

Kyrylych, Kh. "Problem of uneven economic development of the world economy: essence and causes". *Intellectual Economics*. Vol. 7, no. 3 (2013): 344-354.

Lukyanyenko, D. et al. *Globalnoye ekonomicheskoye razvitiye: tendentsii, asimetrii, regulirovaniye* [Global economic development: trends, asymmetries, regulation]. Kyiv: KNEU, 2013.

Poliakov, M. V. *Ekonomika znan: sutnist, determinanty, hlobalnyi landshaft* [Economics of knowledge: essence, determinants, global landscape]. Dnipro: Nova ideolohiia, 2018.

Rzayeva, U. "Asymmetric Changes in the World Economy". *Journal of Economics and Finance*. Vol. 8. Issue 3 (2017): 39-46.

Stoliarchuk, Ya. M. "Asymetriia hlobalnoho rozvytku: sotsialno-ekonomichnyi vymir" [Asymmetry of global development: socio-economic dimension]: *avtooref. dys. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.02*, 2009.

The World Bank Group. <http://data.worldbank.org>
World Intellectual Property Organization. <http://www.wipo.int>

УДК 657.4

ПРЕДМЕТНА ОБЛАСТЬ АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ

©2018 ЛУБЕНЧЕНКО О. Е., ПОГОРЕЛОВ Ю. С.

УДК 657.4

Лубенченко О. Е., Погорелов Ю. С. Предметна область аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства: методичні аспекти

Предметну область аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства визначено як сукупність пов'язаних і взаємозумовлених господарських фактів у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) підприємства. Надано елементи предметної області аудиту ЗЕД підприємства та визначено основні питання щодо господарських операцій в ній. Розглянуто правове підґрунтя та документальне забезпечення операцій експорту-імпорту товарів та послуг, ризики операцій експорту-імпорту товарів та послуг, показано особливості їхнього оподаткування та відображення у фінансовій звітності підприємства, розкрито особливості експорту послуг, акцентовано увагу на суттєвих питаннях, що потребують розгляду аудитором.

Ключові слова: підприємство, зовнішньоекономічна діяльність, аудит, товар, послуга, експорт, імпорт, правове забезпечення, документальне забезпечення.

Рис.: 5. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 10.

Лубенченко Ольга Едуардівна – кандидат економічних наук, доцент, директор Національного центру обліку і аудиту, Національна академія статистики, обліку та аудиту (вул. Підгірна, 1, Київ, 04107, Україна)

E-mail: olga.lubenchenko@gmail.com

Погорелов Юрій Сергійович – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та аудиту, Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка (просп. Першотравневий, 24, Полтава, 36011, Україна)

E-mail: YSPogorelov@gmail.com

УДК 657.4

Лубенченко О. Э., Погорелов Ю. С. Предметная область аудита внешнеэкономической деятельности предприятия: методические аспекты

Предметная область аудита внешнеэкономической деятельности предприятия определена как совокупность связанных и взаимообусловленных хозяйственных фактов в сфере внешнеэкономической деятельности (ВЭД) предприятия. Представлены элементы предметной области аудита ВЭД предприятия и определены основные вопросы по хозяйственным операциям в ней. Рассмотрены правовое основание и документальное обеспечение операций экспорта-импорта товаров и услуг, риски операций экспорта-импорта товаров и услуг, показаны особенности их налогообложения и отражения в финансовой отчетности предприятия, раскрыты особенности экспорта услуг, акцентировано внимание на существенных вопросах, которые требуют рассмотрения аудитором.

Ключевые слова: предприятие, внешнеэкономическая деятельность, аудит, товар, услуга, экспорт, импорт, правовое обеспечение, документальное обеспечение.

Рис.: 5. **Табл.:** 1. **Библ.:** 10.

Лубенченко Ольга Эдуардовна – кандидат экономических наук, доцент, директор Национального центра учета и аудита, Национальная академия статистики, учета и аудита (ул. Подгорная, 1, Киев, 04107, Украина)

E-mail: olga.lubenchenko@gmail.com

Погорелов Юрий Сергеевич – доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета и аудита, Полтавский национальный технический университет им. Ю. Кондратюка (просп. Первомайский, 24, Полтава, 36011, Украина)

E-mail: YSPogorelov@gmail.com

UDC 657.4

Lubenchenko O. E., Pohorelov Yu. S. The Subject Area of Audit of Foreign Economic Activity of Enterprise: Methodical Aspects

The subject area of audit of foreign economic activity of enterprise is defined as a set of connected and interrelated economic facts in the sphere of foreign economic activity (FEA) of enterprise. Elements of the subject area of audit of FEA of enterprise are presented and the basic questions on the economic operations therein are defined. The legal basis and documentary support of operations of export-import of goods and services, risks of operations of export-import of goods and services are considered, features of their taxation and reflection in the financial statements of enterprise are displayed, features of export services are disclosed, attention is focused on the essential issues that require consideration on the part of auditor.

Keywords: enterprise, foreign economic activity, audit, goods, service, exports, imports, legal support, documentary support.

Fig.: 5. **Tbl.:** 1. **Bibl.:** 10.

Lubenchenko Olga E. – PhD (Economics), Associate Professor, Director of the National Center for Accounting and Auditing, The National Academy of Statistics, Accounting and Auditing (1 Pidhirna Str., Kyiv, 04107, Ukraine)

E-mail: olga.lubenchenko@gmail.com

Pohorelov Yuri S. – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Auditing, Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University (24 Pershotravnevyy Ave., Poltava, 36011, Ukraine)

E-mail: YSPogorelov@gmail.com

Аудит є інформаційним засобом, що забезпечує ефективність прийняття управлінських рішень щодо різноманітних аспектів діяльності підприємства. Одним із таких аспектів є зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) підприємства. Суб'єкт ЗЕД зацікавлений у якісному вирішенні низки питань, частину з яких він ставить перед аудитором.

Результативність виконання аудиторських завдань потребує знань предметної області аудиту зовнішньоекономічної діяльності, в якій розкривається сутність процесів, правил, обмежень, притаманних аудиту ЗЕД.

Предметна область як загальнонаукове поняття тлумачиться як:

- ✦ область об'єктів, клас об'єктів, що розглядаються в межах певного контексту [1];
- ✦ сукупність об'єктів реального або віртуального світу, що утворює предмет моделювання в інформаційній системі [2].

У конкретному аспекті, зокрема щодо обліку, контролю, аналізу, аудиту, предметну область активно досліджували вітчизняні вчені, наприклад, такі як Л. А. Костирко [3, с. 26–27], В. О. Шевчук [4, с. 15, 94]. Так, В. О. Шевчук визначив предметну область фінансово-економічного контролю як економічну та фінансову сфери національного господарства [4, с. 15, 94].

Стосовно предметної області аудиту досліджень конче мало взагалі, а предметної області аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства зокрема, що, безумовно, позначилося на ступеню з'ясування її змісту.

Так, Л. П. Кулаковська та Ю. В. Піча до предметної області аудиторського дослідження віднесла інформацію про:

- ✦ технологію виробництва;
- ✦ виробниче обладнання;
- ✦ структуру виробничого управління;
- ✦ посадові інструкції персоналу;
- ✦ звітність (фінансову, статистичну, оперативну);
- ✦ реєстри обліку; первинні документи;
- ✦ пояснення та інформацію керівництва суб'єкта;
- ✦ наказ про облікову політику [5].

Але ж в аудиті ЗЕД розглядається значно ширший спектр питань, а тому визначену авторами [5] предметну область аудиту ЗЕД слід визнати такою, що не повністю відповідає специфіці ЗЕД.

С. М. Бичкова вважає, що в аудиторській практиці відсутнє чітке визначення предметної області, а тому найбільш раціональним є декомпозиція аудиторських завдань, що базується на виділенні комплексів, які підлягають аудиту [6]. Погодитися з С. М. Бичковою можна лише частково, тому що, застосовуючи декомпозицію об'єктів, які підлягають аудиту, можна охопити практично всі суттєві статті фінансової звітності. Проте зовнішньоекономічна діяльність підпри-

ємства має свою специфіку, не виділену у звітності, та потребує окремого тестування аудитором, а також застосування специфічних аудиторських процедур.

Г. Б. Назарова [7], так само, як і О. Л. Бовтун [8], здебільшого акцентують увагу на методичних аспектах аудиту ЗЕД без явної конкретизації його предметної області. Суміжним напрямом досліджень до аудиту ЗЕД слід визнати аудит інформаційного забезпечення ЗЕД (робота А. Босака та Л. Чернобая [9]), але зрозуміло, що ототожнювати ці два напрями некоректно.

Наведені думки щодо предметної області зовнішньоекономічної діяльності підприємства підтверджують нерозв'язаність проблеми визначення такої предметної області, що потребує подальших досліджень. До того ж, аудит зовнішньоекономічної діяльності нерозривно пов'язаний із іншими, вкрай важливими, характеристиками економічних суб'єктів різних рівнів, наприклад економічною безпекою [10]. Безсумнівно, визначеність предметної області аудиту будь-якого об'єкта (або процесу) є однією з головних умов його проведення та якості результатів аудиту.

Метою статті є опис елементів предметної області аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства в їхній взаємозумовленості та взаємозв'язку.

Результати проведених досліджень дозволили визначити предметну область аудиту ЗЕД підприємства, виходячи зі структури такої діяльності, як інформацію про зовнішньоекономічну діяльність та її носії, що складають предмет уваги аудитора та містять:

- ✦ твердження фінансової звітності;
- ✦ твердження податкової звітності;
- ✦ ідентифікацію ризиків ЗЕД підприємства, у тому числі ризиків контролю, незахищеності інформації, застосування фінансових санкцій;
- ✦ ідентифікацію ризиків помилки та шахрайських дій з боку управлінського персоналу суб'єкта ЗЕД.

Найбільш розповсюдженими елементами предметної області аудиту ЗЕД підприємства є (*рис. 1*): операції експорту та імпорту товарів; операції експорту та імпорту робіт, послуг; операції купівлі та продажу валюти; операції з давальницькою сировиною; кредитні операції; операції з придбання цінних паперів та часток у статутному капіталі нерезидентами; посередницькі операції за угодами комісії та їх нормативне і документальне забезпечення.

На початку аудиту ЗЕД підприємства аудитор має впевнитися в легітимності такої діяльності, для чого необхідно:

- ✦ дослідити статутні документи підприємства, визначити, чи передбачено ними зовнішньоекономічна діяльність;

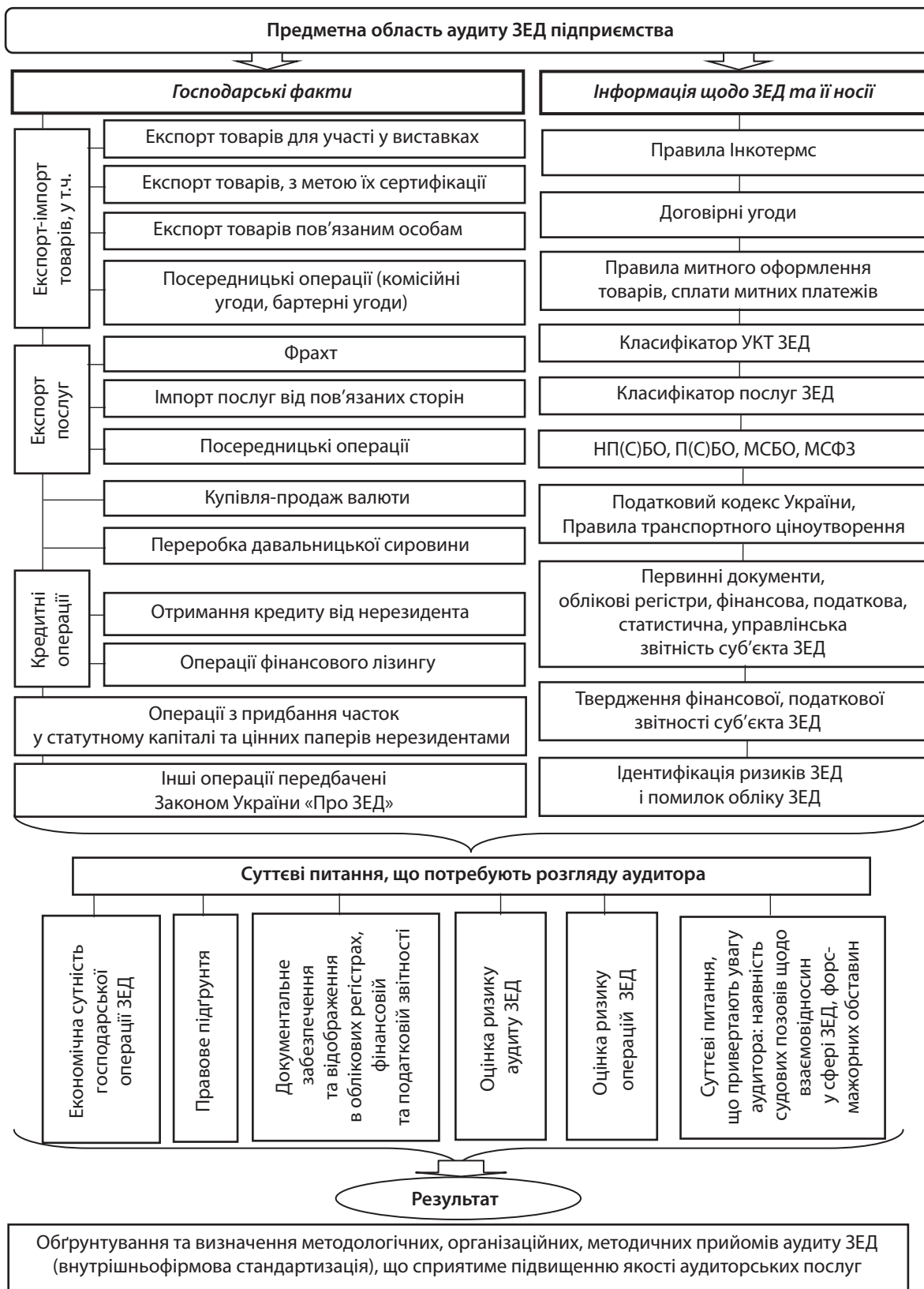


Рис. 1. Предметна область аудиту ЗЕД підприємства

✦ перевірити наявність дозвільних документів (індивідуальних ліцензій НБУ при переміщенні цінних паперів через митний кордон України, сертифікатів відповідності, дозволів митного органу при переміщенні товарів

у митному режимі переробки (давальницької сировини)).

Дослідження складових предметної області аудиту ЗЕД підприємства передбачає розгляд таких питань стосовно господарських операцій:

- ✦ сутність;
- ✦ правове підґрунтя;
- ✦ документальне забезпечення;
- ✦ відображення в облікових регістрах, у фінансовій, податковій звітності;
- ✦ ризик господарської операції;
- ✦ суттєві питання, що привертають увагу аудитора при дослідженні господарського факту та впливатимуть на думку аудитора.

Систематизація нормативних документів, документального забезпечення, джерел інформації щодо господарських фактів ЗЕД підприємства, виділення пріоритетних для аудиту ЗЕД підприємства питань надають змогу аудитору:

- ✦ спланувати перевірку фінансової звітності суб'єкта ЗЕД або окремих операцій ЗЕД, зосередивши увагу на суттєвих аспектах;
- ✦ отримати аудиторські докази;
- ✦ сформулювати аудиторську думку щодо фінансової звітності в цілому або результати фактичного виконання аудиторських процедур стосовно операцій ЗЕД.

Розглянемо як приклад певні господарські факти з предметної області аудиту ЗЕД підприємства.

Операції з експорту товарів становлять собою їхнє вивезення за межі митної території України на підставі укладених угод купівлі-продажу з нерезидентами. Правовим підґрунтям операцій експорту товарів є:

- ✦ Митний кодекс України;
- ✦ Податковий кодекс України;
- ✦ правила Інкотермс, класифікатор УКТ ЗЕД;
- ✦ договір купівлі-продажу товарів з нерезидентом;
- ✦ Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті»;
- ✦ Постанова Правління НБУ від 25.05.2017 р. № 41 (скасовано тимчасову норму, згідно з якою зменшувався максимальний строк для розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів до 120 днів. З 26 травня 2017 р. максимальний строк розрахунків становить 180 днів, як це визначено законом № 185/94 – ВР від 23.09.1994 р.).

Документальним забезпеченням господарської операції експорту є:

- ✦ договір купівлі-продажу товарів;
- ✦ вантажна митна декларація (в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону);
- ✦ бухгалтерські довідки, рахунки;
- ✦ банківські виписи.

Аудитору слід звернути увагу на те, що митне оформлення проходять не всі товари, продані нерезиденту. Так, не проходять митне оформлення товари:

- ✦ продані на митній території України на умовах поставки EXW-франко-завод згідно з правилами Інкотермс;
- ✦ продані за межами митної території України, якщо товар, придбаний резидентом, не ввезився до України.

В облікових регістрах суб'єкта ЗЕД відображаються:

- ✦ передплата за товар, отримана від покупця-нерезидента в іноземній валюті та перерахована в гривні із застосуванням валютного курсу НБУ на дату отримання авансу (аванс обліковується за двома видами валют: гривнею і валютою контракту), у тому числі не закрита на дату балансу;
- ✦ дебіторська заборгованість нерезидента за поставлений товар (обліковується за двома видами валют: гривнею і валютою контракту) за умови, що оплату ним не проведено на звітну дату;
- ✦ оплата за поставлений товар;
- ✦ доходи від реалізації товарів та собівартість відвантажених товарів;
- ✦ курсові різниці.

Відповідно, результати операцій з експорту товарів відображаються у фінансовій звітності (рис. 2).

Уподатковому обліку доходи та витрати по експортних операціях формуються на підставі даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей трансфертного ціноутворення.

Як ризики експортних операцій розглядаються економічні та фіскальні:

- ✦ ризик несвоєчасної оплати за поставлений нерезиденту товар та похідний від нього ризик застосування штрафних санкцій за несвоєчасне надходження валютної виручки (пеня);
- ✦ ризик втрати прибутку;
- ✦ ризик викривлення фінансової та податкової звітності суб'єктом ЗЕД через невірне застосування валютних курсів при визначенні курсових різниць.

Проведені дослідження свідчать, що наявність ризиків вимагає розгляду суттєвих питань, що мають привернути увагу аудитора при розгляді експортних операцій:

1. Відповідно до п. 7 П(С)БО 21 передплата належить до немонетарних статей, курсові різниці не розраховуються.
2. Сума отриманої передплати за товар не відображається у складі доходів експортера для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.
3. Ризик несплати контрагентом-нерезидентом за поставлений товар полягає не лише у неплатоспроможності дебітора, а й зумовлений неврегульованістю законодавства: якщо товар отримано покупцем,



Рис. 2. Відображення результатів експортних операцій у фінансовій звітності підприємства

а його якість не відповідає заявленій (товар повністю втратив свої споживчі якості), законодавством України все одно вимагається повна сума сплати за контрактом, що підтверджена вивізною митною декларацією, без урахування псування. Водночас на експортера накладається санкція у вигляді пені в розмірі 0,3% від суми неотриманої валютної виручки за кожний день прострочки, що призводить до зменшення прибутку.

Вивіз продукції за межі країни для участі у виставках та сертифікації здійснюється в режимі тимчасового вивозу без сплати митних платежів. Але участь у виставках достатньо часто передбачає безкоштовну передачу зразків, а по операціях сертифікації продукція взагалі не повертається експортеру, тобто зворотний ввіз не здійснюється. Проте це не передбачено валютним законодавством і призводить до нарахування митних платежів і пені в розмірі 0,3% від суми вивезеної продукції за кожний день її неповернення.

4. Якщо валюта платежу за товари відрізняється від валюти контракту, то аудитор з метою підтвердження повноти розрахунків по експортній операції використовує умови для перерахунку валюти ціни у валюту платежу, передбачені договором між контрагентами. За відсутності таких умов аудитор використовує офіційний курс гривні до іноземних валют (такий самий підхід залишається при тестуванні імпортних операцій).

У законодавстві України немає чіткого визначення поняття «експорт послуг». Послуги у сфері ЗЕД можна порівняти деякою мірою з товаром, який за своєю специфікою не проходить митного конт-

ролю і на який не оформлюється вантажна митна декларація. До експорту послуг належать:

- ✦ послуги банків, фінансових і страхових компаній, що надаються нерезидентам;
- ✦ послуги фрахту;
- ✦ продаж за кордон патентів, авторських прав, ноу-хау, програмних продуктів, інжинірингових та консультативних послуг.

Правовим підґрунтям операцій експорту послуг є:

- ✦ Митний кодекс України;
- ✦ Податковий кодекс України;
- ✦ класифікатор зовнішньоекономічних послуг (КЗЕП);
- ✦ договір про надання послуг з нерезидентом;
- ✦ Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті»;
- ✦ Постанова Правління НБУ від 25.05.2017 р. № 41.

Документальне забезпечення експорту послуг містить:

- ✦ договір надання послуг нерезиденту (з 2017 р. внесені зміни до ст. 6 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»: договір про надання послуг можна укласти в електронній формі через обмін електронними листами або у простій паперовій формі);
- ✦ рахунки, акти приймання-передачі послуг, бухгалтерські довідки;
- ✦ банківські виписи.

Аналогічно з експортом товарів в облікових реєстрах відображається:

- ✦ передплата за послуги, отримана від покупця-нерезидента в іноземній валюті та перерахована в гривні із застосуванням валютного курсу НБУ на дату отримання авансу, у тому числі не закрита на дату балансу;
- ✦ дебіторська заборгованість нерезидента за надані послуги;
- ✦ оплата за надані послуги;
- ✦ доходи від реалізації послуг та, відповідно, їх собівартість;
- ✦ курсові різниці.

По аналогії з відображенням результатів операцій з експорту товарів у фінансовій звітності відображаються операції з експорту послуг (див. рис. 2) з відповідною кореспонденцією рахунків класу «Доходи і результати діяльності» та класу «Витрати діяльності», інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Оподаткування експорту послуг має свою специфіку, що виходить з норм ПКУ та Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», визначає ризики для суб'єкта ЗЕД і належить до суттєвих питань, які привертають увагу аудитора при дослідженні експорту послуг:

- ✦ з 2017 р. відмінено валютний контроль за експортом послуг, крім транспортних і страхових. Тобто строки розрахунків між суб'єктами ЗЕД, резидентами та нерезидентами не обмежуються максимальним строком, що становить 180 днів;
- ✦ у ПКУ є два визначення: «поставка послуг» (пп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14) і «продаж результатів послуг» (пп. 14.1.203, п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Перше визначення використовується для визначення об'єкта оподаткування ПДВ, друге – для оподаткування податком на прибуток. Дохід від реалізації послуг за наявності передплати визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів;
- ✦ з 2017 р. рахунок може бути використаний як первинний документ обліку за наявності в ньому переліку послуг, їхньої кількості та ціни, умов поставки, відомостей про виконавця та отримувача, суми до сплати.

Ризиком експортних операцій щодо послуг є:

- ✦ ризик несвоечасної оплати за договором;
- ✦ ризик застосування штрафних санкцій за несвоечасне надходження валютної виручки (пеня) для операцій з надання транспортних і страхових послуг нерезидентам;

- ✦ ризик неотримання прибутку, що значною мірою впливає на спроможність суб'єктів ЗЕД продовжувати діяльність.

Митний режим імпорту товарів передбачає увезення на митну територію України іноземних товарів і пов'язану з цим сплату податків, митних зборів і платежів.

Правове регулювання імпортування товарів та послуг проводиться на підставі однакових законодавчих вимог, які систематизовано та надано нижче, з тією лише різницею, що при імпорті послуг не складається вантажна митна декларація та не сплачуються митні платежі:

- ✦ Митний кодекс України;
- ✦ Податковий кодекс України;
- ✦ правила Інкотермс, класифікатор УКТ ЗЕД і КЗЕП;
- ✦ договір купівлі-продажу товарів (поставки) або надання послуг з нерезидентом;
- ✦ Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті»;
- ✦ Постанова Правління НБУ від 25.05.2017 р. № 41.

Документальне забезпечення імпорту товарів та послуг містить:

- ✦ договір купівлі-продажу товарів у нерезидента, надання послуг нерезидентом;
- ✦ вантажну митну декларацію (в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону) на ввіз товарів;
- ✦ бухгалтерські довідки, рахунки;
- ✦ банківські виписи.

В облікових реєстрах відображаються:

- ✦ передплата за товар, сплачена в іноземній валюті на користь нерезидента і перерахована в гривні із застосуванням валютного курсу НБУ на дату сплати авансу;
- ✦ кредиторська заборгованість перед нерезидентом за поставлений товар (у гривні і валюті контракту);
- ✦ оплата за поставлений товар та його оприбуткування;
- ✦ оплата за надані послуги та їх відображення у складі витрат суб'єкта ЗЕД;
- ✦ курсові різниці.

Відповідним чином результати операцій з імпорту товарів та послуг відображаються у фінансовій звітності (рис. 3).

Існують такі ризики проведення операцій з імпорту товарів:

- ✦ несвоечасної поставки нерезидентом товару та надання послуг;
- ✦ застосування штрафних санкцій за порушення строків розрахунків в іноземній валюті;

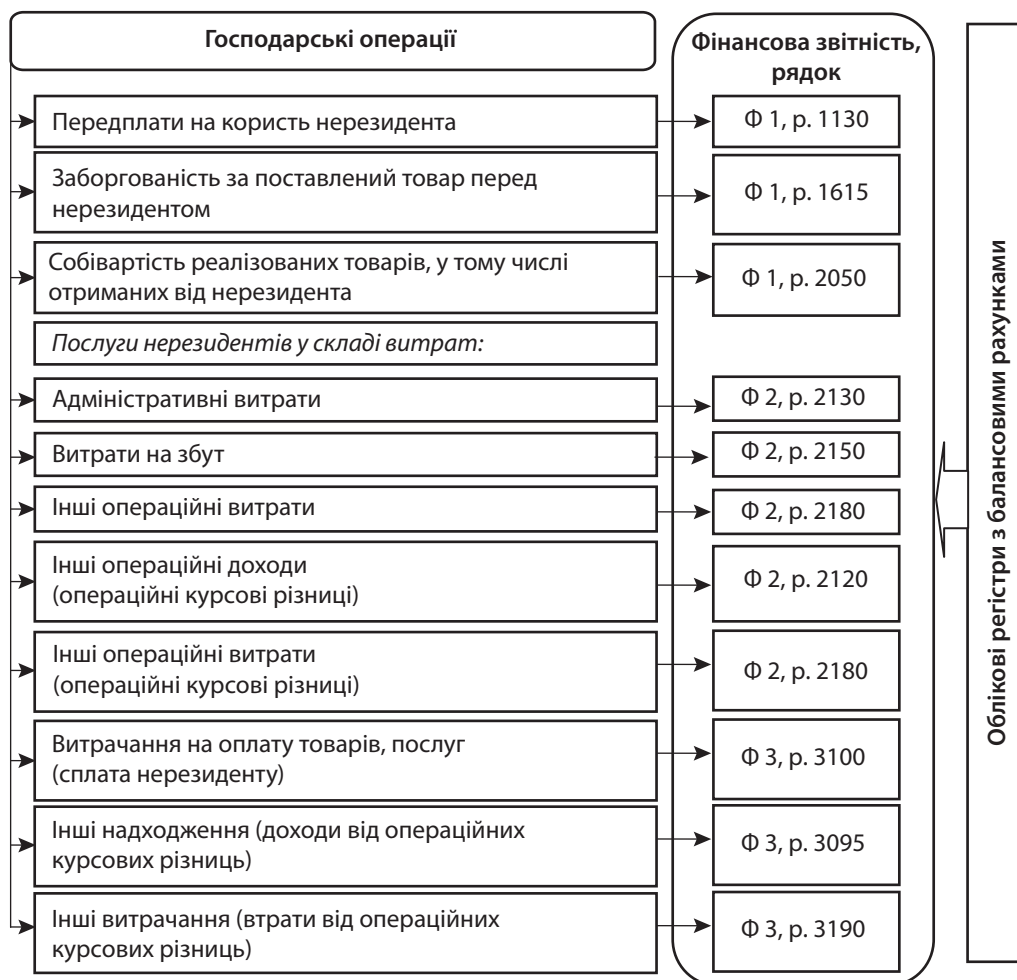


Рис. 3. Відображення результатів операцій з імпорту товарів і послуг у фінансовій звітності підприємства

- ✦ застосування штрафних санкцій у разі недекларування, несплати ПДВ, податку на прибуток суб'єктом ЗЕД при імпорті послуг;
- ✦ викривлення фінансової та податкової звітності суб'єктом ЗЕД через невірне застосування валютних курсів при визначенні курсових різниць.

З викладеного виходять актуальні для аудитора питання, пов'язані зі специфікою оподаткування та валютним контролем за операціями імпорту. Відповідно до них аудитор має враховувати, що:

- ✦ операції з ввезення товарів (супутніх послуг) на територію України в митному режимі імпорту є об'єктом обкладення ПДВ. Базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не менша митної вартості товарів, з урахуванням мита та акцизного податку;
- ✦ операції з отримання послуг від нерезидентів обкладаються ПДВ, платником якого є резидент-отримувач, який нараховує і сплачує ПДВ на дату підписання акту прийому-передачі послуги або отримання рахунку. Визначену вартість, якщо вона виражена в інозем-

ній валюті, перераховують за курсом НБУ, що діє на дату виникнення;

- ✦ вітчизняний суб'єкт ЗЕД є платником податку на прибуток при сплаті коштів на користь нерезидентів за надані послуги:

- кошти за перевезення вантажу нерезидентом (фрахт) оподатковуються за ставкою 6% від договірної ціни;

- кошти за надання рекламних послуг нерезидентом оподатковуються за ставкою 20% від договірної ціни;

- кошти за користування об'єктами лізингу, оренди, інші послуги, що передбачені пп.141.1.1 ст.141, оподатковуються за ставкою 15%;

- ✦ здійснюється валютний контроль за строками розрахунків в іноземній валюті при імпорті товарів та послуг за умови, що резидент – суб'єкт ЗЕД – надав передплату, а нерезидентом не здійснено постачання товару, послуг;
- ✦ за порушення строків розрахунків у сфері ЗЕД нараховується пеня в розмірі 0,3% від суми контракту.

Узагальнену інформацію щодо операцій у зовнішньоекономічній діяльності підприємства, які становлять предмет уваги аудитора, надано в *табл. 1*.

Таблиця 1

Операції ЗЕД, як предмет уваги аудитора

Операції ЗЕД	Правова основа	Вид договору	Документальне забезпечення	Відображення у фінансовій звітності	Можливі викривлення та санкції	Предмет уваги аудитора
1	2	3	4	5	6	7
Експорт товарів	Митний, Податковий кодекс, правила Інкотермс, класифікатор УКТ ЗЕД, Закон від 24.09.1994 р. № 185/95-ВР, ПНБУ від 25.05.2017 р. № 41	Договір купівлі-продажу	Вантажно-митна декларація, рахунки, банківські виписки, довідки	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів	Несвоєчасне повернення валютної виручки	
Експорт послуг	Митний, Податковий кодекс, КЗЕП, ПНБУ від 25.05.2017 р. № 41	Договір надання послуг нерезиденту	Рахунки, акти, банківські виписки	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів	Несвоєчасне повернення валютної виручки для страхових і транспортних послуг	
Імпорт товарів, послуг	Митний, Податковий кодекс, КЗЕП, ПНБУ від 25.05.2017 р. № 41, правила Інкотермс, класифікатор УКТ ЗЕД	Договір купівлі-продажу, Договір надання послуг	Вантажно-митна декларація, рахунки, банківські виписки, довідки, акти	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів	Несвоєчасна сплата ПДВ, податку на прибуток тягне штрафні санкції згідно з гл. 11, гл. 12 ПКУ	Твердження фінансової, податкової звітності, пов'язані із ризиками помилок та шахрайських дій
Купівля-продаж валюти	ПП НБУ 10.08.2005 р. № 281	Угода між суб'єктом ЗЕД і уповноваженим банком	Банківські виписки	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів	Ризик коливання курсів валют, некоректне використання бухгалтерських проведення викривляють фінансову і податкову звітність, штрафні санкції гл. 11, гл. 12 ПКУ	
Операції з давальницькою сировиною	Митний, Податковий кодекс, Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР, ПКМУ від 04.12.2013 р. № 879	Договір на переробку давальницької сировини, дозвіл митних органів на вивезення сировини, індивідуальна ліцензія НБУ	Вантажна митна декларація, акти приймання-передачі матеріалів і готової продукції	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів	Несвоєчасне повернення валютної виручки	

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
Кредитні операції	ПНБУ від 16.06.2004 р. № 270	Кредитна угода	Банківські виписки, розрахунки відсотків	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів	Ризик штрафних санкцій за несвоєчасне повернення кредиту	
Внесок у статутний капітал нерезидентом	Закон України від 19.03.1996 р. № 93/96-ВР, ПНБУ від 18.08.2015 р. № 280, від 04.02.1998 р. № 34	Установчі документи, документи про відкриття інвестиційного рахунку	Банківські виписки, акти приймання-передачі	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів	Ризик несвоєчасного отримання інвестицій	Твердження фінансової, податкової звітності, пов'язані із ризиками помилки та шахрайських дій
Посередницькі операції	Митний, Податковий кодекси, правила Інкотермс, УКТ ЗЕД	Угоди комісії, консигнації, доручення	Вантажні митні декларації, банківські виписки	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів	Обмеження строків розрахунків, за порушення яких передбачені штрафні санкції	
Операції з пов'язаними сторонами	Митний, Податковий кодекси, правила Інкотермс	Угода купівлі-продажу	Вантажні митні декларації, банківські виписки, розрахунок трансфертних цін	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів	Фінансові санкції за порушення вимог ст. 39 ПКУ (за неподання звітності, за неподання документів)	

Управлінський персонал суб'єкта ЗЕД несе відповідальність за подання достовірних фінансових звітів, за відповідність податкових звітів нормам чинного законодавства. У фінансовій і податковій звітності управлінський персонал робить твердження щодо визнання, оцінки, розкриття інформації стосовно активів, зобов'язань, капіталу підприємства, об'єктів оподаткування, податків, зборів та митних платежів.

Предметом розгляду аудитора є твердження управлінського персоналу, які використовуються в оцінюванні ризиків можливих викривлень звітності, окремих господарських операцій у сфері ЗЕД, для планування аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

Твердження фінансової звітності за МСА поділяються на три складові, що застосовуються для:

- ✦ класів операцій та подій за звітний період;
- ✦ залишків на рахунках на кінець звітного періоду;
- ✦ подання та розкриття інформації (рис. 4).

Аудитор розглядає твердження управлінського персоналу стосовно не лише фінансової звітності, а й усіх господарських процесів, що відбулися або відбудуться після дати балансу та які пов'язані із ЗЕД.

Операції в зовнішньоекономічній діяльності підприємства та їх результати відображаються в податковій звітності, що подається до органів Державної фіскальної служби України:

- ✦ декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами;
- ✦ податковій декларації з податку на прибуток підприємства;
- ✦ податковій декларації з податку на додану вартість;
- ✦ звіті про контрольовані операції;
- ✦ відомостях про особу, яка бере участь у контрольованих операціях.

Твердження податкової звітності, перевірку якої виконує аудитор у межах аудиту ЗЕД підприємства, як виконання завдання з узгоджених процедур надано на рис. 5.

ВИСНОВКИ

Наданий опис предметної області аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства містить пов'язані та взаємозумовлені господарські факти у сфері ЗЕД, розкриває їх сутність, правове регулювання, документальне забезпечення, відображення у фінансовій та податковій звітності, визначає притаманні їм ризики та суттєві питання, що потребують розгляду аудитора.

Розгляд кожного з елементів предметної області аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства дозволяє обґрунтувати методологічні, орга-

нізаційні, методичні шляхи імплементації складових аудиту ЗЕД.

Структуризацію предметної області аудиту ЗЕД виконано з використанням найбільш значущих елементів процесу аудиту, що надає йому інформативності, смислової спрямованості та конкретного змісту. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Философский энциклопедический словарь / гл. ред.: Л. Ф. Ильичев и др. М. : Советская энциклопедия, 1983. 840 с.
2. Философская энциклопедия. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/974
3. **Костирко Л. А.** Діагностика потенціалу фінансово-економічної стійкості підприємства : монографія. 2-ге вид., перероб. і допов. Харків : Фактор, 2008. 336 с.
4. **Шевчук В. О.** Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : монографія. Київ : КДТЕУ, 1998. 372 с.
5. **Кулаковська Л. П., Піча Ю. В.** Організація і методи-ка аудиту : навч. посібник. Київ : Каравела, 2004. 568 с.
6. **Бычкова С. М.** Аудиторская деятельность. Теория и практика : учебник. СПб. : Лань, 2000. 320 с.
7. **Назарова Г. Б.** Методичні аспекти аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Сер.: Економічні науки.* 2010. Вип. 17. С. 469–478.
8. **Бовтун О. Л.** Організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Проблеми економіки України.* 2012. Вип. 16. С. 13–17.
9. **Босак А., Чернобай Л.** Аудит інформаційного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Вісник Львівського університету.* 2007. Вип. 37. С. 205–209.
10. **Фесенко В. В., Бабенко Л. В.** Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та проблемні питання. *Ефективна економіка.* 2016. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5184>

REFERENCES

- Bosak, A., and Chernobai, L. "Audyt informatsiinoho zabezpechennia zovnishnyoeconomichnoi diialnosti pidpriemstva" [Audit of information support of foreign economic activity of the enterprise]. *Visnyk Lvivskoho universytetu*, no. 37 (2007): 205-209.
- Bovtun, O. L. "Orhanizatsiia audytu zovnishnyoeconomichnoi diialnosti pidpriemstva" [Organization of audit of foreign economic activity of the enterprise]. *Problemy ekonomiky Ukrainy*, no. 16 (2012): 13-17.
- Bychkova, S. M. *Auditorskaya deyatelnost. Teoriya i praktika* [Auditing activity. Theory and practice]. St. Petersburg: Lan, 2000.
- Filosofskiy entsiklopedicheskii slovar* [Philosophical Encyclopedic Dictionary]. Moscow: Sovetskaya entsiklopediya, 1983.
- "Filosofskaya entsiklopediya" [Philosophical Encyclopedic Dictionary]. http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/974
- Fesenko, V. V., and Babenko, L. V. "Audyt zovnishnyoeconomichnoi diialnosti pidpriemstv yak faktor ekonomichnoi bezpeky: priorytety ta problemni pytannia" [Audit of foreign economic activity of enterprises as a factor of economic security:



Рис. 4. Класифікація тверджень управлінського персоналу щодо фінансової звітності суб'єкта ЗЕД та іншої фінансової інформації

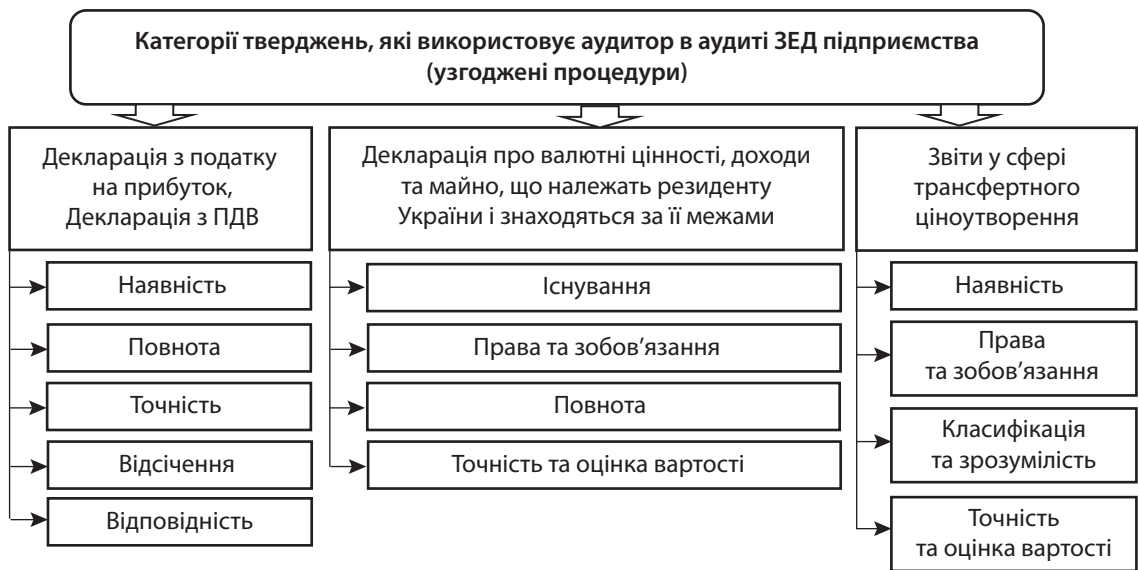


Рис. 5. Класифікація тверджень управлінського персоналу щодо податкової звітності суб'єкта ЗЕД

priorities and problematic issues]. *Efektivna ekonomika*. 2016. No. 10. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5184>

Kostyrko, L. A. *Diahnostyka potentsialu finansovo-ekonomichnoi stiiikosti pidpriemstva* [Diagnostics of the potential of financial and economic stability of the enterprise]. 2nd ed. Kharkiv: Factor, 2008.

Kulakovska, L. P., and Picha Yu. V. *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and methodology of the audit]. Kyiv: Karavela, 2004.

Nazarova, H. B. "Metodychni aspekty audytu zovnishnyoeconomichnoi diialnosti pidpriemstv" [Methodical aspects of audit of foreign economic activity of enterprises]. *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky*, no. 17 (2010): 469-478.

Shevchuk, V. O. *Kontrol hospodarskykh system v suspilstvi z perekhidnoiu ekonomikoiu (Problemy teorii, orhanizatsii, metodolohii)* [Control of economic systems in a society with a transition economy (Problems of theory, organization, methodology)]. Kyiv: KDTEU, 1998.