

*Левченко Н.М.,
д. держ. упр., доцент
Пальчиковський С.В.,
Запорізький національний технічний університет*

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

Постановка проблеми. Оскільки інтегративні процеси в українській економіці все більше направлені на приєднання її до світових стандартів ведення експортно – імпорتنих операцій та визначення України, як стабільного та відповідального партнера на світовому ринку, зумовило збільшення значення та необхідності в здійсненні аудиту цих операцій.

Світовий досвід свідчить, що здійснення аудиту експортно-імпорتنих операцій дозволяє моніторити дані аналітичного та синтетичного обліку, первинних документів, фінансових та податкових звітів для виявлення невідповідності даних експортно-імпорتنих операцій вітчизняному законодавству та міжнародним нормам і стандартам з метою їх усунення для успішного та чесного ведення бізнесу.

Аналіз останніх досліджень публікацій. Висвітленням проблемних питань аудиту експортно-імпорتنих операцій займалися такі вчені як: В. Г. Лінник, Г. М. Сторожук, В. Ф. Палій, В. В. Бурцев, В. В. Сопко, Г. М. Давидов, С. Ф. Голов, В. Я. Савченко, М. Г. Чумаченко, Г. Б. Назарова, К. Л. Багрій та ін. Праці дослідників, їх теоретичні та практичні розробки щодо аудиту експортно-імпорتنих операцій зводяться до вивчення питань теорії та методики аудиту експортно-імпорتنих операцій підприємства – суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності і досить часто носять дискусійний характер.

Дискусійні наукові розробки й обґрунтування методики аудиту експортно-імпорتنих 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 розробки нових методичних підходів до аудиту експортно-імпортних операцій підприємства з урахуванням світового досвіду.

Постановка завдання. Розглянути методологічні аспекти аудиту експортно-імпортних операцій та здійснити пошук шляхів його удосконалення з урахуванням світового досвіду оцінки аудиторських ризиків

Виклад основного матеріалу дослідження. Для суб'єктів підприємництва, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, однією з складових успішного функціонування є аудит експортно – імпортних операцій. Він, зазвичай, включає в себе перевірку великої кількості документації та має на меті вираження думки щодо достовірності бухгалтерського обліку, його раціональності та ефективності у сфері експортних, імпортних та валютних операцій, правильності їх оподаткування і відображення у фінансовій звітності, відповідності чинному законодавству та міжнародним стандартам (рис.1).

Під час аудиту експортно-імпортних операцій аудитор повинен встановити:

- по-перше, чи передбачено установчими документами підприємства здійснення зовнішньоекономічної діяльності, на яких умовах та які її види;
 - по-друге, наявність дозволу чи ліцензії на виконання певного виду зовнішньоекономічної діяльності;
 - по-третє, наявність та умови застосування валютного рахунку;
 - по-четверте, повноту документального підтвердження здійснення зовнішньоекономічної діяльності (наявність договорів, запрошень, наказів (розпоряджень);
- по-п'яте, правильність відображення експортно-імпортних операцій в фінансовій та податковій звітності підприємства тощо.

Таке дослідження є дуже важливим, тому що чинним законодавством України передбачена сувора адміністративна, кримінальна та фінансова відповідальність за порушення його норм.

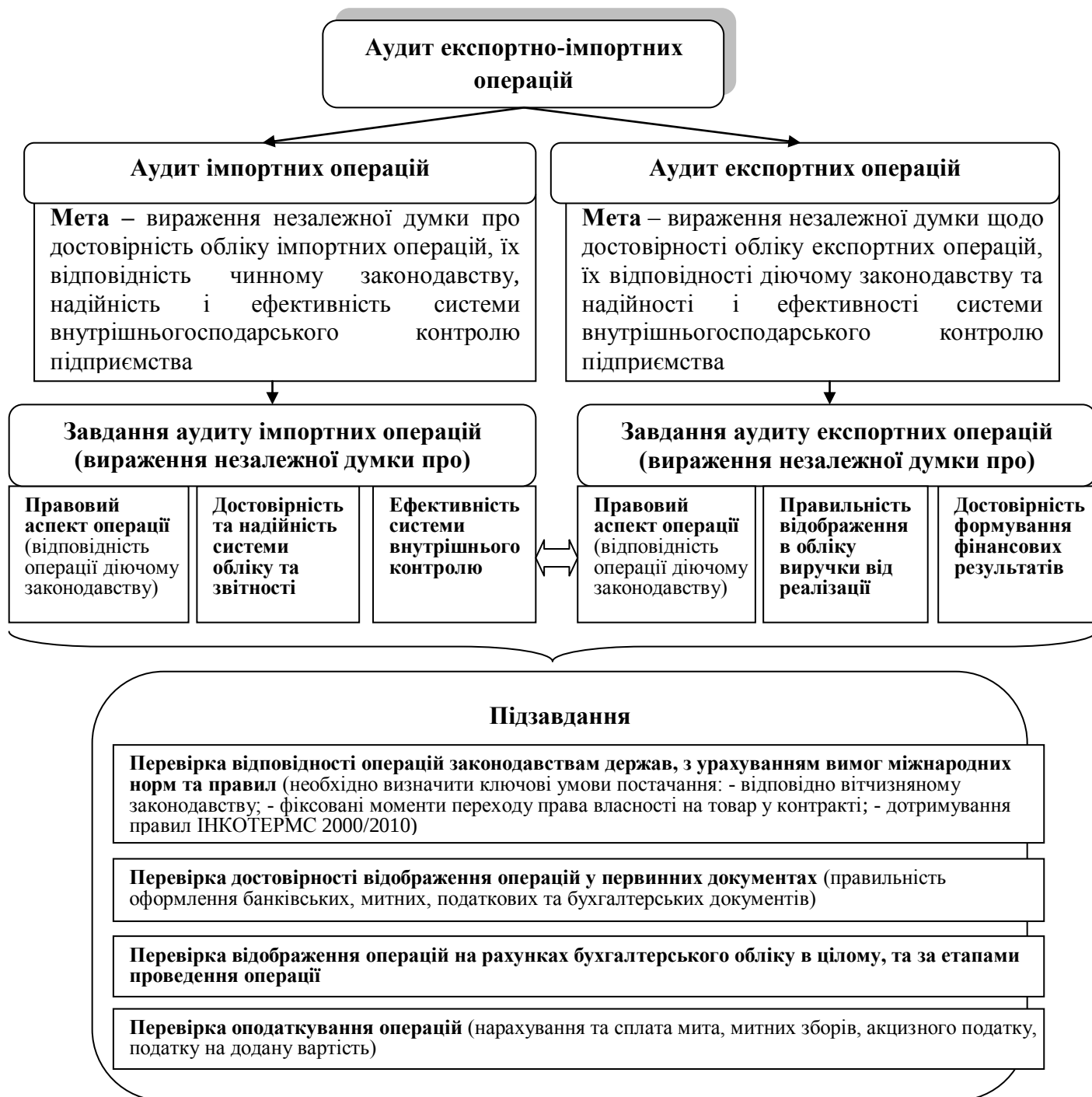


Рис.1. Мета та завдання аудиту експортно-імпортних операцій

Програма аудиту імпортних операцій має включати наступні напрямки (рис.2):

Проведення перевірки імпортних операцій доцільно здійснювати за 2-ома напрямками [6]: 1) перевірка розрахунків за імпортними операціями; 2) перевірка правильності визначення імпортової вартості товару.



Рис.2. Програма аудиту імпортних операцій

При проведенні перевірки розрахунків за імпортними операціями доцільно: 1) відібрати операції з високим ризиком невиявлення і контролю та здійснити їх перевірку суцільним способом; 2) з решти відібрати операції з низьким аудиторським ризиком та застосувати до них статистичну вибірку; 3) використовуючи метод відбору конкретних статей, з решти відібрати операції з сумою понад 90 000 грн. та перевірити їх суцільним способом; 4) решту операцій, які не відносяться до операцій з високим ризиком, перевірити методом вибірки заснованим на професійному судженні.

При проведенні перевірки правильності визначення імпоротної вартості товару необхідно провести перевірку визначення його митної вартості, що складається з ціни контракту та не включених до нього та інвойсу витрат на транспортування, страхування, навантаження, розвантаження, брокерських комісійних платежів, які підприємство зобов'язане сплатити згідно умов їх. Також, на цьому етапі, аудитор має перевірити достовірність цих витрат, що підтверджуються відповідними документами.

Оскільки на основі митної вартості товару що імпортується, зазначеної у вантажній митній декларації, розраховується мито, митний збір, акцизний податок, податок на додану вартість, то аудитору необхідно перевірити правильність їх нарахування та відображення в обліку.

Для перевірки правильності відображення в обліку імпортних операцій доцільно використовувати наступні аудиторські процедури (табл. 1):

Таблиця 1

Аудиторські процедури при перевірці відображення в обліку імпорту

Аудиторська процедура	Аудиторські докази	Можливі викривлення
Перевірка правильності включення до первісної вартості суми транспортних, страхових та інших послуг	Акти, коносаменти, інвойси, договори страхування тощо	Можливість викривлень вартості активів: Дт 10, 11, 12, 15, 20, 22, 28, як наслідок неправильний розрахунок амортизації та податку на прибуток
Перевірка вчасності перерахунку вартості імпортних товарів, вираженої в іноземній валюті	Офіційні курси валют НБУ, акти, коносаменти, інвойси, договори страхування	Можливість викривлень вартості активів: Дт 11, 12, 15, 20, 22, 28

Продовження табл.1

Перевірка правильності розрахунку та сплати «ввізного ПДВ»	Інвойси, ВМД	Можливі викривлення суми ПДВ по рахунках 641, 644, дані податкової декларації з ПДВ
Перевірка правильності вирахування курсової різниці	Бухгалтерська довідка, офіційні курси валют НБУ, акти, коносаменти, інвойси, договори страхування	Можливі викривлення даних за рахунками 945, 714, база оподаткування з податку на прибуток
Перевірка правильності оцінки витрат з імпорту при передплаті	Офіційні курси валют НБУ, акти, коносаменти, інвойси, договори страхування, виписки банку з валютного рахунку	Можливість викривлень вартості активів: Дт 11, 12, 15, 20, 22, 28
Перевірка правильності включення до затрат організації витрат з імпорту		Можливість викривлень витрат за рахунками: 92, 93

При здійсненні аудиту експортних операцій всю необхідну інформацію для цього варто умовно поділити на два типи: внутрішню та зовнішню. До джерел зовнішньої інформації необхідно віднести, перш за все, інформаційні ресурси банків, митних органів, інформацію про грошово-кредитну політику держави, галузеву інформацію, характеристика контрагента, висновки офіційних державних органів, зовнішніх аудиторів та інших організацій, уповноважених проводити перевірки, інформація ЗМІ та мережі Інтернет. До джерел внутрішньої інформації відносяться правові документи підприємства (установчі документи, банківські та митні документи), облікова політика підприємства, експортні контракти, договори з посередницькими, транспортними, експедиторськими, страховими організаціями, первинні документи (акти, інвойси, товарні накладні, відомості обліку готової продукції та відомості обліку відвантаженої продукції тощо), дані бухгалтерського обліку та звітності та інші.

Програма аудиту експортних операцій має включати наступні напрямки (рис.3):



Рис.3. Програма аудиту експортних операцій

В ході перевірки експортних операцій необхідно з'ясувати наступні основні питання [6]: - чи мають операції документальне підтвердження; - чи

вірно відображені експортні операції, обороти та сальдо на рахунках в аналітичному та синтетичному обліках; - чи ведеться оперативний контроль за переміщенням товарів та розбір причин їх затримки; - чи здійснюється інвентаризація товарів на вивіз у місцях їх зберігання; - чи списуються втрати експортних товарів в межах норм їх природних втрат на стадіях їх пересування; - чи відвантажуються товари згідно з умовами договорів; - яким чином регулюються суперечки між сторонами контракту, а особливо форс-мажорні обставини; - як часто звіряються розрахунки по заборгованостям; - чи узгоджені банківські операції та рух отриманих коштів з операціями з експорту.

В процесі аудиторської перевірки необхідно враховувати види порушень, які спотворюють звітність:

- недекларування чи недостовірне декларування експортних товарів;
- підробка документів чи засобів ідентифікації експортером при вивезенні експортних товарів;
- вивіз експортером матеріальних цінностей через митну територію України без проходження митного контролю;
- неправомірне звільнення від митних платежів чи їх заниження;
- несплата митних платежів у визначений термін;
- неправильна кореспонденція рахунків тощо.

Оскільки підприємство при здійсненні експортно-імпортних операцій одержує виторг від експорту та здійснює необхідні платежі по імпортним операціям у іноземній валюті, перед аудитором стоїть необхідність перевірки валютних операцій [2, ст. 178]. Перевірку доцільно здійснювати суцільним способом, бо відображення в обліку валютних операцій часто супроводжується помилками. Аудитором має здійснюватись перевірка усіх валютних рахунків підприємства з попередньою перевіркою залишків на рахунках за виписками банку та за обліковими регістрами, також обороти та залишки в облікових регістрах та записах в Головній книзі. Здійснюючи перевірку валютних операцій, аудитор має враховувати порядок перерахунку балансової вартості

валюти та строки розрахунку за валютними операціями. При цьому необхідним є перевірка розрахунків з нерезидентами у напрямку перевірки своєчасності виконання цих розрахунків та порядку використання отриманої та придбаної іноземної валюти. Адже статтями 1 та 2 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР передбачено, що розрахунки між резидентом-експортером та нерезидентом не повинні перевищувати строк 180 календарних днів з дати митного оформлення експортної продукції [1]. За порушення цього строку, за кожен день прострочення стягується пеня у розмірі 0,3 % від суми неoderжаной виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті перерахованій в національну валюту за курсом НБУ на день виникнення заборгованості [1, ст. 4].

Оскільки операції експорту чи імпорту пов'язані з високим ступенем ризику, вони мають бути перевірені по суті за кожною господарською операцією. Крім того, при проведенні аудиту експортних чи імпортних операцій аудиторі необхідно пам'ятати, що його висновки щодо достовірності здійснених операцій можуть бути помилковими, тобто існує певний аудиторський ризик.

Аудиторський ризик – це наслідок двох чинників: ризику того, що можуть бути суттєві помилки, а також того, що цих істотних помилок не виявлять [5, ст. 145].

Зарубіжні економісти для розрахунку аудиторського ризику використовують формулу, запропоновану Американським Інститутом дипломованих бухгалтерів-аудиторів (АІДБА) [4, ст. 248]:

$$DAR = IR * CR * DR,$$

де DAR – прийнятний аудиторський ризик;

IR – внутрішньогосподарський ризик;

CR – ризик контролю;

DR – ризик невиявлення.

Прийнятний аудиторський ризик (DAR) – показує величину ризику невиявлення помилок аудитором у фінансовій звітності клієнта, за якої він готовий надати позитивний висновок без застережень. Показник коливається в межах від 0 до 1. Аудитор завжди прагне мінімізувати прийнятний аудиторський ризик, бо високе його значення може привести до фінансових втрат при суперечках з клієнтом та падінню іміджу аудиторської компанії [8].

Внутрішньогосподарський ризик (IR) – це ризик наявності у регістрах та звітності клієнта недостовірних даних.

Ризик контролю (CR) – це ризик того, що внутрішньогосподарський контроль не зможе своєчасно виявити чи запобігти помилкам у регістрах та звітності [7].

Ризик невиявлення (DR) – це ризик того, що в ході аудиторської перевірки суттєві помилки так і не будуть знайдені [3].

При визначенні розміру прийнятного аудиторського ризику експортно – імпорتنих операцій аудитор слід виходити з високої оцінки внутрішньогосподарського ризику та ризику контролю, а також низької оцінки ризику невиявлення.

Оскільки експорт (імпорт) товарів схильний до різного роду ризиків, таких як комерційний, фінансовий, валютний тощо, то саме це і формує нагальну потребу у необхідності виокремлення аудиту експортно-імпорتنих операцій в окремий об'єкт аудиту.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, перед вітчизняними суб'єктами експортно-імпорتنих операцій на сучасному інтеграційному етапі є важливим та необхідним вчасне здійснення аудиту цих операцій з метою оптимізації критеріїв довіри закордонних партнерів. Оскільки діюча система аудиту дещо відрізняється від світової, постає необхідність її адаптації до вимог міжнародних стандартів аудиту.

Бібліографічний список

1. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 року № 185/94 – ВР, із змінами і доповненнями

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-%D0%B2%D1%80>

2. Кадуріна Л. О. Основи аудиту: навчальний посібник. – Краматорськ, ДДМА, 2003. – 195 с.
3. Левицька С. Аудиторський ризик при проведенні аудиту ефективності // Вісник КНТЕУ – 2005 - №2 – с. 79-88.
4. Немченко В. В., Редько О. Ю. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): Підручник. – К.: Центр навчальної літератури, 2012. – 540 с.
5. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: «Економічна думка», 1998. – 196 с.
6. Савченко В. Я. Аудит: Навчальний посібник: Навчальне видання. – К.: КНЕУ, 2005. – 322 с.
7. Усач Б.Ф. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Знання, 2007. — 231 с.
8. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.

Левченко Н.М., Пальчиковський С.В.

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. У статті розглянуто сутність аудиту експортних та імпорتنих операцій, визначено його мету, завдання та підзавдання. Визначено особливості проведення перевірки експортних та імпорتنих операцій та запропоновано програму проведення аудиту як для експортних, так і для імпорتنих операцій підприємства. Подано практичні рекомендації щодо оцінки аудиторського ризику задля мінімізації його впливу на проведення перевірки.

Ключові слова: аудит, експортно-імпортні операції, підприємство, програма перевірки, аудиторський ризик, аудиторські процедури.

Левченко Н.М., Пальчиковский С.В.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация. В статье рассмотрены сущность аудита экспортных и импортных операций, определены его цели, задачи и подзадачи. Определены особенности проведения проверки экспортных и импортных операций и предложена программа проведения аудита как для экспортных, так и для импортных операций предприятия. Обосновано, также, осуществление проверки валютных операций. Определены виды нарушений, наиболее часто встречающиеся в процессе аудита, и предложена рекомендательная оценка составляющих аудиторского риска ради минимизации его влияния на проведение проверки.

Ключевые слова: аудит, экспортно-импортные операции, предприятие, программа проверки, аудиторский риск, аудиторские процедуры.

Levchenko N.M., Palchykovskyy S.V.

METHODOLOGICAL ASPECTS OF THE AUDIT OF EXPORT-IMPORT OPERATIONS OF ENTERPRISES

Annotation. In the article was examined essence audit of export and import operations, defined its objectives, tasks and subtasks. The major features of the inspection of export and import operations were determined and proposed program of auditing for both export and import operations of the company. Proved, also, implementation verify the currency transactions. The types of violations that often occur in the audit process were determined and proposed recommendation rating components of audit risk for minimizing its impact on the audit.

Key words: audit, export-import operations, enterprise, program of audit, audit risk, audit procedures.