

УДК 657.633

Євдокимов В. В., Венцель В. Т.

## ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ ЕКСПОРТУ ТА ІМПОРТУ ТОВАРІВ

Зовнішньоекономічна діяльність підприємств є однією з найбільш контрольованих видів господарської діяльності. На практиці вітчизняні підприємства під час здійснення зовнішньоекономічних операцій зіштовхуються з різними видами ризиків: валютними, фінансовими, комерційними, податковими тощо. У зв'язку з цим для успішної організації експортно-імпортних операцій на підприємстві потрібно організувати ефективну систему обліку, митного, податкового, бухгалтерського та валютного законодавства, а також дієву та надійну систему внутрішнього контролю.

Значний внесок у розвиток наукової думки про внутрішній контроль зробили такі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, Є. О. Кочерін, М. В. Кужельний, Л. В. Нападовська, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук та інші.

В наукових працях українських вчених серед дослідженої літератури тільки в докторській дисертації Ю. А. Кузьмінського [1] вперше виокремлено контроль за міжнародними фінансово-господарськими операціями як первинну стадію управління та розглянуто теоретичні, методологічні та практичні питання відносно здійснення контролю експортно-імпортних операцій.

В наукових працях російських вчених контроль зовнішньоекономічної діяльності досліджувався в частині обґрунтування методик та пріоритетних напрямів здійснення внутрішнього контролю (Є. В. Арська [2], С. Д. Юшкова [3]), удосконалення ефективності системи внутрішнього контролю (Н. Ю. Грунина [4], Є. М. Дарбека [5]), пропозицій в сфері податкового контролю (Р. Е. Воротніков [6], Д. М. Ісаєв [7]). В дисертації Ж. Г. Леонтьєвої [8] досліджено контроль зовнішньоекономічної діяльності в цілому. Більш детально валютний контроль розглядає Л. М. Водоп'янова [9], який, на нашу думку, не завжди характеризує експортні та імпортні операції.

В досліджених наукових фахових виданнях питанням контролю присвячено недостатньо уваги. Зокрема, Н. В. Куценко [10] запропонувала удосконалити методичні аспекти здійснення контролю зовнішньоекономічної діяльності шляхом виділення інформаційних блоків перевірки імпортних операцій. Також розглядалися питання проведення контролю експортних операцій в частині виконання зобов'язань перед іноземними контрагентами (М. Г. Мельничук [11]).

Досліджені літературні джерела в частині внутрішнього контролю не передбачають системного підходу до контролю експортно-імпортних операцій в цілому як окремого об'єкта, а орієнтовані переважно на визначення окремих завдань та методів перевірки за окремими видами операцій або розглядають лише один з етапів здійснення контролю.

Метою статті є аналіз та обґрунтування етапів здійснення внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють операції експорту та імпорту товарів.

В межах системи внутрішнього контролю доцільно виділяти не лише стадії, а й окремі процеси на кожній з них. Адже господарська операція повинна контролюватися на всіх етапах її здійснення. Так, виділення стадій та процесів, які характеризували б здійснення експортних та імпортних операцій, дозволить організувати на підприємстві якісний, своєчасний, достовірний та ефективний контроль за зовнішньоекономічною діяльністю суб'єкта господарювання.

Метою здійснення внутрішнього контролю на підприємстві повинно бути виключення порушень законодавства і підвищення ефективності функціонування підприємства з метою уникнення появи негативних наслідків господарської діяльності.

На рис. 1 наведено послідовність етапів господарських операцій, відповідно до якої потрібно здійснювати контроль зовнішньоекономічної діяльності в частині експорту та імпорту товарів і послуг.



Рис. 1. Внутрішній контроль відповідно до етапів здійснення експортно-імпортних операцій

Як видно з рис. 1, початком контролю експортно-імпортних операцій можна вважати контроль контрактної діяльності підприємства, тобто перевірка:

- укладених зовнішньоекономічних договорів на предмет відповідності їх міжнародним та національним нормативно-правовим документам, а також внутрішньофірмовим стандартам, положенням підприємства про договірну політику;
- наявності ліцензій чи квот для здійснення експорту та імпорту;
- умов договору, які відповідають домовленості між сторонами;
- правильності використання правил ІНКОТЕРМС;
- правильності встановлення моменту переходу права власності на товар.

Як зазначає С. Калужний (S. Kałużny) [12] попередній контроль є контролем запланованих дій або рішень та стосується операцій, які лише мають відбутися [12]. Зовнішньоекономічний договір є документом, що визначає порядок здійснення в майбутньому операцій, форму розрахунків, права, обов'язки і відповідальність сторін, і, відповідно, специфіку відображення у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій, є договір. Саме тому, попередній контроль будь-якої експортної чи імпортної операції повинен розпочинатися саме з вивчення та перевірки договору.

Поточний контроль – це фактичний контроль, який стосується дій і операцій у ході їх виконання з метою встановлення, чи правильно вони проходять і відповідають встановленим визначенням (лімітам видачі, нормативним положенням, принципам раціонального і ефективного господарювання і т. д.). Він є свого роду системою вчасного попередження негативних наслідків і негайно повідомляє про загрози, які стосуються порушення правил, марнотратства, фальсифікації, порушення принципів нагляду. В основному він проводиться у вигляді функціонального контролю, хоча може проявлятися і у вигляді інституційного контролю [12].

Перевірка руху товарів за експортно-імпортними операціями, розрахунків з контрагентами та за податками й платежами здійснюється безпосередньо в ході здійснення господарських операцій.

Поточний контроль за рухом товару, на нашу думку, матиме позитивні та ефективні результати, коли:

- буде відомо місцезнаходження кожної партії товарів на будь-якому етапі руху до передачі покупцю;
- вчасно здійснюються заходи, які мають на меті прискорення товароруку і попередження виникнення додаткових витрат (наприклад, витрати в результаті збереження товарів на складі протягом довгого часу, їх псування, зникнення тощо).

До прибуття в місце призначення, визначене базисними умовами поставки, контроль за рухом товару здійснює продавець. На стадіях відвантаження, перевезення товару та оформлення митних документів у країні постачальника здійснюється спостереження, документування даних операцій, а також виявлення відхилень від умов, передбачених в контракті та складання звітних документів щодо виконання (невиконання) усіх умов про рух товару в країні постачальника та його митне оформлення.

Важливим моментом є перехід ризиків та втрат від продавця до покупця, тому що в цей момент контроль за здійсненням експортно-імпоротної операції покладається на покупця, як суб'єкта, що має право власності на імпортований товар. З метою ефективного контролю покупець здійснює оцінку здійснюваної господарської операції, зокрема, перевіряє збереженість товару та оцінює витрати, понесені на транспортування.

Додаткові витрати на здійснення експортно-імпоротної операції можуть бути пов'язані із затримкою товарів в портах, на складах і базах, а також інших пунктах, яка пов'язана з причинами, що не завжди залежать від підприємства. Зокрема, у зв'язку з призупиненням ввезення і вивезення товарів, спричинене кон'юнктурним станом або форс-мажорними обставинами. Хоча затримки можуть виникати і з вини підприємства: відсутність транспортних засобів для перевезення товару, помилкового відвантаження товару за неправильною адресою тощо [13].

Метою контрольних дій повинно бути виявлення всіх випадків довготривалого збереження товарів у місцях призначення, встановлення причин таких затримок та здійснення заходів усунення їх повторення.

Контроль за доставкою товару до місця призначення (до підприємства-покупця) здійснюється за допомогою таких методів як: виявлення, оцінка, групування, фіксація, документування.

Групування витрат, які повинні бути документально підтверджені, передбачає встановлення обґрунтованості та законності віднесення на витрати окремих статей. Під час відображення в обліку потрібно визначати доцільність, повноту та правильність витрат. Зокрема, перевірка стосується того, чи не відносилися на витрати, пов'язані з рухом товару, штрафи за простій автомобільного транспорту, недостачі товарів понад норми природного убутку тощо.

Отримання товару передбачає його оприбуткування матеріально-відповідальною особою та здійснення фактичної перевірки в ході використання на господарські потреби. Перевірка збереженості товарно-матеріальних цінностей необхідна у зв'язку з тим, що підприємство може мати велику кількість експортних та імпортованих товарів. При їх перевезенні, використанні можливі випадки втрат, крадіжок і псування. За ефективно організованого контролю на підприємстві такі ситуації можуть зводитись до мінімуму. Сутність такого контролю полягає в своєчасному проведенні інвентаризації товарів на всіх етапах товароруку і в усіх місцях зберігання, а також прийняття необхідних заходів для ліквідації виявлених при цьому недостач. Особливістю інвентаризації експортованих та імпортованих товарів є те, що вартість товару може змінюватися залежно від форми оплати та часу здійснення фактичного контролю. Тому контролеру потрібно звертати увагу як на кількісні, так і на грошові показники товарно-матеріальних цінностей.

Отже, контроль за рухом товару включає перевірку таких елементів:

- наявності договорів про матеріальну відповідальність з матеріально-відповідальними особами;
- наявності затвердженого внутрішнього документообороту з обліку товарно-матеріальних цінностей та послуг;
- дотримання порядку збереження та використання товарів у відповідності з вимогами законодавства;
- фактичної наявності товарів на певну дату, наявності неліквідних запасів і заходів щодо їх реалізації, обґрунтованості списання недостач і втрат при транспортуванні та збереженні;

- правильності оцінки товарно-матеріальних цінностей;
- законності та економічної обґрунтованості операцій придбання та реалізації товарно-матеріальних цінностей, отримання та надання послуг;
- законності вибраних і використовуваних принципів обліку товарно-матеріальних цінностей та послуг;
- наявності негосподарських витрат та втрат (штрафів, пені, втрат товарно-матеріальних цінностей, збитків, що не заплановані).

У своїх дослідженнях Ю. А. Григор'єв [13] поділяє розрахункові операції суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності на такі чотири групи:

- розрахунки з іноземними підприємствами за експортні та імпорتنі товари;
- розрахунки за кредитами, отриманими в банках, за експортно-імпортними операціями, а також розрахунки з державним бюджетом за митними доходами та ПДВ;
- розрахунки не товарного характеру за оренду приміщень, за транспортно-складськими операціями тощо;
- розрахунки з підзвітними особами і працівниками із заробітної плати, за соціальним страхуванням, податками тощо [13].

Загальними завданнями контролю розрахункових операцій є перевірка законності і господарської доцільності даних операцій та форм розрахунків, фактичної наявності дебіторської та кредиторської заборгованості, своєчасності і правильності розрахунків з дебіторами і кредиторами, виявлення простроченої заборгованості, а також перевірка організації обліку даних операцій.

Під час контролю заборгованості особливу увагу потрібно приділити виявленню простроченої заборгованості та причин її виникнення. Для цього вважаємо доцільними використовувати таку форму робочої документації як "Відомість заборгованості за розрахунками з постачальниками і покупцями за період. В такій відомості наводиться інформація про контрагента, дата виникнення та погашення, сума заборгованості, сума простроченої заборгованості, строки позовної давності та заборгованість, що визнана безнадійною.

За допомогою реєстрації даних про виникнення, погашення, визнання простроченої та претензійної заборгованості можна здійснюватиметься ефективний контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Під час контролю розрахунків детально вивчаються випадки відмови оплати рахунків і виявлення, в якій мірі підприємство винне в таких відмовах (наприклад, відвантаження товарів на неправильну адресу, невідповідність отриманого товару умовам замовлення тощо). Відмова також може бути і необґрунтована, тому потрібно контролювати, чи застосовувалися відповідні санкції.

Контроль за експортно-імпортними операціями залежить від форм розрахунків. Коли підприємство видає або отримує аванси контролер повинен перевіряти відповідність перерахованих сум умовам контракту, супроводжувальним документам; правильність облікового відображення операцій авансових платежів; чи своєчасно повертаються грошові кошти у випадку розірвання договорів або не поставки (недопоставки) товарів постачальниками.

Контроль розрахунків повинен попереджувати несвоєчасне надходження оплати за відвантажений товар, з метою не застосування штрафних санкцій до підприємства-покупця.

Контроль експортно-імпортних операцій в частині розрахунків з іноземними контрагентами включає такі процедури:

- перевірка законності відкриття валютного рахунку;
- стан розрахунків з кредиторами та дебіторами, дотримання встановлених лімітів, наявність простроченої заборгованості;
- перевірка достовірності, доцільності та повноти оплат іноземним постачальникам та покупцями;

- фактична наявність заборгованості по розрахунках з постачальниками, покупцями, різними дебіторами та кредиторами;
- аналіз договорів, в тому числі своєчасність їх виконання та на предмет економічної безпеки контрагентів;
- питома вага договорів з передоплатою, обґрунтованість надання покупцям і постачальниками комерційних кредитів;
- питома вага в розрахунках грошових засобів, взаємозаліків, векселів тощо.

Щодо розрахунків за податками й платежами, то потрібно, з одного боку, постійно здійснювати контроль за станом нарахування та сплати податкових і митних платежів, а з іншого, вчасно та правильно оцінити планову господарську операцію з погляду майбутніх податкових наслідків для підприємства.

Тому, поточний контроль розрахунків з податковими, митними органами за експортно-імпортними операціями включає перевірку:

- правильності суми ПДВ, мита, акцизного податку та митних платежів;
- правильності визначення доходів та витрат для цілей оподаткування;
- правильності відображення у податковому обліку операцій з купівлі іноземної валюти;
- своєчасності перерахування митних платежів, акцизного податку та ПДВ;
- наявності переплат і недоїмок за податками і причини їх виникнення;
- застосовуваних санкцій, штрафів зі сторони фіскальних органів до підприємства, заходів, прийнятих до винних осіб та заходи для попередження порушень;
- аналіз розрахунків з бюджетом (рівень податкового навантаження, рівень впливу заходів податкового планування на величину податкових зобов'язань підприємства).

Такий контроль повинен забезпечувати уникнення фінансових втрат, пов'язаних з штрафами, санкціями у зв'язку з неправильним обчисленням та невчасним перерахуванням платежів до бюджету та інші позабюджетні фонди.

Наступний контроль стосується вже виконаних (проведених) операцій. З точки зору дослідження *ex post* має насправді обмежену ефективність у порівнянні з попереднім і поточним контролем, а, отже, не може активно впливати на діяльність, яка перед цим здійснювалась неправильно. Однак даний контроль виконує важливе завдання у сфері виявлення відхилень і неточностей, яким не зміг запобігти попередній і поточний контроль. Отже, його метою є розробка рекомендацій як окремого, так і загального характеру, для того, щоб запобігти виникненню помилок у майбутньому [12].

На думку Б. Р. Куца (B. R. Kusa) [14], низька ефективність і успішність внутрішнього контролю полягає в тому, що він передусім направлений на наступний контроль. Інколи контрольні операції здійснюються лише після отримання інформації про можливі неправомірності, зокрема від оточення суб'єкта. Доручення після контролю не повинні обмежуватися рекомендаціями про причини і негативні наслідки конкретних операцій або також забезпечувати пропозицію питань, які попереджують їх здійснення в майбутньому [15].

Тому необхідно виявляти потенційні обсяги виникнення неправомірностей і здійснювати операції профілактичного характеру, що й передбачає зворотний зв'язок між наступним та попереднім і поточним контролем на підприємстві.

## ВИСНОВКИ

В ході дослідження виявлено, що відсутній системний підхід до методичного забезпечення внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій. Це призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства. З метою удосконалення методичних положень внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності виділено етапи здійснення експортно-імпортних операцій та проаналізовано контрольні процедури на кожній

із стадій. Розкриті етапи здійснення експортно-імпорتنних операцій дали змогу простежити зворотний зв'язок між попереднім, поточним та наступним контролем. За умови ефективного їх функціонування на підприємстві формується система внутрішнього контролю експортно-імпорتنних операцій, що забезпечує достовірність, повноту та зрозумілість даних про господарську діяльність. Зворотний зв'язок між наступним, попереднім та поточним контролем на підприємстві повинен виявляти потенційні обсяги виникнення неправомірностей та порушень. На підставі чого суб'єкти господарювання зможуть уникнути їх повторення шляхом здійснення операцій профілактичного характеру.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Кузьмінський Ю. А. *Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово господарських операцій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [Електронний ресурс] / Ю. А. Кузьмінський. – К., 2002. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2002/02kyafgo.zip>.*
2. Арская Е. В. *Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита экспортных операций [Электронный ресурс]: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / Е. В. Арская. – Белгород, 2002 – 25 с. – Режим доступа: [http://www.dissland.com/catalog/aktualnie\\_problemi\\_buhgalterskogo\\_ucheta\\_i\\_audita\\_eksportnih\\_operatsiy.html](http://www.dissland.com/catalog/aktualnie_problemi_buhgalterskogo_ucheta_i_audita_eksportnih_operatsiy.html).*
3. Юшкова С. Д. *Аудит импортных операций [Электронный ресурс]: автореф. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / С. Д. Юшкова. – Москва, 2002. – 19 с. – Режим доступа: [http://www.dissland.com/catalog/audit\\_importnih\\_operatsiy.html](http://www.dissland.com/catalog/audit_importnih_operatsiy.html).*
4. Грунина Н. Ю. *Особенности бухгалтерского учета и контроля импортных операций [Электронный ресурс]: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / Н. Ю. Грунина. – Москва: Рос. эконом. акад. им. Г. В. Плеханова, 2009. – 24 с. – Режим доступу: [http://www.dissland.com/catalog/osobennosti\\_buhgalterskogo\\_ucheta\\_i\\_kontrolya\\_importnih\\_operatsiy\\_avtoreferat.html](http://www.dissland.com/catalog/osobennosti_buhgalterskogo_ucheta_i_kontrolya_importnih_operatsiy_avtoreferat.html).*
5. Дарбека Е. М. *Особенности аудита экспортных операций предприятий [Электронный ресурс]: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / Е. М. Дарбека – Новосибирск, 2000. – 22 с. – Режим доступа: <http://www.disscat.com/content/osobennosti-audita-eksportnykh-operatsii-predpriyatii>.*
6. Воронников Р. Э. *Развитие теории и методики налогового контроля участников внешнеэкономической деятельности [Электронный ресурс]: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / Р. Э. Воронников. – Воронеж, 2002. – 21 с. – Режим доступа: [http://www.dissland.com/catalog/razvitie\\_teorii\\_i\\_metodiki\\_nalogo\\_vogo\\_kontrolya\\_uchastnikov\\_vneshneekonomicheskoy\\_deyatelnosti.html](http://www.dissland.com/catalog/razvitie_teorii_i_metodiki_nalogo_vogo_kontrolya_uchastnikov_vneshneekonomicheskoy_deyatelnosti.html).*
7. Исаев Д. Н. *Внутренний контроль налога на добавленную стоимость при экспорте и импорте товаров [Электронный ресурс]: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / Д. Н. Исаев. – Москва: Моск. ун-т потреб. кооп., 2004 – 22 с. – Режим доступа: [http://www.dissland.com/catalog/vnutrenniy\\_kontrol\\_naloga\\_na\\_dobavlennoyu\\_stoimost\\_pri\\_eksporte\\_i\\_importe\\_tovarov\\_avtoreferat.html](http://www.dissland.com/catalog/vnutrenniy_kontrol_naloga_na_dobavlennoyu_stoimost_pri_eksporte_i_importe_tovarov_avtoreferat.html).*
8. Леонтьева Ж. Г. *Учетные модели внешнеэкономической деятельности предприятий: автореф. дис. на соискание ученой степени д-ра экон. наук. – М., 1995. – 32 с.*
9. Водопьянова Л. Н. *Управленческий учет валютных операций: дис. на соискание ученой степени канд. эк. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности» / Лилия Николаевна Водопьянова. – Краснодар, 2000. – 166 с.*
10. Куценко Н. В. *Контроль за імпортними операціями суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності: управлінський аспект / Н. В. Куценко // Матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених [«Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства»] (Львів, 22 квітня 2010 р.). – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – С. 148–151.*
11. Мельничук І. В. *Облік і контроль експортно-імпорتنних операцій суб'єктів господарювання: автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.06.04 [Електронний ресурс] / І. В. Мельничук. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 21 с. – Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2002/02mivosg.zip>.*
12. Kałużny S. *Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka: [podręcznik akademicki] / Kałużny Stanisław. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2008. – 299 s.*
13. Григорьев Ю. А. *Учет, анализ и контроль внешнеэкономической деятельности и валютных операций: [под ред. Ю.Г. Ермолаева]. – М.: ПНИИМС, 1993. – 208 с.*
14. Kuc B. R. *Audyt wewnętrzny – teoria i praktyka / B. R. Kuc. – Warszawa: Wydawnictwo Menedżerskie PTM, 2002. – S. 60–61.*
15. *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej. Pod redakcją naukową prof. dr. hab. Bronisława Micherdy. Uniwersytet ekonomiczny w Krakowie, Kraków. – 2007. – 660 s.*