

#### СЕКЦІЯ 4

### Міжнародний та національний досвід організації, функціонування та розвитку аудиту

УДК 657

**О. Ю. Акименко**, канд. екон. наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

**О. О. Мальцев**, магістр

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

#### **АУДИТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: ЗАПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ СВІТОВОГО ДОСВІДУ**

*Ключові слова:* аудит, зовнішньоекономічна діяльність, зовнішньоекономічні операції, оподаткування.

Інтеграція національних економік та ринків останніми роками значно збільшилася, створюючи тиск на правила міжнародного оподаткування, які були розроблені понад сто років тому. Слабкості теперішніх правил створюють можливості для розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування, вимагаючи від тих, хто розробляє політику, сміливих кроків, щоб відновити довіру до системи та забезпечити оподаткування прибутку там, де здійснюється економічна діяльність, у тому числі зовнішньоекономічна діяльність (далі – ЗЕД), та створюється вартість [3].

Проведення 7 червня 2017 р. церемонії підписання Багатосторонньої конвенції з імплементації заходів, пов'язаних із податковими угодами, для запобігання розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків (далі – Багатостороння конвенція) стало знаковою подією. Україна також задекларувала свій намір приєднатись до Багатосторонньої конвенції. Однак цей крок навряд чи вирішить проблему загалом, якщо не супроводжуватиметься утвердженням власне вітчизняного підходу до протидії розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) [5]. Адже протидіяти BEPS Україні необхідно так, щоб сприяти збереженню відповідно до міжнародної угоди більш широких податкових прав у т. з. «держави доходу», тобто приймаючої інвестиції держави» [6]. Інакше ефект від приєднання до Багатосторонньої конвенції буде мінімальним.

Незважаючи на активне запровадження в Україні світового досвіду у сфері перевірок зовнішньоекономічних операцій та, зокрема, у питаннях трансфертного ціноутворення, працівники Державної фіскальної служби наголошують на необхідності подальших розробок у сфері інформаційно-методичної підтримки аудиту зовнішньоекономічних операцій для налагодження ефективного обміну інформацією з іншими країнами.

Запровадження та виконання рекомендацій BEPS потребує детального аналізу можливості їх адаптації до реалій української економіки, особливо у сфері методик фінансового контролю результатів зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

Основною прикладною проблемою, вирішення якої має забезпечувати система аудиту зовнішньоекономічних операцій, є проблема обґрунтованості бази оподаткування за результатами зовнішньоекономічних операцій, яка є об'єктом податкового контролю з боку держави та незалежного аудиту з боку професійних аудиторських компаній. Некоректність визначення бази оподаткування може призвести до зниження сум податкових платежів і, як наслідок, до втрат державного бюджету.

Питання здійснення аудиту ЗЕД є актуальним тому, що аудит надає впевненість у достовірності фінансової звітності, що своєю чергою зменшує ризики для іноземних контрагентів та збільшує економічну безпеку підприємства, яке здійснює ЗЕД.

Питання загальної методології проведення аудиту ЗЕД та її регулювання досліджували такі вчені: Г. Б. Назарова, Л. Ю. Михальчук, Г. В. Сиротюк, Н. В. Гришко, О. М. Вакульчик, О. О. Кнішек, К. В. Йова та ін.

Згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність у всіх суттєвих аспектах вимогам національних

положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [4].

Відповідно до цього визначення можна зауважити, що предметом аудиту є фінансова звітність суб'єкта господарювання. У повному комплекті фінансової звітності немає спеціальної форми, в якій відображається інформація про ЗЕД. Ця інформація включається в показники фінансової звітності. Проте крім аудиту фінансової звітності, аудитор може виконувати супутні послуги з перевірки окремо операцій ЗЕД на відповідність концептуальній основі, правильності відображення в обліку та надання пропозицій з оптимізації здійснення ЗЕД. Л. Ю. Михальчук поділяє аудит ЗЕД на:

- 1) перевірку операцій у сфері ЗЕД у складі фінансової звітності;
- 2) виконання завдань з узгоджених процедур – перевірка окремих операцій у сфері ЗЕД за замовленням;
- 3) консультування з питань ЗЕД аудитором (при консультуванні аудитор також встановлює факт відповідності наданої консультації чинному законодавству) [1, с. 81].

Г. Б. Назарова пропонує аудиторську перевірку ЗЕД розглядати як сукупність таких етапів:

- 1) аудит правових аспектів ведення ЗЕД (оцінка правових аспектів ведення ЗЕД суб'єкта господарювання, встановлення видів ЗЕД та їх відповідність чинному законодавству);
- 2) аудит експортно-імпортних операцій (оцінка доцільності й законності експортно-імпортних операцій, здійснення перевірки правильності оформлення та наявності первинних документів (митна документація, нотаріально засвідчені контракти і копії контрактів, розрахункова, банківська, технічна, товарно-супровідна, складська документація, документи про нестачу та псування товарів));
- 3) аудит придбання та продажу іноземної валюти (перевірка правильності відображення в бухгалтерському й податковому обліку операцій з придбання та продажу іноземної валюти);
- 4) аудит інших операцій у ЗЕД (перевірка правильності здійснення розрахунків із підзвітними особами та оподаткування доходів нерезидентів) [2, с. 469-477].

Погоджуємось із думкою науковців щодо пріоритетності напрямків аудиту: перевірка обґрунтованості бази оподаткування за результатами операцій ЗЕД; перевірка контрольованих операцій ЗЕД (операцій, що здійснюються платниками податків із пов'язаними особами-нерезидентами); аудит трансфертного ціноутворення; аудит обліку та відображення у звітності курсових різниць. Саме ці напрямки є найбільш проблемними з найвищим ризиком викривлень, помилок і шахрайства [7].

Отже, аудит зовнішньоекономічної діяльності є ефективним інструментом мінімізації ризиків, який забезпечує підвищення економічної безпеки підприємства, ефективності ЗЕД.

З огляду на все жорсткішу міжнародну податкову конкуренцію, складні економічні умови України, її роль переважно саме як імпортера капіталу та наявність очевидного потенціалу для забезпечення захисту національної бази оподаткування, договірна практика України змінюватиметься, по-перше, в частині забезпечення юридичних механізмів протидії неналежному використанню договірних норм, по-друге, захисту її інтересів у сфері оподаткування, з огляду на розуміння її наявної ролі не як експортера, а як імпортера капіталу.

**Список використаних джерел:** 1. Михальчук Л. Ю., Сиротюк Г. В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності. *Міжнародні економічні відносини України в умовах інтеграційних процесів, стан, проблеми та перспективи розвитку*: збірник тез II Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції. Дубляни, 2018. С. 79-82. URL: <http://lnau.edu.ua>. 2. Назарова Г. Б. Методичні аспекти аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*: зб. наук. пр. Кіровоград: КНТУ, 2010. Вип. 17. С. 469-478. URL: <http://dSPACE.kntu.kr.ua>. 3. Позиція України в сучасному світі податків. URL: [http://ngoipr.org.ua/blog/pozytsiya-ukrayiny-v-suchasnomu-sviti-podatkiv-2/#\\_edn1](http://ngoipr.org.ua/blog/pozytsiya-ukrayiny-v-suchasnomu-sviti-podatkiv-2/#_edn1). 4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. 5. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) / Міністерство фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua>. 6. Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Пересмотренное издание 2011 г. Нью-Йорк: ООН, 2013. xv, 562 с. URL: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateRu.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf). 7. 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>.