

УДК 657.4

Г.Б. Назарова

*Кіровоградський національний технічний університет*

## Методичні аспекти аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств

У статті узагальнено основні напрями аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств і визначено методику аудиту експортно-імпортних операцій. Встановлено особливості правового ведення зовнішньоекономічної діяльності, які суттєво впливають на організацію аудиту. Розроблено порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів при перевірці зовнішньоекономічної діяльності.

**аудит, аудиторські докази, методика, експортно-імпортні операції, зовнішньоекономічна діяльність, іноземна валюта**

На організацію проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності суттєво впливають особливості правового регулювання та порядку оподаткування експортно-імпортних операцій. До основних таких особливостей зовнішньоекономічної діяльності підприємств належать: по-перше, жорстке регулювання валютних операцій державою; по-друге, процес митного оформлення товарів; по-третє, наявність особливої системи оподаткування експортних та імпортних операцій; по-четверте, наявність в обліку об'єктів, які відсутні в інших видах діяльності (курсова різниця, іноземна валюта, податкові векселі та ін.). Аудиторська перевірка формується у послідовності від загального до конкретного або від конкретного до загального. Кожен аудитор самостійно обирає послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності підприємства, яке перевіряється.

Завданням даної статті є визначення основних напрямків аудиту зовнішньоекономічної діяльності та встановлення послідовності і порядку застосування прийомів аудиту з метою встановлення об'єктивної істини про правомірність експортно-імпортних операцій, що перевіряються. Великий внесок у розвиток теоретичних, методичних і прикладних питань аудиту зробили вітчизняні вчені Г.М. Давидов, А.Г. Загородній, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.В. Усач, а також російські вчені В.Д. Андрєєв, В.В. Бурцев, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет та ін., проте, деякі питання все ще залишаються відкритими. Це стосується розробки методик аудиторських перевірок на підприємствах окремих видів діяльності підприємств.

Аудиторську перевірку зовнішньоекономічної діяльності підприємства доцільно розділити на наступні етапи:

- аудит правових аспектів ведення зовнішньоекономічної діяльності;
- аудит експортно-імпортних операцій;
- аудит придбання та продажу іноземної валюти;
- аудит інших операцій у зовнішньоекономічної діяльності.

На першому етапі перевірки, аудитору необхідно оцінити правові аспекти ведення зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання. Аудитор повинен встановити види зовнішньоекономічної діяльності та їх відповідність чинному законодавству. Базовим законом, що регламентує зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів господарювання – резидентів є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 р. № 959-ХІІ [1].

На даному етапі перевірки аудитор повинен встановити:

- по-перше, чи передбачено установчими документами підприємства здійснення зовнішньоекономічної діяльності, на яких умовах та які її види;
- по-друге, наявність дозволу чи ліцензії на виконання певного виду зовнішньоекономічної діяльності;
- по-третє, наявність та умови застосування валютного рахунку;
- по-четверте, повноту документального підтвердження здійснення зовнішньоекономічної діяльності (наявність договорів, запрошень, наказів (розпоряджень) тощо).

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

- за отримання резидентами кредитів в іноземній валюті від нерезидентів без реєстрації договорів Національним банком України. Згідно Указу Президента «Про врегулювання порядку отримання резидентом кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидента і застосуванні штрафних санкцій за порушення валютного законодавства» від 27 червня 1999 р. № 734/99 [2], штрафна санкція застосовується при порушенні порядку реєстрації таких договорів в сумі, еквівалентній 1 % розміру отриманого кредиту або позики, перерахованої по курсу НБУ на день появи такого кредиту або позики;

- за здійснення операцій з валютними цінностями, щодо яких необхідно отримувати індивідуальну ліцензію Національного банку України;

- за порушення резидентами порядку розрахунків, передбаченого Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» від 19 лютого 1993 р. № 15-93 [3], відповідно до якого при розрахунках між резидентами і нерезидентами в межах торгового обороту як засіб платежу повинна використовуватись виключно іноземна валюта, а самі розрахунки повинні здійснюватись лише через уповноважені банки;

- несвоєчасне подання, неподання або викривлення звітності за валютними операціями;

- невиконання резидентами вимог з декларування валютних цінностей та іншого майна, яке знаходиться за межами України. Декларування валютних цінностей проводять всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності відповідно до Указу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, доходу і майна, яке належить резиденту України і знаходиться за її межами» від 25 грудня 1995 р. № 207 [4]. Декларація надається щокварталу в регіональне відділення Національного Банку України і в державну податкову службу, тобто до 25 числа наступного місяця за звітним кварталом і до 20 лютого – за підсумками року. Розміри штрафів за порушення терміну декларування – 1 неоподатковуваний мінімум доходів громадян за кожний день порушення, за порушення порядку декларування – штраф 20 НМДГ.

Особливу увагу аудитор повинен приділити вивченню та аналізу форм розрахунків з нерезидентами, що застосовуються на підприємстві, своєчасності виконання цих розрахунків, а також порядку використання придбаної та отриманої іноземної валюти. Слід мати на увазі, що відповідно до статей 1 і 2 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР [5], розрахунки в іноземних валютах не повинні перевищувати строк 180 календарних днів:

- по-перше, зарахування на валютні рахунки резидентів їх виручки в іноземній валюті за експортовану продукцію (відлік починається від дати митного оформлення), а також за експорт робіт (послуг), прав інтелектуальної власності (відлік починається з

моменту підписання акта чи іншого документа, який засвідчує факт виконаних робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальній власності);

- по-друге, надходження продукції, робіт, послуги під час їх імпорту, здійсненого на умовах відстрочення поставки (відлік строку починається з моменту здійснення авансового платежу або виставлення векселя на користь постачальника імпортованої продукції (робіт, послуг)).

За порушення резидентами зазначених строків стягується пеня у розмірі 0,3 % від суми не отриманої виручки (митної вартості непоставленої продукції) за кожний день прострочення. Перерахунок заборгованості в гривні здійснюється за валютним курсом Національного банку України, який діяв на день виникнення такої заборгованості.

Одним із способів отримання відстрочення застосування штрафних санкцій – це подання резидентом позовної заяви до суду про стягнення з нерезидента заборгованості, яка виникла в результаті недоотримання ним строків, передбачених експортно-імпортними контрактами. У разі прийняття такої заяви судом нарахування 180 - денних строків припиняється і пеня за їх порушення не сплачується. Але в такому разі все залежатиме від подальшого рішення суду. Якщо суд ухвалив рішення про задоволення позову, то пеня не сплачується від дати прийняття позову до розгляду його судом. За умови, що суд вирішить повністю або частково відмовити в позові, припинити провадження у справі або залишить позов без розгляду, строки відновлюються і пеня за їх порушення сплачується за кожний день прострочення, включаючи період, на який ці строки припинені.

Аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання та оформлення зовнішньоекономічних договорів відповідно до вимог Наказу Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України «Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 06 вересня 2001 р. № 201 [6].

При цьому слід звернути увагу на наявність обов'язкових умов, які повинні бути передбачені в договорі (контракті). У договорі в обов'язковому порядку повинні бути передбачені наступні умови:

- а) назва, номер, дата і місце його укладання;
- б) преамбула;
- в) предмет договору;
- г) кількість і якість товару (об'єм робіт або послуг);
- д) базисні умови поставки;
- е) ціна і загальна вартість договору;
- є) умови платежів;
- ж) умови приймання-здавання товару (робіт, послуг);
- з) упаковка і маркірована; 10) форс-мажорні обставини;
- и) санкції і рекламація;
- і) врегулювання спорів у судовому порядку;
- ї) місцезнаходження і платіжні реквізити двох сторін.

При перевірці операцій зовнішньоекономічної діяльності аудитору необхідно оцінити доцільність застосування базисних умов поставок відповідно до ст. 1 Указу Президента України «Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» від 04 жовтня 1994 р. №567/94 [7], в якому зазначено, що суб'єкти підприємницької діяльності всіх форм власності, укладаючи зовнішньоекономічні договори (контракти), повинні забезпечувати дотримання Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів (Інкотермс), підготовлених Міжнародною торговою палатою.

Аудитору необхідно мати на увазі, що є декілька видів базисних умов поставок, які враховують навантаження, розвантаження, митне очищення, транспортування, страхування товару та інше. Неправильне застосування базисних умов поставок, передбачених правилами Інкотермс, може призвести до зменшення рентабельності здійснюваної господарської операції, судових розглядів, фінансових втрат підприємства тощо. Сфера дії правил Інкотермс обмежена питаннями, пов'язаними з правами та обов'язками сторін договору купівлі-продажу щодо поставки товарів. Однак правила Інкотермс не регулюють передачу прав володіння та інші питання переходу прав власності.

Існують 4 групи поставок E, F, C, D: перша група EXW – це умови при якому продавець покупцю передає товар на своєму складі (на своїй території); друга група F (FCA, FAS, FOB) – це доставка товару продавця перевізнику, якого вказує покупець, при цьому договір перевезення укладає сам покупець, а не продавець (ризика і втрати товару до моменту їх передачі і митне оформлення оплачує продавець); третя група C (CFR, CIR, CIP, CPT) – умови при яких продавець укладає договір перевезення і оплачує перевезення до місця призначення, не приймаючи на себе ризики по втраті та пошкодженню товару, які відбудуться після передачі товару перевізнику; четверта група D (DAF, DES, DDU, DDP) – це умови поставки по якій продавець приймає на себе всі витрати і ризики до моменту доставки до пункту призначення (пункт на кордоні або у країні покупця).

На другому етапі перевірки, аудитору необхідно оцінити доцільність і законність експортно-імпорتنих. Аудитор здійснює перевірку правильності оформлення та наявності первинних документів, а саме:

а) митної документації (вантажно-митних декларацій, сертифікатів про походження товарів, довідок про сплату мита, акцизів і зборів, податку на додану вартість);

б) нотаріально засвідчених контрактів і копій контрактів (мовою оригіналу та в перекладі); ліцензій на експорт (якщо товар підлягає ліцензуванню);

в) розрахункової документації (рахунки-фактури, інвойси, розрахункові специфікації, перевідні векселі (тратта));

г) банківської документації (заяви про перекази валюти, інкасові доручення, доручення про відкриття акредитивів, чеки, виписки операцій за розрахунковими і валютними рахунками);

д) технічної документації (технічні паспорти машин і обладнання, формуляри і описів виробів, інструкції з монтажу, налагоджуванню, управлінню і ремонту);

е) товарно-супровідної документації (сертифікати про якість товарів); транспортної, експедиторської і страхової документації (залізничні накладні та їх копії, страхові поліси або сертифікати);

є) складської документації (документи іноземних комерційних складів, що містять розписки про прийняття товарів на зберігання і заставні свідоцтва);

ж) документів про нестачу та псування товарів (комерційні акти про нестачу, аварійні сертифікати та претензійно-арбітражна документація (претензійні листи, позовні заяви, постанови суду про задоволення або відхилення позову).

У процесі перевірки операцій із зовнішньоекономічної діяльності аудитор особливу увагу приділяє наявності та правильності оформлення єдиного документа, який засвідчує факт здійснення експорту чи імпорту, вантажно-митній декларації.

Митне оформлення товарів та транспортних засобів здійснюється із застосуванням уніфікованого адміністративного документа форми МД-2, за необхідністю додаткових аркушів вантажної митної декларації форми МД-3 і МД-8, а також доповнення форми МД-6. Порядок заповнення ВМД затверджено Наказом

ДМСУ «Інструкцією про порядок заповнення вантажної митної декларації» від 09 липня 1997 р. №307 [8]. Оформлена вантажно-митна декларація – це правовий документ, який у разі необхідності підтверджує певні права та обов'язки суб'єкта за умов здійснення ним правових, фінансових, господарських та інших видів діяльності. Термін дії вантажно-митної декларації не обмежується часовою нормою і не обмежується кількістю задекларованих товарів.

Відповідно до норм чинного митного законодавства є декілька видів митних декларацій: тимчасова, неповна, періодична та загальна.

Аудитору необхідно мати на увазі, що неповна декларація використовується, якщо у декларанта відсутні один або кілька документів, необхідних для митного оформлення. У такому випадку подають факсові копії цих документів, які підтверджують їх наявність, або інші документи, які містять необхідну інформацію, наприклад, сертифікати відповідності або якості.

У свою чергу, тимчасову декларацію застосовують при виникненні спірних питань із визначення митної вартості, класифікаційного коду товару чи країни походження, і для остаточного їх вирішення слід провести додаткові консультації з митницею, наприклад, при визначенні митної вартості за методом додавання чи віднімання. Крім цього, тимчасову декларацію можна подавати при переміщенні товарів трубопроводом або лініями електропередач та у випадку, коли ціна товару в контракті розраховується за формулою, тобто використовуються різні знижки.

Якщо суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності доводиться регулярно переміщувати через митний кордон товари на одних і тих самих умовах, він може застосовувати періодичну митну декларацію. Головна особливість цього виду декларування – періодична митна декларація може оформлятися на кілька партій товару, що ввозяться (вивозяться) в межах одного контракту.

Аудитор повинен перевірити, чи застосовується до операцій з продажу товарів, вивезених (експортованих) платником податку за межі митної території України, нульова ставка податку на додану вартість. Особливо уважно слід перевірити визначення податкового кредиту при здійсненні експортних операцій. Застосування нульової ставки податку означає, що такі підприємства мають право на податковий кредит.

Перевірка операцій з імпорту товарів (робіт, послуг) передбачає встановлення правильності визначення бази оподаткування, законності та своєчасності сплати митних зборів, мита, авізного збору та податку на додану вартість.

Митні збори – це додаткові збори, які стягуються з товарів, що ввозяться (вивозяться), за специфічні умови постачання та інші послуги, які надаються митницею (оформлення транспортних засобів, зберігання товарів під відповідальністю митниці та ін.). Вони підлягають сплаті до/або на момент митного оформлення. Ставки митного збору затверджено Постановою Кабінету Міністрів України № 65 від 27 січня 1997 р.

Мито нараховується відповідно до Закону України «Про єдиний митний тариф» від 05 лютого 1992 р. № 2097-III [9]. Існують наступні види мита: ввізне, вивізне, особливі (антидемпінгові, спеціальні, компенсаційні).

За способом нарахування встановлені такі види мита:

а) адвалерне – нараховується у відсотках до митної вартості. Обчислення суми ввізного (вивізного) мита за адвалерними ставками;

б) специфічне – у встановленому грошовому розрізі з одиниці товару;

в) комбіноване – поєднує два попередні види митного обкладення.

Акцизний збір – це непрямий податок споживачів (одержувачів) окремих товарів (продукції), що стягується з них під час здійснення оборотів з продажу таких товарів, або при імпортуванні таких товарів на митну територію України. Порядок нарахування

та сплати акцизного збору визначається Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 18-92. Акцизний збір включається до ціни підакцизних товарів. Перелік товарів, на які встановлюється акцизний збір, та його ставки затверджуються Верховною Радою України (транспортні засоби (крім мотоциклів і велосипедів), спирт, бензин моторний, алкогольні та тютюнові вироби). Об'єктом оподаткування акцизним збором при його нарахуванні є митна вартість товарів. Нині діє перелік акцизних товарів, до яких застосовуються фіксовані ставки.

При імпорتنі товарів розрахунок податку на додану вартість здійснюється за ставкою 20 % і за формулою 1.

$$\text{Спдв} = (B + C_m + C_a) * П/100, \quad (1)$$

де Спдв – сума податку на додану вартість;

B – митна вартість товару;

C<sub>a</sub> – сума акцизного збору;

C<sub>m</sub> – сума мита;

П – ставка податку на додану вартість (20%)

Особливу увагу під час перевірки правильності відображення податкових зобов'язань з податку на додану вартість при імпорті товарів аудитор приділяє порядку оформлення податкових зобов'язань. Відповідно до п. 11.5 Закону України про податок на додану вартість [10], платники податку при імпорті товарів на митну територію України, за умови оформлення митної декларації можуть за власним бажанням надавати органам митного контролю податковий вексель на суму податкового зобов'язання зі строком погашення на тридцятий календарний день з дня його поставки органу митного контролю.

При цьому оформлюється три примірники податкового векселя: перший – залишається в органі митного контролю, другий – надсилається органом митного контролю на адресу органу державної податкової служби, третій – залишається платнику податку. Податковий вексель підлягає обов'язковому підтвердженню комерційним банком шляхом авалю.

Аудитору необхідно мати на увазі, що оформлення податкового векселя на суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість при імпорті товарів забороняється при імпортуванні підакцизного товару та товарів, що відносять до товарних груп 1-24 Українського класифікатора товарів зовнішньоекономічної діяльності, а також з імпортування товарів особами, які були зареєстровані як платники менш ніж за дванадцять календарних місяців до місяця, у якому здійснюється ця операція.

Податковий вексель оформляється тільки на строк 30 календарних днів з дня поставки його на облік до митних органів. Погашення податкового векселя відбувається трьома способами: перерахування грошових коштів до бюджету (в строк погашення або достроково); без перерахування грошових коштів на погашення суми заборгованості по векселю; взаємозалік суми бюджетного відшкодування по ПДВ (вважається достроковим погашенням векселя).

Аудитор звертає увагу на порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з видачі та погашення податкових зобов'язань.

При імпорті послуг, порядок нарахування ПДВ істотно відрізняється від імпорту товару. Згідно ст. 7.3.6 підприємство не перераховує грошові кошти на суму ПДВ, а нараховує податкові зобов'язання по першій з подій або перерахунок авансу за послуги або оформлення документа, підтверджуючого виконання нерезидентом послуг. А у наступному податковому періоді виникає право на податковий кредит за даними послугами.

При перевірці правильності формування валових доходів при експорті товарів необхідно звернути увагу на те, що валовий дохід визначається за правилом першої події: отримання передоплати від нерезидента або відвантаження йому товару. При цьому перерахування іноземної валюти у гривні здійснюється за курсом НБУ, що діяв на момент здійснення відповідної першої події, і більше у податковому обліку не проводиться.

При імпорті товарів (робіт, послуг) правила першої події не діють, тобто до складу валових витрат не включаються передоплати нерезиденту. Валові витрати формуються тільки у момент фактичного отримання імпортного товару. Відповідно до ст. 7.3.2 Закону України про прибуток [11] витрати, понесені платником в іноземній валюті протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), визначаються у сумі, що має дорівнювати балансовій вартості такої іноземної валюти, і не підлягає перерахуванню у зв'язку зі зміною курсу. Якщо здійснена передоплата постачальнику, то валові витрати формуються у момент фактичного отримання товару за курсом перерахованої передоплати. Якщо першою подією при імпорті є отримання товару, то валові витрати відображаються за курсом НБУ, що діє на момент розмитнення товару, і більше не коригується.

При перевірці заборгованості в іноземній валюті аудиторі необхідно звернути увагу на основну суму фінансового кредиту, депозиту, суму процентів, за фінансовим лізингом, за цінними паперами, на те, що відповідно до вимог ст. 7.3.3 Закону про прибуток, балансова вартість цієї заборгованості відображається шляхом перерахування її суми в гривні за офіційним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату її оприбуткування. Непогашена протягом звітного періоду заборгованість перераховується за офіційним (обмінним) курсом Національного банку України на останню дату звітного періоду. При цьому при погашенні тільки цієї заборгованості, платники податку повинні визначити прибуток або збиток від зміни курсової різниці.

Особливу увагу аудитор повинен приділити перевірці порядку формування валових витрат відповідно до ст. 18.3 Закону України про оподаткування прибутку. Даною статтею встановлено спеціальне обмеження щодо включення до складу валових витрат товарів (робіт, послуг), отриманих від нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах – в межах 85 % від вартості цих товарів (робіт, послуг). Перелік офшорних зон затверджений Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 лютого 2002 р. № 53.

На третьому етапі перевірки, аудитор перевіряє правильність відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій по придбанню та продажу іноземної валюти. Порядок покупки іноземної валюти регламентується Постановою Правління Національного банку України «Положення про порядок та умови торгівлі іноземної валюти» від 29 серпня 2005 р. № 281 [12].

Придбання іноземної валюти проводиться тільки через уповноважені банки, при цьому необхідно в банк надати заяву на покупку валюти, договір з нерезидентом, вантажну митну декларація або акт приймання-передачі робіт (послуг), довідку з податкової інспекції про взяття на облік як платника податку.

Підприємства при придбанні іноземної валюти зобов'язані перерахувати її протягом 5 робочих днів нерезиденту, з моменту надходження на валютний рахунок. У випадку, якщо підприємство цього не робить, уповноважений банк без згоди підприємства списує іноземну валюту з рахунку і продає її протягом 5 робочих банківських днів на міжбанківському валютному ринку. При цьому, позитивна курсова різниця, що виникла при такому продажу підлягає шокварталу перерахуються до державного бюджету у вигляді штрафної санкції, а негативна різниця – відноситься на результати підприємства.

Відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26 червня 1997 р. № 400/97–ВР [13] встановлено окремий порядок сплати збору на пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню сплачують юридичні особи – резиденти, нерезиденти, постійні представництва юридичної особи – нерезидента, власники корпоративних картрахунків іноземної валюти, банки – члени міжнародних платіжних систем, банки (у тому числі уповноважені банки з операцій за власними зовнішньоекономічними договорами) та фізичні особи, у тому числі нерезиденти, що здійснюють операції з купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню. Банківські установи самостійно утримують за рахунок клієнтів та за власними операціями при купівлі-продажу безготівкової валюти і сплачують 0,5 % від суми таких операцій. Сума збору перераховується банками не пізніше наступного операційного дня після здійснення операції з купівлі безготівкової іноземної валюти за гривню.

При перевірці порядку відображення у податковому обліку придбання іноземної валюти, аудитор звертає увагу на те, що ні валові доходи, ні валові витрати не визначаються. Тільки суми комісійної винагороди і збір до Пенсійного фонду включаються до складу валових витрат підприємства.

При перевірці порядку продажу іноземної валюти треба враховувати вимоги, що встановлені ст. 7.3.5 Закону про прибуток, а саме: у разі продажу іноземної валюти за гривні валові доходи збільшуються на суму гривень, отриманих від покупця у зв'язку з таким продажем, а валові витрати такого платника збільшуються на суму балансової вартості такої іноземної валюти. При цьому платник самостійно обирає метод оцінки балансової вартості за середньозваженою вартістю або ідентифікованою вартістю. Зміна методу оцінки балансової вартості протягом року не дозволяється.

На четвертому етапі перевірки, аудитор перевіряє правильність здійснення розрахунків з підзвітними особами та оподаткування доходів нерезидентів.

Аудит розрахунків з підзвітними особами, які перебувають у закордонних відрядженнях, має певні особливості з позиції валютного законодавства. З метою його проведення необхідно:

- уважно перевірити документальне оформлення відряджень за кордон, оскільки до нього висувуються суворіші вимоги: крім наказу на відрядження повинні бути кошторис витрат та довідка-розрахунок про виданий аванс. Відсутність цих документів не дає підприємствам права включати такі витрати до складу валових з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток;

- перевірити визначення фактичного часу перебування у відрядженні за кордоном на підставі відміток в закордонних паспортах та посвідченнях на відрядження, враховуючи те, що граничний термін перебування у закордонних відрядженнях подовжений до 60 календарних днів;

- перевірити правильність розрахунку добових відповідно до норм та офіційного прогнозного курсу обміну гривні у іноземну валюту, і у разі необхідності – крос-курсу іншої іноземної валюти за встановленим Національним банком України офіційним обмінним курсом;

- перевірити наявність обґрунтованих підстав для подовження граничного терміну повернення залишку грошових коштів, який перевищує суму, витрачену згідно з авансовим звітом. Так, у випадку використання корпоративних пластикових карток міжнародних платіжних систем гроші можуть бути повернуті не пізніше трьох, а протягом десяти робочих днів, а з дозволу керівника (при наявності поважної причини) – протягом двадцяти робочих днів;

- перевірити правильність оформлення звіту з відрядження за кордон за встановленими строками. Аудитор обов'язково звертає увагу на те, що невитрачені



підзвітні кошти працівник повинен повернути в касу підприємства у валюті, в якій було видано аванс, а кредиторська заборгованість працівнику погашається тільки в гривнях [14].

Особливим етапом перевірки є перевірка правильності оподаткування доходів нерезидентів, що виплачуються з України відповідно до вимог ст. 13 Закону про прибуток. Даною статтею введено спеціальний режим оподаткування податком на прибуток при виплаті доходів нерезиденту з джерела походження з України у вигляді: відсотків за борговими зобов'язаннями; дивідендів, роялті, фрахт, інжиніринг, орендної плати, доходів від продажу нерухомого майна, прибуток від здійснення торгівлі з цінними паперами і корпоративних прав, доходів від спільної діяльності, комісійних винагород, доходів від вигравів. Резидент зобов'язаний з даного доходу утримати 15 % податку на прибуток і перерахувати його до бюджету, якщо інше не передбачене міжнародними угодами.

Законодавством встановлений Порядок звільнення (зменшення) від оподаткування доходів з джерела походження з України згідно міжнародним договорам України про уникнення подвійного оподаткування, що затверджено Постановою від 6 травня 2001 р. № 470. Даний порядок визначив основні процедури, які необхідно виконати для того, щоб не утримувати з даних доходів 15 % податку на прибуток при виплаті нерезиденту.

Аудитору необхідно перевірити наступні вимоги:

а) наявність та правильність оформлення довідки, встановленої форми, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом держави, з якою укладений міжнародний договір;

б) порядок звітування про доходи, що виплатили, стягнули і перерахували до бюджету податок на доходи нерезидента, у встановлений термін разом довідкою до податкових органів. Порядок надання даного звіту затверджено Наказом ДПАУ від 16 січня 1998 року № 28, яким встановлено, що особи, які виплачую дохід надають звіт по кожному нерезиденту окремо щокварталу, за період коли відбулася дана виплата.

Таким чином, можна зробити висновок, що в даній статті поглиблено уявлення про методику аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Поряд з цим, методичне забезпечення зовнішнього аудиту потребує свого подальшого теоретичного та прикладного вивчення. Так, зокрема, методику аудиту слід розробляти за кожним видом діяльності підприємств враховуючи специфіку документального оформлення та порядку оподаткування.

Отже, подальші дослідження доцільно вести у напрямку розробки конкретних пропозицій стосовно методичного забезпечення аудиту в Україні, який розкривається у розробці методики аудиту різних видів діяльності підприємств, тестів внутрішнього контролю та робочих документів.

## Список літератури

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 р. № 959-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Указ Президента «Про врегулювання порядку отримання резидентом кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидента і застосуванні штрафних санкцій за порушення валютного законодавства» від 27 червня 1999 р. № 734/99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» від 19 лютого 1993 р. № 15-93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

4. Указ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, доходу і майна, яке належить резиденту України і знаходиться за її межами» від 25 грудня 1995 р. № 207 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Наказ Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України «Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 06 вересня 2001 р. № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Указ Президента України «Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» від 04 жовтня 1994 р. №567/94 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
8. Наказ Державної митної служби України «Інструкція про порядок заповнення вантажної митної декларації» від 09 липня 1997 р. №307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
9. Закон України «Про єдиний митний тариф» від 05 лютого 1992 р. № 2097-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р. № 168/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
11. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997р. № 283/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
12. Постанова Правління Національного банку України «Положення про порядок та умови торгівлі іноземної валюти» від 29 серпня 2005 р. № 281 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
13. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26 червня 1997 р. № 400/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
14. Давидов Г.М. Аудит: [підручник] / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін ; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495 с.

*Г. Назарова*

**Методические аспекты аудита внешнеэкономической деятельности предприятий**

В статье обобщены основные этапы аудита внешнеэкономической деятельности предприятий и разработана методика аудита экспортно-импортных операций. Определены особенности правового введения внешнеэкономической деятельности, которые существенно влияют на организацию аудита. Разработан порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств при проведении проверки внешнеэкономической деятельности предприятий.

*G. Nazarova*

**Method aspects of the audit of foreign-economic activity enterprises**

It is summarized in the article the main stages of the audit of foreign-economic activity enterprises and it is worked out the audit of export-import operations.

It is determined the features of legal introduction of foreign-economic activity which influence essentially the audit organization.

It is worked out the procedure of auditor action to receive the necessary audit proves during carrying out the audit of foreign-economic activity enterprises.

Одержано 08.04.10