

*В.В. Фесенко, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування, Університет митної справи та фінансів*

*Л.В. Бабенко, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування, Університет митної справи та фінансів*

**АУДИТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
ПІДПРИЄМСТВ ЯК ФАКТОР ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ:  
ПРІОРИТЕТИ ТА ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ**

*V.V. Fesenko, PhD, associate professor of the department of accounting, audit, analysis and taxation, University of customs and finance*

*L.V. Babenko, PhD, associate professor of the department of accounting, audit, analysis and taxation, University of customs and finance*

**AUDIT OF EXPORT-IMPORT ACTIVITY OF  
ENTERPRISES AS A FACTOR OF ECONOMIC SECURITY:  
PRIORITIES AND CHALLENGES**

**Анотація**

Стаття присвячена аналізу сфер зовнішньоекономічної діяльності підприємств, яким притаманний високий ризик шахрайства, що потребує особливої уваги при здійсненні перевірок. Проаналізовано основні проблемні питання обліку та оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічних операцій та їх вплив на формування процедур аудиту. Визначено, що процедури аудиту зовнішньоекономічних операцій, в першу чергу, залежать від виду перевірки (незалежний чи податковий аудит), по-друге, від цілей здійснення шахрайства. Наведено перелік цілей здійснення шахрайства у сфері зовнішньоекономічних операцій. Визначено, що різні цілі шахрайства обумовлюють використання відповідних схем і механізмів реалізації

шахрайства, а також можуть бути ідентифіковані за допомогою відповідних індикаторів, що зумовлює необхідність формування системи індикаторів для визначення ознак шахрайства. Визначені пріоритетні напрями аудиту зовнішньоекономічних операцій як складової незалежного аудиту фінансової звітності та податкового контролю.

### Summary

The areas of export-import business activity with high risk of fraud, that requires special consideration in the process of inspections, are investigated in the article. The basic issues of accounting and taxation in export-import transactions and their impact on the audit procedures are analyzed. It is determined that the audit procedures of export-import operations primarily depend on the type of check (an independent audit or tax), and secondly, of the purposes of fraud. The purposes of fraud in export-import operations are identified. It is determined that different goals fraud stipulate the use of appropriate schemes and mechanisms for the implementation of fraud, and can be identified by appropriate indicators, which necessitates the formation of a system of indicators to determine the signs of fraud. Priority areas of auditing foreign operations as part of an independent audit of financial statements and tax control are investigated.

Ключові слова: аудит, податковий аудит, зовнішньоекономічна діяльність, зовнішньоекономічні операції, трансфертні ціни, пов'язані особи, контрольовані операції.

Key words: audit, tax audit, export-import activity, export-import transactions, transfer pricing, related parties, controlled operation.

**Постановка проблеми.** Інтеграційні процеси в Україні обумовлюють підвищення рівня ділової активності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (далі – суб'єктів ЗЕД) та зростання обсягів експортно-імпортних операцій, що неминуче призводить до підвищення долі нелегальних операцій і ризиків відтоку національного капіталу. У зв'язку з цим, роль державного контролю і незалежного аудиту діяльності суб'єктів ЗЕД набуває більшої значимості, особливо в умовах погіршення економічної безпеки України.

Основною прикладною проблемою, вирішення якої має забезпечувати система аудиту зовнішньоекономічних операцій, є проблема обґрунтованості бази оподаткування за результатами зовнішньоекономічних операцій, яка є об'єктом податкового контролю з боку держави та незалежного аудиту з боку професійних аудиторських компаній. Некоректність визначення бази оподаткування може призвести до заниження сум податкових платежів і, як наслідок, до втрат державного бюджету, що негативно вплине на економічну безпеку держави. Разом із цим, необґрунтоване заниження податкових платежів може призвести до неочікуваних штрафних санкцій для суб'єкта ЗЕД та облікових викривлень у звітності, що призведе до введення в оману національних та іноземних користувачів даних звітності. Тому питання аудиту зовнішньоекономічної діяльності є актуальними як з точки зору підвищення рівня економічної безпеки країни, так і з точки зору підвищення результативності незалежних аудиторських перевірок.

З метою підвищення рівня економічної безпеки, Україна приєдналась до плану дій Організації економічного співробітництва та розвитку з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS - Base Erosion and Profit Shifting), які поступово реалізуються Державною фіскальною службою України (далі – ДФС). Незважаючи на активне запровадження в Україні світового досвіду у сфері перевірок зовнішньоекономічних операцій та, зокрема, у питаннях трансфертного ціноутворення, працівники ДФС наголошують на необхідності подальших розробок у сфері інформаційно-методичної підтримки аудиту зовнішньоекономічних операцій. ДФС було запропоновано покрокову стратегію, яка визначає, окрім іншого, необхідність розробки низки заходів з протидії розмиванню податкової бази, вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, налагодження ефективного обміну інформацією з іншими країнами. Запровадження та виконання рекомендацій BEPS потребує детального аналізу можливості їх адаптації до реалій української економіки, особливо у сфері методик фінансового контролю результатів зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

Орієнтація України на міжнародний досвід і потреба у покритті значного дефіциту бюджету обумовлює актуальність дослідження пріоритетних практичних і теоретичних аспектів державного контролю та незалежного аудиту зовнішньоекономічних операцій, що повинно стати одним з ефективних засобів поповнення державної скарбниці, збільшення рівня економічної безпеки країни та окремих суб'єктів ЗЕД.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Останні публікації з питань аудиту зовнішньоекономічних операцій тривають у сфері удосконалення методології контролю та діагностики зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання, дослідження митної вартості та митного контролю, дослідження трансфертного ціноутворення [1, 2, 3].

Dyrenge S.B. та Lindsey B.P. [**Error! Reference source not found.**] досліджують вплив зовнішньоекономічних операцій у низькоподаткових юрисдикціях на обсяги податкових надходжень у США та визначають, що існує імовірність, що в деяких випадках операції у низькоподаткових юрисдикціях можуть збільшити податкові надходження країни за рахунок податкових виплат від інших держав. Саме дослідження операцій у податкових гаванях потребують аналізу, а процедури аудиту відповідної ефективної інформаційно-методичної підтримки.

Ряд іноземних авторів [**Error! Reference source not found., 4, 6**] досліджують вплив трансфертного ціноутворення на показники фінансової звітності та обсяги ухилень від оподаткування, взаємозв'язок між вимогами стандартів обліку і звітності та ступенем викривлень у фінансовій звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, ефективність запровадження трансфертного ціноутворення у світі. Автори приходять до висновків, що остаточного ефективного рішення у питаннях трансфертного ціноутворення ще не знайшлося, що ця сфера потребує особливої уваги з боку науковців.

Гришко Н.В. та Лубенченко О.Е. [7] у своїх дослідженнях приходять до висновку, що саме для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є вкрай необхідна політика економічного зростання, і саме незалежний аудит для таких

суб'єктів є чинником уникнення непередбачуваних штрафних санкцій та збільшення рівня економічної безпеки.

Поєднання інструментів незалежного та податкового аудиту у сфері ЗЕД, на нашу думку, має збільшити загальну ефективність перевірок та результат державної політики у сфері фінансового контролю. А формування інформаційно-методичної основи надасть можливість ефективного аудиту обґрунтованості зовнішньоекономічних операцій та коректності визначення бази оподаткування, що дозволить знизити ступінь ухилення від оподаткування суб'єктами ЗЕД, зупинити відтоки національного капіталу та позитивно вплинути на економічну безпеку як окремих суб'єктів ЗЕД, так і України в цілому.

**Метою статті** - є визначення пріоритетних напрямів державного та незалежного аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств в Україні як фактору економічної безпеки та аналіз проблемних питань, що виникають при його організації та реалізації.

**Виклад основного матеріалу.** Визначення пріоритетних напрямів аудиту зовнішньоекономічних операцій, в першу чергу, базується на ідентифікації сфер у зовнішньоекономічній діяльності з найвищим ризиком помилок і навмисних облікових порушень (шахрайств). Шахрайства у зовнішньоекономічній діяльності можуть бути здійснені різноманітними способами і з різними цілями, що принципово відрізняє схеми шахрайства за критерієм впливу на показники звітності суб'єктів ЗЕД та наслідками їх здійснення. Вплив саме облікових викривлень на показники фінансової звітності розглянуто у статті [8]. Але не тільки характер шахрайства впливає на процедури аудиту зовнішньоекономічної діяльності, но і цілі аудиту зовнішньоекономічної діяльності формують ключові напрями перевірок. Так, слід розрізняти аудит зовнішньоекономічних операцій як складову процесу незалежного аудиту фінансової звітності з метою підтвердження достовірності даних фінансової звітності. Особливості здійснення цієї перевірки полягають у формуванні незалежної думки щодо достовірності даних для користувачів фінансових звітів – власників, потенційних інвесторів, кредиторів і т.і. Тому і

перевірка проводиться з метою ідентифікації тих ризиків шахрайства, які можуть призвести до приховування фактів привласнення активів, або маніпулювання рішеннями користувачів.

Але останнім часом набуває все більшої актуальності, так званий, податковий аудит зовнішньоекономічних операцій як складова державного фіскального контролю. Такі перевірки вже зосереджені на інтересах держави і здійснюються державними органами. Метою податкового аудиту зовнішньоекономічних операцій є ідентифікація фактів ухилення від оподаткування та виведення національних капіталів за межі держави. Схематично аудит зовнішньоекономічних операцій як складова різних напрямів фінансового контролю наведено на рис.1.

Ключовою відмінністю цих двох видів фінансового контролю є врахування різних інтересів, які не завжди співпадають. Тому і пріоритетні напрями аудиту зовнішньоекономічних операцій будуть залежить від мети здійснення перевірки.



Рис.1. Аудит зовнішньоекономічних операцій як складова різних видів фінансового контролю

При аналізі пріоритетних напрямів аудиту зовнішньоекономічної діяльності слід враховувати цільову спрямованість схем шахрайства та облікових порушень. Саме цілі, які переслідують особи при порушення законодавчо-нормативних вимог, визначають способи їх здійснення та приховування. Облікові порушення у сфері зовнішньоекономічних операцій, здебільшого, здійснюються з такими цілями:

- з метою ухилення від оподаткування;
- з метою приховування фактів незаконного привласнення активів;
- з метою маніпулювання економічними рішеннями користувачів звітності суб'єктів ЗЕД;
- з метою приховування фактів нелегального виведення національного капіталу (рис.2).

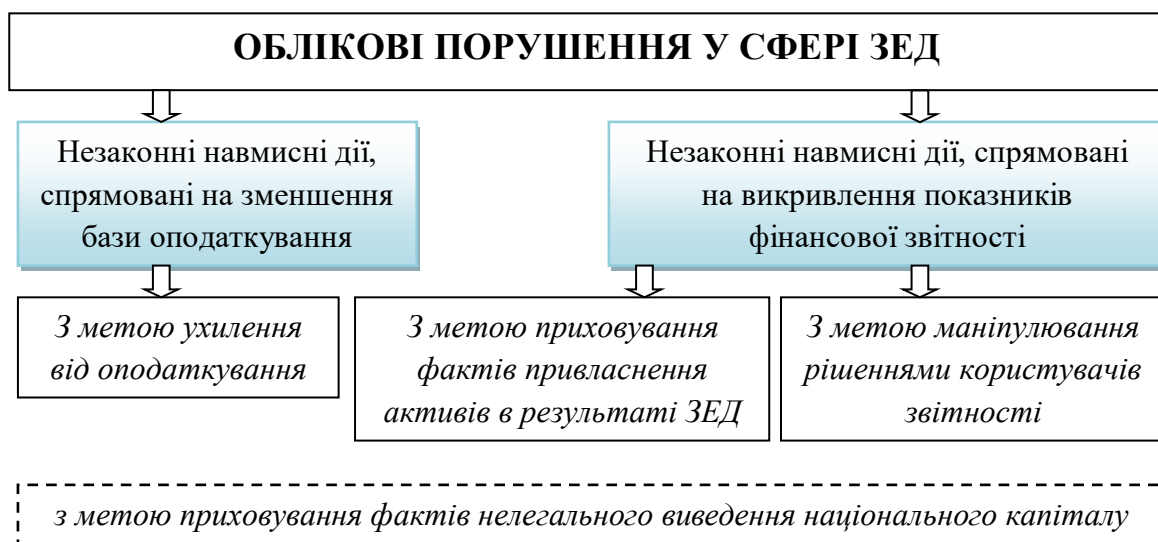


Рис.2. Цілі здійснення облікових порушень при відображенні результатів ЗЕД

Різні цілі обумовлюють використання різних схем і механізмів реалізації шахрайства, а також можуть бути ідентифіковані за допомогою відповідних індикаторів. Формування системи індикаторів дозволить перевіряючим організаціям ідентифікувати ризики шахрайства за допомогою конкретних показників та спрямовувати аудиторські процедури саме на діяльність суб'єктів, яка викликає підозри та характеризується високим ступенем ризику і невизначеності.

Сьогодні існує проблема шахрайства у сфері зовнішньоекономічних операцій із пов'язаними особами, що призводить до значних втрат та економічної небезпеки як для України, так і для окремих суб'єктів ЗЕД. У зв'язку з цим виникають ряд реальних нерозв'язаних практичних завдань, а саме: методика визначення пов'язаних осіб та перевірка обґрунтованості операцій з ними, ідентифікація та аудит контрольованих зовнішньоекономічних операцій, методика аудиту операцій у низькоподаткових юрисдикціях відповідно до вимог міжнародних стандартів та з урахуванням умов невизначеності. На нашу думку, саме сфера операцій із пов'язаними сторонами має високі ризики шахрайства, викривлення у фінансовій звітності та розмивання бази оподаткування, що обумовлює перше пріоритетне завдання аудиту ЗЕД.

Другим напрямом аудиту ЗЕД є здійснення процесів контролю за трансфертним ціноутворенням, необхідність якого спричинена поширенням застосування механізму трансфертних цін при здійсненні експортно-імпортних операцій, вимагає отримання контролюючими органами повної, доцільної, правдивої інформації про подробиці таких операцій, що є запорукою ефективної роботи із запобігання ухилення від сплати податків суб'єктами ЗЕД.

Існує різноманітні підходи до визначення та обґрунтування трансфертних цін на контрольовані зовнішньоекономічні операції для суб'єктів ЗЕД. Аналіз досліджень показує, що знайшли вирішення проблеми методів трансфертного ціноутворення, яких вже сформувався декілька, але залишається проблема обґрунтованості вибору того чи іншого методу. Невирішеним питанням також залишається формалізація та стандартизація процесів трансфертного ціноутворення, що має значно полегшити як здійснення зовнішньоекономічних операцій, так і їх аудит. Також, на нашу думку, існує необхідність створення стандартизованої звітності для суб'єктів ЗЕД за результатами контрольованих зовнішньоекономічних операцій для зустрічних перевірок між суб'єктами, що має сприяти ефективному обміну інформацією з іншими країнами.



За результатами аналізу можна виокремити такі пріоритетні напрями аудиту зовнішньоекономічних операцій, які актуальні і для незалежного, і для податкового аудиту:

- перевірка обґрунтованості бази оподаткування за результатами зовнішньоекономічних операцій (митна вартість, трансфертна ціна і т.і.);
- перевірка контрольованих зовнішньоекономічних операцій (господарські операції, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами - нерезидентами; зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів – нерезидентів);
- аудит трансфертного ціноутворення;
- аудит обліку та відображення у звітності курсових різниць за результатами зовнішньоекономічних операцій.

Слід зазначити, що вищенаведений перелік не є вичерпним для організації аудиту зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів ЗЕД, що і не було метою статті. Але, на нашу думку, саме наведені проблемні питання є сферами з найвищим ризиком викривлень та облікових порушень. Тому основні аудиторські процедури мають бути спрямовані, в першу чергу, на підтвердження достовірності обліку саме за цими пріоритетними напрямками.

Разом із визначенням пріоритетів аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств слід вказати на існуючі проблемні питання при організації та реалізації таких перевірок:

- відсутність методичних підходів до визначення та обґрунтування трансфертних цін на контрольовані зовнішньоекономічні операції для суб'єктів ЗЕД, які дозволили формалізувати та стандартизувати процеси трансфертного ціноутворення в умовах невизначеності, що має значно полегшити як здійснення зовнішньоекономічних операцій, так і аудит їх результатів;
- відсутність показників та індикаторів нелегальної податкової оптимізації, наявність якої дозволила б перевіряючим організаціям ідентифікувати ризики шахрайства та спрямовувати аудиторські процедури саме на діяльність суб'єктів, яка викликає підозри та характеризується високим ступенем ризику і невизначеності;

- відсутність методик виявлення ризиків економічної безпеки для країни та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які здійснюють операції з пов'язаними сторонами у низькоподаткових юрисдикціях;

- відсутність стандартизованої звітності суб'єктів ЗЕД за результатами контрольованих зовнішньоекономічних операцій;

- недосконалість сучасної нормативно-правової бази регулювання обліку, звітності, аудиту і оподаткування за результатами зовнішньоекономічних операцій;

- недосконалість робочої документації аудиторів за результатами аудиту зовнішньоекономічних операцій.

### **Висновки.**

Аудит зовнішньоекономічної діяльності в сучасних економічних реаліях України є одним з вагомих факторів підвищення рівня економічної безпеки як країни, так і окремих суб'єктів ЗЕД. Сьогодні існують питання у сфері аудиту ЗЕД, які потребують досліджень та розробок. Особливо це стає актуальним у зв'язку з запровадженням плану дій по реалізації рекомендацій BEPS, які націлені на протидію ухиленню від оподаткування.

Основна проблема, на нашу думку, є конфлікт інтересів між державою та власниками підприємств-суб'єктів ЗЕД, що може значно вплинути на результативність аудиторських перевірок. Для вирішення цього питання поки що не існує готового рішення. Інші проблемні питання аудиту зовнішньоекономічної діяльності здебільшого зосереджені на рівні інформаційно-аналітичного та методичного забезпечення процесу перевірок зовнішньоекономічної діяльності, що і є сферою подальших розробок.

### **Література.**

1. Вакульчик О.М. Управлінська діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємств на основі інтегральної оцінки / О.М. Вакульчик, О.О. Книшек // Економічний вісник Донбасу. — 2015. — № 1 (39). — С. 109-114.

2. Vakulchyk O. The transfer pricing control mechanism and reporting system implementation challenges: Ukrainian experience / O. Riabych, O. Vakulchyk // *Customs Scientific Journal*. – 2015, Vol. 5, No. 2, p. 59 – 68

3. Задоя А. О. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі / А. О. Задоя, С. А. Венгер // *Академічний огляд*. – 2011. – № 2 (35). – С. 156 – 163.

4. Dyreng, S. B. and Lindsey, B. P. (2009), “Using financial accounting data to examine the effect of foreign operations located in tax havens and other countries on U.S. Multinational firms' tax rates”, *Journal of Accounting Research*, vol. 47, no 5, pp. 1283–1316.

5. Mckinly J., Owsley J. Transfer pricing and its effect on financial reporting / John Mckinly, John Owsley. – 2013. – *Journal of Accountancy*. – Режим доступу : <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2013/oct/20137721.html>

6. Williams B. M. Financial accounting standards, audit profession development, and firm-level tax evasion // Brian Matthew Williams // Department of Accounting and the Graduate School of the University of Oregon in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. – December 2015.

7. Гришко Н. В., Лубенченко О. Е. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні та незалежний аудит // *Вісник чернігівського державного технологічного університету* № 2 (66), 2013. – с.377-385

8. Фесенко В.В., Загорельська Т.Ю. Облікові викривлення та їх вплив на фінансову звітність/ В.В. Фесенко, Т.Ю. Загорельська // *Глобальні та національні проблеми економіки*. – 2015.

### **References.**

1. Vakul'chyk, O.M. and Knyshek, O.O. (2015), “Management diagnostics of enterprises international business based on integrated assesstment”, *Ekonomichnyj visnyk Donbasu*, vol. 1 (39), pp. 109–114.

2. Vakul'chyk, O. and Riabych, O. (2015), “The transfer pricing control mechanism and reporting system implementation challenges: Ukrainian experience”, *Customs Scientific Journal*, vol. 5, no. 2, pp. 59–68.

3. Zadoia, A. O. and Venher, S. A. (2011), “Transfer pricing in international business”, *Academic review*, vol. 2 (35), pp. 156–163.
4. Dyreng, S. B. and Lindsey, B. P. (2009), “Using financial accounting data to examine the effect of foreign operations located in tax havens and other countries on U.S. Multinational firms' tax rates”, *Journal of Accounting Research*, vol. 47, no 5, pp. 1283–1316.
5. Mckinly, J. and Owsley, J. (2013), “Transfer pricing and its effect on financial reporting”, *Journal of Accountancy*, [Online], available at: <http://www.journalofaccountancy.com>. (Accessed 10 Oct 2016).
6. Williams, B. M. (2015), “Financial accounting standards, audit profession development, and firm-level tax evasion”, Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, University of Oregon, Eugene, USA.
7. Hryshko, N. V. And Lubenchenko, O. E. (2013), “ Regulation of foreign trade activities in Ukraine and independent audit”, *Visnyk chernihivs'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, vol. 2 (66), pp. 377-385.
8. Fesenko, V.V. and Zahorel's'ka, T.Yu. (2015), “Accounting distortions and their impact on financial statements”, *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky*, [Online], vol. 5, available at: <http://global-national.in.ua> (Accessed 1 Oct 2016).