

## ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ FEATURES OF AUDIT OF IMPORT OPERATIONS

**Гавриловський О.С.**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри міжнародного обліку і аудиту,  
Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана

**Сташенко Ю.В.**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і оподаткування,  
Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана

*Зміна форм власності та створення ринкового механізму господарювання в Україні спричинили суттєві зміни в характері взаємовідносин господарюючих суб'єктів, що потребує трансформації системи управління підприємствами та контролю як окремої функції управління. На підприємствах контрольні функції здійснює також аудит. Практична реалізація теоретичних основ аудиту розрахунків по операціях з імпорту ґрунтується на побудові організаційно-інформаційної моделі, яка є одним із прийомів формалізації контрольного процесу в управлінні діяльністю підприємства і передбачає визначення окремих елементів процесу дослідження. Послідовна реалізація елементів наведеної в організаційно-інформаційній моделі аудиту розрахунків по операціях з імпорту підприємства за відсутності надзвичайних обставин забезпечує досягнення поставленої мети, яка полягає у встановленні правильності ведення обліку імпортованих операцій. Використання підприємствами сучасних інформаційних методик і програм у бухгалтерському обліку вимагає від контролюючих органів удосконалення аудиту операцій з імпорту на основі застосування комп'ютерних технологій, а також розроблення автоматизованих програм проведення перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств. Завдяки запровадженню новітніх інформаційних систем і технологій у процес проведення аудиторських перевірок зменшується обсяг рутинної технічної роботи під час здійснення аудиту, знижується трудомісткість процедур аудиту, що дає змогу більше уваги приділяти аудиту за вірогідністю показників первинних документів, дослідити причини, які сприяють проявам недоліків. Комп'ютеризація інформаційних систем як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту операцій з імпорту є гарантією розвитку та підвищення ефективності управління підприємством.*

**Ключові слова:** аудит, операції з імпорту, мета аудиту, завдання аудиту, види аудиту, зовнішній аудит, внутрішній аудит, робочі документи аудитора, важливий елемент у системі господарюючого контролю, інформаційні системи аудиту.

*Изменение форм собственности и создания рыночного механизма хозяйствования в Украине вызвали существенные изменения в характере взаимоотношений хозяйствующих субъектов, которые требуют трансформации системы управления предприятиями и контроля как отдельной функции управления. На предприятиях контрольные функции осуществляет также аудит. Практическая реализация теоретических основ аудита расчетов по операциям по импорту основывается на построении организационно-информационной модели, которая является одним из приемов формализации контрольного процесса в управлении деятельностью предприятия и предусматривает определение отдельных элементов процесса исследования. Последовательная реализация элементов приведенной в организационно-информационной модели аудита расчетов по операциям по импорту предприятия при отсутствии чрезвычайных обстоятельств обеспечивает достижение поставленной цели, которая заключается в установлении правильности ведения учета импортных операций. Использование предприятиями современных информационных методик и программ в бухгалтерском учете требует от контролирующих органов усовершенствования аудита операций по импорту на основе применения компьютерных технологий, а также разработки автоматизированных программ проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Благодаря внедрению новейших информационных систем и технологий в процесс проведения аудиторских проверок уменьшается объем рутинной технической работы при осуществлении аудита, снижается трудоемкость процедур аудита, которая позволяет больше внимания уделять аудиту показателей первичных документов, исследовать причины, которые способствуют проявлениям не-*

достатков. Компьютеризация информационных систем как внутреннего, так и внешнего аудита операций по импорту является гарантией развития и повышения эффективности управления предприятием.

**Ключевые слова:** аудит, операции по импорту, цель аудита, задачи аудита, виды аудита, внешний аудит, внутренний аудит, рабочие документы аудитора, важный элемент в системе хозяйствующего контроля, информационные системы аудита.

*Changing forms of ownership and creating a market economy mechanism in Ukraine have caused significant changes in the nature of the relationship of economic entities, which requires the transformation of the enterprise management system and control as a separate management function. At the enterprises control functions also carry out audit. The practical implementation of the theoretical bases for the audit of payments for import operations is based on the construction of an organizational and informational model, which is one of the techniques for formalizing the control process in the management of the company's activities and involves identifying individual elements of the research process. The consistent implementation of the elements provided in the organizational and informational model of the audit of payments for operations on import of the enterprise in the absence of extraordinary circumstances ensures achievement of the set goal, which is to establish the correctness of accounting for import operations. The use of modern information technology methods and programs in accounting companies requires from regulatory agencies to improve the audit of import operations based on the use of computer technology, as well as the development of automated programs for audits of financial and economic activities of enterprises. Due to introduction of the newest information systems and technologies in the process of audits, the amount of routine technical work during the audit is reduced, the complexity of the audit procedures decreases, allowing more attention to be paid to the audit on the reliability of the indicators of primary documents, to investigate the causes that contribute to the appearance of deficiencies. Computerization of information systems for both internal and external audit of import operations is a guarantee for the development and increase of the efficiency of enterprise management.*

**Key words:** audit, import operations, audit purpose, audit tasks, types of audit, external audit, internal audit, auditor's working documents, an important element in the system of business control, information audit systems.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Аудит розрахунків із постачальниками та підрядниками є важливим елементом у системі господарського контролю. Українське законодавство дає змогу здійснювати розрахунки за імпортними контрактами між українським резидентом та нерезидентом як в іноземній валюті, так і в гривнях [2, с. 67]. Метою аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками є одержання аудиторських доказів для висловлення незалежної думки стосовно того, чи відповідає облік законодавству та нормативним вимогам, а інформація, яка міститься у фінансовій і податковій звітності, є достовірною у всіх суттєвих аспектах.

Метод – це спосіб теоретичного дослідження або практичного здійснення. В аудиті для збору аудиторських доказів застосовуються ті методи, які визначаються внутрішніми правилами (стандартами), а також відповідають меті та завданням, визначеним умовами домовленості [3, с. 139].

Для ефективності проведення аудиту розрахунків із постачальниками і підрядниками аудитору необхідно визначити, які методи та прийоми будуть використовуватися ним для отримання аудиторських доказів [8, с. 319].

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 500 «Аудиторські докази», під час проведення аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками необхідно застосовувати прийоми, які наведено в МСА.

Методика аудиту – це застосування сукупності способів і прийомів, які дають можливість

провести аудит системно, у найбільш доцільній послідовності. Формування методики аудиту передбачає конкретизацію прийомів, способів і правил проведення перевірки господарсько-фінансової діяльності підприємств відповідно до мети і плану аудиту.

Структура методики включає три рівні:

- об'єкти дослідження;
- джерела отримання інформації;
- прийоми і способи вивчення об'єктів

[3, с. 121].

Загальнонаукові методичні прийоми:

- аналіз та синтез;
- індукція та дедукція;
- аналогія та моделювання;
- абстрагування та конкретизація;
- системний аналіз;
- функціонально-вартісний аналіз.

Специфічні методичні прийоми аудиту можна поділити на декілька груп: Перша з них (фактичні прийоми) включає у себе інвентаризацію, контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво, експертизу (лабораторний аналіз), контрольний вимір, отримання письмових пояснень і довідок. Друга група (документальні прийоми аудиту) включає перевірку по суті, формальну, арифметичну, взаємну перевірку, зустрічну перевірку, контрольне порівняння залишків, відновлення кількісно-сумового обліку [3, с. 122].

У сучасній економічній практиці виділяють різні форми аудиту. Загальноприйнятим є його поділ на зовнішній і внутрішній.

Подібність зовнішнього і внутрішнього аудиту полягає у тому, що обидва спрямовані на визна-

чення правдивості даних у фінансовій звітності, виявлення помилок в обліку. Проте очевидним є те, що найбільш точним, незалежним, професійним є зовнішній аудит.

Зовнішньоекономічна діяльність підприємств грає велику роль у розвитку економіки України. Показники бухгалтерського обліку та аудиту є одними з найголовніших елементів під час прийняття підприємствами обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на отримання найбільш ефективних результатів фінансово-господарської та зовнішньоекономічної діяльності.

Тему статті вибрано для дослідження через те, що імпорнтні операції мають певні особливості аудиту, а розгляд основ та аспектів таких операцій потребує додаткового наукового обґрунтування.

Бухгалтерське та податкове законодавство з питань зовнішньоекономічної діяльності сьогодні не є узгодженими. Економіка у цій сфері має великий розмір тінізації, через що виникає багато проблем щодо реальності відображення імпорнтних операцій у бухгалтерському обліку та побудови ефективної системи контролю над такими операціями.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Проблеми вдосконалення аудиту зовнішньоекономічних операцій підприємств завжди знаходилися у центрі уваги вчених-економістів. У дослідження питань теорії та методології аудиту зовнішньоекономічної діяльності, а саме експортно-імпорнтних операцій, вагомий внесок зробили такі вітчизняні вчені, як: О. Бородкін, А. Герасимович, С. Голов, Ю. Григор'єв, Л. Кіндрацька, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Лінник, Є. Мних, В. Палій, В. Пархоменко, В. Савченко, Г. Сторожук, М. Чумаченко, В. Швець та ін.

Теорію і методологію зовнішньоекономічної діяльності розглянуто також у працях Ф. Бутинця, Т. Войтенко, З. Гуцайлюка, Л. Кадуріної.

Методично-організаційні та облікові аспекти експортно-імпорнтних операцій розкривають у своїх публікаціях Л. Ірха, Г. Коблянська, О. Непочатенко, Л. Очеретько, Н. Федькевич. Зокрема, питання обліку імпорнтних операцій широко розглядаються у працях таких українських учених, як: Г. Беднарчук, О. Бондарева, В. Житний, О. Кіляр, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, Ю. Лисенко, В. Рудницький, В. Сопко, М. Стрельнікова.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми**, котрим присвячується означена стаття. Варто зазначити, що, незважаючи на значну кількість праць науковців, недостатньо розглянутими залишаються особливості аудиту імпорнтних операцій у контексті норм нових законодавчих документів. Окрім того, здобутки дослідників недостатньо розкривають питання облікового характеру та документального забезпечення експортно-імпорнтних операцій.

Більш детального розгляду та дослідження потребує також низка проблем, пов'язаних із трактуванням положень Податкового кодексу і порядком відображення імпорнтних операцій.

Актуальність теми та науково-практичне значення дослідження зумовлюють недостатність наукового розроблення й обґрунтування методології аудиту імпорнтних операцій та її практичну цінність для розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті – на основі узагальнення теоретичних засад та аналізу практичного досвіду обґрунтувати можливості поліпшення методики аудиту для підприємства України.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Аудиторський процес під час проведення перевірки імпорнтних операцій можна поділити на сім послідовних етапів:

1. Підготовка до перевірки, складання плану та програми аудиторської перевірки операцій з імпорту.

2. Безпосереднє виконання аудиту (організація роботи на місці).

3. Систематизація матеріалів перевірки в аудиторській документації.

4. Складання підсумкових документів із перевірки, їх узгодження і підписання посадовими особами, що здійснюють управління об'єктом.

5. Представлення результатів перевірки посадовим особам, що призначили перевірку.

6. Усунення недоліків і підготовка документа за результатами перевірки розрахунків.

7. Контроль над усуненням недоліків, виявлених під час перевірки.

На другому етапі відбувається обстеження об'єкта безпосередньої та зустрічної перевірки (відділу постачання, фінансового, матеріального відділу, бухгалтерії, канцелярії, юридичного відділу, складу тощо), підтвердження даних у третіх осіб, а також документальна перевірка господарських операцій.

Планування аудиту імпорнтних операцій завершується складанням загального плану аудиту з окресленням очікуваного обсягу робіт, графіків і строків проведення аудиту, а також розробленням аудиторської програми, яка визначає обсяг, види і послідовність аудиторських процедур (експертиз, підтверджень, аналізу та ін.), необхідних для формування об'єктивної й обґрунтованої думки про об'єкт, який перевіряється [8, с. 259].

Оскільки на основі митної вартості товару, який імпортується, що зазначається у митній декларації, розраховуються мито, акцизний податок, податок на додану вартість, аудиторю необхідно перевірити правильність їх нарахування та відображення в обліку підприємства.

Під час експортно-імпорнтних операцій підприємство здійснює необхідні платежі по імпорнтних операціях в іноземній валюті, тому перед ауди-

тором стоїть необхідність перевірки валютних операцій.

Аудиторська перевірка призначається наказом директора підприємства, у якому вказуються організаційний метод перевірки (наприклад, документальна або комплексна), об'єкт і завдання перевірки, за який період проводиться перевірка та строк її проведення.

Предметами перевірки операцій з імпорту є:

- об'єктивність бухгалтерської та управлінської інформації про імпортні операції (наприклад, про розрахунки з іноземними контрагентами);
- рівень розрахунково-платіжної дисципліни;
- стан розрахунків (співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей);
- інше [4, с. 160].

Пристаючи до перевірки імпортних операцій, аудитор повинен ознайомитися із зовнішньоторговельними контрактами. Основну увагу при цьому необхідно звернути на контрактну вартість, а саме на умови оплати товару (порядок і форму розрахунків), терміни і валюту платежу.

По кожному імпортному товару, який надійшов на підприємство, потрібно ознайомитися з митними деклараціями, накладними та іншими документами.

На наступному етапі перевірки потрібно перевірити і встановити, чи правильно відображені записи на рахунках бухгалтерського обліку за імпортними операціями, а також визначена вартість товарів, що надійшли, перераховані в грошову одиницю України. Аудитор повинен знати, що під час придбання майна за іноземну валюту за межами України за наявності митного контролю і митного оформлення датою здійснення операцій, на яку проводиться перерахунок митної вартості ввезеного майна, вважається дата митного оформлення, вказана у митній декларації.

Під час придбання майна за іноземну валюту за межами України за відсутності митного контролю і митного оформлення датою здійснення операції, на яку проводиться перерахунок вартості майна, зазначений у товарно-транспортній накладній, вважається дата надходження цього майна, зазначена в накладній.

Вартість робіт і послуг, які виконуються сторонніми організаціями за іноземну валюту, перераховується у грошову одиницю України за офіційним курсом Національного банку України, що діє на дату фактичного виконання робіт (надання послуг), зазначену в акті виконаних робіт (наданих послуг). Слід також перевірити відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із комісійною винагородою.

Аудитор повинен перевірити записи з обміну валюти для цілей імпорту товарів, адже вони будуть свідчити про:

- дотримання валютного та митного законодавства;

- вибраний метод визначення митної вартості імпортованих матеріальних активів для потреб підприємств;

- визначення та облік правильної суми курсових різниць, що виникають у результаті валютних платежів за імпортні товари, та їхній вплив на фінансові показники імпорту підприємства;

- формування об'єктивної інформації про потоки імпорту (інвентаризація, товари низької вартості, напівфабрикати, товари) для ефективного прийняття управлінських рішень;

- визначення визнання доходів та витрат, що пов'язані з операціями з імпорту [3, с. 106].

Проведення аудиту – це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану систему способів та прийомів дослідження фактів господарського життя залежно від мети та завдань аудиту [3, с. 94].

Договір на аудиторську перевірку – документ, що засвідчує факт досягнення домовленості між аудитором і клієнтом про проведення аудиторської перевірки, закріплює права, обов'язки і відповідальність сторін [3, с. 97].

Після підписання договору аудиторі слід розробити план та програму аудиторської перевірки, що дасть змогу ефективно та вчасно провести аудит.

Чинним законодавством України передбачена адміністративна, кримінальна та фінансова відповідальність за порушення його норм, особливо за:

- одержання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів без реєстрації договорів до резидентів застосовуються фінансові санкції: штрафи у сумі, еквівалентній 1% розміру одержаного кредиту чи позики і перерахованій у національну валюту України за офіційним обмінним курсом Національного банку України на день одержання кредиту, позики з подальшою обов'язковою реєстрацією зазначених договорів (згідно з Указом Президента «Про врегулювання порядку отримання резидентом кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидента і застосуванні штрафних санкцій за порушення валютного законодавства» від 27 червня 1999 р. № 734/99 [9]);

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

- порушення резидентами порядку розрахунків, передбаченого Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» від 19 лютого 1993 р. № 15-93 [1], а саме: у розрахунках між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту використовуються як засіб платежу іноземна валюта та грошова одиниця України – гривня, крім того, такі розрахунки здійснюються лише через уповноважені банки в порядку, встановленому Національним банком України;

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

– невиконання резидентами вимог до декларування валютних цінностей та іншого майна, яке знаходиться за межами України. Декларування валютних цінностей проводять усі суб'єкти ЗЕД відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, доходу і майна, що належить резиденту України і знаходиться за її межами» від 25 грудня 1995 р. № 207 [7].

У цілому ініціативний аудит є одним із видів аудиторських перевірок, що проводиться за бажанням власника компанії. Найчастіше він проводиться, щоб проаналізувати і грамотно організувати порядок ведення бухгалтерського та податкового обліку. Іноді такий аудит може застерегти від можливих податкових санкцій і суперечок із податковими органами.

Такий вид аудиту може бути як комплексним, так і частковим. Відмінність комплексного аудиту від обов'язкового полягає у завданнях, поставлених перед аудитором, а не в обсязі робіт, що перевіряються. Не завжди є необхідність замовляти комплексну перевірку підприємства, тому в рамках ініціативного аудиту може проводитися аудит окремих операцій.

Ініціативний аудит не є обов'язковим, але частіше за все проводиться у разі зміни власника компанії; продажу компанії як майнового комплексу; перевірки стану бухгалтерського обліку і допомоги в роботі бухгалтерської служби; оптимізації оподаткування; поставовки системи бухгалтерського обліку; впровадження великих інвестиційних проектів; перевірки ефективності роботи адміністративного персоналу; підвищення довіри партнерів і інвесторів і т. д.

Серед типів операцій, за якими проводиться ініціативний аудит, є аудит імпорتنих операцій. Окрім того, він також може проводитися для таких типів операцій, як аудит фінансових операцій, аудит по окремих податках, аудит системи внутрішнього контролю, аудит окремих контрактів, аудит імпорتنих операцій, аудит експортних операцій, аудит взаєморозрахунків з окремими контрагентами, аудит під час ліквідації підприємства.

Звіт незалежного аудитора (аудиторський висновок) дасть змогу зробити висновок про економічний стан та ефективність господарської діяльності підприємства.

Як відомо, здійснення будь-якого виду аудиту вимагає документального оформлення. Важливість ведення документації, яка стосується прийнятих рішень, зумовлюється тим, що вона є основою складання аудиторських висновків. Суть робочих документів, їх зміст, форма, володіння та порядок зберігання викладені в МСА 230 «Аудиторська документація». У цьому МСА зазначається, що аудиторська документація – це записи виконаних аудиторських процедур,

відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також уживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація») [6, с. 165]. У робочу документацію вноситься інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, й яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Передбачено два види документів для оформлення процесу аудиту: робочі та підсумкові [3, с. 200].

На етапі завершення аудиту аудитор складає звіт незалежного аудитора про результати аудиторської перевірки. Звіт незалежного аудитора надається широкому колу користувачів. Висновки аудиторів є підставою для прийняття рішень власниками, акціонерами, банками, страховими компаніями та іншими користувачами інформації після отримання даних. Оприлюднення висновку аудитора є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт підприємства у цілому та в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку й є достовірним.

Відповідно до ст. 7 Закону України «Про аудиторську діяльність», Звітом незалежного аудитора називається документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися під час її складання.

Крім того, концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарты) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Форму і зміст звіту аудитора, що надається за результатами аудиту фінансової звітності, переважно розглядає Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», який нині є чинним для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2014 р. або пізніше.

МСА 700 передбачено надання за результатами аудиту фінансової звітності аудиторського звіту із визначенням вимоги до форми аудиторського звіту.

Висновок аудитора за результатами аудиту буває різних видів.

Позитивний висновок надається клієнту, коли, на думку аудитора, виконано такі умови:

- аудитор отримав усю інформацію й пояснення, необхідні для цілей аудиту;
- надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;
- є адекватні й достовірні дані з усіх суттєвих питань;

– фінансова документація підготовлена згідно з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського обліку, котра відповідає вимогам українського законодавства;

– фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і не містить суттєвих відхилень;

– фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

Аудитор може надавати висновок із застереженням, коли виконуються такі умови:

– облікова політика підприємства відповідає концептуальній основі фінансової звітності та обставинам функціонування підприємства;

– прийняті підприємством облікові оцінки відповідають фактичним обставинам функціонування підприємства;

– інформація, яка представлена у фінансових звітах, є відповідальною, надійною, порівняльною та зрозумілою;

– фінансові звіти дають змогу розкрити та зрозуміти користувачам вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у фінансових звітах.

Модифікований аудиторський висновок містить зауваження до звітності. Він оформлюється, якщо у аудитора є підстави для сумніву в точності даних і професійному підтвердженні своєї думки.

Негативний аудиторський висновок надається тоді, коли звітність є свідомо помилковою, складеною невірно, на підставі неправдивих даних та недостовірно відображає економічне становище суб'єкта перевірки.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств є важливою складовою частиною їх успішного функціонування на зовнішньому ринку. Методика аудиторської перевірки дає змогу організувати аудит на якісному рівні, причому витрати часу на його проведення будуть найбільш оптимальними.

Мета аудиту розрахунків із постачальниками – отримання аудиторських доказів. З їх допомогою аудитор має можливість висловити свою незалежну думку з приводу відповідності обліку операцій, що ведеться на підприємстві, законодавству. Крім того, аудитор перевіряє, чи є достовірною інформація, яка міститься у фінансовій і податковій звітності підприємства, яке проходить аудиторську перевірку.

Розглянуто види аудиторських доказів, прийоми, що застосовуються під час проведення аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками за МСА 500, загальнонаукові методичні прийоми, специфічні методичні прийоми, етапи аудиторського процесу під час проведення перевірки операцій з імпорту, аудиторські процедури під час перевірки відображення в обліку імпортних операцій, перелік предметів перевірки операцій з імпорту, етапи проведення аудиту та документ, що засвідчує факт досягнення домовленості між аудитором і клієнтом про проведення аудиторської перевірки, закрі-

плює права, обов'язки і відповідальність сторін, види порушень, які регулюються чинним законодавством України, види документації для оформлення процесу та результатів аудиту, основні види робочих документів аудиторів.

Встановлено, що планування аудиту імпортних операцій завершується складанням загального плану аудиту з окресленням очікуваного обсягу робіт, графіків і строків проведення аудиту, а також розробленням аудиторської програми, яка визначає обсяг, види і послідовність аудиторських процедур, необхідних для формування об'єктивної й обґрунтованої думки про об'єкт, який перевіряється.

З'ясовано, що на етапі завершення аудиту аудитор складає аудиторський звіт про результати аудиторської перевірки та аудиторський висновок, причому аудиторський звіт складають тільки для замовника, а аудиторський висновок надається широкому колу користувачів. Форму і зміст звіту аудитора, що надається за результатами аудиту фінансової звітності, переважно розглядає Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

У роботі досліджено структуру аудиторського звіту та перелік МСА, які використовуються під час формування аудиторських висновків та звітності. Важливим аспектом у цьому питанні є класифікація аудиторських висновків, які бувають чотирьох видів (позитивний, із застереженням, негативний або ж аудитор дає відмову в наданні висновку).

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин, трансформації діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання до міжнародних стандартів та нормативів в удосконаленні наявної методики проведення аудиту імпортних операцій важливу роль відіграє комплекс інформаційних технологій і систем. Охопивши майже всі боки економічної діяльності підприємств та установ, інформаційні технології поступово переходять і в галузь контролю, що вносить суттєві зміни в процес проведення аудиторської роботи суб'єктами аудиту.

Створення інформаційної системи аудиту – складний процес проектування. Метою проектування є підготовка проектних документів і впровадження людино-машинної системи управління організацією. У процесі проектування виявляються найбільш суттєві характеристики економічного об'єкта, вивчаються його зовнішні і внутрішні інформаційні потоки, створюються математичні і фізичні аналоги досліджуваної системи та її елементів, встановлюються умови взаємодії людини і технічних засобів управління.

Розглядаючи ІС у технологічному аспекті, можна виділити апарат управління. Компоненти, що залишилися (інформаційна технологія, інформаційна система розв'язання функціональних завдань і система підтримки прийняття рішень), інформаційно і технологічно

взаємопов'язані і становлять основу архітектури ІС.

Ретельно спроектоване технологічне забезпечення інформаційної технології дає змогу не лише успішно розв'язати функціональні завдання управління, а й у рамках системи підтримки прийняття рішень менеджерам і керівникам організацій проводити аналітичну і прогнозну роботу для подальшого ухвалення управлінських рішень в інтерактивному режимі.

Використання підприємством сучасних інформаційних методик і програм у бухгалтерському обліку вимагає від контролюючих органів удосконалення аудиту на основі застосування комп'ютерних технологій, а також розроблення автоматизованих програм проведення перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств.

Завдяки запровадженню новітніх інформаційних систем і технологій у процес проведення аудиторських перевірок зменшується обсяг рутинної технічної роботи під час здійснення аудиту, знижується трудомісткість процедур аудиту, що дає змогу більше уваги приділяти аудиту за вірогідністю показників первинних документів, дослідити причини, які сприяють проявам недоліків.

За допомогою інформаційних технологій і систем можна автоматизувати як математичні (додавання, віднімання тощо), так і логічні (порівняння, вибірка та інше) дії, що виникають у процесі контролю. Інформаційні масиви, банки даних дають змогу використовувати програмним шляхом у будь-який проміжок часу великі обсяги інформації для проведення аудиту з метою виявлення зловживань, відхилень і порушень. Програмний аудит можливий тоді, коли під час проектування будуть ураховуватися потреби контрольних служб, особливості їх функціонування та специфіки роботи, наприклад включення до складу інформаційних масивів даних, які необхідні для перевірки, розроблення спеціальних завдань для проведення аудиту.

Незважаючи на високу ефективність інформаційних технологій, усе ж таки не всі аудиторські дії піддаються автоматизації. Так, одержання різних пояснень, довідок, виявлення причин порушень і зловживань, а також більшість дій із фактичного аудиту вимагають творчих зусиль аудитора.

Програми повинні контролювати взаємопов'язані показники в масивах інформації і здійснювати контрольні записи, які свідчать про можливі зловживання, передбачати відбір і друкування даних, що підлягають аудиту за окремими ділянками обліку, перевіряти зміст масивів даних за допомогою програм, які дають змогу виявити несанкціоновані зміни.

Доцільно розробити пакет тестових програм для перевірки роботи вхідних засобів контролю інформації, що обробляється на комп'ютері, спеціальні програми для контролю інформації, які оцінюють вхідні дані з позиції виявлення помилок, що найчастіше зустрічаються, програми і засоби зберігання контрольних записів, які свідчать про різні відхилення.

Комп'ютерна техніка застосовується перевіряючими під час проведення інвентаризації на підприємстві для виявлення розбіжностей фактичних і облікових даних, які зберігаються у пам'яті. Прикладом такого програмного забезпечення є СУБД Microsoft Access, FoxPro та ін.

Окрім перелічених можливостей інформаційних технологій, аудитори сьогодні використовують різноманітні комп'ютеризовані методи аудиту, які умовно можна поділити на два типи:

- контрольні дані: дані, що використовують для комп'ютерної обробки з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм об'єкта аудиту;

- програмне забезпечення контролю: комп'ютерні програми, що використовують для перевірки змісту файлів автоматизованих облікових систем об'єкта аудиту.

Комп'ютеризація інформаційних систем як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту розрахунків з оплати праці є гарантією розвитку та підвищення ефективності управління підприємством.

Таким чином використання інформаційних технологій під час проведення аудиту імпорнтних операцій є не тільки актуальним завданням і найважливішим фактором успішної роботи перевіряючого, а й необхідною умовою її виконання.

Під час проведення аудиту з використанням комп'ютерного середовища перевіряючий передусім оцінює стан бухгалтерського обліку із залученням фахівців із різних галузей і практики, а саме спеціалістів інформаційних систем обліку, контролю, бухгалтерів, менеджерів, маркетологів.

Виділяємо два підходи до проведення автоматизованого аудиту. Перший напрям пов'язаний лише з одержанням інформації із середовища обчислювального комплексу, тобто ручне проведення порівняння даних із вихідними даними і даними звітності. Другий напрям пов'язаний із проведенням аудиту безпосередньо із застосуванням обчислювальної техніки. Він передбачає не тільки розрахункові процедури, а й процедури аудиту та виконання тих операцій, які людиною не сприймаються візуально.

Отже, проведення перевірки в умовах комп'ютеризації є основним напрямом удосконалення аудиту операцій з імпорту.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» від 19 лютого 1993 р. № 15-93.
2. Деркалюк В. Основні аспекти аудиту експортно-імпортової діяльності підприємства: Всеукраїнська студентська Інтернет-конференція. 2012. URL: <http://conf-cv.at.ua/forum/83-810-1>.
3. Аудит: навч.-метод. посібн. для самостійного вивчення дисципліни / Л.В. Дікань, Н.Ф. Чечетова, Ю.О. Голуб та ін.; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л.В. Дікань. Х.: ІНЖЕК, 2009. 276 с.
4. Козак Ю.Г., Логвінова Н.С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: навч. посіб.; за ред. Ю.Г. Козака, Н.С. Логвінової, М.А. Зайця; 4-е вид., перероб. та доп. К.: Освіта України, 2012. 272 с.
5. Левченко Н.М., Пальчиковський С.В. Методологічні аспекти аудиту експортно-імпорتنних операцій. Інноваційна економіка. 2013. № 4. С. 23–28.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / О.Л. Ольховікова та ін.; пер. з англ. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015. 846 с.
7. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, доходу і майна, яке належить резиденту України і знаходиться за її межами» від 25 грудня 1995 р. № 207.
8. Немченко В.В. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник; за ред. д. е. н. проф. В.В. Немченко та О.Ю. Редько. К.: ЦУЛ, 2012. 536 с.
9. Указ Президента «Про врегулювання порядку отримання резидентом кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидента і застосуванні штрафних санкцій за порушення валютного законодавства» від 27 червня 1999 р. № 734/99.