



Теоретичні і практичні аспекти аудиту експортних операцій

Олена Іванівна Коблянська,
доцент кафедри обліку і аудиту
Інституту магістерської та післядипломної освіти
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ),
кандидат економічних наук

Анотація. Розглядаються питання аудиту експортної діяльності підприємств України, обґрунтовується необхідність проведення ретельної перевірки таких операцій, висвітлюються теоретичні і методичні основи аудиту експортних операцій, обґрунтовуються нові методичні підходи до проведення аудиту та основні питання, на які потрібно звернути увагу при аудиті експортних операцій.

Ключові слова: аудит, експорт, зовнішньоекономічна діяльність, податковий дохід.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки експортні операції, як предметна область аудиторських перевірок, є важким і трудомістким процесом. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірки, не знижуючи якості і, відповідно, не збільшуючи аудиторський ризик. На нашу думку, одним із найефективніших шляхів розв'язання цієї проблеми є розроблення чіткої методики перевірки експортних операцій. З іншого боку, експортні операції пов'язані практично з усіма іншими розділами обліку, наприклад, реалізацією, розрахунками з іноземними покупцями, обліком валютного, поточного рахунків. Тому перевірка достовірності інформації, пов'язаної з обліком експортних операцій, є дуже актуальною і потребує особливої уваги в сучасних умовах господарювання.

Постановка завдання. З урахуванням викладеного в статті висвітлюється теоретичні і методичні основи аудиту експортних операцій, обґрунтовано нові методичні підходи до проведення аудиту експортних операцій, необхідність проведення ретельної перевірки таких операцій. Проаналізовано праці різних авторів, окреслено суттєві проблеми, що виникають при аудиті експортних операцій, подано власне бачення проблеми і варіант її розв'язання.

Головною метою дослідження є розробка рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення методики аудиту експортних операцій з урахуванням сучасного стану організації обліку і контролю в Україні в напрямі узгодження бухгалтерського і податкового обліку експортних операцій підприємств.

Аналіз публікацій із досліджуваної роботи. Теоретичною і методологічною базою дослідження стали праці таких учених-економістів як: Т. І. Войтенко, І. М. Дмитренко, С. М. Петренко та ін. Також зроблено посилання на Міжнародні стандарти аудиту (МСА), нормативно-правові акти, що регламентують поточний і перспективний розвиток зовнішньоекономічної діяльності України. На жаль, щодо питань методології та організації аудиту експортних операцій в українській науковій думці спостерігається недостатня розробка питань цієї проблематики.

Виклад основного матеріалу. Аудит реалізації експортної продукції – один із найвідповідальніших ді-

лянок роботи аудитора. Специфіка зовнішньоторговельної діяльності вимагає проаналізувати різні документи, на підставі яких формується думка про достовірність звітності й відповідність здійснених операцій чинному законодавству.

Для аудиту експортних операцій застосовують такі методи перевірок: документальна, спеціальна, зустрічна.

Документальною вважається перевірка документів і записів операцій в облікових реєстрах (застосовуються методи формальної, логічної й арифметичної перевірки).

Спеціальна перевірка застосовується, якщо буде потреба залучення до перевірки експерта в тій або іншій сфері діяльності.

Зустрічна перевірка здійснюється з метою встановлення відповідності звітності, яку перевіряють, установленим вимогам.

Порядок проведення аудиторської перевірки експортної діяльності підприємства, її мета і завдання обумовлені особливим законодавчим регулюванням цього виду діяльності, специфічним порядком оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності при її здійсненні.

На етапі планування аудитор повинен визначити, наскільки якісно суб'єкт господарювання забезпечує ведення обліку й внутрішній контроль зовнішньоторговельних операцій. Виходячи з цього оцінюються ризики невиявлення й засобів контролю, а також установлюється обсяг вибірки. Якщо аудиторський ризик при перевірці цих операцій вищий за середній, то рівень істотності на рахунках, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю (ЗЕД), доцільно знизити. При цьому варто врахувати не тільки питому вагу сальдо на цих рахунках у валюті балансу, а й імовірність і розмір штрафних санкцій. У цьому разі також звичайно збільшують репрезентативність вибірки або проводять суцільну перевірку відповідних господарських операцій і документів.

При аудиті облікової політики підприємства у сфері експортної діяльності перед аудиторами поставлені завдання проведення аналізу діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів. Операції у сфері експортної діяльності пов'язані з високим



ступенем ризику, а тому повинні бути перевірені по суті, в цілому, за кожною господарською операцією.

У зв'язку із суворим декларуванням зовнішньоекономічної діяльності з боку держави найважливішими завданнями аудиту є перевірка установчих документів з метою визначення законності здійснення зовнішньоекономічної діяльності, тобто при проведенні аудиторської перевірки експортних операцій необхідно з'ясувати, чи зазначено у статуті підприємства в переліку видів діяльності, якими воно займається, що воно здійснюватиме власне зовнішньоекономічну діяльність. Також тут повинні бути відображені характер і номенклатура зовнішньоекономічної діяльності підприємства з виготовлення продукції та надання послуг. Необхідно з'ясувати, чи зареєстроване підприємство суб'єктом ЗЕД у відповідних органах державної влади та чи поставлене воно на облік у митних органах.

Наступним моментом є перевірка наявності ліцензії (у разі потреби) на здійснення експортних операцій. Зазначимо, що суб'єкти ЗЕД можуть експортувати всі товари, крім тих, на які положеннями Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-ХІІ накладено заборону щодо їх експорту або ж певні обмеження. Також у Законі визначено ситуації (наприклад, порушення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку, експорт дорогіших металів, необхідність здійснення заходів у відповідь на дискримінаційні дії інших держав тощо), урахувавши які, Україна в особі своїх державних органів запроваджує квотування шляхом установлення режиму видачі індивідуальних ліцензій. Тому аудитор повинен перевірити наявність усіх необхідних документів на виконання певного виду зовнішньоекономічної діяльності.

Також треба перевірити режим додержання національних і міжнародних норм щодо якості товару, оскільки, крім випадків квотування і ліцензування, суб'єктам ЗЕД потрібно буде здійснювати обов'язкову сертифікацію більшості товарів, які експортують, на предмет їхньої відповідності фармакологічним, санітарним, фітосанітарним, ветеринарним, екологічним та іншим нормам.

На підприємстві можуть бути передбачені різні способи формування документів з ведення ЗЕД, копії контрактів не завжди є в бухгалтерії, тому на етапі планування або у процесі вивчення облікової політики підприємства аудитор може зробити письмовий запит.

Під час аудиту експортних операцій слід перевіряти достовірність, правильність оформлення і відповідність таких документів: угода, товарно-транспортні накладні, кошториси, розрахунки бухгалтерії з визначення курсових різниць, платіжні документи, вантажні митні декларації (ВМД), інвойси, акти приймання – відслідкувати за ними кількість, ціну, вартість активу, застосований курс іноземної валюти і курсову різницю, правильність відображення в бухгалтерському обліку, фінансовій і податковій звітності.

Аудитор з особливою ретельністю має перевірити експортну угоду. Експортна угода оформляється контрактом, що містить права, обов'язки і відповідальність сторін. Контракт повинен містити обов'язкові

розділи, такі, як предмет контракту, ціна товару й загальна сума контракту, якість і строки поставки товару, умови платежу й форма розрахунків, упакування, штрафні санкції, страхування, розгляд спорів й інші розділи. Склад розділів залежить від того, який товар є предметом контракту і які умови поставки.

Підприємства, що є власниками експортної продукції, у більшості випадків відвантажують її іноземним покупцям безпосередньо зі своїх складів і у транспортних накладних вони вказуються як відправники.

Торговельні організації, що реалізують експортний товар, закуплений у виробників, як правило, самі не провадять відвантаження цього товару іноземним покупцям, а доручають зробити таке відвантаження підприємству – виробникові даного товару.

Аудитор повинен перевірити, чи мають операції документальне підтвердження, а заборгованість іноземного покупця відображена на законних підставах у національній та іноземній валютах на рахунках обліку; чи забезпечена відповідність сум ПДВ і вартості товарів на експорт; чи правильно відображено експортні операції, обороти і 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 урегульовуються спори між сторонами, особливо в разі форс-мажорних обставин; як часто звіряються розрахунки за заборгованістю; чи узгоджені банківські операції і рух отриманих коштів з операціями за експортом. Також необхідно перевірити повноту та своєчасність відображення в обліку реалізації готової продукції нерезидентам, визначити, чи проводиться списання товарів за результатами оприбуткування іноземними партнерами, чи ведеться аналітичний облік експортних операцій за видами поставок.

Ретельній перевірці підлягає порядок дотримання правил платіжної дисципліни та строків розрахунків відповідно до вимог чинного законодавства. Порядок і механізм розрахунків при здійсненні суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності експортних операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності встановлює Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», зокрема цим Законом встановлена обов'язковість надходження виручки (грошова форма розрахунків) за експортовану продукцію в законодавчо встановлений термін і відповідальність у разі її ненадходження. Тому необхідно здійснити перевірку дотримання встановленого терміну зарахування виручки на валютні рахунки (не пізніше ніж за 180 календарних днів з дати митного оформлення ВМД) продукції, що експортується, а в разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності. У разі недотримання цього терміну потрібно перевірити наявність індивідуальної ліцензії Національного банку України, якщо ж такого документа немає, то треба перевірити пра-



вільність нарахування та сплати пені відповідно до вимог чинного законодавства [за кожний день прострочення в розмірі 0,3 відсотка від суми неодержаної виручки (митної вартості недопоставленої продукції) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом Національного банку України на день виникнення заборгованості].

Потрібно перевірити, чи відповідають момент визначення виторгів, закріплений обліковою політикою, і умови контрактів обліковим реєстрам, чи дотримуються строки надходження виторгів, чи є в контрактах застереження про перехід права власності на товар, що не збігаються з моментом виконання умов поставки. При цьому звіряються дані контрактів, паспортів, угоди й ВМД із обліковими реєстрами. Крім того, повинні збігатися валюти контракту, платежу й митного оформлення. У разі виявлення відмінності валют аудитор повинен уточнити, чи були внесені зміни в паспорт угоди, чи правильно зроблено переведення з однієї валюти в іншу. На підставі цієї інформації роблять підтвердження залишків на рахунках 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Контрактна вартість, оплата й умови поставки відповідно до правил Інкотермсу повинні відповідати один одному. Контракт із нерезидентом, а також будь-які зміни до нього варто оформляти письмово за підписом уповноважених осіб. Крім того, зміни повинні бути внесені й у паспорт угоди. Варто звірити банківські реквізити покупця, зазначені в контракті й паспорті угоди, з банківськими реквізитами тих рахунків, з яких надходить експортний виторг. Форма розрахунків і валюта платежу повинні відповідати вимогам Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» від 19.02.1993 № 15-93. Якщо розрахунки здійснюються із застосуванням векселів, то слід уточнити, є це доказом одержання експортної виручки або ж тільки відстроченням платежу.

При визначенні правильності розрахунку бази оподаткування податком на додану вартість експортованих товарів потрібно враховувати те, що база оподаткування податком на додану вартість при експортуванні товарів (робіт, послуг) обчислюється виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами). До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платникові податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів (робіт, послуг), проданих (виконаних, наданих) таким платником податків. Згідно з Податковим кодексом України, операції з продажу товарів (робіт, послуг), вивезених (експортованих) платником податків за межі митної території України, оподатковуються за нульовою ставкою.

Не дозволяється застосування нульової ставки до операцій із вивезення (експорту) товарів (робіт, послуг) у разі, коли такі операції звільнені від оподаткування на митній території України згідно з Податковим кодексом України.

Податковий кодекс України містить спеціальну норму, яка чітко визначає дату виникнення податкових зобов'язань при експорті товарів, якою є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетину митного кордону України та оформлена відповідно до вимог митного законодавства. У разі підтвердження факту перетину товаром митного кордону України здійснюється згідно з порядком підтвердження відомостей про фактичне вивезення товарів за межі митної території України, затверджені спільним наказом ДМСУ і ДПАУ від 21.03.2002 № 163/121. Саме дата фактичного вивезення товарів, зазначена митним органом при фіксації відмітки «Задекларовані в цій ВМД товари вивезені за межі митної території України в повному обсязі» на п'ятому основному аркуші (примірнику для декларанта) ВМД за формою МД-2 (МД-3) (аркуш ВМД із позначенням «3/8») і є тією датою, на яку в експортера виникають податкові зобов'язання при експорті товарів.

Важливо враховувати при цьому, що при експорті товарів не застосовується звичайне правило першої події – попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються, не змінює значення сум податку, які включаються до податкових зобов'язань платника податку, – експортера. А це означає, що при експорті товарів податкові зобов'язання з ПДВ виникають на одну дату: дату завершення оформлення ВМД, яка засвідчує факт перетину товаром, що експортується, митного кордону.

З метою оподаткування податком на прибуток при аудиті податкових доходів аудитор повинен звернути увагу на ось що. Порядок податкового обліку операцій з розрахунками в іноземній валюті наведено в п. 153.1 Податкового кодексу України. Зміни в оподаткуванні таких операцій зумовлені, насамперед, скасуванням так званого правила першої події. На нинішній день податковий дохід і податкові витрати визначаються за методом нарахування. Таким чином, отримані чи сплачені аванси вже не призводять до виникнення доходів чи витрат у податковому обліку. Як наслідок, податковий облік операцій з розрахунками в іноземній валюті наблизився до бухгалтерського обліку, визначеного в П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Доходи платника податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, виконанням робіт, наданням послуг перераховуються в національну валюту за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату визнання таких доходів, відповідно до розділу III Податкового кодексу (пп. 153.1.1 Податкового кодексу):

- у частині, що не була отримана в попередніх звітних податкових періодах, – за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату її визнання доходом (стаття 137 Податкового кодексу);
- у частині раніше отриманої оплати – за курсом, що діяв на дату її отримання.

Датою виникнення доходів є дата переходу права власності на реалізований товар до покупця, а для робіт (послуг) – дата складання акта чи іншого документа, який підтверджує виконання робіт чи надання послуг. Окрім того, не враховується для визначення об'єкта оподаткування сума отриманої продавцем



товарів попередньої оплати, а отже, податкових наслідків на момент отримання авансів в обліку не буде.

Дохід в іноземній валюті слід перерахувати за офіційним курсом НБУ на певну дату, що залежить від того, чи отримував продавець попередні оплати. Отже, можемо виділити такі можливі варіанти.

1. Продавець реалізував товар без отримання попередніх оплат (авансів) від покупця – отриманий від реалізації товарів дохід в іноземній валюті перераховується в національну валюту за курсом НБУ, що діяв на дату виникнення такого доходу, тобто за курсом НБУ на дату реалізації (Дт 362 – Кт 702).

2. Продавець отримав попередню оплату, а товар реалізував у будь-якому наступному податковому періоді після отримання авансу (Дт 312 Кт 681 та Дт 362 Кт 702).

У цьому разі дохід у розмірі отриманого авансу визначається за курсом НБУ на дату отримання авансу, а в частині неоплаченого товару – на дату реалізації.

Отже, у разі отримання в попередньому податковому періоді авансу:

- у розмірі 100% – доходи покупця визначаються за курсом НБУ на дату отримання авансу;
- у меншому розмірі – дохід у гривнях формується як із використанням курсу НБУ на дату отримання авансу, так і з використанням курсу НБУ на дату реалізації – у тій частині вартості товару, яка залишилася неоплаченою.

Під час аудиту експортних операцій перевіряється і «лжеекспорт», коли товар за кордон не вивозять, а в податкові органи представляють підроблені документи, що підтверджують начебто експорт. При здійсненні перевірки особливу увагу рекомендується приділяти фірмам, які експортують окремі види товарів; роблять підозріло заплутані угоди з більшим числом заліків; продають продукцію власного виробництва й працюють на зовнішньому ринку менше ніж рік; регулярно міняють види експортованої продукції, а також контрагентів, не мають власних основних засобів для виготовлення експортованої продукції.

Угоди будуть уважатися підозрілими, якщо:

- у них бере участь велика кількість організацій, особливо якщо всі вони обслуговуються в одному банку;
- до моменту угоди на розрахункових рахунках у всіх учасників немає грошей, достатніх для її проведення;
- операції з купівлі і продажу товарів на експорт проводять в один день;
- контракт не передбачає сплати контрагентами штрафних санкцій за порушення строків оплати й поставки товарів;
- сторонами укладені договори як на експорт, так і на імпорт товарів, причому останній передбачає перерахування нерезидентів авансового платежу;
- іноземні покупці зареєстровані в офшорних зонах.

Помилки, що виявлені, можуть бути поправними і непоправними. Перші, викликані порушенням мето-

дології бухгалтерського обліку, можна виправити до моменту підготовки аудиторського висновку. Але існують також помилки, обумовлені порушенням законодавства ЗЕД: несвоєчасне, неправильне складання первинних документів, порушення строків надходження валютної виручки, строків і порядку її обов'язкового продажу й т. п. У цих випадках достовірне відбиття в бухгалтерському обліку, наприклад, дебіторської заборгованості не рятує від штрафних санкцій.

Аудиторській організації доцільно вести постійно поповнюваний перелік помилок, що допускаються підприємством, які істотно впливають на фінансову звітність. На підставі класифікації помилок, передбаченої внутрішнім стандартом, можуть бути визначені критерії переходу від одного виду аудиторського висновку до іншого, а також рівень істотності, що тягне відбиття таких порушень безпосередньо в аналітичній частині аудиторського висновку з докладним викладом їх як аудиторські докази.

Аудитор попереджає підприємство, що виступає як платник податків про відповідальність за порушення валютного законодавства. Штрафні санкції можуть бути настільки великі, що фінансовий стан підприємства може різко погіршитися після перевірки його органами валютного контролю. Аудитор, керуючись принципами безперервної діяльності особи, яка замовила аудит, і відбиттям в аудиторському висновку подій, що відбулися після звітної дати, повинен висловити пропозиції щодо внесення виправлень у бухгалтерську звітність і про можливість суб'єкта господарювання продовжувати діяльність і виконувати свої зобов'язання протягом, як мінімум, 12 місяців, що наступають за звітним періодом. Вибір форми аудиторського висновку багато в чому залежить від цих висновків.

Висновки. Проведення аудиту експортних операцій включає в себе ґрунтовний економічний аналіз процесів, пов'язаних із формуванням і реалізацією товарів (робіт і послуг) на зовнішньому ринку. Важливо, щоб стан експортних операцій відповідав потребам ринку, міжнародним стандартам. Тому мета аудиту експортних операцій – виявлення аудитором сутності і змісту ділової активності експортера, оцінка перспектив розвитку експортних операцій, виявлення зон можливих помилок у звітності, оцінка виконання договірних зобов'язань за експортною угодою.

Сфера аудиторської діяльності на практиці розширилась за рахунок розвитку аудиторських послуг, особливо у сфері зовнішньоекономічної діяльності, однак зважаючи на потреби ринку, недосконалість використовуваних методик, складність і суперечливість багатьох моментів, питання аудиторської перевірки експортних операцій потребують дальшого вдосконалення та узгодження.

У результаті проведеного дослідження здійснено теоретичне узагальнення і надано методичні рекомендації щодо вдосконалення методики аудиту експортних операцій, які спрямовані на підвищення достовірності даних бухгалтерського обліку та на оптимізацію показників бухгалтерського і податкового обліку та звітності. Застосування вдосконалених методик ауди-



торської перевірки як у цілому на підприємстві, так й аудиторський ризик і проводити аудиторську перевірку в стисліший термін та ефективніше у сфері експортної діяльності дозволить мінімізувати

Список використаної літератури

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-ХІІ.
2. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 № 185/94.
3. Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» від 19.02.1993 № 15-93.
4. Положення про вантажну митну декларацію: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 09.06.1997 № 574.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами і доповненнями.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193.
7. МСА 240 «Шахрайство та помилки».
8. МСА 501 «Аудиторські докази».
9. Войтенко Т. І. ЗЕД: бухгалтерський і податковий облік у подробицях. – Х.: Фактор, 2010. – 400 с.
10. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами): Навч. посібник. – К.: Кондор, 2013. – 398 с.
11. Немченко В. В. Аудит: Підручник. – К., 2012. – 536 с.
12. Петренко С. М., Пальцун І. М. Аудит: теорія і практика застосування міжнародних стандартів: Посібник. – К., 2013. – 431 с.
13. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: Монографія: У 2 т. – Дніпропетровськ: Герда, 2013. – Т. 1. – 358 с.; Т. 2. – 414 с.

Summary. The questions audit of exports of Ukraine, justified the need for scrutiny of transactions covered theoretical and methodological foundations of auditing export operations, justified the new methodological approaches to auditing and basic questions that need attention in the audit of export operations.

Keywords: audit, export, foreign trade, tax revenue.