

## Основні напрями здійснення аудиту імпорتنих операцій

Галина Юріївна Коблянська,  
асистент кафедри обліку та аудиту  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка,  
кандидат економічних наук

**Анотація.** Досліджено теоретичні і методичні основи аудиту імпорتنих операцій підприємств. Розглянуто методику аудиту імпорتنих операцій, специфічні методи і процедури аудиту імпорتنих операцій. Визначено основні напрями проведення аудиту імпорتنих операцій із виділенням кількох інформаційних блоків перевірки.

**Ключові слова:** імпорт, аудит, податок на додану вартість, доходи, витрати.

**Постановка проблеми.** Актуальність теми дослідження обумовлена тим, що для інтеграції економіки України у світове співтовариство важливим кроком є реформування системи бухгалтерського обліку і аудиту відповідно до світових стандартів. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств відіграє значну роль у розвитку економіки України, насиченні споживчого ринку товарами належної якості, просуванню товарів вітчизняних виробників на зовнішні ринки. Разом з тим неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, і як наслідок цього – значний розмір «тінізації» економіки в цій сфері, викликає багато проблем щодо реальності відображення імпорتنих операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи їх контролю.

Недостатність наукової розробки й обґрунтування методології аудиту імпорتنих операцій та її практична цінність для розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні обумовили актуальність і науково-практичне значення проведеного дослідження, вибір теми статті.

**Постановка завдання.** З урахуванням викладеного у статті висвітлюються теоретичні і практичні питання аудиту імпорتنих операцій підприємства. Запропоновано основні напрями їх удосконалення. Проаналізовано суттєві проблеми при проведенні аудиту імпорتنих операцій, подано власне бачення проблеми і варіант її розв'язання. Слід відмітити, що наявні рекомендації з проведення аудиту імпорتنих операцій, запропоновані вітчизняними науковцями, зорієнтовані переважно на визначення окремих завдань і методів перевірки за окремими видами договорів і не передбачають системного підходу до аудиту імпорتنих операцій у цілому.

**Мета статті** – розробка напрямів удосконалення методики і організації аудиту імпорتنих операцій підприємства.

**Зміст.** Послідовність аудиторського процесу при проведенні перевірки імпорتنих операцій така.

1. Підготовка до перевірки, складання плану і програми аудиторської перевірки імпорتنих операцій.
2. Безпосереднє виконання аудиту (організація роботи на місці):

- обстеження об'єкта безпосередньої та зустрічної перевірок (відділу постачання, фінансового, матеріального відділу, бухгалтерії, канцелярії, юридичного відділу, складу);
  - підтвердження даних у третіх осіб;
  - документальна перевірка господарських операцій.
3. Систематизація матеріалів перевірки в аудиторській документації.
  4. Складання підсумкових документів за результатами перевірки, їх узгодження і підпис посадовими особами, що здійснюють керівництво об'єктом.
  5. Представлення результатів перевірки посадовим особам, що призначили перевірку.
  6. Усунення недоліків і підготовка документа за результатами перевірки розрахунків.
  7. Контроль за усуненням недоліків, виявлених під час перевірки.

Планування аудиту імпорتنих операцій завершується складанням загального плану аудиту із зазначенням очікуваного обсягу робіт, графіків і строків проведення аудиту, а також розробкою аудиторської програми, яка визначає обсяг, види і послідовність аудиторських процедур (експертиз, підтверджень, аналізу та ін.), необхідних для формування об'єктивної і обґрунтованої думки про об'єкт, що перевіряється.

Аудиторська перевірка призначається наказом директора фірми, в якому вказується організаційний метод (документальна, комплексна), об'єкт і завдання перевірки, за який період проводиться перевірка, строк проведення перевірки.

Можна виділити такі предмети перевірки імпорتنих операцій:

- об'єктивність бухгалтерської та управлінської інформації про імпорتنі операції (зокрема, про розрахунки з іноземними контрагентами), що надається управлінню;
- рівень розрахунково-платіжної дисципліни;
- стан розрахунків (співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості);
- інші.

Аудиторська перевірка повинна відбуватися з обов'язковим документальним оформленням, тобто відо-



бражати одержану інформацію в робочій документації аудиту. При виявленні аудитором викривлень зведених бухгалтерських документів чи внутрішньої звітності він зобов'язаний описати вид викривлень і визначити фактор ризику виявленого викривлення. Перш за все, з податкового погляду, які наслідки можливі при неусуненні даного викривлення, причину викривлення (порушення встановлених правил організації і ведення бухгалтерського обліку; зміна договірних відносин і недоведення їх до підрозділу; арифметичні і логічні помилки, неповнота обліку; нетипові угоди й інші, які можуть бути як навмисними, так і ненавмисними). Висновки про вину і відповідальність робітників, які допустили викривлення в бухгалтерському обліку, зобов'язані зробити посадові та інші особи, що призначили перевірку. В компетенцію аудитора не входить робити висновки про вину (чи її відсутність) тих чи інших осіб.

Відомості, що містяться в робочій документації, є конфіденційними і не підлягають розголошенню. Термін і порядок її зберігання визначає посадова особа, що призначила аудиторську перевірку.

За результатами аудиторської перевірки складають підсумковий звітний документ, який може мати різні документальні форми – аудиторська довідка, аудиторський висновок, довідка про експертизу, доповідна записка, звіт про перевірку та інші. Форма цього документа визначається в наказі про призначення аудиторської перевірки. Відповідно до аудиторських стандартів аудиторський звіт повинен включати вступну, аналітичну і підсумкову частини.

Після оформлення аудиторського звіту аудитор складає висновки за зібраними матеріалами, в яких коротко викладає виявлені факти, які прямо стосуються перевірки. Висновки роблять на основі кваліфікованого вивчення документів. У них коротко викладають факти порушення правил, інструкцій і законів, дається висновок аудитора за кожним установленим фактом.

За кожним установленим фактом висновки викладають у такій послідовності: значення вивченого факту; відображення його в документах; короткі посилання на інші, крім облікових даних, матеріали (пояснення зацікавлених та інших осіб, висновки спеціалістів та ін.); опис порушення, допущеного посадовими особами у зв'язку з фактом, що вивчається; вказівка періоду, протягом якого вчинювалось порушення; розміри і характер завданого матеріального збитку; обставини, що сприяють вчиненню чи приховуванню порушення; особи, відповідальні за матеріальний збиток чи порушення.

Питання про обставини, які сприяли здійсненню порушень, обов'язково висвітлюються у висновках. Аудитор детально аналізує виявлені порушення, викладає свою думку.

Аудит імпорتنих операцій розглядається у двох напрямках:

- аудит розрахунків за імпортними операціями, який передбачає перевірку правильності розрахунків з імпортерами за імпортовану продукцію;

- аудит формування вартості імпортованої продукції, завданням якого є перевірка правильності визначення витрат, які включаються у вартість товару, та правильне відображення їх в обліку.

Джерелами інформації для аудиту імпорتنих операцій є:

- законодавчі акти і нормативно-правові документи, які регулюють відносини імпортерів із суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, банківськими установами, державними органами;
- митна документація, технічна документація (технічний паспорт машин і обладнання) контракти, арбітражна документація; договірна та організаційно-розпорядча документація;
- товарно-супровідна документація (сертифікат про якість товару), специфікація, пакувальний лист, комплектувальна відомість, транспортна, експедиторська і страхова документація; виробничо-фінансові плани, бізнес-плани;
- складська документація, рахунок-фактура;
- дані оперативного обліку і звітності;
- банківська документація, заява на переказ валюту, документи щодо нестач і псування товару.

Аудит розрахунків за імпортними операціями з постачальниками передбачає встановлення наявності, законності, правильності оформлення зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які визначають права і обов'язки сторін щодо імпорту товарів (робіт, послуг).

Також установлюється доцільність імпорту таких товарів і дотримання встановлених договором розрахунків.

Аудит розрахунків доцільно проводити в такій послідовності:

- аудит розрахунків за імпортними операціями залишків і відповідність їх реєстрам аналітичного і синтетичного обліку;
- виявлення простроченої дебіторської (передплата) і кредиторської заборгованості, а також причин та умов їх виникнення;
- перевірка правильності стягнення пені за порушення строків розрахунків з іноземцями як через несплату коштів, так і в разі вчасного неотримання імпортованих товарів;
- дослідження відповідності ведення обліку за імпортними операціями і самих господарських операцій за встановленими законодавством правилами та інструкціями;
- аудит правильності відображення господарських операцій з імпорту товарів у бухгалтерському обліку згідно з первинними документами;
- з'ясування повноти отриманих матеріальних цінностей, робіт, послуг від імпортерів;
- виявлення відповідності розрахунків договорам;
- установлення правильності відображення в обліку сплачених мита, митних зборів під час розмитнення товарів, акцизного збору, ПДВ, а



- також правильності їх обчислення з урахуванням пільг відносно товарів критичного імпорту;
- виявлення ступеня організації внутрішньогосподарського контролю за розрахунками з імпортерами;
  - перевірка матеріалів інвентаризації розрахунків з імпортерами;
  - визначення правильності відображення розрахунків з імпортерами в бухгалтерській і податковій звітності;
  - з'ясування правильності відображення обліку курсових різниць, які виникають під час здійснення операцій та в результаті перерахунку сум господарських операцій на останнє число звітного періоду.

Аудит формування вартості імпортованої продукції передбачає перевірку правильності визначення митної вартості товару на підставі його ціни, установленої договором, а також перевірку не включених до рахунка-фактури витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування товарів, комісійних і брокерських платежів, які мають бути сплачені підприємствами як умова їх ввезення і за використання об'єктів інтелектуальної власності, які належать до цих товарів. При цьому аудитор повинен перевірити дійсність таких витрат, які підтверджуються відповідними документами. Оскільки мито, митні збори, акцизний збір (за підкацизними товарами), податок на додану вартість розраховуються на підставі митної вартості товарів, зазначеної у вантажній митній декларації, аудиторів слід перевірити правильність і повноту їх нарахування та відображення в бухгалтерському і податковому обліку.

Під час перевірки імпортних операцій аудитор перевіряє правильність нарахування і сплати ПДВ при імпорті.

Відповідно до п. 198.2 ПКУ датою виникнення права на податковий кредит для операцій із ввезення на митну територію товарів і з постачання послуг на митній території України є дата сплати (нарахування) податкового зобов'язання з ПДВ, згідно з п. 187.8 ПКУ. Такою для товарів є дата подання митної декларації для митного оформлення, а для послуг, поставлених нерезидентами, – дата першої з подій: списання грошових коштів із банківського рахунку платника податку в оплату послуг або оформлення документа, що засвідчує факт поставки послуг нерезидентом.

Виходячи з положень п. 198.2 статті 198 ПКУ при ввезенні товарів на митну територію України платник податку має право віднести суми ПДВ до податкового кредиту вже в періоді сплати «імпортного» ПДВ.

Щодо операцій із поставки послуг нерезидентом на митній території України, то скористуватися своїм правом на включення сум ПДВ до податкового кредиту платник податку зможе лише у звітному (податковому періоді), наступному за нарахуванням податкових зобов'язань, і включення їх до податкової декларації з ПДВ (п. 201.12 статті 201 ПКУ).

Право на віднесення сум податку до податкового кредиту посвідчує митна декларація, яка підтверджує факт сплати податку, а щодо операцій із постачання

послуг – податкова накладна, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації попереднього періоду.

Важливим напрямом перевірки є перевірка доходів і витрат від імпортних операцій з метою оподаткування податком на прибуток.

Особливості оподаткування податком на прибуток доходів, отриманих від здійснення імпортних операцій, регламентується розділом III ПКУ. Так, зокрема, у статті 153.1.2 ПКУ зазначено, що витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг, у встановленому порядку включаються до витрат такого звітного періоду шляхом перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких витрат, а в частині раніше проведеної оплати – за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати.

У разі здійснення імпортної операції з пов'язаними сторонами витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів, виконанням робіт, наданням послуг у нерезидента, визначаються виходячи з рівня договірних цін, але не вищих за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання, у разі якщо договірна ціна на такі товари, роботи, послуги відрізняється більш ніж на 20% від звичайної ціни на такі товари, роботи, послуги.

Оподаткування імпортних операцій, здійснених із нерезидентами, що мають офшорний статус, регламентується п. 161.2 статті 160 ПКУ, відповідно до якої в разі здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь таких осіб чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або ж через їхні банківські рахунки, незалежно від форми здійснення оплати і не залежно від того здійснюється вона безпосередньо, через інших резидентів або інших нерезидентів, витрати платника податку можуть бути включені до складу їхньої вартості в сумі, що становить 85% вартості таких товарів (робіт, послуг).

Під час перевірки імпортних операцій аудитор повинен урахувати, яка подія відбулась раніше – оплата чи оприбуткування товарів, і тут можливі два варіанти.

*Варіант А.* Якщо спочатку здійснюється оплата, а потім оприбуткування імпортних товарів.

Якщо господарська операція з нерезидентом здійснюється на умовах перерахування йому авансу, то податкова собівартість товарів, отриманих у рахунок попередньої оплати, визначається за курсом НБУ, що діяв на дату такого перерахування.

Курсові різниці за дебіторською заборгованістю, яка виникає в результаті здійснення попередньої оплати, не відображаються.

Податкову собівартість імпортних товарів слід відповідно до п. 138.4 статті 138 ПКУ включати до витрат у тому звітному періоді, в якому визнають доходи від реалізації таких товарів.

*Варіант Б.* Якщо спочатку відбувається оприбуткування імпортних товарів, а потім оплата.



Якщо здійснення господарської операції з нерезидентом передбачає отримання імпортованих товарів із подальшою оплатою їх вартості, то розрахунок податкової собівартості товарів слід здійснювати за курсом НБУ, що діяв на дату їх отримання.

Відповідно до п. 138.4 статті 138 ПКУ витрати за імпортованими товарами визнаються не в момент їх отримання, а в тому звітному періоді, в якому визнають доходи від реалізації таких товарів.

Курсові різниці за кредиторською заборгованістю за отримані від нерезидента товари визначають згідно з пп. 153.1.3 на дату балансу і на дату закриття заборгованості.

#### **Висновки.**

1. Поглиблено теоретичні засади аудиту: уточнено предмет перевірки, напрями перевірки і завдання,

функції, методи, послідовність і джерела інформаційного забезпечення аудиту імпортованих операцій, запропоновано послідовність проведення аудиту імпортованих операцій за сегментами перевірки.

2. Удосконалено класифікацію методичних процедур аудиту імпортованих операцій. Проаналізовано теоретичні і методичні основи стандартизації процедур аудиту імпортованих операцій.

3. Для підвищення якості аудиту доведено необхідність розробки і впровадження методики аудиту імпортованих операцій із виділенням кількох інформаційних блоків перевірки. Застосування методики аудиту імпортованих операцій у діяльності аудиторських фірм дозволить мінімізувати аудиторський ризик і підвищити якість аудиторської перевірки імпортованих операцій підприємств.

#### **Список використаних джерел**

1. Митний кодекс України від 11.07.2002 № 92-IV.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI.
3. Білова Н. Послуги у ЗЕД // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 14. – С. 19–30.
4. Войтенко Т. ПДВ у Податковому кодексі: дати для податкових зобов'язань та податкового кредиту, що його підтверджують // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 1–2. – С. 7–15.

**Summary.** Theoretical and methodological foundations audit Import companies. The method of auditing import operations, specific methods and procedures for auditing import operations. The main areas of audit import operations with the release of a number of information blocks checking.

**Keywords:** import, audit, value added tax, income, expenses.