

**А.О. Баранова**, канд. екон. наук

**З.О. Макеєва**, доц.

## **МЕТОДИКА АУДИТУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ**

*Розглянуто порядок проведення аудиту операцій з експорту та імпорту, в залежності від поставленою цілі та завдання. Обґрунтовано мету аудиту таких операцій — перевірка достовірності фінансової звітності або її окремих елементів. Розвиток ринкових відносин у національній економіці призвів до ускладнення господарських процесів і до необхідності проведення досліджень впливу договірних умов на методику аудиту під час здійснення господарських операцій.*

*Рассмотрен порядок проведения аудита операций по экспорту и импорту, в зависимости от поставленной цели и задачи. Обоснована цель аудита таких операций – проверка достоверности финансовой отчетности или ее отдельных элементов. Развитие рыночных отношений в национальной экономике привело к усложнению хозяйственных процессов и к необходимости проведения исследований влияния договорных условий на методику аудита во время осуществления хозяйственных операций.*

*The order of conducting of audit of operations on the export and import is considered, in dependence from the put purpose and task. The purpose of audit of such operations is grounded – verification of authenticity of the financial reporting, or its separate elements. Development of market relations in a national economy resulted in complication of economic processes and to the necessity of conducting of researches of influencing of contractual terms on the method of audit during realization of economic operations.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Інтеграції України у європейське співтовариство сприяє розвиток зовнішньоекономічної діяльності, в основі якої лежить ініціатива суб'єктів господарювання, а також намагання уряду укріпити свої позиції у світі як держави з ринковою економікою. Умовою отримання визнання України як демократичної держави з ринковою економікою є формування адекватної зовнішньої та внутрішньої політики, забезпечення достовірної та відкритої інформації про стан економіки і діяльність підприємств, створення ефективної податкової політики, системи контролю, у тому числі у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Тому одним із кроків гармонізації законодавства України у відповідності з вимогами міжнародних організацій стало

реформування бухгалтерського обліку і системи оподаткування, як основи формування показників діяльності суб'єктів господарювання.

У сфері експортно-імпоротної діяльності наведені проблеми є найбільш актуальними, оскільки користувачами фінансової звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є іноземні контрагенти, які є потенційними інвесторами в економіку України. У даних умовах підвищується роль незалежного, об'єктивного контролю експортно-імпорتنних операцій – аудиту. Необхідність цього виду контролю підтверджується вітчизняним законодавством і вимогами міжнародних організацій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у наукове та практичне дослідження проблем аудиту експортно-імпорتنних операцій зробили вітчизняні вчені та практики, зокрема: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, Л.С. Шатковська, В.П. Завгородній, А.М. Кузьмінський, Л.О. Сухарева, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська та ін. Дослідження різноманітних аспектів теорії та практики провели зарубіжні вчені: В.Д. Андрєєв, Е.А. Арєнс, Ю.О. Данилевський, Л.М. Крамаровський, Дж.К. Робертсон, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням учених, слід відмітити, що проблеми методики аудиту експортно-імпорتنних операцій та його удосконалення недостатньо досліджені.

**Мета та завдання статті.** Метою статті є обґрунтування теоретичних аспектів і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення системи аудиту зовнішньоекономічних операцій для підвищення ефективності управління його діяльністю. Реалізація поставленої мети полягає у з'ясуванні сутності, місці та ролі аудиту в системі управління підприємством.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Мету аудиту експортних та імпорتنних операцій можна сформулювати як висловлення думки про достовірність бухгалтерського обліку експортних та імпорتنних операцій, правильність їх оподаткування і відображення у фінансовій звітності [5]. Тому аудитору слід обов'язково враховувати цей аспект під час здійснення перевірки.

На підготовчому етапі аудиту експортно-імпорتنних операцій потрібно отримати всю необхідну інформацію для загального знайомства з підприємством, у тому числі загальні дані щодо реалізації продукції на експорт, дебіторської та кредиторської заборгованості за зовнішньоторговельними операціями, а також дані щодо отриманих за імпортом запасів [3].

Значну увагу необхідно приділити правовій експертизі

договорів, яким оформлені експортні та імпорتنі операції підприємства. При її проведенні потрібно визначити вид зовнішньоторговельної угоди, предмет, суб'єктивний склад і суттєві умови кожного договору. Адже результатом такої експертизи повинна бути загальна оцінка договірної роботи на підприємстві; виявлення особливостей процесу підготовки і затвердження договорів (використання базисних умов поставки ІНКОТЕРМС із точки зору можливості їх використання згідно з українським законодавством та вигідності їх для українського підприємства експортера (імпортера) [4].

Отже, збираючи загальні відомості щодо виникнення доходів та витрат у процесі реалізації продукції на експорт, обліку та оцінки отриманих за імпортом запасів, обліку зовнішньоторговельної кредиторської та дебіторської заборгованості, правильності її оцінки, аудитору потрібно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнту або отримана самим аудитором у ході опитування, спостереження, документальної перевірки при підготовці аудиту. Нами запропонований стандартний перелік який може використовуватись аудиторською фірмою при аудиті експортно-імпорتنих операцій і доповнюватись аудитором з урахуванням специфіки клієнта. Результати оцінки стану внутрішнього контролю експортно-імпорتنих операцій мають бути задокументовані аудитором у робочих документах. На підготовчому етапі аудиту крім зазначених дій, аудитору слід оцінити величину аудиторського ризику у цілому і під час перевірки експортно-імпорتنих операцій зокрема. Аудитор повинен визначитись, які методи і підходи він буде застосовувати. Після цього аудитор може починати складати план та програми перевірки експортно-імпорتنих операцій [5].

Найважливішим у разі підготовки загального плану і програми аудиту є попереднє вивчення особливостей системи бухгалтерського обліку підприємства, що перевіряється, опис та оцінка системи внутрішнього контролю [1]. Відомості про систему бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю збирають у результаті аналізу відповідної документації (наприклад тестів системи внутрішнього контролю), з бесід із вищим керівництвом і опитування персоналу зайнятого в цих системах. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор ставить за мету збір достатньої кількості аудиторських доказів для того, щоб у разі, якщо буде вирішено покластись на систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку, можна буде впевнитись у тому, що зниження передбаченого обсягу аудиторських процедур не вплине на якість

аудиторської роботи.

При підготовці загального плану і програми аудиту експортно-імпортних операцій важливе значення має визначення ризиків і суттєвості економічної інформації. Українська практика аудиту немає чітких інструкцій із визначення суттєвості інформації. Отже, поріг суттєвості помилок для цілей аудиту експортно-імпортних операцій має встановлюватись для кожного виду операцій (експорт, імпорт, бартер, зустрічна торгівля) в межах 0,2...0,5% [2].

Загальний план має містити інформацію щодо складу аудиторської групи з залученням відповідних експертів. Аналіз практики аудиту показує, що до цих проблем доцільно віднести планування управління і контроль якості планування аудиту, а саме: підпорядкованості аудиторів, інструктажу, перевірок старшими роботи молодших; інструктаж усіх членів аудиторської групи щодо їхніх обов'язків, ознайомлення їх із фінансово-господарською (зовнішньоторговельною) діяльністю підприємства, а також із положеннями загального плану аудиту; контроль керівника за виконанням плану та якістю роботи асистентів аудитора за ведення ними робочої документації та належним оформленням результатів аудиту; роз'яснення керівником аудиторської групи методичних питань пов'язаних із практичною реалізацією аудиторських процедур; документальне оформлення особливої думки члена аудиторської групи (виконавця) під час виникнення розбіжностей в оцінці того чи іншого факту між керівником аудиторської групи та її рядовими членами.

У разі проведення фізичної перевірки аудитор повинен впевнитись, що підприємство здійснює експорт продукції та імпорт запасів, на які встановлені певні обмеження (квоти) згідно з отриманими ліцензіями. Крім того, аудитор повинен перевірити наявність дозволів на здійснення експорту або імпорту окремих видів продукції у відповідності до існуючої дозвільної системи України. Ознайомившись з переліком товарів за товарною номенклатурою зовнішньоекономічної діяльності (ТНЗЕД), застосовуючи прийом сканування аудитор формує список товарів, які підпадають під дію дозвільної системи та під режим квотування і ліцензування. Результати такого обстеження необхідно оформити відповідним робочим документом.

Для перевірки порядку здійснення розрахунків у іноземній валюті доцільно надіслати іноземним дебіторам лист-запит із проханням підтвердити чи назвати суму заборгованості, а також підтвердити чи назвати дату її виникнення. Відмінність такого листа-

запиту від стандартного полягає у наявності такого реквізиту як дата виникнення (а за необхідності й посилання на первинний документ) дебіторської заборгованості.

Утім, досліджуватись повинні всі види дебіторської заборгованості (сплата авансів іноземним транспортним організаціям-перевізникам міжнародних вантажів, страховим компаніям, брокерським та іншим посередницьким фірмам), суцільним способом. Інші види заборгованості можуть вибірково підтверджувати аудитором. Отримані відповіді на запит аудитором узагальнюються, а результати оформляються відповідним робочим документом. Адже в узагальнюючому документі доцільно відобразити дебіторську заборгованість за видами операцій. На основному етапі аудиту, який проводиться після закінчення звітного періоду, аудитор здійснює конкретні аудиторські процедури щодо перевірки доходів, витрат від експортної діяльності, дебіторської та кредиторської заборгованості, а також запасів що надійшли за імпортом у відповідності до встановлених критеріїв оцінки фінансової звітності.

Так, визначаючи повноту інформації щодо доходів та витрат від операцій по експорту, аудитору потрібно впевнитись, що вся відвантажена продукція у звітному періоді включена до витрат операційної діяльності підприємства як собівартість реалізованої продукції, що за усіма такими операціями виписані рахунки покупцям та відповідним чином зареєстровані у журналі продажу, а суми реалізації включені до складу доходу від основної діяльності. При цьому рахунки, які не були оплачені, повинні відображатись як дебіторська заборгованість.

Оцінюючи повноту інформації щодо запасів, які надійшли за імпортом, аудитору необхідно впевнитись, що всі товарно-транспортні документи, які підтверджують надходження запасів, включені до звітів матеріально-відповідальних осіб та відображені у бухгалтерському обліку.

У разі перевірки фактичної наявності аудитору потрібно впевнитись у фактичному здійсненні експорту продукції, тобто у фактичному вивезенні продукції за межі митного кордону України, відсутності псевдо-експорту, застосуванні нульової ставки ПДВ шляхом перевірки вантажних митних декларацій. Крім того, необхідно впевнитись, що відвантажена на експорт продукція у залежності від умов ІНКОТЕРМС вважається дійсно реалізованою. За певних умов існує ймовірність того, що продукція, яка відвантажена на експорт але належить продавцю (товар у дорозі в Україні, товар у портах, товар у дорозі за кордоном) помилково включена до

реалізації.

За принципом належності аудитор зобов'язаний переконатись, що всі товари, які надійшли за імпортом та відображені у складі активів дійсно належать підприємству при правильному застосуванні правил ІНКОТЕРМС і пов'язана з цим оплата включена до складу дебіторської заборгованості (за товарами, що фактично не належать підприємству, але оплата за які фактично здійснена). Крім того необхідно впевнитись, чи не було платежів за кордон, які незаконно здійснені та можуть розглядатись як незаконне вивезення валюти за кордон України, а також з'ясувати чи не було платежів, які незаконно привласнені, або віднесені до іншого фінансового періоду.

Перевіряючи правильність оцінки доходів та витрат аудиторю необхідно проконтролювати, чи правильно вони були оцінені відносно до встановленої облікової політики та методологічних засад формування доходів та витрат викладених у П(С)БО 16 «Витрати» та у П(С)БО 15 «Доходи», а при оцінці запасів, що надійшли за імпортом – у правильності відображення їх вартості згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Особливу увагу аудитор повинен приділити оцінці монетарних статей балансу, що пов'язані з експортно-імпортними операціями і підлягали перерахунку у зв'язку зі зміною курсу іноземних валют, а також включення цих сум до інших операційних доходів та витрат.

Щодо наступного критерію оцінки – правильності відображення аудитор перевіряє правдивість, точність відображення на дату складання бухгалтерської звітності доходів, витрат, дебіторської заборгованості у балансі, у звіті про фінансові результати та примітках. Адже слід впевнитись у правильності ведення поточних облікових реєстрів, які у нових умовах ведення обліку, підприємства можуть визначатись самостійно, наприклад, книги (відомості) обліку продажу товарів, робіт, послуг; книга обліку дебіторів.

Аудит експортно-імпортних операцій є одним із об'єктів аудиторської перевірки усєї господарської діяльності підприємства. Як вже зазначалось, основним завданням аудиторської перевірки є підтвердження достовірності фінансової звітності. Адже фінансова звітність вважається надійною та об'єктивною, якщо вона не містить суттєвих помилок. Тобто, судження аудитора про систему бухгалтерського обліку та фінансову звітність має містити уявлення про відповідність системи бухгалтерського обліку законодавчим і нормативним вимогам. Фундаментальним принципом бухгалтерського обліку є застосування бухгалтерських стандартів (положень) до суттєвої інформації [2]. А це свідчить про те, що при аудиті експортно-імпортних операцій аудитор має визначитись чи містить

фінансова звітність суттєві помилки при відображенні цих операцій (помилки у відображенні доходів та витрат, дебіторської заборгованості та інших статей).

Викривлення певного факту у разі здійснення експортно-імпортних операцій у фінансовій звітності може бути кількісно несуттєвим, але давати привід для його висвітлення. Так, нелегітимна зовнішньоторговельна операція є суттєвою не через свій абсолютний чи відносний розмір, а внаслідок своєї незаконності. Отже, аудитор повинен прийняти рішення, коли помилка, неефективність контрольної системи клієнта, порушення закону, чи порядку ведення обліку і звітності, чи їх комбінація при здійсненні експортно-імпортних операцій стають суттєвими в межах фінансової звітності та впливають на вибір виду аудиторського висновку.

Збираючи загальні відомості щодо виникнення доходів та витрат у процесі реалізації продукції на експорт, обліку та оцінки отриманих за імпортом запасів, обліку зовнішньоторговельної кредиторської та дебіторської заборгованості, правильності її оцінки, аудиторі потрібно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнту або отримана самим аудитором, або його асистентом у ході опитування, спостереження, документальної перевірки у разі підготовки аудиту. Нами запропонований стандартний перелік який може використовуватись аудиторською фірмою при аудиті експортно-імпортних операцій і доповнюватись аудитором із урахуванням специфіки клієнта.

Наступним важливим кроком аудитора є оцінка надійності системи внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта дасть можливість аудиторі розробити план аудиту, визначити кількість, види та обсяг аудиторських процедур.

Найважливішим при підготовці загального плану і програми аудиту є попереднє вивчення особливостей системи бухгалтерського обліку підприємства, що перевіряється, опис та оцінка системи внутрішнього контролю. Відомості про систему бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю збирають у результаті аналізу відповідної документації, з бесід з вищим керівництвом і опитування персоналу зайнятого в цих системах. Детальність опису

системи обліку і контролю залежить від розмірів та складності цієї системи та від того, чи планує аудитор використовувати засоби контролю клієнта як джерела своїх висновків. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор ставить за мету збір достатньої кількості аудиторських доказів для того, щоб у разі, якщо буде вирішено покластись на систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку, можна буде впевнитись у тому, що зниження передбаченого обсягу аудиторських процедур не вплине на якість аудиторської роботи. При підготовці загального плану і програми аудиту експортно-імпортних операцій важливе значення має визначення ризиків і суттєвості економічної інформації [2].

**Висновки.** Дослідження сучасного інформаційного забезпечення аудиту експортно-імпортних операцій дозволило визначити основну мету проведення аудиту експортно-імпортних операцій, яка полягає у визначенні достовірності бухгалтерського обліку експортних та імпортних операцій, правильності їх оподаткування і відображення у фінансовій звітності. Для побудови методики у відповідності з міжнародними стандартами аудиту було розглянуто процедуру планування: отримання знання бізнесу клієнта, оцінку аудиторського ризику, визначення суттєвості та методичних підходів до аудиту експортно-імпортних операцій. Слід зазначити, що даний перелік сформований відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, але містить додаткові запропоновані питання, наприклад: визначення цінової політики підприємства, наявності конфліктів із державними органами. Щодо оцінки системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, то для полегшення роботи аудиторів треба використовувати анкету оцінки середовища внутрішнього контролю, відповіді на яку слід отримати незалежно від того, чи є на підприємстві внутрішній аудит.

#### *Список літератури*

1. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. / Гл. редактор сериї проф. Я.В.Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001.– 560 с.
2. Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2005. – 172с.



3. Беляков О.О. Експортно-імпортні операції як об'єкт аудиту // Незалежний аудит в Україні та міжнародний дослід. Збірник тез і текстів доповідей на міжнародній науково-практичній конференції з аудиту. – К. : ІВЦ Держкомстату України, 2008. – С.102–107.
4. Робертсон Дж. Аудит: Перевод. с англ. – М.: KPMG, аудиторская фирма «Контакт», 2005. – 496 с.
5. Федькевич Н. В. Особливості проведення аудиторських послуг стосовно оцінки виконання зобов'язань за договорами на імпорту товарів // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – № 3 (41). – С.122–129.

Отримано 01.05.2013. ХДУХТ, Харків.

© А.О. Баранова, З.О. Макеева, 2013.