту, а саме: розглядають план, програму аудиту як основу його проведення [1, с.320]. На відміну від них Н.О.Бондаренко та Я.А.Гончарук займалися вивченням лише теоретичних моментів аудиту суб'єктів підприємницької діяльності [2, с.195].

Н.М.Деева та С.Б.Ільїна звертають значну увагу на визначення факторів ризику при здійсненні аудиту, проводять широку класифікацію факторів впливу на здійснення внутрішнього аудиту підприємства [3, с.152; 4, с.163]. Л.П.Кулаковська в основному розглядає методiku та організацію аудиту на підприємстві, а саме: розроблення плану аудиту, програми, визначення суб'єктів та об'єктів аудиту діяльності [5, с.265].

В.В.Немченко у своїх роботах визначає види аудиту і поділяє їх на три основні групи: державний аудит, професійний та внутрішній аудит. Також розглядає глибоко кожен із видів з використанням ситуаційних завдань [8, с.362].

У своїх роботах О.В.Філозоп акцентує увагу на необхідності створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві, розглядає основні засади діяльності такої служби. Вчений вважає, що перед прийняттям рішення про створення внутрішньої служби аудиту на підприємстві необхідно враховувати такі основні фактори: розмір підприємства та обсяг операцій; чисельність працюючих; складність організаційної структури підприємства; кількість контрагентів і т. д. [10, с.105].

Г.Б.Назарова у своїй роботі узагальнює основні напрямки аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства і визначає методiku аудиту експортно-імпортних операцій. Встановлює особливості правового ведення

зовнішньоекономічної діяльності, що суттєво впливають на організацію аудиту. Розробляє порядок послідовності дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів при перевірці зовнішньоекономічної діяльності [7, с.63].

Н.А.Протопопова значну увагу приділяє організаційним аспектам аудиту експортних операцій, особливо плануванню аудиторської перевірки. Також пропонується в роботі удосконалити методику аудиту експортних операцій: розроблено методику виконання завдань з надання впевненості щодо експортних операцій за видами договорів [9, с.49].

До істотних умов аудиту експортно-імпоротної діяльності підприємства, на нашу думку, слід відносити:

- мету аудиту експортно-імпорتنних операцій;
- відповідальність керівництва підприємства за бухгалтерське відображення операцій з експорту та імпорту і за складання відповідної бухгалтерської (фінансової) звітності;
- обсяг аудиту зовнішньоекономічної діяльності;
- форму звітів за результатами перевірки;
- існування ризику невиявлення навіть істотних помилок як в бухгалтерському обліку, так і під час внутрішнього контролю;
- вимоги вільного доступу до усіх бухгалтерських записів, документації та будь-якої іншої інформації, що необхідна для здійснення аудиту експортно-імпорتنних операцій.

Розглянувши роботи вчених стосовно аудиту експортно-імпорتنних операцій, бачимо низку порад та пропозицій щодо його проведення. Узагальнивши такі дані, для ефективності контролю експортно-імпорتنних операцій на підприємстві ми рекомендуємо створити відділ внутрішнього аудиту. Доцільність створення такого відділу на підприємстві може бути доведена тим, що це дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрями розвитку, а також давати рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи.

Також пропонуємо визначити основні напрямки аудиту, документи, які потрібно перевірити, та процедури, за допомогою яких буде здійснюватись аудиторська перевірка. Також обов'язково потрібно встановити строки перевірки, щоб не затягувати процедуру і виконувати все вчасно. Заздалегідь треба визначитись з особами, які будуть проводити перевірку, з метою їх підготовки до аудиту і попереднього вивчення діяльності підприємства.

Аудит розрахунків об'єкта дослідження доцільно проводити в такій послідовності:

- аудит у розрахунках за імпорнтними операціями залишків та відповідність їх регістрам аналітичного і синтетичного обліку;
- виявлення простроченої дебіторської (передоплата) та кредиторської заборгованості, а також причин та умов їх виникнення;

- перевірка правильності стягнення пені за порушення строків розрахунків з іноземцями як через несплату коштів, так і у разі вчасного неотримання імпортованих товарів;
- дослідження відповідності ведення обліку за імпортними операціями та самих господарських операцій за встановленими законодавством правилами та інструкціями;
- аудит правильності відображення господарських операцій з імпорту товарів у бухгалтерському обліку згідно з первинними документами;
- з'ясування повноти отриманих матеріальних цінностей від імпортерів;
- виявлення відповідності розрахунків договорам;
- установлення правильності відображення в обліку сплачених мита, митних зборів під час розмитнення товарів, ПДВ, а також правильності їх обчислення;
- виявлення ступеня організації внутрішньогосподарського контролю за розрахунками з імпортерами;
- перевірка матеріалів інвентаризації розрахунків з імпортерами;
- визначення правильності відображення розрахунків з імпортерами в бухгалтерській і статистичній звітності;
- з'ясування правильності паралельного обліку курсових різниць, які виникають під час здійснення операції та в результаті перерахунку сум господарських операцій на останнє число звітного періоду.

Аудит розрахунків за імпортними операціями з постачальниками (експортерами) передбачає встановлення наявності, законності, правильності оформлення зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які визначають права та обов'язки сторін щодо імпорту товарів (робіт, послуг). Також установлюється доцільність імпорту даних товарів та дотримання встановлених договором розрахунків.

Аудит формування вартості імпортованої продукції передбачає перевірку правильності визначення митної вартості товару на підставі його ціни, установленої договором, а також перевірку не включених до рахунку-фактури витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування товарів, комісійних і брокерських платежів, які мають бути сплачені підприємствами як умова їх ввезення та за використання об'єктів інтелектуальної власності, які належать до цих товарів. При цьому аудитор повинен перевірити дійсність таких витрат, які підтверджуються відповідними документами.

Оскільки мито, митні збори, податок на додану вартість розраховуються на підставі митної вартості товарів, зазначеної у вантажній митній декларації, аудитор слід перевірити правильність і повноту їх нарахування та відображення в бухгалтерському обліку.

Виявити спільні сторони контролю можна, використовуючи наступні напрями:

1. Облік імпорتنих операцій ведеться окремо від обліку в національній валюті.

2. Контракти підписує визначене коло осіб.

3. Скарги кредиторів із приводу оплати заборгованості розглядаються періодично і по них приймаються рішення. На всі скарги складаються заявки.

4. Коло осіб, які підписують контракт, встановлено наказом керівника.

5. Підсумкові дані у відомості звіряють з підсумковими даними про сплату за імпортними операціями з відбитими в головній книзі.

У зв'язку з тим, що облік на підприємствах ведеться переважно з використанням ЕОМ, необхідно з'ясувати: чи має персонал, зайнятий обробкою даних, детальні знання про взаємозв'язок джерел даних, процесу їх одержання, розподіл і використання, недоліки системи внутрішнього контролю.

Під час перевірки експортних операцій варто з'ясувати такі основні питання:

- чи мають операції документальне підтвердження, а заборгованість іноземного покупця відображена на законних підставах у національній валюті;
- чи забезпечена відповідність сум ПДВ та вартості товарів на експорт;
- чи правильно відображено експортні операції, обороти та сальдо в синтетичному й аналітичному обліку за рахунками;
- чи ведеться оперативний контроль за рухом товарів та аналіз причин їх затримки;
- чи інвентаризуються товари на експорт у місцях їх зберігання;
- чи списуються втрати експортних товарів у межах норм природних втрат на шляхах (етапах) їх руху;
- чи відвантажуються товари відповідно до умов договорів;
- як регулюються суперечки між сторонами, особливо у випадках форс-мажорних обставин;
- як часто звіряються розрахунки за заборгованістю;
- чи узгоджені банківські операції і рух отриманих коштів з операціями за експортом.

Як бачимо, аудиторська перевірка експортних та імпорتنих операцій є важким і трудомістким процесом. Запропонований план та програма аудиту дадуть можливість знизити аудиторський ризик, підвищити ефективність аудиту за рахунок забезпечення єдності методичних і організаційних підходів до аудиту, зменшити час на проведення перевірки, можливість більш раціонально організувати контроль та отримувати більшу кількість аудиторських доказів.

#### **Список використаних джерел:**

1. Аудит: теорія і практика: навчальний посібник / [А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. В. Єлісеєв та інші]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Львів: видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2004. – 456 с.
2. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навчальний посібник. / Н. О.

## *ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ*

---

Бондаренко, В. Д. Понікоров, С. М. Попова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.

3. Деева Н. М. Аудит: навчально – методичний посібник / Н. М. Деева, О. І. Дедіков – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 184 с.

4. Ільїна С. Б. Основи аудиту: навчально – практичний посібник / С. Б. Ільїна – К.: Кондор, 2006. – 378 с.

5. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – К.: «Каравелла»; Львів: «Новий світ - 2000», 2002. – 504 с.

6. Маслак О. О. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник / О. О. Маслак, В. Й. Жежуха – К.: Каравела, 2011. – 400 с.

7. Назарова Г. Б. Методичні аспекти аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств / Г. Б. Назарова // Наукові праці КНТЕУ. Економічні науки, вип. 17. –2010. – с. 56-72.

8. Немченко В. В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / В. В. Немченко, О. Ю. Редько – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

9. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл. ]/ [М. Ф. Огійчук, В. Г. Шандурська, М. І. Беленкова та ін.]. - К.: Алерта, 2009.-332 с.

10. Філозоп О. В. Організація служби внутрішнього аудиту як передумова якісного його здійснення / О. В. Філозоп // Вісник ЖДТУ №1 (47), Економічні науки. – Житомир, 2011. – с.96-109.