

Benko I. D.

Ternopil National Economic University

PROBLEMS AND PERSPECTIVES OF IFRS FOR SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES

Summary

The features of accounting of financial and economic activities of SMEs and problems of implementation of IFRS are analyzed. Modern vision of problems and prospects of SMEs makes it possible to efficiently organize their activities. Timely implementation of IFRS ensures the right choice of their activities.

Keywords: small business, economy, financial and economic activities, International Financial Reporting Standards (IFRS), services.

УДК 657.6:339.54

Клімович І. М.

Харківський торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовано причини та особливості здійснення аудиту зовнішньоекономічної діяльності, а також принципи, на яких він ґрунтується. Розглянуто права та обов'язки аудиторів та аудиторських фірм. Деталізовано основні етапи аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Встановлено особливості нормативно-правового регулювання аудиту зовнішньоекономічної діяльності, які суттєво впливають на організацію аудиту.

Ключові слова: аудит, зовнішньоекономічна діяльність, аудитор, нормативно-правові акти, принципи аудиту, стандарти аудиту.

Постановка проблеми. Зовнішньоекономічна діяльність – це підприємницька та бізнесова діяльність за межами національних кордонів. В Україні зовнішньоекономічна діяльність розвивається на засадах міжнародного бізнесу, що зумовлено певними обставинами, зокрема:

- переходом до відносно відкритої для міжнародного бізнесу економіки;
- використанням переваг у зовнішній торгівлі та їх ефективною реалізацією;
- інтеграцією України у Світову організацію торгівлі та європейський економічний простір тощо.

Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств є важливою складовою частиною їх успішного функціонування на зовнішньому ринку, оскільки головне завдання аудиту як особливого незалежного виду контролю – запобігти різноманітним зловживанням з боку органів управління підприємством та узгодити наявні розбіжності в інтересах власників, менеджерів підприємства, кредиторів, інвесторів, держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретичних, методологічних і прикладних положень аудиту зробили вітчизняні та закордонні вчені, серед яких: Г. Давидов, І. Коноваленко, Е. Киштимова, М. Кужельний, О. Молчанова, Н. Парушина, Г. Полисюк та ін. Проте, деякі питання все ще залишаються відкритими та потребують подальших досліджень. Зокрема, це стосується розробки методик аудиторських перевірок зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах різних галузей економіки.

Метою статті є визначення основних етапів аудиту зовнішньоекономічної діяльності, відповідних аспектів його нормативно-правового регулювання та встановлення послідовності й порядку застосування засобів аудиту з метою встановлення

об'єктивної істини про правомірність експортно-імпорتنних операцій, що перевіряються.

Виклад основного матеріалу дослідження. Визначення терміна «аудит зовнішньоекономічної діяльності» наведено в Законі України «Про аудиторську діяльність» [1], що є основним нормативно-правовим актом, який регламентує сутність та порядок здійснення аудиту, в тому числі аудиту зовнішньоекономічної діяльності. Відповідно до нього аудит зовнішньоекономічної діяльності – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам.

Необхідність здійснення аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств зумовлюється певними причинами, зокрема:

– оскільки користувачі фінансової інформації здебільшого не володіють знаннями з обліку зовнішньоекономічної діяльності та не мають вільного доступу до даних бухгалтерського обліку, виникає потреба запрошувати фахових аудиторів для перевірки ведення обліку зовнішньоекономічної діяльності, складання фінансової звітності;

– у зв'язку з тим, що суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності здійснюють досить складні та різноманітні види зовнішньоекономічних операцій, що вимагають відповідного правильного документального забезпечення та зображення в бухгалтерському обліку відповідно до вимог чинного законодавства, саме за допомогою послуг аудиторів можна одержати інформацію про такі операції;

– результати аудиторської перевірки дають змогу підтвердити вірогідність та повноту фінан-

сової інформації, що необхідно для прийняття суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності важливих рішень.

При цьому аудит зовнішньоекономічної діяльності передбачає:

- перевірку повноти, точності та вірогідності відображення у звітності фінансового стану та результатів діяльності підприємства за певний період;

- перевірку дотримання суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності норм чинного законодавства;

- визначення відповідності ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій встановленим правилам та стандартам аудиту.

Відповідно до нормативно-правових актів та міжнародних стандартів аудиту, аудиторі, здійснюючи аудит зовнішньоекономічної діяльності, повинні дотримуватися таких принципів:

- конфіденційності – аудитор не має права розголошувати інформацію, яка становить комерційну таємницю, використовувати її у власних цілях або в інтересах третіх осіб. Цей принцип необмежений у часі. Його трактування наведено в ратифікованих Верховною Радою України Рекомендаціях Комісії Європейської спільноти щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу від 01.01.2002. Недотримання цього принципу передбачає юридичну, а в окремих випадках матеріальну відповідальність у вигляді штрафних санкцій;

- незалежності – аудитор повинен бути вільним від впливу, тиску та контролю зі сторони суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та третіх осіб, не мати майнової або фінансової зацікавленості у результатах перевірки. Дотримання цього принципу регламентується Положенням про забезпечення незалежності аудитора, затвердженим рішенням Аудиторської палати України;

- об'єктивності – аудитор повинен бути неупередженим під час формування висновків та здійснення аудиторських процедур;

- компетентності – аудитор не повинен надавати послуги в тих сферах зовнішньоекономічної діяльності, де він не володіє достатніми знаннями. Дотримання цього принципу регламентується ст. 4 Закону України «Про аудиторську діяльність», відповідно до якої визначаються правові норми, що встановлюють вимоги та обмеження щодо освіти, стажу роботи аудиторів, їх ліцензування та акредитації, системи підготовки та підвищення кваліфікації;

- сумлінності – аудитор повинен надавати послуги з належною увагою, оперативністю, деталізацією, застосовуючи всі свої знання та здібності;

- професійної поведінки – забороняється рекламувати свої послуги, порівнюючи їх з послугами колег, гарантувати позитивний висновок, необґрунтовано критикувати колег;

- професійного скептицизму – вимагає від аудитора в процесі аудиту зовнішньоекономічної діяльності критично оцінювати значущість одержаних аудиторських доказів та уважно вивчати ті, що суперечать яким-небудь документам зі сфери зовнішньоекономічної діяльності чи заявам керівництва або ставлять під сумнів вірогідність таких документів чи заяв.

Крім зазначених принципів, аудитор під час виконання своїх професійних обов'язків повинен керуватись також іншими принципами, які розроблені та діють у межах окремих аудиторських об'єднань, членом яких він є.

На організацію проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності суттєво впливають особливості правового регулювання та порядку оподаткування зовнішньоекономічних операцій. До основних особливостей зовнішньоекономічної діяльності підприємств належать:

- жорстке регулювання валютних операцій державою;

- процес митного оформлення товарів;

- наявність особливої системи оподаткування експортних та імпорتنих операцій;

- наявність в обліку об'єктів, які відсутні в інших видах діяльності (курсова різниця, іноземна валюта, податкові векселі тощо).

Аудитори й аудиторські фірми під час здійснення аудиту зовнішньоекономічної діяльності мають право:

- самостійно визначати форми й методи проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;

- отримувати необхідні документи, які стосуються предмета перевірки й знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб;

- отримувати необхідні пояснення в письмовій або усній формі від керівництва та працівників замовника;

- перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва замовника проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

- залучати на договірних засадах до участі в перевірці зовнішньоекономічної діяльності фахівців різного профілю.

Аудитори та аудиторські фірми під час здійснення аудиту зовнішньоекономічної діяльності зобов'язані:

- дотримуватися вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, принципів аудиторської діяльності та відповідних рішень Аудиторської палати України;

- належним чином проводити аудит зовнішньоекономічної діяльності;

- повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- зберігати в таємниці інформацію, отриману під час проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності, не розголошувати відомості, які становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

- відповідати перед замовником за порушення умов договору;

- обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які безпосередньо стосуються надання аудиторських послуг у вигляді консультацій, перевірок або експертиз;

- своєчасно подавати до Аудиторської палати України звіт про аудиторську діяльність.

Аудиторська перевірка формується послідовно: від загального до конкретного або від конкретного до загального. Кожен аудитор самостійно обирає послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності підприємства, яке перевіряється. Аудиторська перевірка зовнішньоекономічної діяльності підприємства поділяється на такі етапи:

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

На першому етапі аудитор необхідно оцінити правові аспекти ведення підприємством зовнішньоекономічної діяльності. Аудитор повинен встановити види зовнішньоекономічної діяльності та їх відповідність чинному законодавству. Базовим законом, який регламентує зовнішньоекономічну діяльність підприємств країни є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [2].

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)» [5]. При цьому необхідно звернути увагу на наявність обов'язкових умов, які повинні бути передбачені в договорі (контракті).

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

- митної документації;
- нотаріально засвідчених контрактів і копій контрактів, ліцензій на експорт;
- розрахункової документації;
- банківської документації;
- технічної документації;
- товарно-супровідної документації;
- складської документації;
- документів про нестачу та псування товарів.

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.

На третьому етапі перевірки аудитор перевіряє правильність зображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій із придбання та продажу іноземної валюти. Порядок купівлі іноземної валюти регламентується Постановою Правління Національного банку України «Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою» [4].

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

У процесі перевірки порядку зображення у податковому обліку придбання іноземної валюти аудитор звертає увагу та те, що ні операційні доходи, ні операційні витрати не повинні визначатися. Лише суми комісійної винагороди і Єдиний соціальний внесок включаються до складу операційних витрат підприємства.

У процесі перевірки порядку продажу іноземної валюти треба враховувати, якщо у разі продажу іноземної валюти операційні доходи збільшуються на суму, отриману від покупця у зв'язку з таким продажем, а операційні витрати такого платника збільшуються на суму, балансової вартості такої іноземної валюти. При цьому платник самостійно

обирає метод оцінювання балансової вартості за середньозваженою вартістю або ідентифікованою вартістю. Зміна методу оцінювання балансової вартості протягом року не дозволяється [6].

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 висуваються суворіші вимоги: крім наказу на відрядження, повинні бути кошторис витрат та довідка-розрахунок про виданий аванс;

- перевірити визначення фактичного часу перебування у відрядженні за кордоном на підставі відміток у закордонних паспортах та посвідченнях на відрядження;

- перевірити правильність розрахунку добо-вих витрат відповідно до норм та офіційного прогностичного курсу обміну гривні в іноземну валюту;

- перевірити наявність обґрунтованих підстав для продовження граничного терміну повернення залишку грошових коштів, який перевищує суму, витрачену згідно з авансовим звітом;

- перевірити правильність оформлення звіту про 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 лише в гривнях [7, с. 42–48].

Необхідно також зазначити, що для забезпечення єдиних базових правил здійснення аудиту зовнішньоекономічної діяльності, встановлення вимог щодо надійності та якості аудиторських висновків застосовуються стандарти аудиту. Здійснення аудиторської перевірки зовнішньоекономічної діяльності на основі аудиторських стандартів є гарантією вірогідності отриманих результатів та правильності у формулюванні висновків.

Динамічний розвиток фондових ринків, посилення глобалізаційних процесів, зростання впливу транснаціональних корпорацій на економіку держав стали причиною розробки єдиних уніфікованих вимог щодо якості аудиту та порядку його здійснення. На міждержавному рівні розроблені і діють міжнародні стандарти аудиту, які дозволяють з однакових методичних та методологічних позицій здійснювати аудит зовнішньоекономічної діяльності для підприємств різних країн та різних сфер економіки. Однак їх застосування дає змогу інтегрувати систему аудиту в міжнародні економічні відносини, а також забезпечити єдиний підхід до здійснення та розуміння аудиту та забезпечення його якості. У зв'язку із цим, аудитори та суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності зобов'язані під час проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності керуватись нормами міжнародних стандартів аудиту.

Варто також зауважити, що порядок здійснення аудиторської перевірки зовнішньоекономічної діяльності окремих видів підприємств, організацій та установ регламентується як загальним законодавством, так і низкою специфічних нормативно-правових актів профільних комітетів, комісій тощо.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність», за неналежне виконання своїх обов'язків у процесі аудиту зовнішньоекономічної діяльності аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та чинного законодавства. Крім того, щодо аудитора можуть бути застосовані Аудиторською палатою України санкції у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката чи виключення з Реєстру аудиторів.

Висновки. Таким чином, у цій статті розглянуто методику аудиту зовнішньоекономічної діяльності

підприємств. При цьому методичне забезпечення зовнішнього аудиту потребує свого подальшого теоретичного та прикладного вивчення. Зокрема, методику аудиту необхідно розробляти за кожним видом діяльності підприємств, враховуючи специфіку документального оформлення та порядку оподаткування.

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

Список використаних джерел:

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-ХІІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті : Закон України від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Положення про порядок та умови торгівлі іноземної валюти : Постанова Правління Національного банку України від 29 серпня 2005 р. № 281 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) : Наказ Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України від 6 вересня 2001 р. № 201 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Полисюк Г. Особливості аудиту зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання / Г. Полисюк, І. Коноваленко // Міжнародний бухгалтерський облік. – 2010. – № 13. – С. 42–48.

Климович И. Н.

Харьковский торгово-экономический институт
Киевского национального торгово-экономического университета

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Резюме

Проанализированы причины и особенности осуществления аудита внешнеэкономической деятельности, а также принципы, на которых оно основано. Рассмотрены права и обязанности аудиторов и аудиторских фирм. Детализировано основные этапы аудита внешнеэкономической деятельности предприятий. Установлены особенности нормативно-правового регулирования аудита внешнеэкономической деятельности, которые существенно влияют на организацию аудита.

Ключевые слова: аудит, внешнеэкономическая деятельность, аудитор, нормативно-правовые акты, принципы аудита, стандарты аудита.

Klimovych I. M.

Kharkiv Institute of Trade and Economics,
Kyiv National University of Trade and Economics

THEORETICAL ASPECTS AND LEGAL REGULATION OF ENTERPRISES' FOREIGN ACTIVITY AUDIT

Summary

The reasons and peculiarities of auditing of foreign economic activity and the principles on which they are based are analyzed. Considered the rights and responsibilities of auditors and audit firms. Detailed the main stages of audit of foreign trade activity. The peculiarities of the legal regulation of foreign economic activities' audit, which significantly affect the audit organization, are determined.

Keywords: audit, foreign-economic activity, auditor, regulations, principles of audit, auditing standards.