

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ СТОСОВНО ОЦІНКИ ВИКОНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ДОГОВОРАМИ НА ІМПОРТ ТОВАРІВ

Досліджено особливості проведення аудиторських послуг по питаннях оцінки виконання зобов'язань за договорами купівлі-продажу товарів за зовнішньому ринку

Постановка проблеми. Теперішній етап розвитку аудиторської діяльності в Україні характеризується значними змінами у структурі ринку аудиторських послуг: затребуваними є не стільки аудиторські послуги щодо проведення фінансового аудиту, скільки консультаційні послуги. Слід відзначити, що така тенденція є світовою. З огляду на вищенаведене, актуальності набувають такі аудиторські послуги, котрі не зосереджуються тільки на фінансовому аудиті. Вважаємо, що до таких робіт можуть бути віднесені аудиторські послуги стосовно оцінки виконання зобов'язань за зовнішньоекономічними договорами купівлі-продажу товарів, що передбачають визначення оцінки ефективності проведення зазначених операцій з урахуванням наступних подій. Проведення таких робіт регламентується Міжнародними стандартами з надання впевненості (МСЗНВ).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У спеціальній літературі питанням визначення оцінки ефективності проведення зазначених операцій з урахуванням наступних подій майже не приділялося уваги. У сучасній науковій літературі висвітлювались питання аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що є сторонами за відповідними торговельними договорами. Так розробкою вказаних питань займалися Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.Г. Козак, Ю.А. Кузьмінський, Л.І. Лук'яненко, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк, В.М. Пархоменко, О.В. Небильцова [5, 10].

Узагальнюючи думки стосовно методики проведення аналізу зовнішньоекономічних операцій, можна зробити висновок про те, що існує декілька підходів до її розв'язання: по-перше, це оцінка зовнішніх і внутрішніх факторів проведення зовнішньоекономічних операцій, по-друге, це аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємства як складової частини аналізу фінансово-господарського стану підприємства. В запропонованих методиках маються посилення на аналіз договірних умов зовнішньоекономічних контрактів, але при проведенні розрахунків щодо ефективності цих операцій вони вже враховуються обмежено (без урахування даних про можливість відшкодування понесених збитків за рахунок контрагента).

Викладення основного матеріалу дослідження. У порівнянні з організаційним процесом проведення аудиту фінансової звітності, планування завдань з надання впевненості проводиться за спрощеною процедурою у відповідності до МСЗНВ 3000 і складається з наступних етапів:

- планування завдання,
- виконання аудиторських процедур (збір відповідних аудиторських доказів та застосування професійного судження).

Однак, до прийняття завдання аудитор повинен пересвідчитись про можливість проведення ним такого виду робіт: упевнитись, що предмет перевірки визначений у формі, яка дозволяє чітко, послідовно оцінити або виміряти його із застосуванням відповідних критеріїв; можливість перевірки одержаних результатів за допомогою додатково зібраних свідчень.

Розрізняють декілька способів до їх формування: на підставі критеріїв, встановлених законодавчо-нормативними актами або інших загальноприйнятих показників, визнаних в результаті належної процедури професійними організаціями, та альтернативних підхід, який полягає у спеціальній розробці критеріїв для вирішення конкретного завдання. У табл. 1, наведені характеристики, котрі визначають відповідність критеріїв, за МСЗНВ. Плануючи і виконуючи завдання з надання впевненості, аудитор проводить оцінку суттєвості та ризику [2, с. 106-108].

Таблиця 1. Перелік характеристик, що визначають відповідність критеріїв [9, с. 243]

<i>Критерій</i>	<i>Основні характеристики критеріїв</i>
Значимість	критерії повинні відповідати меті завдання та мати цінність для допомоги користувачам у прийнятті рішень
Надійність	дозволяє отримати обґрунтовану послідовну оцінку або вимірювання
Нейтральність	полягає у вільності критеріїв від упередженості
Зрозумілість	чіткість, всеохоплюючий характер критерію, по можливості, виключати суттєво різне тлумачення
Повнота	існує в тому разі, якщо всі критерії, які можуть вплинути на висновки, були визначені або розроблені та застосовані

Процес планування завдань з надання впевненості, як для проведення фінансового аудиту, передбачає складання загального плану аудиту та окремих аудиторських програм щодо елементів (операцій, циклів статей тощо) інформації, яка є предметом перевірки. Різниця полягає в тому, що аудиторські процедури плануються виходячи із прийнятих критеріїв. Для визначення оцінки виконання договірних відносин та ефективності їх проведення передбачається застосування методу аналітичного огляду (оцінки).

Узагальнюючи вищевикладене, надання аудитором послуг щодо оцінки ефективності проведення зовнішньоекономічних операцій за договорами купівлі-продажу передбачає розробку відповідних критеріїв, за допомогою яких можна було б визначити рівень та наслідки виконання договірних зобов'язань.

Наше дослідження зосередимо на формуванні критеріїв для визначення оцінки виконання контрактів на імпорт, з урахуванням подальших подій.

Виходячи із загальних характеристик критеріїв (табл. 1), методів, що мають бути

Таким чином, при виконанні такого виду робіт на аудитора покладається обов'язок висловити думку, яка б виражала високий рівень впевненості щодо предмету перевірки шляхом застосування відповідних критеріїв. Звідси випливають і особливості суттєвих умов, що підлягають врахуванню у договірній документації: погодження сторонами у письмовій формі критеріїв вимірювання предмета та способу їх формування.

застосовані аудитором при проведенні такого виду аудиторських послуг, вважаємо, що розроблені критерії не повинні суперечити загальній методиці аналізу зовнішньоекономічних операцій. В зв'язку з цим проведемо огляд напрацьованих вчених щодо оцінки виконання зобов'язань за операціями з експорту та імпорту.

У сучасній науковій літературі приділено увагу питанням аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що є сторонами за відповідними торговельними договорами. Так, науковцями Ю.А. Кузьмінським, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк, О.В. Небільцова запропонована схема проведення економічного аналізу зовнішньоекономічних операцій за наступними етапами:

- дослідження ефективності, переваг і недоліків укладання контрактів і договорів;
- вивчення раціональності використання ресурсів з метою усунення небажаних відхилень від намічених завдань;

– аналітична оцінка виконання угод і виробничо-фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності.

До основних завдань економічного аналізу ними віднесені:

– оцінка результатів господарської діяльності за попередні та поточні роки;

– виявлення чинників, які позитивно чи негативно вплинути на кінцеві показники роботи підприємства;

– прийняття рішень стосовно визначення структури балансу, а також платоспроможності підприємства.

На думку цих авторів, аналіз зовнішньоекономічної діяльності є однією із трьох складових частин методики аналізу фінансово-господарського стану підприємства, до яких також відносяться аналіз фінансового стану і аналіз виробничо-господарської діяльності.

Іншою групою науковців Ф.Ф. Бутинцем, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменком методика проведення економічного аналізу зовнішньоекономічних операцій розкрита через такі основні завдання аналізу як :

1) оцінка рівня і якості виконання підприємством зобов'язань по контрактах з іноземними партнерами;

2) характеристика динаміки (розвитку) зовнішньоекономічних діяльності підприємства;

3) оцінка раціональності використання коштів, залучених для виконання зобов'язань по контрактах :

– послідовне і паралельне вивчення оборотності капіталу підприємства,

– дослідження непрямих витрат по експорту та імпорту товарів,

– вивчення ефективності зовнішньоекономічних операцій,

– узагальнення попередніх результатів аналізу за допомогою коефіцієнту віддачі оборотного капіталу;

4) оцінка фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

5) характеристика фінансового стану підприємства.

Враховуючи вищевикладені думки стосовно методики проведення аналізу зовнішньоекономічних операцій, можна зробити висновок про те, що існує декілька підходів до її розв'язання:

по-перше, це оцінка зовнішніх і внутрішніх факторів проведення зовнішньоекономічних операцій,

по-друге, це аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємства як складової частини аналізу фінансово-господарського стану підприємства.

В цих методиках маються посилання на аналіз договірних умов зовнішньоекономічних контрактів, але при проведенні розрахунків щодо ефективності цих операцій вони вже враховуються обмежено (без урахування даних про можливість відшкодування понесених збитків за рахунок контрагента).

Відтак, за результатами проведеного дослідження, головна мета аналізу проведення господарських операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності полягає в оцінці подій, які минули. Вважаємо, що така позиція не дає можливості об'єктивно оцінити фінансовий результат від здійснення зовнішньоекономічних торговельних операцій тому, що при розрахунку ефективності виконання договірних відносин не приймають участі дані про майбутні події, передбачені договірними умовами такі, як сума передбачуваних гарантій, розмір збитків та втраченої вигоди (недоотриманий прибуток). В зв'язку з цим, автором запропоновано доповнити методику проведення дослідження торговельних операцій, проведених підприємствами у сфері зовнішньоекономічної діяльності, етапом, що передбачає проведення, розрахунку витрат, які можуть бути відшкодовані контрагентом, у разі якщо ним не дотримано порядок виконання договірних зобов'язань.

Так як проведення зовнішньоекономічних операцій за торговельними договорами необхідно проводити з урахуванням діючих національних і міжнародної систем регулювання здійснення підприємницької діяльності, то зазначені вимоги повинні враховуватися і для розрахунку розмірів збитків та втраченої вигоди (недоотриманого прибутку). У разі якщо договори на купівлю-продаж товарів укладені за законодавством України, або з країнами, що приєднались до Конвенції ООН про договори міжнародної купівлі-продажу товарів, сторона за зовнішньоекономічним договором має можливість захистити свої права відшкодувати понесені збитки за порушення договору, включаючи упущену вигоду, в розмірі, що не перевищує суми шкоди, передбаченої у момент укладання договору.

Враховуючи основні принципи ведення бухгалтерського обліку та звітності, зокрема такі як повне висвітлення та безперервність, історична (фактична) собівартість, інформація про виконання договірних відносин, в тому числі і про порушення виконання зобов'язань зарубіжним контрагентом, впливає на порядок обліку результатів виконання зовнішньоекономічних контрактів (договорів).

Як слідує з наукового доробку, в рамках фінансово-економічного аналізу виконання договірних відносин оцінюється за підсумковими даними кредиторської або дебіторської заборгованості, структурою заборгованості з огляду на поточну, довгострокову, прострочену [6, с. 84-86; 3, с. 238-239; 13, с. 441-444].

При проведенні в рамках управлінського аналізу загальної оцінки показників виробництва та реалізації С.А. Бороненковою пропонується проводити аналіз виконання договірних відносин за експортними поставками продукції не тільки за обсягами, але і за строками, номенклатурі та якості. Проводити такий аналіз автором запропоновано з урахуванням умов

договірних зобов'язань. Розмір шкоди у разі невиконання підприємством-порушником договірних умов визначається виходячи з наслідків порушення договірних зобов'язань. При цьому розмір шкоди складається з додаткових витрат, втрат або пошкодження майна, недоотриманої вигоди. При розрахунку шкоди слід враховувати, що кожне порушення може мати наслідки, які призводять до одного або декількох видів шкоди [4, с. 217-220].

Таким чином, С.А. Бороненковою пропонується враховувати виконання договірних умов при аналізі реалізації продукції і виконання експортних контрактів, тобто проводити оцінку майбутніх витрат підприємства учасника зовнішньоекономічних відносин. Проте, в такому разі поза увагою залишаються майбутні додаткові надходження (вигоди) у вигляді відшкодування витрат, якщо контрагентом за договором порушено договірні зобов'язання. Слід зазначити, що можливість відшкодувати понесені втрати, а також компенсувати недоотриманий прибуток може стати додатковим джерелом для зменшення комерційних витрат.

Вважаємо, що з урахуванням діючого українського та міжнародного законодавства, взаємозв'язок видів порушення договірних умов контрагентом і наслідків їх порушення для продавця та покупця може мати наступний вигляд (рис. 1).

Враховуючи те, що підприємство здійснює торговельну діяльність не як самоціль, а ставить собі за мету отримання прибутку від здійснення своєї господарської діяльності, розрахунок понесених збитків стороною за договором – імпортером товару, в зв'язку з невиконанням зобов'язань продавцем-нерезидентом, необхідно розраховувати з урахуванням можливості виконання договірних зобов'язань на поставку відповідного товару споживачам для проведення торговельної діяльності або можливості у визначені строки виробити готову продукцію з імпоротної сировини для виробничого підприємства.

Відтак, для аналізу порушень договірних відносин за поставкою окремого виду товару для проведення аудиту при визначенні порушень договірних вимог необхідно визначити: термін прострочення поставок, розмір недопоставок за кількістю та вартістю. Зазначені дані дають можливість відстежити як порушення продавця за контрактами на

імпорт, так і власні порушення договірних відносин, що виникають як наслідок перед покупцями. Для виконання зобов'язань по поставці товару перед покупцем-резидентом імпортер повинен знайти іншого продавця імпортного товару, чим зменшити власні збитки.



Рис. 1. Взаємозалежність наслідків порушення договірних зобов'язань продавцем від виду їх порушення

З метою оцінки виконання зобов'язань за контрактами на імпорт з урахуванням подальших подій, автором запропоновано низку наступних критеріїв:

По-перше, показник про кількість днів ($K_{вик. зоб.}$), що залишилась до виконання зобов'язань перед споживачем товарів, які імпортують (ф-ла 1).

$$K_{вик. зоб.} = D_{контр} - D_{пр}, \quad (1)$$

Розраховується він як різниця між запланованим періодом часу (в днях) ($D_{контр.}$) – між датою виконаннями зобов'язань постачальника за контрактом на імпорт, і датою, на яку припадають виконання зобов'язання перед споживачами імпортих товарів, та кількістю прострочених днів по контракту з продавцем контракту на імпорт ($D_{пр.}$). Наявність таких даних надає можливість керівництву підприємства

своєчасно прийняти рішення про залучення інших постачальників для виконання зобов'язань з поставки товарів споживачеві.

По-друге, показник відхилення фактичної вартості імпортного товару від контрактної ($K_{\text{факт. варт.}}$) з урахуванням наступних подій (ф-ла 2):

$$K_{\text{факт. варт.}} = \frac{B_{\phi}}{B_{\kappa}} \times 100\% \quad (2)$$

де B_{ϕ} – фактична вартість імпортного товару, в іноземній валюті,

B_{κ} – контрактна вартість імпортного товару, в іноземній валюті.

Контрактна вартість за імпортом контактом купівлі-продажу товарів повинна відповідати даним укладеного контракту.

Фактична вартість імпортованих товарів складається з контрактної вартості та додаткових витрат, понесених покупцем за зовнішньоторговельним договором, для зменшення збитків у майбутньому (ф-ла 3).

$$B_{\phi} = B_{\kappa} + B_{\text{доод}}, \quad (3)$$

де $B_{\text{доод}}$ – додатково витрати понесені імпортером для зменшення збитків, в іноземній валюті.

$$B_{\text{доод}} = B_{\text{кр}} + B_{\text{ком}} + B_{\text{різн}} + B_{\text{пр}} - Ш_{\text{ім}} + Ш_{\text{спож}} \quad (4)$$

З урахування формул (3.5) і (3.6) контрактної імпортного товару буде мати коефіцієнт відхилення фактичної вартості від наступний вигляд (ф-ла 5):

$$K_{\text{факт. варт.}} = \frac{B_{\kappa} + B_{\text{кр}} + B_{\text{ком}} + B_{\text{різн}} + B_{\text{пр}} - Ш_{\text{ім}} + Ш_{\text{спож}}}{B_{\kappa}} \times 100\% \quad (5)$$

У разі якщо $K_{\text{факт. варт.}}$ перевищує 100% – це свідчить про перевищення фактичної вартості імпортованих товарів над контрактною.

Якщо $K_{\text{факт. варт.}}$ дорівнює 100% – це означає те, що нерезидентом-продавцем надано товар відповідно до укладеного договору.

У разі якщо $K_{\text{факт. варт.}}$ менше 100% – це означає те, що нерезидентом-продавцем надано товар зі знижками і своєчасно.

По-третє, показник упущеної вигоди ($K_{\text{уп. виг.}}$), що дозволить оцінити розмір упущеної вигоди (недоотриманого прибутку) за кожен день прострочення (ф-ла 6):

Додаткові витрати мають складатися з витрат на залучення додаткових обігових коштів із зовнішніх джерел, наприклад відсотки за кредит ($B_{\text{кр}}$), або з внутрішніх джерел – плата за відволікання обігових коштів з інших грошових потоків, яка може бути розрахована як розмір рентабельності фінансового потоку від зовнішньоекономічної діяльності ($B_{\text{сп}}$). Крім того, повинні бути враховані наступні комерційні витрати на пошук нового постачальника такого самого або аналогічного товару ($B_{\text{ком}}$), за погодженням із споживачем, різниця у ціні термінового придбання та контактної вартості, попередньо укладеного договору ($B_{\text{різн}}$), витрати на вимушений простій ($B_{\text{пр}}$).

Також урахуванню у додаткових витратах підлягають штрафні санкції, що належать до сплати за договором на імпорту товарів імпортеру ($Ш_{\text{ім}}$), а також штрафні санкції, які належать до сплати споживачеві за договором на подальший продаж імпортованих товарів ($Ш_{\text{спож}}$).

$$K_{\text{уп. виг.}} = \frac{UB}{D_{\text{пр}}}, \quad (6)$$

де UB – упущена вигода, в іноземній валюті,

$D_{\text{пр}}$ – дні прострочення виконання імпортованого контракту.

Упущена вигода може бути розрахована як частина прибутку прогнозованого фінансового потоку від здійснення імпортованого контракту.

Таким чином, упущена вигода може бути розрахована як різниця між контрактною вартістю товарів, що імпортуються, і відповідною кількістю товарів, які передбачаються до продажу споживачам за відповідними договорами (ф-ла 7)

$$UB = V_{\text{спож}} - V_k, \quad (7)$$

де $V_{\text{спож}}$ – договірна вартість імпортного товару для продажу споживачеві, перерахована в іноземну валюту,

$$UB = C_{\text{спож}} \times K - C_k \times K \quad (8)$$

$$UB = (C_{\text{спож}} - C_k) \times K \quad (9)$$

де C_k – контрактна ціна придбання імпортного товару, в іноземній валюті,

$C_{\text{спож}}$ – договірна ціна імпортного товару для продажу споживачеві, перерахована в іноземну валюту,

K – кількість імпортованого товару, одиниці продукції. Щодо кількості товару, то його розмір повинен відповідати розміру

$$K_{\text{уп. виг.}} = \frac{K \times (C_{\text{спож}} - C_k)}{Дпр} \quad (10)$$

Запропоновані автором показники для використання їх в якості критеріїв повинні відповідати вимогам, що до них висуваються (табл. 3.10). Розглянемо питання наявності всіх необхідних характеристик у запропонованих показниках.

Розроблені показники $K_{\text{вик. зоб.}}$, $K_{\text{факт. варт.}}$, $K_{\text{уп. виг.}}$ відповідають поставленій меті аудиту оцінки виконання договірних зобов'язань за контрактами на імпорт, з урахуванням наступних подій: вони дозволяють провести комплексну послідовну оцінку таких операцій шляхом виявлення часового інтервалу (у днях) між виконанням зобов'язань за контрактом на імпорт з постачальником та договірними зобов'язаннями з поставки імпортних товарів перед споживачами; встановлення відхилення фактичної вартості імпортних товарів від контрактної (у валюті контракту); визначення коефіцієнта упущеної вигоди (в іноземній валюті). Вказані показники можуть

V_k – контрактна вартість імпортного товару, в іноземній валюті.

Враховуючи те, що порівнянню підлягають тільки співставні дані, формула може мати наступний вигляд (ф-ли 8 і 9):

недоотриманої продукції або наданої з порушенням термінів.

Загальна формула (7) з урахуванням наведених розшифровок буде мати такий вигляд (ф-ла 10):

бути використані як окремо, так і в комплексі для оцінки надійності зарубіжних партнерів. Інформація отримана за їх допомогою дозволяє керівництву підприємства приймати рішення щодо продовження, коригування або припинення договірних умов з іноземними контрагентами, збільшення відповідальності контрагентів-постачальників у разі несвоєчасних поставок і зниження до прийнятного рівня власної відповідальності за зобов'язаннями перед споживачами. Об'єктивність, нейтральність та зрозумілість показників полягає в тому, що базові дані, на підставі яких вони розраховуються, використовуються у практичній діяльності підприємства, а також можуть бути використані для подання позовних заяв до суду.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Узагальнення наведеного дає можливість стверджувати, що показникам $K_{\text{вик. зоб.}}$, $K_{\text{факт. варт.}}$, $K_{\text{уп. виг.}}$ притаманні всі

необхідні для критеріїв характеристики: значимість, надійність, нейтральність, зрозумілість, повнота. Відтак, запропоновані показники можуть бути використані в якості критеріїв оцінки виконання договірних зобов'язань при проведенні аудиту виконання зобов'язань за операціями з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу товарів, що передбачають визначення оцінки ефективності проведення зазначених операцій з урахуванням наступних подій.

Список використаної літератури:

1. Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2005. – 172 с.
2. Аудит. Методика документування: Кол. авторів. за заг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н, проф. І.І. Пилипенка. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. – 457 с.
3. Бандурка А.М., Червяков И.М., Посылкина О.В. Финансово-экономический анализ: Учебник. – Харьков: Ун-т внутр. дел, 1999. – 394 с.
4. Бороненкова С.А. Управленческий анализ: Учеб. Пособие. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 384 с.: ил.
5. Бутинець Ф.Ф. та ін. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Підручник для студентів вищих учбових закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с.
6. Гадзевич О.І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово-господарської діяльності підприємств: Навчальний посібник. – К.: Конкорд, 2004. – 180 с.
7. Господарський кодекс України. – К.: Парламентське вид-во, 2003. – 192 с. – (Б-ка офіційних видань).
8. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 1996. – 374 с.
9. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1152 с.
10. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко та ін.; За ред. Ю.А. Кузьмінський. – К.: КНЕУ, 2001. – 179 с.
11. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
12. Про договори міжнародної купівлі-продажу товарів / Конвенція Організації Об'єднаних Націй від 11.04.1980 р. // <http://zakon1.rada.gov.ua>
13. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 2-е изд., перераб. и доп. – Мн.: ИП “Экоперспектива”, 1998. – 498 с.

ФЕДЬКЕВИЧ Наталія Василівна – здобувач кафедри аудиту Київського національного економічного університету, старший науковий співробітник лабораторії судово-економічних досліджень Київського науково-дослідного інституту судових експертиз