

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

## КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

На тему

«ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ  
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Студентки 2 курсу, групи ОПмз-01с

Побожій Антоніни Сергіївни

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр.

Кваліфікаційна робота магістра містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_  
(підпис)

А.С. Побожій  
(ініціали та прізвище студента)

Керівник: канд. екон. наук, завідувач кафедри  
Ю.С. Серпенінова

Суми- 2021

## РЕФЕРАТ

кваліфікаційної роботи на тему:

### «ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»

студентки Побожій Антоніни Сергіївни

Активний вихід підприємств України на міжнародний ринок потребує опанування компаніями теоретичних основ та практичного досвіду щодо укладення зовнішньоекономічних договорів, особливостей здійснення валютних розрахунків, митного оформлення, обліку зовнішньоекономічної діяльності та оподаткування операцій даної сфери. Актуальність дослідження теми обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності обґрунтовано їх визначним місцем у системі функціонування підприємств як важливої складової ефективної діяльності в умовах успішного виходу на міжнародний ринок.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку і аудиту зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві та розроблення рекомендацій щодо удосконалення процесу їх проведення з метою формування аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є особливості ведення обліку і аудиту зовнішньоекономічної діяльності, та процес проведення оцінки ефективності співпраці з іноземними контрагентами.

Предметом дослідження виступає зовнішньоекономічна діяльність підприємства, зокрема операції з експорту послуг, та сукупність правових і методологічних засад ведення обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності.

Науковий результат роботи полягає у наступному:

Визначено основні правові інструменти податкової оптимізації для суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, серед яких - стратегічне планування діяльності; оперативне використання можливостей оптимізації при розмитненні товарів; превентивні методи направлені на уникнення надмірної сплати податків або отримання штрафів.

При наданні аудиторських послуг з надання впевненості у контексті здійснення на замовлення розрахунків для оцінки стану та результатів господарської діяльності, запропоновано до використання ряд розроблених критеріїв та показників. В якості додатку до робочих документів аудитора засобами MS Excel була створена та запропонована до використання модель, яка, на основі введених облікових даних, автоматично розраховує розроблені критерії оцінки. Методичне значення моделі полягає у можливості якісно та оперативно вирішувати новий тип завдань: визначення пріоритетності у співпраці з постачальниками та підрядниками підприємства за окремими договорами; створення рейтингу іноземних контрагентів; моніторинг факторів ліквідності та підтримка оптимального балансу по строках погашення дебіторської та кредиторської заборгованості.

Результати основних положень кваліфікаційної магістерської роботи опубліковані у статті: Серпенінова Ю. Побожій А. Податкова оптимізація зовнішньоекономічної діяльності. Фінансовий простір. №3. 2021. 116-125.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, облік, аудит, аналіз, податкова оптимізація, оцінка ефективності зовнішньоекономічних договорів.

У процесі дослідження застосовувались наступні наукові методи: групування, аналіз і синтез опрацьованої інформації, ретроспективний аналіз; логічне моделювання.

Інформаційну базу кваліфікаційної роботи складають: результати досліджень вітчизняних та іноземних науковців і практиків, нормативно-правові документи з регулювання зовнішньоекономічної діяльності, офіційні статистичні дані міжнародних організацій, матеріали власних досліджень.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 59 сторінках, зокрема список використаних джерел із 50 найменувань, розміщений на 5 сторінках. Робота містить 5 таблиць, 2 рисунка, а також 5 додатків, розміщених на 8 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2021 рік.

Рік захисту роботи – 2021 рік.

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

\_\_\_\_\_ Серпенінова Ю.С.

(підпис)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2021 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

студенту 2 курсу, групи ОПмз-01с

Побожій Антоніни Сергіївни

1. Тема роботи: «Організація і методика обліку і аудиту зовнішньоекономічної діяльності» затверджена наказом по університету від \_\_\_\_\_
2. Термін подання студентом закінченої роботи \_\_\_\_\_
3. Мета кваліфікаційної роботи полягає в дослідженні теоретичних і практичних аспектів обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві та розроблення рекомендацій щодо удосконалення процесу їх проведення з метою формування аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень.
4. Об'єкт дослідження: особливості ведення обліку і аудиту зовнішньоекономічної діяльності, та процес проведення оцінки ефективності співпраці з іноземними контрагентами.
5. Предмет дослідження: зовнішньоекономічна діяльність підприємства, зокрема операції з експорту послуг, та сукупність правових і методологічних засад ведення обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності.
6. Кваліфікаційна робота виконується на матеріалах фахових видань, результатах досліджень вітчизняних та іноземних науковців і практиків, нормативно-

правових документів з регулювання зовнішньоекономічної діяльності, офіційних статистичних даних міжнародних організацій.

7. Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети

Розділ 1 «Теоретичні основи обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності»

---

У розділі 1 розкрити сутність і значення обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності, зробити висновки

Розділ 2 «Облік та аудит зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві»

---

У розділі 2 проаналізувати фінансовий стан підприємства зовнішньоекономічної сфери діяльності та розглянути особливості обліку та аудиту

Розділ 3 «Шляхи удосконалення обліку, аналізу та процесу проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві» \_\_\_\_\_

У розділі 3 запропонувати шляхи вдосконалення процесу проведення обліку і аудиту на підприємстві зовнішньоекономічної сфери діяльності.

Дата видачі завдання: \_\_\_\_\_

Керівник кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_

Ю.С. Серпенінова

Завдання до виконання одержав \_\_\_\_\_

А.С. Побожій

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
1.1 Економічна сутність зовнішньоекономічної діяльності. Нормативне регулювання та завдання обліку зовнішньоекономічної діяльності.....	9
1.2 Методологічні аспекти аудиту зовнішньоекономічної діяльності .....	13
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА АУДИТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства .....	22
2.2 Особливості обліку зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві...	26
2.3 Особливості аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства .....	29
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА ПРОЦЕСУ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
3.1 Податкова оптимізація зовнішньоекономічної діяльності .....	37
3.2 Завдання з надання впевненості: критерії оцінки ефективності розрахунків за зовнішньоекономічними договорами .....	46
ВИСНОВКИ.....	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	54
ДОДАТКИ.....	59

## ВСТУП

Активний вихід підприємств України на міжнародний ринок потребує опанування компаніями теоретичних основ та практичного досвіду щодо укладення зовнішньоекономічних договорів, особливостей здійснення валютних розрахунків, митного оформлення, обліку зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) та оподаткування операцій даної сфери. Актуальність дослідження теми обліку та аудиту ЗЕД обґрунтовано їх визначним місцем у системі функціонування підприємств як важливої складової ефективної діяльності в умовах внутрішнього середовища та успішного виходу на міжнародний ринок.

Великий внесок у розвиток теоретичних, методичних і прикладних питань обліку та аудиту ЗЕД зробили вітчизняні вчені Г.М. Давидов, Ф.Ф. Бутинець, В.С. Рудницький, Б.В. Усач. Н.В. Федькевич, О. П. Гребельник, О. Ю. Акименко, А.Ю. Погребняк, М.Ю. Карпушенко. У контексті періоду, що відзначився довготривалою пандемією, закордонні науковці та фахівці-практики фокусують свою увагу на розробці нового плану дій внутрішнього аудиту під час та після пандемії. Дослідження методів підвищення стійкості функції аудиту проводили Жан-Марі Беквор, Карен Бегельфер. Дослідженням змін в аудиторській практиці під час пандемії також займалися Карін Барак, Като Плант, Ролієн Кунц, Марина Кірштейн та ін.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку та аудиту ЗЕД на підприємстві та розроблення рекомендацій щодо удосконалення процесу їх проведення з метою формування аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень.

В рамках визначеної мети сформульовано наступні завдання дослідження:

- визначити економічну сутність ЗЕД та дослідити аспекти її нормативно-правового регулювання;
- проаналізувати методологічні аспекти аудиту та встановити послідовність його проведення з метою встановлення об'єктивної істини про правомірність

експортно-імпортних операцій, що перевіряються і правильність відображення їх в обліку та звітності;

- охарактеризувати особливості обліку та аудиту ЗЕД на підприємстві;
- запропонувати шляхи податкової оптимізації у розрізі ЗЕД;
- запропонувати критерії та модель оцінки ефективності розрахунків підприємства за зовнішньоекономічними договорами.

Об'єктом дослідження є особливості ведення обліку та звітності ЗЕД, а також процес проведення аудиту ЗЕД та оцінки ефективності співпраці з іноземними контрагентами.

Предметом дослідження виступає ЗЕД підприємства, зокрема операції з експорту послуг, та сукупність правових і методологічних засад ведення обліку та аудиту.

У процесі дослідження застосовувались наступні методи: групування, аналіз і синтез опрацьованої інформації, ретроспективний аналіз - при визначенні сутності ЗЕД; логічне моделювання - при розробці схеми визнання доходу та створення моделі розрахунків критеріїв ефективності засобами MS Excel.

Інформаційну базу кваліфікаційної роботи складають: результати досліджень вітчизняних та іноземних науковців і практиків, нормативно-правові документи з регулювання ЗЕД, офіційні статистичні дані міжнародних організацій, матеріали власних досліджень.



## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 1.1 Економічна сутність зовнішньоекономічної діяльності. Нормативне регулювання та завдання обліку зовнішньоекономічної діяльності

ЗЕД кожної країни є важливою умовою її економічного зростання. В сучасних умовах, коли набувають інтенсивного розвитку процеси міжнародної економічної інтеграції та глобалізації світового господарства, ЗЕД становиться особливо актуальним та сприяє розвитку перспективних напрямів експортного потенціалу. Міжнародний бізнес передбачає зосередження на ресурсах, цілях, загрозах та можливостях організації, в контексті глобалізації з метою виходу на міжнародну арену. Тому концепцію ЗЕД доповнює концепція глобалізації [32].

ЗЕД підприємства - це сфера господарської діяльності, пов'язана з експортом та імпортом продукції, з міжнародною, виробничою, науковою та технічною співпрацею [28]. Основоположними принципами, на яких базується система ЗЕД в Україні, є такі: свобода зовнішньоекономічного підприємництва; рівність і недискримінація всіх суб'єктів ЗЕД перед законами України; верховенство закону і захисту інтересів суб'єктів ЗЕД [29].

Акименко О.Ю. у своїй статті щодо теоретичної концептуалізації ЗЕД систематизує принципи, якими суб'єкти господарської діяльності керуються під час здійснення ЗЕД. Зокрема, виділені категорії національних, специфічних та загальних принципів (рис. 1.1).



Рисунок 1.1 – Система принципів здійснення ЗЕД

Відповідно до запропонованої Зафарпур Ш. моделі [31], усі переваги, бар'єри та проблемами міжнародного бізнесу та торгівлі формують систему різних рівнів управління ЗЕД. Кожен рівень управління має різні цілі та напрямки, зокрема:

- покращення ефективності робочого процесу і зниження собівартості продукції;
- підвищення конкурентоспроможності шляхом зниження виробничих витрат за кордоном (перевага у вартості та розташування);
- доступ до основних ресурсів (забезпечення постачання сировини);
- полегшення входу на ринок у разі торгових бар'єрів;
- зниження оподаткування прибутку у країні розташування;
- зниження/уникнення валютного ризику.

Відповідно до Закону України «Про Зовнішньоекономічну діяльність» [2] – це діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів, що побудована на взаємовідносинах між ними та має місце як на території України, так і за її межами. Даним Законом чітко визначено види діяльності, що підпадають під категорію зовнішньоекономічних (додаток Б).

Основними завданнями обліку ЗЕД можна виділити наступні:

- забезпечення дотримання чинного законодавства під час впровадження ЗЕД, враховуючи специфіку обліку розрахунків в іноземній валюті;
- здійснення контролю за зберіганням валюти та матеріальних цінностей;
- формування та надання правлінському персоналу та державним органам інформації про фінансові результати, обов'язкові відрахування, ефективність діяльності підприємства та його співпраці з нерезидентами.

Здійснення ЗЕД може успішно функціонувати тільки за умови наявності відповідного нормативно-правового забезпечення. Нормативно-правове регулювання ЗЕД здійснюється Законами, Постановами Президента України, постановами Кабінету Міністрів, а також інструкціями, листами положеннями Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Національного Банку України та інших органів, уповноважених здійснювати регулювання даної сфери. Основними нормативно-правовими документами, що регулюють ЗЕД українських підприємств та облік операцій ЗЕД є наступні:

- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. No 435-IV;
- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. No 436-IV;
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. No 2755-VI;
- Митний кодекс України від 13.03.2012 р. No 4495-VI;
- Закон «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. No 959-XII;
- Закон «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.98 р. No 351-XIV;
- Закон «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996р. No 93;
- Закон «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991р. No 1560 – XII;
- П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. No193;
- МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», ред. від 01.01.2012.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» - це основний законодавчий акт, що визначає правові та організаційні засади провадження ЗЕД суб'єктами господарювання в Україні та має на меті удосконалення правового регулювання зовнішньої торгівлі, надання послуг, економічного, науково-технічного співробітництва, у відповідності із принципами та нормами

міжнародної торгівлі, в тому числі, згідно зобов'язань України, в рамках міжнародних угод.

Слід зазначити, кожен із блоків законодавства впливає на конкретний об'єкт обліку операцій у процесі ЗЕД: товари та послуги, доходи і витрати, іноземна валюта, розрахунки з контрагентами, податки. У Розділі VII «Зовнішньоекономічна діяльність» Господарського кодексу України вказано основні засади державного регулювання ЗЕД; визначено суб'єкти ЗЕД, уповноважені органи виконавчої влади на здійснення ліцензування, квотування, встановлення вимог щодо зовнішньоекономічних договорів; визначено законодавчі документи, що регулюють різні аспекти ЗЕД [3].

Так, митне оформлення товарів та послуг регулює митне законодавство. Митним кодексом України встановлено порядок і умови переміщення товарів через митний кордон України, надано порядок визначення митної вартості товарів, визначено митні режими, процедури та порядок митного декларування, визначено види митних платежів та положення щодо їх справляння.

Регламентация розрахунків з іноземними контрагентами визначається Законом України «Про валюту і валютні операції» відповідно до якого, розрахунки за експортно-імпортними операціями проводяться у безготівковій формі через уповноважені банки [6].

Важливо зазначити, що суб'єкти господарювання повинні враховувати вимоги ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», щодо визначення методології формування облікової інформації про операції в іноземних валютах: оцінка монетарних і немонетарних статей, курсові різниці, тощо [9].

На доходи та витрати за зовнішньоекономічними операціями має вплив податкове законодавство. Так, згідно ст. 140.5.4 ПКУ, якщо товар імпортовано та придбано у нерезидента, включеного до переліку держав, що відповідають критеріям ст. 39.2.1.2 ПКУ, то фінансовий результат від до оподаткування потрібно збільшити на 30% від суми вартості таких імпортованих товарів. У всіх інших випадках визначення фінансового результату до оподаткування суб'єктами експортно-імпортних операцій відбувається на загальних засадах

керуючись нормами ПКУ [5]. Регламентация розрахунків з бюджетом за податками та платежами під час впровадження зовнішньоекономічних операцій таке є компетенцією податкового законодавства. Ст. 185.1 ПКУ визначає, що ввезення товарів на митну територію України та їх вивезення за межі є об'єктом оподаткування податку на додану вартість.

Важливо також зазначити наявність міжнародного нормативного акту – «Інкотермс», як збірника міжнародних правил, що містить поняття та умови, які суб'єкти ЗЕД широко використовують при заключенні міжнародних договорів [15]. Документ має на меті стандартизувати міжнародні контракти та привести їх у відповідність до законів країн-учасниць договору.

Таким чином, ЗЕД являє собою складну систему, основними об'єктами обліку якої є: рух товарів у рамках експортно-імпорتنих операцій, розрахункові і кредитні операції між суб'єктами ЗЕД та банками, валютні цінності та валютні операції, а також фінансові результати діяльності. Існує достатньо велика кількість правових документів, що регулюють ЗЕД та, відповідно, пливають на процес обліку об'єктів такої діяльності. Тому, в контексті роботи виконавчої та законодавчої влади, необхідно відзначити важливість відслідковування та уникнення суперечливих положень між законами і підзаконними актами, що регулюють окремі аспекти ЗЕД задля забезпечення фундаменту ефективної діяльності суб'єктів господарювання.

## 1.2 Методологічні аспекти аудиту зовнішньоекономічної діяльності

В умовах співпраці із закордонними компаніями або наявності філій, підприємству важливо не тільки вивчити типовий міжнародний бізнес-протокол, але і ознайомитися з аспектами аудиту даної міжнародної діяльності.

Аудит, як процес ретельного відстеження фінансових деталей, має на меті підтвердження правомірності та точності ведення обліку діяльності, а також перевірку правильності відображення реального фінансового стану компанії.

Коли компанія знаходиться на кількох глобальних кордонах, значення аудиту суттєво зростає, так як він являється невід'ємною складовою забезпечення фінансової стабільності та правомірності діяльності підприємства, та уникнення ризику невідповідності вимогам різних юрисдикцій.

Звернемося до досвіду фахівців-практиків, так Сутевський Д., генеральний директор «Sutevski Consulting», визначив кілька напрямів аудиту та фактів, що доводять необхідність аудиту, в тому числі, для міжнародного бізнесу [33], зокрема:

- а) фінансовий аудит, що забезпечує точність звітності;
- б) внутрішній аудит, покликаний забезпечити дотримання вимог за внутрішніми або зовнішніми операціями, згідно із принципами бух. обліку;
- в) операційний аудит, націлений на оптимізацію бізнес-процесів. Правильна структура та організація є основою уникнення хаосу та непорозумінь. Завдання операційних аудиторів - вивчити процеси, політики та процедури, щоб визначити сфери, які працюють ефективно, і ті, що необхідно оптимізувати.
- г) судовий аудит, на предмет виявлення і запобігання фінансовим злочинам, таким як шахрайство;
- д) аудит відповідності, що забезпечує юридичну стабільність та спеціалізуються на законах певної юрисдикції; покликаний забезпечити дотримання різних правових норм у різних місцях, де розташовані офіси.

Методика проведення аудиту за вибраним напрямком є визначальною для організації його проведення, вона має суттєве значення для формування плану перевірки, програми, змісту та форми робочих документів, де фіксуються зібрані аудитором докази, необхідні для узагальнення інформації про роботу клієнта та написання висновку.

В Україні проведення аудиту має відбуватися відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [12], Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (МСА) [13].

У процесі проведення аудиту ЗЕД аудитори мають керуватися законодавством України у сфері господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, використовувати як загальнонаукові методичні прийоми аудиторського контролю, такі як вивчення, перерахунок, порівняння, моделювання, спостереження, опитування та ін., так і власні методичні прийоми: тести господарських операцій, розрахунково-методичні методи, узагальнення результатів аудиту.

Під час аудиту необхідно провести дослідження, шляхом тестування доказів щодо обґрунтування інформації, розкритої у фінансовій звітності, в первинних документах, реєстрах обліку, зокрема, операцій з інвалютою, а також надати оцінку відповідності застосованих принципів обліку та звітності, чинному законодавству. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень в обліку та звітності внаслідок шахрайства або помилки.

Ознайомившись з підходами у вітчизняній літературі, наведемо сформуємо таблицю етапів аудиторської перевірки ЗЕД підприємства (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Етапи проведення аудиторської перевірки ЗЕД

Етапи аудиторської перевірки	Процедури	Нормативно-правове регулювання
1. Аудит правових аспектів ведення ЗЕД	<p>Встановлення видів ЗЕД та їх відповідність чинному законодавству.</p> <p>Перевірка правильності складання та оформлення зовнішньоекономічних договорів.</p> <p>Оцінка доцільності застосування базисних умов поставок.</p> <p>Вивчення та аналіз форм розрахунків з нерезидентами, своєчасності виконання цих розрахунків, а також порядку використання придбаної та отриманої іноземної валюти.</p>	<p>Закон України «Про Зовнішньоекономічну діяльність» від 15.08.2020 р. № 959-ХІІ ;</p> <p>Постанова Правління НБУ від 02 січня 2019 року № 5;</p> <p>ГКУ, Розділ VII «Зовнішньоекономічна діяльність»;</p>
2. Аудит експортно-імпортних операцій	<p>Оцінка доцільності і законності експортно-імпортних операцій.</p> <p>Правильність оформлення та наявність первинних документів.</p>	<p>ПКУ Закон України №2755-VI від 02.12.2010р.;</p> <p>ГКУ, Розділ VII «Зовнішньоекономічна діяльність»;</p>

Продовження таблиці 1.1

	<p>Правильність визначення бази оподаткування, законності та своєчасності сплати митних зборів, мита, ПДВ, акцизного збору.</p> <p>Встановлення правильності розрахунку валютного курсу за операціями та визначення курсових різниць.</p> <p>Перевірка дотримання законодавчих вимог щодо строків розрахунку з контрагентами.</p>	<p>МКУ Закон України №4495-VI від 13.03.2012 р.</p> <p>Закон України " Про валюту і валютні операції" від 15.05.2021 р. № 2473-VIII;</p>
3. Аудит придбання та продажу іноземної валюти	<p>Перевірка правильності відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій по придбанню та продажу іноземної валюти. Порядок покупки іноземної валюти.</p>	<p>Закон України "Про валюту і валютні операції" від 15.05.2021 р. № 2473-VIII;</p> <p>Постанова Правління НБУ «Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями » від 02.01.2019 № 2;</p> <p>НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».</p>
4. Аудит інших операцій ЗЕД	<p>Перевірка правильності здійснення розрахунків з підзвітними особами та оподаткування доходів нерезидентів.</p> <p>Перевірка оподаткування доходів нерезидентів.</p>	<p>Закон України " Про валюту і валютні операції" від 15.05.2021 р. № 2473-VIII ;</p> <p>ПКУ Закон України №2755-VI від 02.12.2010р.;</p> <p>Постанова Правління НБУ № 2 від 02.01.2019.</p>

На першому етапі перевірки, аудитору необхідно оцінити правові аспекти ведення ЗЕД суб'єкта господарювання. Аудитор повинен проаналізувати види ЗЕД та їх відповідність чинному законодавству [1].

На даному етапі перевірки аудитор повинен встановити:

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

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 постанови Правління НБУ № 5 редакція від 27.04.2021 [14] розрахунки в іноземних валютах не повинні перевищувати строк 365 календарних днів:

- зарахування на валютні рахунки резидентів 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);

- 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).

Аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання та оформлення зовнішньоекономічних договорів. До 07.08.2020 р. зовнішньоекономічні договори, контракти повинні були відповідати вимогам Наказу Міністерства економіки та євроінтеграції від 09.09.2001 № 201 «Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)». Проте цей документ втратив чинність. Іншого документа, який би встановлював вимоги до ЗЕД-договорів поки не прийнято. Але зазначимо, що слід звернути увагу на наявність обов'язкових умов, які повинні бути передбачені в договорі.

При перевірці операцій ЗЕД аудитором необхідно оцінити доцільність застосування базисних умов поставок, так як суб'єкти підприємницької діяльності, укладаючи зовнішньоекономічні договори, повинні забезпечувати дотримання Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів (Інкотермс, 2020), підготовлених Міжнародною торговою палатою [15]. Аудитору необхідно мати на увазі, що є декілька видів базисних умов поставок, які враховують навантаження, розвантаження, митне очищення, транспортування, страхування товару та інше.

На другому етапі перевірки, аудитору необхідно оцінити доцільність і законність експортно-імпортних операцій. 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, ПДВ;
- б) розрахункової документації: рахунки-фактури, інвойси, векселі, тощо;
- в) банківської документації: заяви про перекази валюти, чеки, виписки операцій за розрахунковими і валютними рахунками;
- г) технічної документації: технічні паспорти машин і обладнання, формуляри і описів виробів, інструкції з монтажу, налагоджуванню, управлінню і ремонту;
- д) товарно-супровідної документації: сертифікати про якість товарів; транспортної, експедиторської і страхової документації (залізничні накладні та їх копії, страхові поліси або сертифікати);
- е) складської документації: документи іноземних комерційних складів, що містять розписки про прийняття товарів на зберігання;
- ж) документів про нестачу та псування: комерційні акти про нестачу, аварійні сертифікати та претензійно-арбітражна документація (претензійні листи, позовні заяви, постанови суду про задоволення або відхилення позову).

Особливу увагу у процесі перевірки операцій ЗЕД аудитор приділяє дотриманню законодавчих вимог щодо термінів розрахунку з контрагентами. Зокрема, фактом підтвердження виконання та «закриття» експортної операції є відмітка митниці на супровідних документах, а також виписка банку про зарахування коштів на рахунок.

Враховуючи що, нульова процентна ставка податку на додану вартість може бути застосована тільки у разі фактичного перетину товарами митного кордону України, аудитор повинен перевірити належне оформлення вантажної митної декларації як документу, що засвідчує факт здійснення вивозу товарів [16].

Перевірка операцій з імпорту передбачає встановлення правильності визначення бази оподаткування, законності та своєчасності сплати митних

зборів, мита, акцизного збору та податку на додану вартість. Зокрема, об'єктом оподаткування акцизним збором при його нарахуванні є митна (контракта) вартість товарів, що визначається у відповідності до Розділу III Митного Кодексу України [4]. Базою оподаткування ПДВ при імпорті товарів, є сума договірної вартості, сплаченого мита та акцизного податку, що включаються до ціни товарів.

Важливим аспектом аудиторської перевірки є встановлення правильності розрахунку валютного курсу за операціями та визначення курсових різниць. Так, митна декларація є підставою для сплати ПДВ, при цьому, перерахунок іноземної валюти має проводитися за офіційним курсом НБУ на день митного оформлення та подання даної митної декларації.

При визначенні курсових різниць необхідно керуватися послідовністю проведених операцій у розрізі отримання передплати або немонетарних активів. Варто зауважити, що вартість одержаних товарів, в рахунок погашення авансового платежу, визначається за курсом НБУ на дату авансу. Якщо вартість отриманих активів перевищує розмір попередньої оплати, то суму такого перевищення необхідно відобразити в обліку в національній валюті за курсом НБУ на дату отримання активів.

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 НБУ «Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями» [17].

Придбання іноземної валюти проводиться тільки через уповноважені банки, при цьому в банк необхідно надати заяву на покупку валюти, договір з нерезидентом, вантажну митну декларація або акт приймання-передачі робіт (послуг). При придбанні іноземної валюти підприємства зобов'язані використати її за цільовим призначенням протягом 10 робочих днів після дня зарахування на поточний рахунок. Такі строки встановлені п. 44 Положення № 5 [14]. У випадку їх порушення банк зобов'язаний продати придбану інвалюту протягом 5 робочих

днів на валютному ринку п. 47 Положення № 5. При цьому, позитивна курсова різниця, що виникла при такому продажу, щокварталу перерахуються до державного бюджету у вигляді штрафної санкції, а негативна різниця – відноситься на фінансові результати підприємства.

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: наказ на відрядження, кошторис витрат, 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, враховуючи те, що граничний термін перебування у закордонних відрядженнях подовжений до 60 календарних днів;

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

- перевірити правильність оформлення звіту з відрядження за кордон за встановленими строками;

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

Окремим аспектом аудиторської перевірки є перевірка правильності оподаткування доходів нерезидентів, що виплачуються з України відповідно до вимог ПКУ. Зокрема 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 виграшів. Резидент зобов'язаний з даного доходу утримати 15 % податку на прибуток і перерахувати його до бюджету, якщо інше не передбачене міжнародними угодами.

Таким чином, в даному розділі ми розглянули основні етапи та напрямки у методиці аудиту ЗЕД підприємств. Методику та процедури слід розробляти за кожним типом операцій, враховуючи специфіку документального оформлення та порядку оподаткування.

## РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА АУДИТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю "ПА ЛАЙНЗ" (далі – Товариство) належним чином створено та провадить свою діяльність у відповідності до Цивільного кодексу України, Закону України "Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю", а також іншим чинним законодавством України. Діяльність провадиться з липня 2017 року.

Товариство здійснює наступні види господарської діяльності: 74.10 Спеціалізована діяльність із дизайну (основний); 62.01 Комп'ютерне програмування.

Товариство діє відповідно до власного статуту і наказу про облікову політику. Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затвердженими Міністерством фінансів України.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, несе керівництво підприємства.

Відділ бухгалтерського обліку на чолі з головним бухгалтером забезпечує дотримання вимог, передбачених Законом № 966 про бухгалтерський облік, зокрема пункту 7 статті 8, та іншими законодавчими та нормативними документами з питань організації ведення бухгалтерського обліку. Підприємство обрало комп'ютеризовану форму ведення обліку з використанням програмного забезпечення 1С: Бухгалтерія.

Діяльність Товариства орієнтовна на експорт послуг і подає квартальний звіт у Державну службу статистики України.

В умовах ЗЕД підприємства, його діловий ризик може набувати міжнародних аспектів. Компонентами міжнародного ризику для компанії є: коливання обмінних курсів, політична нестабільність урядів, економічна нестабільність контрагентів, нестабільність нормативних та законодавчих вимог до забезпечення платіжних зобов'язань та необхідності виконання договірних умов. Таким чином зовнішні та внутрішні фактори проведення зовнішньоекономічних операцій, визначають високий рівень властивого ризику.

Для оцінки фінансового ризику та фінансової стабільності Товариства розрахуємо (додаток В) та проаналізуємо фінансово-економічні показники діяльності.

Так, показники чистого прибутку та власного капіталу за досліджуваний період мають позитивну динаміку, що є свідченням ефективності роботи Товариства (табл.В.1).

Власні обігові кошти з 2019 року виражені додатнім значенням. Підвищення показника обсягу власних оборотних коштів компенсує зростання зобов'язань за результатами 2020 року та забезпечує достатньо високий коефіцієнт ліквідності.

Показник дебіторської заборгованості демонструє зниження за період 2018-2020 рр., таким чином зменшується необхідність залучення додаткового фінансування даного елемента активів, тому наявна динаміка вважаємо позитивною.

Розрахунок ліквідності та платоспроможності Товариства приведено у таблицях В.2-3. Скористаємося наступними нормативними значеннями: коефіцієнт абсолютної ліквідності – 0,1; коефіцієнт швидкої ліквідності – 0,6-0,8; коефіцієнт покриття  $> 1$ . Необхідно зазначити, що приведені нормативні значення коефіцієнтів ліквідності є достатньо умовними, так як залежать від обраної сфери діяльності.

Отже, розрахований показник абсолютної ліквідності (табл. В.3) для 2019 року показує спроможність Товариства терміново погасити 84% своїх поточних зобов'язань. За результатами 2020 року абсолютна ліквідність зросла до 168%,

таким чином, кожна гривня короткострокових зобов'язання забезпечена 1,68 грн наявних готівкових коштів, що є достатньо високим значенням показника.

Щодо показників швидкої ліквідності та коефіцієнту покриття у період з 2018-2020 років, також прослідковується тенденція до зростання, що безумовно, є позитивним індикатором діяльності Товариства.

Збільшенням оборотних активів за рахунок грошових коштів та зменшенням короткострокової кредиторської заборгованості обумовило зростання величини чистого оборотного капіталу з 2018 по 2020 рік. Таким чином, ріст фінансової стійкості компанії забезпечується якісними змінами у структурі активів і зобов'язань.

На основі розрахунків рентабельності (табл. В.4-5) за трьох річний період робимо висновок, що рентабельність діяльності та послуг не має чітко вираженої тенденції до зростання, але загалом продемонстровані високі показники. Так, на кожну витрачену грошову одиницю при реалізації послуг отримано майже 48 копійок прибутку.

Ефективність власного капіталу за результатами 2020 року знизилася на більш ніж 10%, порівняно з попереднім періодом, та загалом існує тенденція до суттєвого зниження його рентабельності. Проте зазначимо, що показник віддачі власного капіталу залишається доволі високим.

Середній темп приросту показників рентабельності активів за досліджуваній період складає 5,4%, що є позитивним індикатором.

Використовуючи Вертикальний аналіз звітності Товариства (табл. В.6) отримаємо висновок, що валюта балансу збільшилась на 48,4 %, головним драйвером чого був ріст оборотних активів з одночасним зменшенням суми інших поточних зобов'язань.

Аналізуючи структуру балансу (табл. В.7), зазначимо, що у 2020 році оборотні активи склали 80,8% всіх наявних активів. 19,2% як частка основних засобів на кінець періоду, вказує на збільшення об'єму основних фондів на 36,3% порівняно з результатами попереднього року. Суттєва частка грошових коштів на балансі Товариства забезпечує високий рівень абсолютної ліквідності. При



цьому, слід зауважити, що вільні грошові кошти зазнають впливу інфляції, тому існує ризик їх знецінення, який необхідно врахувати у фінансовому плануванні діяльності.

Розглядаючи структуру пасивів, визначили, що короткострокові зобов'язання складають 27,7%, а основною частиною залишається власний капітал - 72,3% відповідно. Нерозподілений прибуток, що склав 70,7% від загальної суми пасивів у 2020 році, забезпечує високу частку власного капіталу у структурі. Враховуючи високий показник рентабельності активів (133,7%), отримуємо позитивний ефект фінансового левериджу, тому, за необхідності, можна знижувати співвідношення власного капіталу до пасиву за рахунок залучення кредитних коштів. Такий підхід забезпечить збільшення показника рентабельності власного капіталу.

Оцінка фінансової стійкості підприємства. Відзначимо позитивну тенденцією показника коефіцієнта автономії, що у 2020 році перевищив нормативне значення, склавши 0,72. Дане значення показника вказує на незалежність Товариства від позикових джерел, що є умовою фінансової стійкості.

Коефіцієнт фінансової стабільності у 2020 році склав 2,61. Розраховане співвідношення власного капіталу і зобов'язань, вказує на можливість розширення діяльності за рахунок залучення кредитних ресурсів у межах достатньої фінансової стабільності, відповідно до нормативного показника.

Отже, ґрунтуючись на значення та внесок кожного з розрахованих у процесі аналізу показників, можна стверджувати, що діяльність Товариства за 2020 рік, у порівнянні з 2019 роком, була більш ефективною. За результатами діяльності останнього звітного періоду вважаємо ТОВ «ПА ЛАЙНЗ» фінансово стабільним.

## 2.2 Особливості обліку зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві

Експорт та імпорт послуг суттєво відрізняється від товарного. Експорт послуг розглядається як отримання доходу від продажу послуг нерезидентам, а їх імпорт - як плата за послуги. Враховуючи, що діяльність Товариство орієнтовна на експорт послуг, розглянемо бухгалтерський облік операцій даної сфери на Товаристві. Так, дохід, пов'язаний із наданням послуг, на Товаристві визнається виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, відповідно до норм п.10 П(С)БО 15. При цьому компанія вважає можливим достовірно оцінити результат операції за наявності наведених умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигід від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Дата виникнення доходу визначається датою підписання акту, як документа, що підтверджує факт надання послуг і є підставою для проведення кореспонденції: Дт 377 Кт 703, та на собівартість послуг: Дт 903 Кт 23.

Враховуючи, що у розрахунках Товариства з нерезидентами використовується іноземна валюта, їх облік регламентується нормами П(С)БО 21. Подамо загальну схему обліку експортних операцій Товариства в іноземній валюті на схемі 2.1.

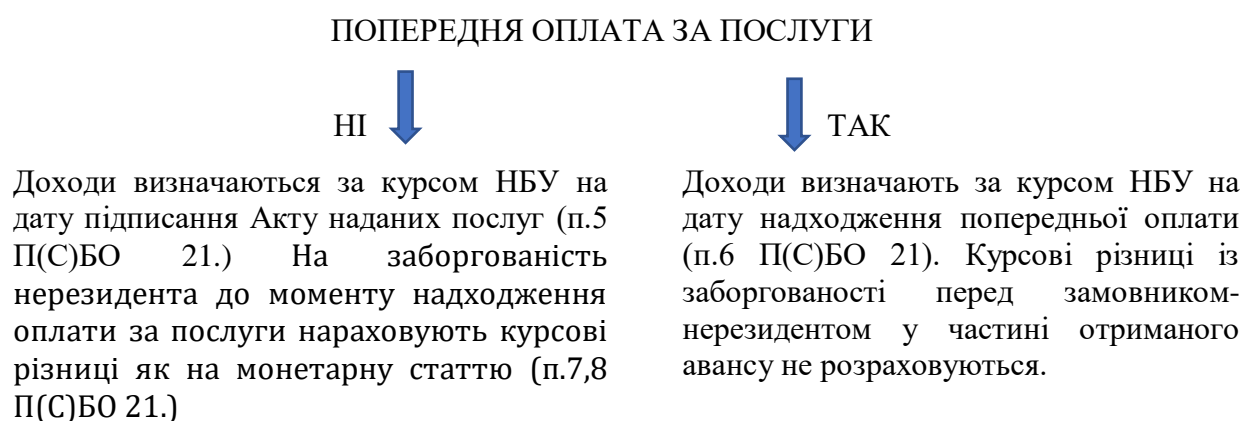


Рисунок 2.1 - Схема визнання доходу від експорту послуг

Відповідно до нормативних актів, в обліку Товариства відображаються курсові різниці від операційної діяльності на дату здійснення господарської операції та на дату балансу, при цьому: позитивна курсова різниця заноситься на субрахунок 714 "Дохід від операційної курсової різниці"; від'ємна курсова різниця – на субрахунок 945 "Втрати від операційної курсової різниці".

При відображенні в обліку і складанні звіту про фінансові результати курсові різниці, що виникають внаслідок перерахунку залишків валютних засобів у банку на дату балансу, вважаються операційними. При складанні звіту про рух грошових коштів такі курсові різниці були б неопераційними, але даний звіт ТОВ РА не подає.

Згрупуємо у табличному вигляді основні бухгалтерські проводки, що мали місце у період 2017-2021 роки під час впровадження Товариством ЗЕД (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Облікове відображення операцій ЗЕД

Операції	Дебет	Кредит
Отримано оплату від контрагента за надані послуги, у валюті	312	362
Отримано аванс від контрагента за надані послуги, у валюті	312	681
Визначено витрати від операційних курсових різниць нарахованих на дебіторську заборгованість за оплатою покупця-контрагента	945	362
Визначено доходи від операційних курсових різниць нарахованих на дебіторську заборгованість за оплатою покупця-контрагента	362	714
зараховано кошти від контрагента в оплату послуг	312	681
Перераховано на транзитний рах. кошти для продажу валюти	334	312
Продаж валюти на МВР за курсом МВР	333	334
Дохід від продажу валюти при курс МВР > курс НБУ	334	711
Втрати від продажу валюти при курс МВР < курс НБУ	942	334
Курсова різниця між датами списання та зарахування валюти: - дохід	334	714
-витрати	945	334
Перерахунок на транзитний рах для покупки валюти	311	333
Дохід від покупки валюти при курс МВР < курс НБУ	333	711
Втрати від покупки валюти при курс МВР > курс НБУ	942	333
Видача валюти підзвіт на відрядження	372	312
Курсова різниця між курсом на дату видачі авансу та курсом на дату повернення залишку валюти: - позитивна різниця (витрати)	945	372
- негативна різниця (дохід)	372	714
Курсова різниця між курсом на дату визнання суми компенсації (дата затвердження звіту) та курсом на дату фактичного повернення перевитрати підзвітній особі: - позитивна різниця (доходи)	372	714
- негативна різниця (витрати)	945	372

Для купівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку для розрахунків з нерезидентами Товариства складає наступні документи як підставу для здійснення операції з придбання валюти:

- договір з іноземним контрагентом, оформлений згідно вимог чинного законодавства України;
- акт про факт надання послуг або експорт прав інтелектуальної власності;
- заяву на списання грошових коштів у національній валюті для придбання визначеної суми іноземної валюти.

При здійсненні неторгівельних операцій для купівлі валюти на міжбанківському ринку Товариство подає до уповноваженого банку наступні документи: заявки з розрахунком витрат на відрядження за кордон; наказ на відрядження, підписаний керівником. При здійсненні операцій купівлі-продажу іноземної валюти, Товариство обліковує курсові різниці, які виникають у сумі відхилення курсу Міжбанку від курсу НБУ, використовуючи рахунок доходів 711 та рахунок витрат 942. Курсові різниці, при розрахунку з підзвітними особами за результатами звіту про відрядження, обліковувалися Товариством у складі інших операційних доходів рах.714 або інших операційних витрат рах. 945.

Розглянемо особливості податкового обліку операцій експорту послуг на Товаристві. Податковий кодекс України визначає у ст.14.1.185. що «постачання послуг - будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності» [5].

На даний момент Товариство є платником податку на прибуток на загальній системі оподаткування та не є платником ПДВ. При визначенні необхідності нарахування ПДВ, компанія керується ст.186.ПКУ щодо визначення місця постачання товарів та послуг, так як нарахування даного податку відбувається у разі, якщо місцем постачання послуг є митна територія України.

Зокрема, Товариство керується ст.186.3 ПКУ, відповідно до якої місцем постачання послуг з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, послуг з виробництва та компонування відеофільмів, анімаційних фільмів, фоторекламних матеріалів та комп'ютерної графіки, вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання.

Стосовно податку на прибуток треба зазначити, що фактично між постачанням послуг та постачанням товарів немає різниці. При обчисленні податку на прибуток не діє правило «першої події», тому визнання доходу відбувається за принципом нарахування (п. 137.4 ПКУ), зокрема, при постачанні послуг дата визнання доходу визначається датою складання акту, який підтверджує факт надання послуг (п. 137.1 ПКУ). На основі первинних документів, Товариство визнає об'єкт оподаткування податком на прибуток шляхом зменшення доходів звітного періоду на собівартість реалізованих послуг, а також на суму інших витрат звітного періоду (п. 134.1.1 ПКУ).

Таким чином, спираючись на законодавчо-нормативну базу, працівники бухгалтерії Товариства проводять аналіз документів та матеріалів, які дозволяють правильно визначити об'єкт обліку, сутність проведених операцій та територію їх здійснення у кожному конкретному випадку зовнішньоекономічної активності підприємства.

### 2.3 Аудит зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві

Враховуючи, що діяльність Товариства орієнтовна на експорт послуг, розглянемо аспекти, що необхідно дослідити та врахувати під час проведення аудиту операцій зазначеної ЗЕД.

Використовуючи загальнонаукові та специфічні методичні прийоми, аудитором мають бути перевірені дані первинних документів та реєстри обліку, за якими складена звітність Товариства. Під час перевірки мають бути досліджені бухгалтерські принципи оцінки матеріальних статей балансу: оцінка правильності формування і відображення дебіторської та кредиторської

заборгованості, визнання доходів і витрат, тощо. Отримані аудиторські докази мають бути достатні та відповідні для висловлення думки аудитора.

Аудит правових аспектів. На етапі проведення аудиту правових аспектів ведення ЗЕД визначаємо, що установчими документами Товариства передбачено здійснення ЗЕД, при цьому отримання дозволу чи ліцензії на її впровадження, за визначеними КВЕД, не потребується. Наявність та умови застосування Товариством валютного рахунку задовольняють законодавчо встановленим вимогам.

Що стосується перевірки документального підтвердження здійснення ЗЕД, то вона має бути направлена на встановлення факту наявності договорів, запрошень, наказів, при цьому необхідним є вивчення особливостей договірної бази пов'язаних із застосуванням національного та міжнародного правового регулювання ЗЕД.

Зокрема необхідно перевірити чи передбачені у договорі наступні умови:

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

Перевірка порядку ведення бухгалтерського обліку. На етапі перевірки відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку чинному законодавству, аудитор має дослідити особливості ведення обліку ЗЕД пов'язані з розрахунками учасників зовнішньоекономічного контракту в іноземній валюті. А також, необхідно перевірити наявність первинних документів та оцінити правильність їх оформлення.

Починаючи з 07.02.2019 р. із набрання чинності Законом України «Про валюту і валютні операції» НБУ встановлено граничний строк розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів у 365 календарних днів [6]. При цьому граничні строки розрахунків не поширюються на операції:

- з експорту, імпорту товарів, сума якої (в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим НБУ на дату здійснення операції) є меншою, ніж розмір, передбачений ст. 20 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», крім дроблення операцій з експорту товарів або дроблення валютних операцій. На момент проведення даного дослідження така сума становить 400 тис. грн.

- послуги, роботи (крім транспортних і страхових послуг та/або робіт), права інтелектуальної власності та (або) інші немайнові права, що експортуються.

Тому аудитор має розрахувати та перевірити строки розрахунків за наявними договорами Товариства з його контрагентами як з експорту так і імпорту, за наявності.

При перевірці відображення операцій ЗЕД у бухгалтерському обліку окрему увагу слід приділити відповідності нормативним актам відображення курсових різниць від операційної діяльності на дату здійснення господарської операції та на дату балансу. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення господарської операції (в межах її обсягу) та на дату балансу. Перелік статей балансу, за якими виникають зазначені курсові різниці наведено в таблиці Г.2.

Таким чином, важливий аспект, який має бути врахований Товариством в обліку ЗЕД, це визначення монетарних та немонетарних статей з подальшим визнанням курсових різниць, за необхідності. Стаття отриманих авансів за майбутнє виконання послуг у бухгалтерському обліку належить до немонетарних, тому курсові різниці за нею не визначаються, тобто аванс без

жодних перерахунків відображається за курсом НБУ на дату здійснення операції, а саме – на дату отримання передоплати [17].

В разі, якщо надання послуг нерезиденту є першою подією, то виникає дебіторська заборгованість, яка у подальшому повинна бути сплачена у фіксованій сумі валюти, тому дана стаття балансу є монетарною.

Отже, під час аудиту необхідно перевірити правильність відображення в обліку Товариства курсових різниць від перерахунку монетарних статей.

Зазначимо, що протягом дії вимоги щодо обов'язкового продажу валютних надходжень (до 20.06.2019) компанія мала зобов'язання обліковувати курсові різниці під час зарахування валюти в оплату послуг наданих нерезиденту.

У процесі аудиту слід перевірити правильність відображення у бухгалтерському обліку операцій з продажу валюти:

- іноземна валюта до моменту її продажу відображається на рахунку 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;
- при зміні курсу НБУ підчас знаходження коштів в іноземній валюті на транзитному рахунку банку необхідно здійснити перерахунок іноземної валюти і результати перерахунку відобразити у складі курсової різниці на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» – при зростанні курсу іноземної валюти; на рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» – при зниженні курсу іноземної валюти;
- результати від продажу – доходи чи витрати, які розраховуються як різниця між сумою, одержаною від продажу валюти на міжбанку, та балансовою вартістю валюти за курсом Національного банку України на дату зарахування валюти, відображаються відповідно або на рахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», якщо різниця позитивна, або на рахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти», якщо різниця від'ємна.

При перевірці здійснення неторгівельних операцій для купівлі валюти на міжбанківському ринку необхідно перевірити повноту та юридичну силу первинних облікових документів:



- кошторису витрат на відрядження за кордон, на експлуатаційні витрати транспортних засобів, які виконують рейси за кордон, тощо;
- наказ на відрядження, підписаний керівником;
- первинні документи, що підтверджують виїзд підзвітної особи за кордон: авіа та проїзні квитки, квитанції готелю, відмітки у паспорті, тощо;
- авансові звіти підзвітних осіб;
- перевірити правильність розрахунку добових відповідно до офіційного курсу (НБУ) обміну гривні на іноземну валюту.

- касові документи та банківські виписки, для перевірки факту своєчасного повернення невитрачених коштів у валюті, що була видана. Так, у випадку використання корпоративних пластикових карток міжнародних платіжних систем гроші мають бути повернуті не пізніше трьох днів, готівковим розрахунком - протягом п'яти робочих днів. 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 [24]. На дату затвердження звіту, витрати на відрядження в бухгалтерському обліку мають відображатися наступним чином:

а) у частині виданого авансу — за курсом НБУ, що діяв на дату видачі авансу. Дебіторська заборгованість, що утворюється під час видачі авансу в іноземній валюті визнається немонетарною статтею [18];

б) участині витрат, що підлягають додатковому відшкодуванню працівнику, — за курсом НБУ, що діяв на дату затвердження звіту.

Вивчаючи правильність розрахунків з підзвітною особою в іноземній валюті, слід перевіряти фактичну кількість днів знаходження за кордоном на основі відміток у паспорті. Кількість днів визначає суму добових у валюті, що підлягають видачі на відрядження. Відповідно до законодавства, сума добових на відрядження за кордон не має перевищувати еквіваленту 80 євро на добу. Аудитор повинен перевірити дані витрати на відповідність законодавству та

передбаченому на Товаристві «Положенню про відрядження», з затвердженою в ньому сумою добових.

При перевірці заборгованості в іноземній валюті аудиторю необхідно звернути увагу на основну суму фінансового кредиту, депозиту, суму процентів - балансова вартість цієї заборгованості відображається шляхом перерахування її суми в гривні за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату її оприбуткування. Непогашена протягом звітного періоду заборгованість, як монетарна стаття, перераховується за офіційним курсом НБУ на останню дату звітного періоду, при цьому визначити прибуток або збиток від зміни курсової різниці (ПСБО 21).

Аудит оподаткування ЗЕД. Аудит оподаткування ЗЕД має включати розгляд особливостей оподаткування зовнішньоекономічних операцій, пов'язаних з порядком обчислення і сплати ПДВ, а також підтвердження факту експорту та визнання доходу. У процесі аудиту необхідно перевірити правильність визнання доходу Товариством та застосування нормативних актів щодо розрахунків в іноземній валюті. Як було проаналізовано вище, у визнанні доходу від експорту послуг важливу роль відіграє питання передоплати за надані послуги.

Так, згідно з Наказами Мінфіну № 989 та №754 від [10,11], якщо Товариство отримало передоплату від нерезидента, то при визначенні величини доходу від надання послуг, враховується курс НБУ на дату отримання такої передоплати. Тобто дата підписання акту визначає дату визнання доходу, але для обчислення його величини використовується курс НБУ на дату отримання авансу на поточний валютний рахунок (п.153.1.1 ПКУ). При цьому, враховується курс НБУ саме на дату зарахування коштів на поточний валютний рахунок товариства, а не на розподільчий, який фактично є допоміжним рахунком банку.

В разі, якщо першою подією є підписання акту виконання експорту послуг, без отримання передоплати, то оподатковуваний дохід визначається за курсом НБУ, що діяв на дату підписання акту. Собівартість реалізованих послуг підприємство відносить до витрат на дату визнання доходів згідно з п. 138.4 ПКУ.

Стосовно податку на додану вартість, у процесі аудиту слід переконатися, що Товариство правильно визначає місце надання послуг і коректно керується ст. 186.3 ПКУ.

Аудит звітності. Підчас перевірки Балансу (Звіт про фінансовий стан), аудитор має підтвердити правильність відображення перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ в рядку 1165 “Гроші та їх еквіваленти”.

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) аудитор повинен перевірити правильність відображення результату перерахунку облікових статей в іноземній валюті відповідно зі зміною курсу НБУ, який виник у зв'язку з:

а) Операційною діяльністю підприємства, відображається у рядку 2120 “Інші операційні доходи” та у рядку 2180 “Інші операційні витрати”.

б) Неопераційною діяльністю підприємства - у рядку 2240 “Інші доходи” та у рядку 2270 “Інші витрати”.

в) Накопичені курсові різниці – рядок 2410.

При цьому для розмежування доходів і витрат за джерелами їх виникнення, суб'єкт господарювання повинен врахувати, що операційна курсова різниця виникає тоді, коли вона нарахована по активах або зобов'язаннях підприємства і пов'язана з операційною діяльністю, тобто основною діяльністю або діяльністю, яка не є інвестиційною чи фінансовою.

Товариство, як суб'єкт малого підприємництва, подає спрощену звітність, тому «Звіт про рух грошових коштів» відсутній, отже програма аудиторської перевірки на даному підприємстві не передбачає визначення правильності відображення курсових різниць у звіті.

Варто зазначити, що аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів проведення зовнішньоекономічних операцій, вказує на високий рівень властивого ризику за даними операціями. Успішне ведення ЗЕД та обліку по відповідних операціях залежить від багатьох зовнішніх факторів. Тому вважаємо, що для забезпечення достовірності даних по балансових статтях, де відображуються операції ЗЕД,

рівень суттєвості має прийматися на найнижчому рівні. Ризик контролю для досліджуваних операцій має досить високий рівень.

Під час виконання процедур оцінки ризиків і пов'язаної з ними діяльності для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль, як цього вимагає МСА 315 [19], аудитор має виконати процедури, необхідні для отримання інформації, яка використовуватиметься під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Зокрема аудитор має подати запити до управлінського персоналу Товариства, який на думку аудитора, може володіти інформацією, корисною при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Аудитором мають бути проведені аналітичні процедури, спостереження та тестування.

У підсумку дослідження за даним розділом відзначимо, що особливістю перевірки операцій ЗЕД суб'єкта господарювання є необхідність аналізу правомірності здійснюваних операцій, юридичної сили документів, що їх підтверджують та перевірки повноти і правильності використання валютного законодавства.

## РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА ПРОЦЕСУ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗЕД НА ПІДПРИЄМСТВІ

### 3.1 Податкова оптимізація зовнішньоекономічної діяльності

За результатами дослідження, проведеного Світовим банком «Doing business», для кожної із 190 досліджуваних країн, було розраховано сумарну податкову ставку, що представляє собою розмір податків і обов'язкових відрахувань, які має сплачувати підприємство на другий рік роботи, і виражається як частка від її комерційного прибутку. Для України даний показник склав 45,2 % за 2019-2020 роки. Для порівняння у Європі та Центральній Азії - 31,7% [34]. Такі високі показники податкового навантаження обумовлюють пошук суб'єктами ЗЕД можливостей з мінімізації податкових зобов'язань у межах чинного законодавства з метою підвищення власної конкурентоспроможності на міжнародному ринку.

Закордонні науковці, крім аналізу шляхів та методів оптимізації, окремо вивчають вплив впровадження такої податкової оптимізації на вартість компанії та на цінність, яку фірма створює для власних акціонерів. Зокрема, Абдул Вахаб та Кевін Холланд [35] визнають, що податкове планування з точки зору компаній є надзвичайно важливою діяльністю; податкові послуги є другим найбільшим джерелом доходу бухгалтерських фірм Великобританії, після аудиторських послуг. Проте питання про практику оптимізації оподаткування та її вплив на вартість фірми залишається дискусійним. Так, Десаї М. та Дхармапала Д. [36] у своєму дослідженні дійшли висновку, що глобальний ефект оптимізації податків на капіталізацію компанії був незначним, при цьому більш позитивний вплив вона мала на фірми з висококваліфікованим управлінським персоналом, аніж на компанії з незадовільним управлінням.

Поняття «податкова оптимізація» нормативного закріплення у податковому законодавстві України не має, тому в наукових колах тлумачиться досить вільно і застосовується у контексті зменшення податкового навантаження.

Розглядаючи податкову оптимізацію з точки зору підходу до цієї проблематики державних органів, варто відзначити, що Міністерством фінансів України у співпраці із Державною податковою адміністрацією, Державною митною службою, Міністерством юстиції та Міністерством економіки, визначено дві основні категорії схем мінімізації податкових зобов'язань [37]:

1) схеми, що базуються на прогалинах законодавства або використанні різних систем оподаткування з відмінним фіскальним навантаженням;

2) ухилення від оподаткування за рахунок підробки документів, не відображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання фіктивних юридичних або фізичних осіб.

Якщо звернутися до закордонного досвіду, то бачимо, що в умовах підвищеного інтересу з боку підприємців до податкової оптимізації або ухилення від сплати, у законодавстві розвинутих країн, таких як Канада, Германія, Франція чи Австралія, діють правила боротьби з мінімізацією під назвою «General Anti-Avoidance Rules» (далі- GAAR), які визначають зловживання як обрання платником податків «невідповідного юридичного рішення», при якому головним мотивом здійснення операції було саме уникнення сплати податків, а не інша ділова мета [38].

Ступінь правомірності прийнятих рішень в українських умовах може визначатися зазначеними у чинних законах механізмами ведення підприємницької діяльності. Обґрунтовуючи своє право на оптимізацію податкового навантаження в межах правового поля, суб'єкти господарювання часто керуються принципом, за яким дозволено все, що прямо не забороняється законодавством.

Стосовно Податкового кодексу України (ПКУ), хоч він і не включає у власний понятійний апарат визначення «податкової оптимізації», але в тому чи іншому аспекті визначає запобіжники зловживань. До прикладу, пункт 2 статті 103 ПКУ стосовно використання міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування, наголошує наступне: податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку не

надаються, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента було отримання переваг у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. Дане формулювання відповідає підходу GAAR.

Поряд з тим, у відсутності жорсткого підходу ПКУ до самого поняття оптимізації є деякий позитивний момент, адже додаткове регулювання може створювати і додаткові практичні труднощі для платників податків та сформувати негативне середовище для вітчизняних або іноземних інвестицій.

Так, спеціально створена група у Великобританії, яка досліджувала питання імплементації GAAR зазначила, що широкий спектр підходів GAAR може виявитися не настільки вигідним для податкової системи, скільки представити ризик підриву «здатності бізнесу здійснювати розумне та відповідальне податкове планування» [39].

Звернемося до визначення наданого Хомутенко А.В. та Хомутенко В.П.: «податкова оптимізація - це зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання усіх наданих законодавством пільг і інших законних прийомів і способів» [40]. Таке визначення, по-перше, передбачає дії суб'єкта господарювання виключно у правовому полі, наслідуючи інтересам держави, та, по-друге, не суперечить етимології слова «оптимізація» як процес надання будь-чому найвигідніших характеристик та співвідношень, вибір найбільш відповідного варіанта з усіх можливих [41], - що співзвучно інтересам суб'єктів господарювання.

Отже, для цілей даного дослідження ми розглядаємо оптимізацію податкового навантаження на суб'єкти ЗЕД виключно у рамках законних дій платника, які націлені на оптимізацію відповідних аспектів оподаткування, для покращення економічного результату діяльності.

Питання податкової оптимізації ЗЕД пропонуємо розглянути з точки зору стратегічних та оперативних рішень, а також превентивних (або запобіжних)

інструментів, націлених на уникнення штрафних санкцій як додаткових податкових витрат (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Узагальнення інструментів оптимізації податкового навантаження на суб'єкт ЗЕД

Підходи	Інструменти	Сутність	Переваги
Стратегічний	Визначення території постачання товарів та послуг	Оцінка переваг територіального фактору у процесі планування бізнес-діяльності та податкового навантаження враховуючи ст. 185 ПКУ: «об'єктом оподаткування ПДВ є операції постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України».	<ul style="list-style-type: none"> <li>- спрощення системи обліку;</li> <li>- уникнення переоплати з ПДВ.</li> </ul>
	<p>Використання міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування</p> <p>Впровадження бізнес-моделі імпорту давальницької сировини, її переробки та експорту готової продукції</p>	<p>Інструмент направлений на використання положень відповідних міжнародних двосторонніх конвенцій, які є превалюючими в разі розбіжностей з положеннями ПКУ</p> <p>Бізнес-модель як стратегія господарювання орієнтована на використання переваг специфіки діяльності з обробки сировини.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- запобігання переоплати по податках в умовах здійснення ЗЕД;</li> <li>- формування взаємовигідної співпраці з контрагентом-нерезидентом враховуючи положення міжнародних угод України.</li> <li>- ПДВ за нульовою ставкою</li> <li>- економія в рамках відсутності митного оформлення сировини;</li> <li>- економія в рамках капітальних інвестицій та утримання штату виробничого персоналу;</li> <li>- економія в рамках можливого вибору юрисдикції з пільговим податковим режимом.</li> </ul>



Продовження Таблиці 3.1.

Оперативний	Отримання сертифікату EUR.1 / EUR-MED	Сертифікат EUR.1 та EUR-MED, як доказ відповідності товару вимогам визначення преференційного походження, забезпечує отримання преференції з митних платежів, право на які визначається п.5 ст 280 МКУ.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- економія у сумі мита;</li> <li>- економія у частині суми ПДВ.</li> </ul>
	Ефективна організація сплати ввізного ПДВ	Організація завчасного розрахунку з брокером по сумах ПДВ.	Отримання права на податковий кредит
Превентивний	Отримання індивідуальних податкових консультацій	Індивідуальні податкові консультації є ефективним інструментом при наявності невизначеності у трактуванні нормативних актів та покликані розкрити практичні аспекти застосування податкового законодавства.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- уникнення переплати по податках;</li> <li>- уникнення штрафних санкцій та пені;</li> <li>- уникнення відповідальності при застосуванні роз'яснень відповідної консультації.</li> </ul>
	Роз'яснення профільних неподаткових державних органів	Інструмент оптимізації податкового навантаження, покликаний визначити спірні поняття та підходи щодо сутності об'єктів і процесів господарської діяльності.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- отримання аргументованої позиції, альтернативної до позиції податкових органів;</li> <li>- уникнення переплати по податках;</li> <li>- уникнення штрафних санкцій та пені.</li> </ul>

До превентивних інструментів віднесемо отримання індивідуальних податкових консультацій та роз'яснення державних органів, які мають бути частиною процесу податкового планування ЗЕД. У разі наявності розбіжностей в трактуванні законодавчих норм або деякі аспекти недостатньо чітко визначені, варто звернутися за роз'ясненням до податкових органів. При цьому особа, яка діяла згідно з консультацією, не може бути притягнута до відповідальності.

Отримання індивідуальних податкових консультацій є вкрай важливим підходом, особливо при високій імовірності суттєвих штрафних санкцій або значній вартості майна, що задіяно в конкретній господарській операції, - до податкової оптимізації необхідно підійти дуже уважно та підкріпити прийняте рішення індивідуальним податковим роз'ясненням.

Якщо господарюючий суб'єкт не згоден з позицією податкової щодо сутності об'єктів і процесів своєї діяльності, в тому числі зовнішньоекономічних операцій, то отримання роз'яснень профільних державних органів може допомогти прояснити спірні поняття та підходи. Роз'яснення державних органів не пов'язаних з оподаткуванням, іноді дають можливість отримати рішення на користь платника податку.

З точки зору стратегічних рішень щодо оптимізації податкового навантаження у процесі планування ЗЕД, підприємству варто звернути увагу на специфіку нарахування ПДВ. Відповідно до статті 185 ПКУ, об'єктом оподаткування ПДВ «є операції з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України». Тому, спираючись на статтю 186 ПКУ, необхідно чітко визначити територію постачання товарів та послуг, від цього буде залежати податкове навантаження на операції ЗЕД та адміністрування податків на рівні підприємства.

Інструментом податкової оптимізації з точки зору стратегії побудови бізнесу можуть бути операції, що «передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом» [5].

В тому числі, операції з переробки давальницької сировини на митній території України - як альтернатива традиційними експортним або імпортом операціям. Керуючись статтею 147 МКУ, переробка на митній території визначається наступним чином: «це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються в установленому законодавством порядку переробці без

застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності за умови подальшого реекспорту продуктів переробки» [4].

Договір на переробку давальницької сировини є вигідним для підприємств, у яких відсутня власна виробнича база: не здійснюються капітальні інвестиції в будівництво і обладнання цехів, відсутній виробничий штат. Компанія, що уклала договір на переробку давальницької сировини та матеріалів з незалежним підприємством, має менше податкове навантаження за рахунок зменшення об'єму податкових платежів.

Переробник отримує переваги якщо капітальні інвестиції в створення виробничої бази вже здійсненні і підприємство намагається максимізувати кількість замовлень. Сировина та матеріали, що ввозяться на митну територію України відповідно до зовнішньоекономічного договору з метою подальшої їх переробки, не підлягають митному оформленню, та, згідно статті 195 ПКУ, оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою.

Зазначений механізм оптимізації є ефективним для підприємств, які займаються експортом продукції, виробленої з переробленою імпортованою сировини: виробник не приймає участі в реалізації продукції, тому база оподаткування у нього інша. Прибуток від реалізації готової продукції отримує саме постачальник сировини, і він має можливість зареєструватися в юрисдикції з оптимальним для нього режимом оподаткування.

Використання міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування безумовно є ще одним інструментом ефективного планування. Відповідно до вимог пункту 103.4 ПКУ, суб'єкту ЗЕД слід заздалегідь подбати про отримання довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо вони передбачені в угодах. Як зазначено в ПКУ, довідка про статус видається уповноваженим органом відповідної країни і повинна бути належним чином легалізована та мати переклад відповідно до законодавства України. Даний інструмент має бути частиною стратегічного підходу у податковому плануванні,

адже правильне формування партнерських відносин з контрагентом-нерезидентом є фундаментом успішної співпраці в ринкових умовах.

Визначаючи інструменти оперативного підходу до оптимізації податкового навантаження у сфері ЗЕД, сфокусуємо увагу на ПДВ як фактору з високою питомою вагою в загальному податковому навантаженні на суб'єкт господарювання.

Якщо торгові операції підприємства по ЗЕД оподатковуються ПДВ, то слід уважно відноситися до строків розрахунку за податком. Так, згідно пункту 187.8 ПКУ вказано, що податкові зобов'язання при ввезенні товару виникають вже на дату подання митної декларації (МД), при цьому сплатити ПДВ необхідно завчасно або в день подання МД. Таким чином, якщо розмитненням товару за договором доручення буде займатися митний брокер, то до моменту розмитнення підприємству необхідно подбати про перерахування коштів брокеру для сплати податкових зобов'язань з ПДВ. Тільки при вчасному розрахунку, на думку податківців, імпортер товару має право віднести суму ПДВ до податкового кредиту (ПК). Компенсацію брокерові суми ПДВ буде неможливо віднести до ПК після факту здійснення розмитнення. Тому, в якості оперативного підходу до оптимізації податкового навантаження, слід заздалегідь організувати сплату ввізного ПДВ, до початку процесу розмитнення.

Розглядаючи податкову оптимізацію у сфері ЗЕД, необхідно, також врахувати міжнародний фактор. Різні міжнародні інституції забезпечують функціонування світового ринку на правилах та принципах, задекларованих в угодах стосовно вільної торгівлі, преференцій та інших аспектів. Завданням підприємства є використання наявних можливостей для підтримки своєї конкурентоспроможності на міжнародному ринку.

З точки зору оперативних рішень щодо податкової оптимізації ЗЕД, обґрунтуємо раціональність отримання від контрагента (нерезидента) необов'язкових сертифікатів EUR.1 та EUR-MED для підтвердження походження товарів та отримання на його основі права на використання преференційної ставки мита.

Пунктом 5 статті 280 Митного кодексу України визначено: «візне мито є диференційованим щодо товарів, що походять з держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють з нею зони вільної торгівлі» [4]. До товарів, що походять з України або з держав, з якими Україна уклала двосторонні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

З Наказу Міністерства фінансів України від 02.03.2021 №139 маємо наступне визначення: «сертифікат з перевезення (походження) товару EUR.1 - оригінал паперового документа, що підтверджує статус преференційного походження товару(ів)» [42].

Відповідальними за видачу сертифікатів EUR.1 та EUR-MED є митні органи Державної фіскальної служби України. Сертифікат на одну партію товарів, яка експортуються можна отримати безкоштовно за місцем реєстрації експортера або за місцем митного оформлення товару.

При здійсненні імпорту товарів європейського походження, постачальник також має можливість надати іноземному контрагенту сертифікат EUR.1. Для українського імпортера даний аспект міжнародного права є дуже вагомим, адже митні ставки в Україні є вищими ніж аналогічні ставки в Європі.

У рамках угод про вільну торгівлю при виробництві товарів в Україні можна закуповувати сировину та комплектуючі у країнах-учасницях Конвенції (регіональна конвенція про пан-євро-середземноморські преференційні правила) та вже готову продукцію експортувати до інших країн-учасниць, використовуючи преференційні митні ставки як для вітчизняного товару. Справедливий і зворотній механізм: матеріали та комплектуючі з України можуть використовуватись для подальшого експорту у вигляді складових готової продукції виробленої у країнах-учасницях Конвенції [43].

Згідно пункту 190.1 ПКУ, базою оподаткування ПДВ при ввезенні товару буде його договірна (контрактна) вартість, з урахуванням мита й акцизного податку, які підлягають сплаті і включаються в ціну товару. Тому розмитнення вантажу з використанням преференційної ставки мита за допомогою

сертифікатів EUR.1 або EUR-MED дає економію як у сумі мита, так і у частині суми ПДВ. Отже, належне оформлення сертифікату дозволить оптимізувати оподаткування зовнішньоекономічних операцій шляхом зниження об'єму платежів при митному оформленні товарів.

Варто відзначити, що міжнародними угодами України передбачена можливість відновлення преференційного режиму, вже після факту здійснення експорту товарів, яких стосується сертифікат, якщо він не був виданий вчасно, внаслідок особливих обставин або помилок. Митний кодекс України також передбачає право на повернення надміру сплачених сум митних платежів у відповідності до Податкового кодексу.

Преференційна ставка мита забезпечується без наявності сертифіката за таких умов [44]:

- загальна вартість партії товарів, не перевищує 6 000 євро;
- експортер має статус уповноваженого;
- в країнах ЄС товари оподатковуються за нульовою ставкою ввізного мита (за винятком положень Правил походження щодо кумуляції та квот).

Отже, в даному розділі, проаналізувавши вітчизняні та іноземні підходи фахівців-практиків до питання оптимізації податкового навантаження, визначили та структурували наявні у правовому полі інструменти, які дають можливість зменшити необґрунтовану переплату податків та запобігти нараховуванню штрафних санкцій і пені в контексті податкового планування суб'єкта ЗЕД.

### 3.2 Завдання з надання впевненості: критерії оцінки ефективності розрахунків за зовнішньоекономічними договорами

Статистичні дані стосовно структури ринку аудиторських послуг вказують на наявність підвищеного попиту на консультаційні послуги аудиторів. До таких послуг відносяться і надання послуг щодо визначення оцінки

ефективності розрахунків за зовнішньоекономічними договорами, з урахуванням подій після звітності.

Проведене дослідження аспектів здійснення розрахунків з контрагентами за договорами експорту-імпорту, дало нам можливість сформулювати систему показників оцінки погашення дебіторської та кредиторської заборгованості з урахуванням подій після подання звітності, яку можна застосовувати при проведенні аудиторських послуг з надання впевненості. Розроблені критерії надані у (табл. 3.2): Коефіцієнт фактичної вартості; Показник прострочення платежу; Коефіцієнт втраченої вигоди, за альтернативним контрактом; Коефіцієнт втраченої вигоди (понесених збитків), за ставкою дисконтування або вартості капіталу.

Зауважимо, що у розрахунках, під «фактичною» мається на увазі ціна, яка, окрім контрактної ціни, враховує додаткові витрати на залучення відповідного контрагента. Чим ближче коефіцієнт фактичної вартості до одиниці, тим ефективніше відбувається залучення нерезидента до співпраці.

Беручи до уваги, що суб'єкт економічної діяльності намагається максимізувати оборотність грошових коштів та інших активів, доречно враховувати можливість підприємства ефективно використовувати вільні кошти або залучати кредитні ресурси. Таким чином, при розрахунку втраченої вигоди вважаємо доречним використовувати ставку дохідності за мінімально ризиковим операціями з вільними коштами, наприклад, ставка по депозитній лінії в уповноваженому банку. Якщо має місце залучення кредитних ресурсів, то у розрахунку пропонується використати середньозважену ставку вартості залучення капіталу для підприємства - WACC.

У разі порушення законодавчо визначених строків розрахунків з нерезидентами та нарахуванні резиденту пені у розмірі 0,3% від суми неоподержаних грошових коштів за договором за кожний день прострочення, то у розрахунку коефіцієнта отриманих збитків варто враховувати суми такої пені.

Таблиця 3.2 - Критерії оцінки розрахунків з контрагентами за договорами експорту

Критерій	Розрахунки	Коментар
Коеф факт. варт. (Actual cost)	$K (Ac) = \frac{\text{Контракта ціна}}{\text{Фактична ціна}}$	Фактична ціна залучення враховує додаткові витрати на оформлення договірних відносин з окремим контрагентом
Прострочення платежу (Delay)	$Del = \text{Термін оплати (Контр)} - \text{Термін оплати (Факт)}$	Відхилення у кількості днів дебіторської заборгованості з оплати
Коеф втраченої вигоди (Lost profit) за альтернатив. ціною	$K (Lp)_{alt} = \frac{\text{Альтернативна} - \text{факт ціна}}{\text{Фактичний строк оплати}} * R$	Вартість одного дня прострочення виконання зобов'язань замовника, гр.од./день R – ставка доходності.
Коеф втрач.виг. за вартістю капіталу	$K (Lp)_{cap} = \frac{\text{Договірна ціна}}{\text{Договірний період}} * WACC$	Вартість одного дня прострочення виконання зобов'язань замовника враховуючи середньозважену вартість капіталу (WACC) або ставку дисконтування, гр. од./день

Методичне значення наведених критеріїв полягає у наданні можливості якісно та оперативно вирішувати завдання оцінки розрахунків за договорами експорту. Використання даних показників дозволяє не тільки виявити ступінь виконання контрагентами договірних зобов'язань, але і оцінити економічну ефективність відповідної співпраці.

До запропонованих критеріїв, для комплексної оцінки операцій за зовнішньоекономічними договорами, також пропонуємо залучити такий показник як цикл конвертації готівки та його складові коефіцієнти (табл 3.2).



Таблиця 3.2 - Показники оцінки циклу конвертації готівки

Показники	Розрахунки
Строк погашення дебіторської заборгованості. Кількість днів, що необхідна контрагентам для погашення ДЗ, у середньому.	$ТДЗ = \frac{(ДЗ \text{ на початок} + ДЗ \text{ на кінець})/2}{(\text{надходження від продажу}/365)}$
Строк погашення кредиторської заборгованості. Кількість днів, що потрібна для погашення КЗ перед контрагентами, у середньому.	$ТКЗ = \frac{(КЗ \text{ на початок} + КЗ \text{ на кінець})/2}{(\text{оплата контрагентам}/365)}$
Тривалість зберігання запасів. Кількість днів зберігання, до реалізації, в середньому.	$ТЗЗ = \frac{(\text{Запаси на поч} + \text{Запаси на кін})/2}{(\text{Собівартість}/365)}$
Цикл конвертації готівки. Кількість днів, необхідних для конвертації готівки по операціям ЗЕД	$ЦКГ = ТДЗ + ТЗЗ - ТКЗ$

Цикл конвертації готівки дає можливість оцінити ліквідність оборотного капіталу: чим коротший даний цикл, тим більш ліквідним є становище оборотного капіталу компанії. Цикл конвертації готівки можна розраховувати як в цілому, так і в розрізі окремих контрагентів.

Для оцінки надійності іноземних контрагентів наведені показники і критерії можуть використовуватись у комплексі. Розроблена засобами MS Excel та запропонована «Модель розрахунку критеріїв оцінки виконання договірних зобов'язань іноземними замовниками» (додаток Д) автоматично розраховує відповідні критерії на основі введених звітних даних.

Строк погашення дебіторської заборгованості (ТДЗ) – це показник середньої кількості днів, яка потрібна компанії для отримання платежу за продаж своїх товарів або послуг. Високе значення показника ТДЗ свідчить про затримки в отриманні платежів, що може спричинити проблеми з грошовими потоками підприємства. Крім цього, враховуючи принцип зміни вартості грошей у часі, період, витрачений на очікування виплати, трансформується у втрачені кошти.

Строк погашення кредиторської заборгованості ТКЗ вказує на середній

термін у днях, який компанія витрачає на оплату своїх рахунків з кредиторами. Компанії з високим ТКЗ можуть використовувати наявні грошові кошти для короткострокових інвестицій, збільшення свого оборотного капіталу та вільного грошового потоку. Однак вищі значення ТКЗ не завжди можуть бути позитивними для бізнесу. Так, якщо компанія занадто довго розраховується зі своїми кредиторами, вона ризикує поставити під загрозу свої відносини з постачальниками та підрядниками.

Коефіцієнт тривалості зберігання запасів (ТЗЗ) вказує кількість днів, які підприємство витрачає на реалізацію своїх запасів, включаючи товари, які є незавершеним виробництвом. Середнє значення показника різниться в різних галузях. Проте, чим нищий показник, тим краще, оскільки це вказує на ефективність і високу частоту реалізації запасів, що означає швидкий оборот і веде до потенціального збільшення фінансового результату (за умови, що продажі здійснюються з прибутком). В свою чергу, високе значення ТЗЗ вказує на те, що компанія має на балансі великий обсяг застарілих запасів і, можливо, інвестувала в них занадто багато. З іншого боку, підприємство може зберігати високий рівень запасів, щоб досягти високих показників виконання замовлень, в залежності від динаміки ринку. Якщо в наступному періоді очікується дефіцит певного продукту, то підприємству може бути раціональнішим утримати свої запаси, реалізувавши їх пізніше за вищою ціною, що призведе до покращення фінансових результатів в довгостроковій перспективі.

Отже, запропонована методика оцінки та створена модель, як інструмент розрахунку, можуть використовуватися:

- при визначенні пріоритетності у виборі постачальників та підрядників;
- при складанні рейтингу іноземних контрагентів у розрізі ефективності співпраці за експортно-імпортними операціями;
- для збалансування термінів притоку і відтоку грошових коштів, через моніторинг та підтримку балансу між строком погашення дебіторської заборгованості та строком погашення кредиторської заборгованості.

## ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження в рамках кваліфікаційної роботи магістра, ми визначили, що ЗЕД – це сфера господарської діяльності, пов'язана з виходом підприємства на зовнішній ринок і являє собою складну систему, основними об'єктами обліку і аудиту якої є: розрахункові і кредитні операції між суб'єктами ЗЕД та банками, валютні цінності та валютні операції, рух товарів та послуг у рамках експортно-імпортних операцій, а також підсумкові фінансові результати.

У процесі дослідження була опрацьована відповідна законодавчо-нормативна база та спеціалізована література, що дозволило визначити основні аспекти, які обумовлюють специфіку ведення обліку ЗЕД та структурувати методологію аудиту ЗЕД, отримавши наступний висновок:

- планування і проведення аудиту повинно бути спрямовано на одержання розумних доказів щодо: відсутності суттєвих перекручень і помилок у регістрах бухгалтерського обліку та звітності операцій ЗЕД; інформація в первинних документах є достовірною, відповідає суті здійснених господарських операцій; ЗЕД операції, їх облік, визначення фінансових результатів та об'єкта оподаткування відбувається в рамках чинного валютного та митного законодавства;

- дослідження повинно здійснюватись шляхом тестування доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у регістрах бух.обліку та звітності, а також оцінки відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам, щодо організації бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

Проаналізувавши зовнішні та внутрішні фактори ведення ЗЕД, дало змогу виявити високий рівень властивого ризику даних операцій. Враховуючи високий ризик контролю, для забезпечення достовірності даних балансових статей, де відображуються операції по ЗЕД, рівень суттєвості має прийматися на найнижчому рівні.

Дослідження видів ЗЕД надало нам змогу визначити об'єкти, які повинні бути ретельно досліджені в процесі аудиту, а саме: розрахунки з іноземними покупцями та замовниками, формування контрактної та митної вартостей товарів та послуг, розрахунки з бюджетом, здійснення валютних операцій, визнання витрат та доходів за операціями ЗЕД.

У ході роботи було проведено оцінку фінансового стану досліджуваного підприємства. Грунтуючись на розрахованих показниках можна стверджувати, що діяльність Товариства за 2020 рік, у порівнянні з 2019 роком, була більш ефективною. Висока частка грошових коштів на балансі забезпечує достатньо високий рівень ліквідності. Однак вільні грошові кошти зазнають впливу інфляції, тому, у фінансовому плануванні діяльності, Товариству рекомендовано врахувати ризик їх знецінення. Розраховане співвідношення власного капіталу і зобов'язань, вказує на можливість розширення діяльності за рахунок залучення кредитних ресурсів у межах достатньої фінансової стабільності, відповідно до нормативного показника. В цілому, за результатами діяльності останнього звітного періоду вважаємо розглянуте Товариство фінансово стабільним.

Вивчаючи теоретичну базу з обраної теми кваліфікаційної роботи, сформувавши чотири етапи проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту ЗЕД:

- аудит правових аспектів ведення ЗЕД;
- аудит експортно-імпортних операцій;
- аудит придбання та продажу іноземної валюти;
- аудит розрахунків з підзвітними особами та інших операцій ЗЕД.

У ході дослідження аспектів податкової оптимізації ЗЕД було визначено сутність поняття оптимізації податкового навантаження як системи законних дій платника податків, направлених на мінімізацію податкових платежів і передбачають використання наданих законодавством пільг, або інших законних переваг, з метою забезпечення економічного зростання та покращення власної конкурентоспроможності. В рамках ЗЕД, інструментами податкової оптимізації для суб'єкта господарювання серед інших можуть бути наступні:

- стратегічне планування діяльності, враховуючи міжнародні договори України стосовно уникнення подвійного оподаткування; врахування місця постачання товарів і послуг; та окремі специфічні підходи до організації бізнесу, розглянуті на прикладі зовнішньоекономічного договору на переробку давальницької сировини;

- оперативне використання можливостей оптимізації шляхом оформлення сертифіката EUR.1; ефективне планування розрахунку з брокером при розмитненні товарів та збереження права на податковий кредит;

- превентивні методи направлені на уникнення надмірної сплати податків або отримання штрафів та пені, шляхом реалізації прав на отримання індивідуальних податкових консультацій та роз'яснення державних органів.

Впровадження окреслених інструментів податкової оптимізації ЗЕД забезпечить поліпшення фінансових результатів діяльності та підвищення конкурентоспроможності підприємства на міжнародній арені.

При наданні аудиторських послуг з надання впевненості у контексті здійснення на замовлення розрахунків для оцінки стану та результатів господарської діяльності, запропоновано використовувати декілька критеріїв та показників. Зокрема, запропоновано визначати показники втраченої вигоди та коефіцієнт фактичної вартості. Застосування даних критеріїв дозволить оцінити ефективність зовнішньоекономічних відносин, зменшити або компенсувати потенційні втрати. В якості додатку до робочих документів аудитора засобами MS Excel була створена та запропонована до використання модель, яка на основі введених облікових даних автоматично розраховує вказані критерії. Методичне значення моделі полягає у можливості якісно та оперативно вирішувати новий тип завдань: визначення пріоритетності у співпраці з постачальниками та підрядниками підприємства за окремими договорами; створення рейтингу іноземних контрагентів у розрізі ефективності співпраці за експортно-імпортними операціями; моніторинг факторів ліквідності та підтримка оптимального балансу по строках погашення дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» в Україні від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Закон України «Про Зовнішньоекономічну діяльність» від 15.08.2020 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>
3. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 2473-VIII.
4. Митний кодекс України №4495-VI від 13.03.2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 14.10.2021)
5. Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 14.10.2021)
6. Закон України " Про валюту і валютні операції" № 2473-VIII, редакція від 15.05.2021.
7. Наказ «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Мінфіну від 29.11.99 р. № 290.
8. Наказ «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318.
9. Наказ «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", затверджено наказом Мінфіну від 10.08.2000 р. № 193.
10. Наказ «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» затверджено наказом Мінфіну від 14.07.2014 р. №754.
11. Наказ «Про внесення змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку», затверджено наказом Мінфіну від 25.11.2002 р. № 989.
12. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 2258-VIII, редакція від 01.07.2020
13. Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017\\_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf)

14. Постанови Правління «Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» НБУ № 5 редакція від 27.04.2021 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>
15. Інкотермс Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати (редакція 2020 року).
16. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа» від 30.05.2012 № 651, редакція від 08.09.2020. URL: [<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1372-12#Text>].
17. Постановою Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями » No 2 від 02.01.2019, редакція від 17.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19#Text>
18. Лист Міністерства фінансів України N 31-04200-30-16/9596 від 03.06.2004 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v9596201-04#Text>
19. МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [Текст]. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/МСА%202016-2017\\_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/МСА%202016-2017_частина%201(1).pdf)
20. Наказ Міністерства фінансів України №356 від 29.12.2000 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>
21. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. №291, набрання чинності 10.01.2012.
22. Федькевич Н.В. Особливості проведення аудиторських послуг стосовно оцінки виконання зобов'язань за договорами на імпорт товарів. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2007. №3 (41). С.122-129.
23. Федькевич Н.В. Деякі аспекти визначення доходів від здійснення експортних операцій. Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Науковий

- потенціал світу – 2005». Том 8. Економічні науки. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. С.62-65
24. Мелень О. В. Організація бухгалтерського обліку : конспект лекцій для студ. спец. «Облік і аудит». Харків: НТУ «ХПІ», 2015. 84 с.
25. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник. Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська; за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2006. 528 с.
26. Давидов Г. М. Аудит: Підручник; за ред.: Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ: Знання, 2009. 495 с.
27. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление денежными потоками, прибылью и рентабельностью. В.В.Ковалев. Москва: Проспект, 2007. 336 с.
28. Погребняк А.Ю. Еволюція наукових поглядів на сутність і поняття «Зовнішньоекономічна діяльність». Сучасні проблеми економіки і підприємництва. 2016. №18.
29. Гребельник О. П. Основи зовнішньоекономічної діяльності : підручник. 5-те вид., перероб. та допов. Ірпінь : Університет ДФС України, 2019. 410 с.
30. Акименко О. Ю. Теоретична концептуалізація зовнішньоекономічної діяльності як вагомого фактора економічної стабілізації держави / О. Ю. Акименко // Причорноморські економічні студії. 2019. № 38(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses\\_2019\\_38%281%29\\_\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_38%281%29__9) (дата звернення: 5.10.2021)
31. Schapour Zafarpour. A Theoretical Framework (Modelling) for International Business Management. October 14th 2015. URL: <https://www.intechopen.com/chapters/48800> (дата звернення: 5.10.2021)
32. Navya S Murthy. International Business M.Com. SSCASC URL: <https://www.sscasc.in/wp-content/uploads/downloads/MCOM/International-Business.pdf> (дата звернення: 15.11.2021)
33. Dragan Sutevski. 5 Important Facts About Auditing for International Businesses. Entrepreneurship in a Box. 2021 URL: <https://www.entrepreneurshipinbox.com/22648/5-important-facts-about-auditing-for-international-businesses/> (дата звернення: 15.11.2021)



34. Doing Business 2019. Economy profile of Ukraine. URL: [https://www.doingbusiness.org/en/data/exploreeconomies/ukraine#DB\\_tax](https://www.doingbusiness.org/en/data/exploreeconomies/ukraine#DB_tax) (дата звернення: 5.10.2021)
35. Abdul Wahab, N. S., & Holland, K. (2012). Tax planning, corporate governance and equity value. *The British Accounting Review*, 44(2), 111e124. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838912000212> (дата звернення: 5.10.2021)
36. Desai, M., & Dharmapala, D. (2009). Corporate tax avoidance and firm value. *Review of Economics and Statistics*, 91(3), 537-546
37. Міністерство Фінансів України: Лист №31-20010-3-8/3337 від 25.04.2008 р. «Щодо схем мінімізації сплати податків очима МФУ». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3337201-08>. (дата звернення: 14.10.2021)
38. HM Revenue and Customs. General anti-abuse rule (GAAR) guidance. 2021. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules> (дата звернення: 14.10.2021)
39. Pricewaterhouse Coopers. General Anti-Avoidance Rules. URL: <https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/gaar-general-anti-avoidance-rule-en.pdf> (дата звернення: 14.10.2021)
40. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
41. Етимологічний словник української мови: В 7 т. – Т. 4: Н–П / Ред. кол.: О. С. Мельничук (гол. ред.), В. Т. Коломієць, Т. Б. Лукінова, Г. П. Півторак, В. Г. Скляренко, О. Б. Ткаченко; Укладачі: Р. В. Болдирєв, В. Т. Коломієць, А. П. Критенко, О. С. Мельничук, Г. П. Півторак, А. Д. Пономарів, В. Г. Скляренко, І. А. Стоянов, В. А. Ткаченко, О. Б. Ткаченко, А. М. Шамота. НАН України. Ін-т мовознавства ім. О. О. Потебні. К.: Наукова думка, 2003. 657 с.
42. Міністерство фінансів України. Наказ №139 від 02.03.2021 р. «Про затвердження Порядку заповнення та видачі митницею сертифіката з перевезення (походження) товару EUR.1 або EUR-MED». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0355-21#Text> (дата звернення: 14.10.2021)

43. Міністерство економічного розвитку и торгівлі. Офіс просування експорту України. «Преференційні правила походження у рамках Пан-Євро-Мед». URL: <https://helpdesk.epo.org.ua/article/preferenciyni-pravy-la-pohodzhennya-u-ramkah-pan-uevro-med> (дата звернення: 14.10.2021)
44. Міністерство економіки. Департамент міжнародної співпраці у сфері економіки, торгівлі та сільського господарства. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Print?lang=uk-UA&id=b142801e-b932-4207-aea9-df3728dad379> (дата звернення: 14.10.2021)
45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", ред. від 01.01.2012.
46. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. С. О. Кузнецова, Харків: Видавництво Іванченко І. С., 2019. 221 с.
47. Jean-Marie Bequevort. Internal Audit's New Action Plan During (and After) COVID-19. Internal Audit. May, 2020. URL: <https://internalaudit360.com/internal-audits-new-action-plan-during-and-after-covid-19/> (дата звернення: 09.11.2021)
48. Karen Begelfer. Building Internal Audit Team Skills in a Virtual World. Internal Audit. August, 2020. URL: <https://internalaudit360.com/building-internal-audit-team-skills-in-a-virtual-world/> (дата звернення: 09.11.2021)
49. Karin Barac, Kato Plant, Rolien Kunz, Marina Kirstein. Audit practice: A straightforward trade or a complex system? International Journal of Auditing. September 2021. URL: <https://doi.org/10.1111/ijau.12249> (дата звернення: 12.11.2021)
50. Серпенінова Ю. Побожій А. Податкова оптимізація зовнішньоекономічної діяльності. Фінансовий простір. №3. 2021. 116-125.

## ДОДАТКИ

## Додаток А

## SUMMARY

Pobozhiy A.S. Organization and methods of accounting and auditing of foreign economic activity. - Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2021.

The master's thesis focusses on the essence and significance of accounting and auditing of foreign economic activity. Peculiarities of accounting and auditing of foreign economic activity at the enterprise are considered. The main purpose of this study is to develop recommendations for improving the competitiveness of the enterprise in the global market and improve financial performance by implementing legal instruments of tax optimization of foreign economic activity and by assessing the effectiveness of settlements under foreign trade agreements.

Keywords: foreign economic activity, accounting, audit, analysis, tax optimization, evaluation of the effectiveness of foreign economic agreements.

## АНОТАЦІЯ

Побожій А.С. Організація і методика обліку і аудиту зовнішньоекономічної діяльності. – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2021 р.

У роботі досліджено сутність та значення обліку і аудиту зовнішньоекономічної діяльності. Розглянуто особливості обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві даної сфери. Основною метою цього дослідження є розробка рекомендацій щодо підвищення конкурентоспроможності підприємства на міжнародній арені та забезпечення поліпшення фінансових результатів шляхом впровадження правових інструментів податкової оптимізації ЗЕД та оцінки ефективності розрахунків за зовнішньоекономічними договорами.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, облік, аудит, аналіз, податкова оптимізація, оцінка ефективності зовнішньоекономічних договорів.

## Додаток Б

Таблиця А.1 - Види зовнішньоекономічної діяльності

№	Види зовнішньоекономічної діяльності
1	Експорт та імпорт товарів, капіталів і робочої сили
2	Надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності
3	Наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності
4	Навчання і підготовка спеціалістів на комерційній основі
5	Міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України
6	Кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності
7	Створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних і страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених її законом
8	Спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій і спільне володіння майном як на території України, так і за її межами
9	Підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торгових марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку суб'єктів господарської діяльності
10	Організація і здійснення діяльності в сфері проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, здійснюваних на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності
11	Товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності
12	Орендні, у тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності
13	Операції із придбання, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах і на міжбанківському валютному ринку
14	Роботи на контрактній основі фізичних осіб з України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами
15	Робота іноземних фізичних осіб на контрактній платній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами та інші не заборонені законодавством України види зовнішньоекономічної діяльності

## Додаток В

Таблиця В.1– Фінансово-економічні показники діяльності підприємства за 2018-2020 рр.

Показники	Роки		
	2018	2019	2020
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	1747,9	2229,9	2603,4
Собівартість реалізованих робіт та послуг, тис. грн.	1177,9	1580,0	1764,4
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	97,4	139,5	236,3
Валюта балансу, тис. грн.	499,3	422,8	627,3
Власний капітал, тис. грн.	70,7	210,2	453,7
Власні оборотні кошти, тис. грн.	-20,5	122,0	333,5
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	428,6	212,6	173,6
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	198,1	78,7	96,8

Таблиця В.2 - Розрахунок показників ліквідності та платоспроможності

Показники	Розрахунок
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{\text{Грошові кошти (ГК)}}{\text{Короткострокова Кредит. заборгованість (ККЗ)}}$
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{ГК} + \text{Короткострок. Дебітор. заборгованість}}{\text{ККЗ}}$
Коефіцієнт покриття	$\frac{\text{Оборотні активи}}{\text{ККЗ}}$
Чистий оборотний капітал	Оборотні активи – ККЗ

Таблиця В.3 -Показники ліквідності та платоспроможності підприємства за 2018-2020 рр.

Показники	Роки			Середній темп приросту
	2018	2019	2020	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0	0,84	1,68	227%
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0	1,21	2,24	68%
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	0,06	1,57	12,92	77%
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	-400,8	122	159,9	285%

Таблиця В.4 – Розрахунок показників рентабельності

Показники	Розрахунок
Рентабельність діяльності, за виручкою від реалізації	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Виручка від реалізації}}$
Рентабельність послуг	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Повна собівартість}}$
Рентабельність власного капіталу	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний Капітал}}$
Рентабельність активів, за прибутком від звичайної діяльності	$\frac{\text{Прибуток звич. діяльності до оподаткування}}{\text{Валюта балансу}}$

Таблиця В.5 - Показники рентабельності за 2019-2020 рр., %

Показники	Роки		Середній темп приросту
	2019	2020	
Рентабельність діяльності, за виручкою від реалізації	29,1	32,2	-0,4 %
Рентабельність послуг	41,1	47,6	-0,6 %
Рентабельність власного капіталу	66,4	52,1	-27,7 %
Рентабельність активів, за прибутком від звичайної діяльності	153,7	133,7	5,4 %

Таблиця В.6 - Вертикальний аналіз активу та пасиву підприємства

Показники	Ряд	Роки		Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
		2019	2020		
I. Необоротні активи					
Основні засоби:	1010	88,2	88,2	-3,0	36,3%
Усього за розділом I	1095	88,2	88,2	-3,0	36,3%
II. Оборотні активи					
Запаси	1100	77,6	118,4	40,8	52,6%
Поточна дебіторська заборгованість	1155	78,7	96,8	18,1	23,0%
Гроші та їх еквіваленти	1165	178,3	291,9	113,6	63,7%

Продовження таблиці В.6					
Усього за розділом II	1195	334,6	507,1	172,5	51,6%
Баланс	1300	422,8	627,3	204,5	48,4%
I. Власний капітал					
Капітал	1400	2,8	10,0	7,2	257,1%
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	207,4	443,7	236,3	113,9%
Усього за розділом I	1495	210,2	453,7	243,5	115,8
III. Поточні зобов'язання					
Поточна кредиторська заборгованість за:					
розрахунками з бюджетом	1620	33,2	58,3	25,1	75,6%
розрахунками зі страхування	1625	3,1	8,2	5,1	164,5%
розрахунками з оплати праці	1630	14,1	37,5	23,4	166,0%
Інші поточні зобов'язання	1690	162,2	21,1	-141,1	-87,3%
Усього за розділом III	1695	212,6	173,6	-39,0	-18,3%
Баланс	1900	422,8	627,3	204,5	48,4%

Таблиця В.7 - Вертикальний аналіз: структура активу та пасиву

Показники	Розрахунок за номерами рядків Балансу	Роки	
		2019	2020
Актив			
Частка необоротних активів у структурі активів	1095 / 1300	20,9%	19,2%
Частка оборотних активів у структурі активів	1195 / 1300	79,1%	80,18%
Частка запасів у структурі активів	1100 / 1300	18,4%	18,9%
Частка поточної дебіторської заборгованості у структурі активів	1155 / 1300	18,6%	15,4%
Частка грошових коштів у структурі активів	1165 / 1300	42,2%	46,5%
Пасив			
Частка власного капіталу у структурі пасивів	1495 / 1900	49,7%	72,3%
Частка нерозподіленого прибутку у структурі пасивів	1420 / 1900	49,1%	70,7%
Частка поточних зобов'язань у структурі пасивів	1695 / 1900	50,3%	27,7%
Інші поточні зобов'язання у структурі пасивів	1690 / 1695	38,4%	3,4%

Таблиця В.8 – Розрахунок показників фінансової стійкості

Коефіцієнти	Розрахунок
<p>Коефіцієнт автономії</p> <p>Зміст: характеризує можливість підприємства виконати свої зовнішні зобов'язання за рахунок використання власних активів</p>	$\frac{\text{Власний Капітал}}{\text{Балансова вартість Активів}}$
<p>Коефіцієнт фінансової стабільності</p> <p>Зміст: здатність компанії відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо- і довгостроковій перспективі</p>	$\frac{\text{Власний Капітал}}{\text{Короткостр. + Довгострок Зобов'язання}}$
<p>Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу</p> <p>Зміст: показує яка частина власного капіталу може бути використана для фінансування оборотних активів, а яка частина спрямована на фінансування необоротних активів</p>	$\frac{\text{Власні Оборотні Активи (ВОА)}}{\text{Власний Капітал}}$ <p>ВОА = Оборотні Активи – Зобов'язання</p>
<p>Коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами</p> <p>Зміст: здатність компанії фінансувати оборотний капітал за рахунок власних оборотних коштів</p>	$\frac{\text{Власні Оборотні Активи (ВОА)}}{\text{Оборотні Активи}}$

Таблиця В.9 - Оцінка фінансової стійкості підприємства

Коефіцієнти	Розрахунок за рядками фін.звітності	Роки		Нормативне значення
		2019	2020	
Коефіцієнт автономії	1495/1300	0,50	0,72	0,3 - 0,5
Коефіцієнт фінансової стабільності	1495 / 1695	0,99	2,61	0,67 - 1,5
Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу	(1195 - 1695) / 1495	0,82	1,07	> 0,1
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами	(1195 -1695) /1195	1,57	2,82	> 0,1



## Додаток Г

Таблиця Г.1 - Операційні та неопераційні курсові різниці у розрізі статей балансу

Неопераційні курсові різниці	Операційні курсові різниці
За кредитами в іноземній валюті. Відсотки, нараховані за такими кредитами.	Залишок валютних ресурсів, що наявні на рахунках в банку або в касі підприємства на дату балансу.
Дебіторська заборгованість за реалізовані необоротні активи і фінансові інвестиції, що підлягають одержанню в іноземній валюті.	Дебіторська заборгованість за реалізовані оборотні активи (крім фінансових інвестицій), яка підлягає одержанню в іноземній валюті на момент її погашення або на дату балансу.
Кредиторська заборгованість за придбані необоротні активи і фінансові інвестиції, що підлягають оплаті в іноземній валюті.	Кредиторська заборгованість за придбані оборотні активи (крім фінансових інвестицій), що підлягає оплаті в іноземній валюті на момент її погашення або на дату балансу.
Дебіторська (кредиторська) заборгованість з фінансової оренди.	Дебіторська (кредиторська) заборгованість з операційної оренди на момент її погашення або на дату балансу.

## ДОДАТОК Д

Коментар	Вхідні Дані	Контрагент			
		1	2	3	
Ціна основного замовника	Контрактна Ціна	D4	E4	F4	
Ціна альтернативного замовника	Альтернативна Ціна	D5	E5	F5	
Вартість залучення основного замовника	Вартість залучення	D6	E6	F6	
Кількість днів	Термін Оплати - Контрактний	D7	E7	F7	
	Термін Оплати - Фактичний	D8	E8	F8	
Дебіторська заборгованість	ДЗ на початок періоду		D9		
	ДЗ на кінець періоду		D10		
Кредиторська заборгованість	КЗ на початок періоду		D11		
	КЗ на кінець періоду		D12		
Запаси	Запаси на поч періоду		D13		
	Запаси на кінець періоду		D14		
Розрахунки	Надходження коштів за договорами		D15		
	Сплата контрагентам		D16		
Собівартість реалізованих товарів/послуг	Собівартість		D17		
Процентна ставка по депозитній лінії	Ставка дисконтування, R		D18		
Середньозважена ставка капіталу	Ставка дисконтування, WACC		D19		
<b>Результати розрахунків</b>					
Коментар	Критерій	Цільове значення	Контрагент 1	Контрагент 2	Контрагент 3
Ціна договору з основним замовником, гр од	Фактична ціна		=D4+D6	=E4+E6	=F4+F6
Коеф покриття контрактн. ціною факт.ціни	Коеф факт.ціни	=1	=D22/D4	=E22/E4	=F22/F4
Відхилення у кількості днів	Прострочення платежу	<= 0	=D7-D8	=E7-E8	=F7-F8
Вартість одного дня прострочення виконання зобов'язань замовника за альтерн. ціною гр од/день	Коеф втрач вигоди	<= 0	$=((D5-D22)/D8)*\$D\$18$	$=((E5-E22)/E8)*\$D\$18$	$=((F5-F22)/F8)*\$D\$18$
Вартість одного дня прострочення виконання зобов'язань замовника враховуючи середньозважену вартість капіталу або ставку дисконтування, гр од/ день	Коеф втрач виг (WACC)	<= 0	$=D4/D7)*\$D\$19$	$=E4/E7)*\$D\$19$	$=F4/F7)*\$D\$19$
Сумарна вартість прострочення зобов'язань	Вартість прострочення		$=D4/D7)*(D8-D7)*\$D\$19$	$=E4/E7)*(E8-E7)*\$D\$19$	$=F4/F7)*(F8-F7)*\$D\$19$
Строк погашення ДЗ, днів	ТДЗ	норматив	$=((D9+D10)/2)/(D15/365)$		
Строк погашення КЗ, днів	ТКЗ	норматив	$=((D11+D12)/2)/(D16/365)$		
Тривалість зберігання запасів, днів	ТЗЗ	норматив	$=((D13+D14)/2)/(D17/365)$		
Цикл конвертації готівки, днів	ЦКГ	норматив	=D28+D30-D29		

Рисунок Д.1 - Модель розрахунку критеріїв оцінки виконання договірних зобов'язань іноземними замовниками