

Н. М. Проскуріна,
доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і аудиту,
Запорізький національний університет,
E-mail: profauditzp@ukr.net

Аудит операцій з давальницькою сировиною у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Визначено, що операції зовнішньоекономічної діяльності є ризикованими та потребують особливої уваги з боку зовнішнього аудитора. При укладанні угод на переробку давальницької сировини необхідно враховувати вимоги законодавчих і нормативних актів, що діють в Україні. Доведено, що Митний кодекс України регулює порядок роботи з давальницькою сировиною у сфері зовнішньоекономічної діяльності та визначає митні режими для таких операцій, що впливає на оподаткування останніх. Своєю чергою, оподаткування регулюється Податковим кодексом України і має особливості в частині нарахування та сплати податку на додану вартість та податку на прибуток. Наведено приклад дослідження аудитором операцій з давальницькою сировиною в сфері ЗЕД, відображення результатів аудиторських процедур та отриманих доказів у робочих документах. Запропоновано тест обліку операцій з переробки давальницької сировини за межами митної території України. Обґрунтовано, що робочі документи дають змогу забезпечити регламентацію аудиторських процедур, їх якість та уніфікацію дій аудитора.

Ключові слова: *аудит, операції з давальницькою сировиною, зовнішньоекономічна діяльність, митна територія, робочі документи, тест обліку операцій, якість аудиту.*

За даними Державної служби статистики, у 2016–2017 роках збільшилися обсяги експорту й імпорту товарів, робіт, послуг, у тому числі з переробки давальницької сировини [1]. Такі операції є складними з погляду провадження зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД), обліку, оподаткування і тому вимагають додаткової уваги аудитора під час надання послуг суб'єктам ЗЕД.

Науковою проблематикою, пов'язаною аудитом фінансової звітності, займалися такі вчені, як В. Бондар, І. Дмитренко, Т. Каменська, О. Петрик, Л. Пилипенко, О. Редько, В. Рядська, К. Редченко та ін. Але питання аудиту операцій із давальницькою сировиною у сфері ЗЕД потребують подальшої уваги та більш досконалого вивчення шляхом дослідження процесу виконання завдання та його документування з метою попередження ризиків бізнесу замовника.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей аудиту операцій з давальницькою сировиною у сфері ЗЕД та документування його результатів.

Операції з давальницькою сировиною у ЗЕД – це операції з використання, перероблення, збагачення давальницької сировини, після чого змінюються її споживчі характеристики, а відповідно, код продукції за товарною номенклатурою ЗЕД. Технологічний процес при цьому може включати декілька етапів переробки та декілька виконавців, в результаті чого виробляється готова продукція, вартість якої складається з вартості сировини (не менше 20% у загальній вартості готової продукції),

послуг на переробку, збереження, технічний супровід, сертифікацію, завантаження – розвантаження та транспортування. Процес переробки потребує, по-перше, попередньої поставки переробнику давальницької сировини, по-друге, обов'язкового повернення готової продукції замовнику разом із відходами виробництва.

Митний кодекс України (далі – МКУ) встановлює порядок ввезення – вивезення готової продукції та давальницької сировини у сфері ЗЕД. Стаття 70 МКУ визначає такі митні режими [1]:

- 1) переробка на митній території;
- 2) переробка за межами митної території.

Переробка на митній території – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки. Порядок переробки давальницької сировини на митній території України визначають статті 147–161 МКУ.

Переробка за межами митної території – це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту. Порядок переробки давальницької сировини за межами митної території України визначають статті 162–174 МКУ.

Операції з переробки товарів можуть включати:

1) власне переробку товарів, у тому числі: обробку, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки;

2) ремонт товарів, у тому числі модернізацію, відновлення та регулювання, калібрування [3].

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами. Заходи гарантування додержання митного режиму переробки на митній території застосовуються до товарів, визначених Кабінетом Міністрів України. У процесі переробки іноземних товарів не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито. Після переробки готова продукція має бути вивезена. Строк переробки товарів на митній території України встановлюється органом з питань державної митної справи та у сфері ЗЕД у кожному випадку під час видачі дозволу підприємству, з огляду на тривалість процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки. Зазначений строк обчислюється, починаючи з дня завершення митного оформлення органом з питань державної митної справи та у сфері ЗЕД. За заявою підприємства, якому видано дозвіл на переробку товарів, з причин, підтверджених документально, строк переробки товарів на митній території України продовжується зазначеним органом, але загальний строк переробки не може перевищувати 365 днів.

Строк переробки товарів за межами митної території України встановлюється державним органом у кожному випадку під час надання дозволу підприємству-резиденту, з огляду на тривалість процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки. Зазначений строк обчислюється, починаючи з дня завершення митного оформлення органом доходів і зборів українських товарів для переробки. За заявою підприємства, якому видано дозвіл на переробку товарів, з причин, підтверджених документально, строк переробки товарів за межами митної території України продовжується зазначеним органом, але загальний строк переробки не може перевищувати 365 днів [4, с. 107–110].

Фіксація операцій з переробки давальницької сировини в бухгалтерському обліку є предметом уваги аудитора. При дослідженні таких операцій йому слід звернути увагу, що при укладанні угод у сфері ЗЕД, зокрема угод на переробку давальницької сировини, необхідно враховувати вимоги Декрету Кабінету Міністрів України № 15-93, згідно з яким ціна договору має бути визначена лише в іноземній валюті.

Перехід права власності на давальницьку сировину при передачі її в переробку не відбува-

ється, не виникають комерційні ризики, тобто в бухгалтерському обліку та обліку об'єктів оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) та податком на прибуток не виникає доходів і витрат. Така сировина обліковується на балансовому рахунку замовника 206 “Матеріали, передані в переробку”. На позабалансовому рахунку 05 “Гарантії та забезпечення надані” обліковуються суми наданих митному органу фінансових гарантій. Підставою для відображення в обліку господарських операцій з переробки давальницької сировини є: вивізний митна декларація (далі – ВМД), акт приймання-передачі давальницької сировини, банківські виписки, акт приймання-передачі готової продукції, а також вантажна митна декларація на ввезення готової продукції. Слід зауважити, що зміни до статті 9 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, в редакції від 05.10.2017 р. (діятиме з 01.01.2018 р.) не визнають первинні документи як факт, що підтверджує господарські операції. Тому аудитор має, з одного боку, рекомендувати замовнику аудиторських послуг узгодити таку правову колізію в наказі про облікову політику, а з іншого – у розпорядчих та робочих документах аудиторської фірми, відповідно, акцентувати увагу на первинних документах, як джерелах інформації для збирання аудиторських доказів. Нижче представлено такий робочий документ, розроблений для аудиту операцій із давальницькою сировиною, – “Тестування обліку операцій з переробки давальницької сировини у сфері ЗЕД” (табл. 1, розроблено автором на підставі [4; 6]).

Собівартість готової продукції, отриманої шляхом переробки давальницької сировини, формується на підставі П(С)БО 9 “Запаси”. Курсові різниці, що виникають в обліку із нерезидентами-переробниками відображаються за вимогами, установленими П(С)БО 16 “Витрати” та П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”.

Витрати на переробку давальницької сировини та дохід від операцій із продажу готової продукції відображаються в обліку з метою визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток та ПДВ за загальними правилами, що діють в бухгалтерському обліку, за винятком контрольованих операцій із пов'язаними сторонами, що регулюються статтею 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ). За наявності контрольованих операцій визначається звичайна ціна за правилом “втягнутої руки”, зокрема звичайна ціна послуг з переробки.

Ще однією новацією законодавства є скасування з 1 січня 2017 року обов'язкового нарахування та сплати збору в Пенсійний фонд при купівлі іноземної валюти.

Нарахування та сплата ПДВ при операціях із давальницькою сировиною регулюється розділом

Таблиця 1

Робочий документ аудитора "Тестування обліку операцій з переробки давальницької сировини у сфері ЗЕД"

| № з/п | Зміст операції | Джерела інформації для аудитора | | | | Аудиторські процедури | Результат (висновок аудитора про результати виконаних процедур) |
|-------|--|--|-----------|-----------|--------------------------|---|---|
| | | Первинні документи | Дебет | Кредит | Сума, грн | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1 | Придбано матеріали у резидента | Накладна, товарно-транспортна накладна | 201 | 631 | 250 000,00 | Аналіз, порівняння, перерахунок, отримання зовнішніх підтверджень | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних обліку первинними документами |
| 2 | Податковий кредит з ПДВ | Податкова накладна | 641/ПДВ | 631 | 50 000,00 | Аналіз, порівняння, перерахунок, тестування декларації з ПДВ | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних обліку первинними документами |
| 3 | Сплачено вартість придбаних матеріалів постачальнику-резиденту | Виписка банку | 631 | 311 | 300 000,00 | Аналіз, порівняння, зовнішні підтвердження | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних бухгалтерського обліку первинними документами |
| 4 | Надано фінансову гарантію митному органу (перераховано кошти) | Виписка банку, реєстри бухгалтерського обліку | 377 05 | 311 - | 250 000,00 250 000,00 | Аналіз, порівняння | |
| 5 | Вивезено за межі МТУ та передано іноземному виконавцю давальницьку сировину 02.03.20XX р. (вартість сировини, зазначена у МД, становить 250 000 грн, в іноземній валюті – € 8320,00 (250 000 : 30,05)) | Акт приймання-передачі сировини, МД | 206 | 201 | 250 000,00 | Аналіз, порівняння отримання зовнішніх підтверджень | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних бухгалтерського обліку первинними документами |
| 6 | На дату підписання акту приймання-передачі виконаних робіт 25.03.20XX р. (€ 5 000,00 • 30,05) | Акт приймання-передачі виконаних робіт | 23 | 632 | € 5 000,00 150 250,00 | Аналіз, порівняння отримання зовнішніх підтверджень | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних бухгалтерського обліку первинними документами |
| 7 | Включено вартість сировини до собівартості готової продукції | Реєстри бухгалтерського обліку, бухгалтерська довідка | 23 | 206 | 250 000,00 | Аналіз, порівняння, перерахунок | Доведено чи ні тотожність розрахунку собівартості готової продукції |
| 8 | Сплачено ввізне мито митним органам | Митна декларація, виписка банку | 377 | 311 | 35 038,30 | Аналіз, порівняння | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних бухгалтерського обліку первинними документами |
| 9 | Сплачено суму ПДВ | ВМД, платіжне доручення | 377 | 311 | 37 057,66 | | |
| 10 | Повернено митним органом фінансову гарантію | Заява підприємства, банківська виписка, реєстри бухгалтерського обліку | 311 - | 377 05 | 250 000,00 250 000,00 | Аналіз, порівняння | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних бухгалтерського обліку первинними документами |

Продовження табл. 1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|----|---|---------------------------------|-----|-----|--------------------------|---|---|
| 11 | До собівартості готової продукції включена сума ввізного мита | Регістри бухгалтерського обліку | 23 | 377 | 35 038,30 | Аналіз, порівняння, перерахунок | Доведено чи ні тожожність формування собівартості готової продукції |
| 12 | Відображено податковий кредит з ПДВ податкового кредиту | ВМД | 641 | 377 | 37 057,66 | Аналіз, порівняння, перерахунок | Доведено чи ні тожожність формування податкового кредиту з ПДВ |
| 13 | Відображено випуск готової продукції (250 000,00 + 150 250,00 + 35 038,30) | Регістри бухгалтерського обліку | 26 | 23 | 435 288,30 | Аналіз, порівняння, перерахунок | Доведено чи ні тожожність формування собівартості готової продукції |
| 14 | Перераховано установі банку кошти для придбання іноземної валюти та за послуги | Банківська виписка | 333 | 311 | 150 850,00 | Аналіз, порівняння, перерахунок | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних бухгалтерського обліку первинними документами |
| 15 | Іноземна валюта надійшла на поточний рахунок підприємства 27.03.20XX р. (€ 5 000 • 30,10) | | 312 | 333 | € 5 000,00 150 500,00 | | |
| 16 | Різниця між курсами | Довідка | 942 | 333 | 100,00 | | |
| 17 | Сплачено банку за купівлю валюти та переказ коштів | Банківська виписка | 92 | 333 | 350,00 | Аналіз, порівняння, перерахунок | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних бухгалтерського обліку первинними документами |
| 18 | Відображено курсову різницю на дату розрахунку ((30,10 – 30,05) • € 5 000) | Регістри бухгалтерського обліку | 945 | 632 | 250,00 | | |
| 19 | Перераховано кошти нерезиденту за переробку 27.03. XX р. (€ 5 000 • 30,10) | Виписка банку | 632 | 312 | € 5 000,00 150 500,00 | Аналіз, порівняння, перерахунок, отримання зовнішніх підтверджень | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних бухгалтерського обліку первинними документами |
| 20 | Реалізовано готову продукцію резидентам | Видаткова накладна | 361 | 701 | 810 000,00 | Аналіз, порівняння, перерахунок | |
| 21 | Відображено податкові зобов'язання | Податкова накладна | 701 | 641 | 135 000,00 | Аналіз, порівняння, перерахунок | Доведено чи ні тожожність формування податкових зобов'язань з ПДВ |
| 22 | Відображено фінансовий результат | Фінансовий результат | 701 | 791 | 675 000,00 | Аналіз, порівняння, перерахунок | Доведено чи ні тожожність формування фінансового результату |
| 23 | Відображено собівартість реалізованої продукції | Регістри бухгалтерського обліку | 901 | 26 | 435 288,30 | Аналіз, порівняння, перерахунок | Доведено чи ні тожожність формування собівартості реалізованої продукції та фінансового результату |
| | | Фінансовий результат | 791 | 901 | 435 288,30 | | |
| 24 | Отримано оплату від покупця-резидента | Виписка банку | 311 | 361 | 810 000,00 | Порівняння, отримання зовнішніх підтверджень | З урахуванням вимог Закону [7] визначити, чи мало місце підтвердження даних обліку первинними документами |

У “Податок на додану вартість” ПКУ. Право на податковий кредит за придбаними товарами, які в подальшому були вивезені як сировина в митному режимі переробки, виникає відповідно до п. 206.13 статті 206 ПКУ [5]. До давальницької сировини, що вивозиться, застосовується умовне повне звільнення від сплати ПДВ за умови дотримання вимог глави 24 МКУ. Під час ввезення в Україну готової продукції сплаті підлягає додана різниця між сумою ПДВ, розрахованою з огляду на базу оподаткування готової продукції, що вироблена із давальницької сировини, та сумою податку, обчисленою від бази оподаткування давальницької сировини, вивезеної для переробки.

За п. 187.8 статті 187 ПКУ податкові зобов'язання виникають на дату подання ВМД для оформлення. Відповідно, право на податковий кредит з'явиться на дату сплати податкових зобов'язань згідно з п. 198.2 статті 198 ПКУ. Підтвердження права на податковий кредит буде ввізна ВМД із зазначеними сумами податку.

Вартість послуг з переробки іноземного виконавця не є об'єктом обкладення ПДВ згідно з пп. “г” п. 186.2.1 статті 186 ПКУ, тому що місцем надання послуг не є митна територія України [5].

Для наочності наведемо приклад дослідження аудитором операцій з давальницькою сировиною в сфері ЗЕД та відображення аудиторських процедур, отриманих доказів у робочих документах аудитора. Аудитором під час дослідження наказу про облікову політику ТОВ “Бузок” (далі – Товариство) встановлено, що згідно з ПКУ, Товариство є платником податку на прибуток та ПДВ. Товариство 01 березня 20XX року придбало у вітчизняного виробника на митній території України (далі – МТУ) матеріали вартістю 300 000,00 грн (у т. ч. ПДВ 20% – 50 000,00 грн), які були вивезені в митному режимі переробки та передані іноземному переробнику 02 березня 20XX року. Курс Національного банку України (далі – НБУ) станом на цей день становив 30,05 грн за 1 євро. Митні органи надали дозвіл на переробку строком 30 календарних днів, отже, готова продукція має бути повернена в Україну не пізніше 01 квітня 20XX року. Давальницька сировина, як вже відзначалося, за МКУ не підлягає оподаткуванню вивізним митом на підставі п. 206.13 статті 206 ПКУ та підлягає повному умовному звільненню від сплати ПДВ. Товариство надало фінансову гарантію митним органам у розмірі вартості вивезеної сировини (250 000,00 грн). Сума цієї гарантії була повернена митним органом на поточний рахунок Товариства після ввезення готової продукції, що була отримана в результаті переробки давальницької сировини.

За укладеною із нерезидентом-переробником угодою, вартість переробки становить 5 000,00 євро. Акт приймання-передачі наданих послуг з переробки підписаний 25 березня, у той самий день

готова продукція, вироблена із давальницької сировини, була ввезена в Україну, про що засвідчила ВМД. Курс НБУ станом на 25 березня був 30,05 грн за 1 євро.

Розрахунки з нерезидентом-переробником здійснені в повному обсязі 27 березня, курс НБУ на цю дату складав 30,10 грн за 1 євро. Іноземна валюта була придбана за курсом Міжбанківського валютного ринку України – 30,12 грн за 1 євро.

Готова продукція реалізована Товариством в Україні за 810 000,00 грн (у т. ч. ПДВ 20% – 135 000,00 грн).

При розгляді прикладу визначено, що валютні курси, ставки мита, суми фінансової гарантії є умовними, а при дослідженні дійсних первинних документів обираються відповідні встановлені курси, ставки та платежі. Аудитор, досліджуючи ВМД, у кожному випадку визначає ставку ввізного мита.

У порядку, установленому частиною 3 статті 168 МКУ та пп. 206.2.3 статті 206 ПКУ готова продукція підлягає обкладенню ввізним митом та ПДВ:

а) умовно, ставка ввізного мита становила 10% митної вартості сировини (ввезення в режимі імпорту сировини). Митна вартість сировини зазначена у ВМД – 8 320,00 євро, або за курсом НБУ на дату ввезення готової продукції (30,05 грн за 1 євро) – 250 016,00 грн. Тоді сума мита становить 25 001,60 грн (250 016,00 грн • 10%) і сума ПДВ – 55 003,52 грн (20% • (250 016,00 грн + 25 001,60 грн));

б) умовно визначено, що ставка ввізного мита становила 15% від митної вартості (ввезення в режимі імпорту готової продукції). Митна вартість готової продукції визначена митними органами як сума митної вартості сировини (8 320,00 євро) та послуг із переробки (5 000,00 євро), тобто 13 320,00 євро, що за курсом НБУ на дату митного оформлення (30,05 грн за 1 євро) складає 400 266,00 грн. Тоді сума мита становить 60 039,90 грн (400 266 грн • 15%); сума ПДВ – 92 061,18 грн (20% • (400 266 грн + 60 039,90 грн)).

Частина 3 статті 168 МКУ та пп. 206.2.3 статті 206 ПКУ визначають, що сплаті підлягає додана різниця між умовно нарахованими сумами ввізного мита та ПДВ на готову продукцію та сировину:

– сума мита, що підлягає сплаті: 35 038,30 грн (60 039,90 грн – 25 001,60 грн);

– сума ПДВ, що підлягає сплаті: 37 057,66 грн (92 061,18 грн – 55 003,52 грн).

Фактичний курс придбання інвалюти – 30,12 грн за 1 євро, курс НБУ на дату придбання валюти – 30,10 грн за 1 євро. Різниця між курсом придбання іноземної валюти та курсом НБУ дорівнює 100,00 грн ((30,12 – 30,10) • 5 000) відображається у складі витрат звітного періоду.

Передача давальницької сировини на переробку за нормами П(С)БО не є реалізацією, тому доходи та витрати на момент передачі сировини

замовником нерезиденту-пробнику не визнаються. Собівартість готової продукції, виробленої з давальницької сировини переробником-нерезидентом, складатиметься за нормами П(С)БО з вартості сировини, послуг з переробки, митних платежів, а також інших витрат (за їх наявності), що безпосередньо пов'язані з переробкою. Доходи та витрати в бухгалтерському обліку та обліку об'єктів оподаткування виникають у загальному порядку: при визнанні доходів визнаються витрати, що пов'язані з отриманням цих доходів; винятком є контрольовані операції за статтею 39 ПКУ. Крім того, під час ввезення в Україну готової продукції замовник-резидент сплачує ПДВ.

Робочий документ аудитора щодо тестування обліку операцій з переробки давальницької сировини за межами митної території України представлено в табл. 1. Цей документ підтверджує факт збирання аудиторських доказів з метою формування думки аудитора щодо фінансової звітності та охоплює операції з переробки давальницької сировини, джерела інформації для аудитора (первинні документи, облікові реєстри), аудиторські процедури та їх результати з думкою аудитора щодо достовірності облікової інформації (її підтвердження). Робочі документи дають змогу забезпечити регламентацію аудиторських процедур, їх якість. Облікові записи в реєстрах бухгалтерського обліку (джерело інформації для аудитора) мають

відповідати Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 зі змінами та доповненнями [6].

Отже, оскільки зміст робочої документації та її формат у Міжнародних стандартах аудиту не надані, то формування робочих документів, їх стандартизація є питанням професійного судження аудитора. Останній має фіксувати важливі спостереження, зібрати достатні та прийнятні докази, які б підтвердили (або ні), що фінансова звітність замовника об'єктивно, повно і достовірно відображає фінансовий стан, доходи й витрати, а здійснення ризикованих операцій проведено у рамках чинного законодавства. Операції із давальницькою сировиною є складними і ризикованими, тому їх дослідження і документування в процесі аудиту є вкрай важливим. Запропонований робочий документ аудитора "Тестування обліку операцій з переробки давальницької сировини у сфері ЗЕД" надає змогу зібрати достатні та прийнятні аудиторські докази для формування аудиторської думки, забезпечуючи уніфікацію дій аудитора. Подальші дослідження вбачаються в розробці робочих документів щодо аналізу взаємовідносин із пов'язаними сторонами стосовно контрольованих операцій згідно з вимогами ПКУ.

Список використаних джерел

1. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. Економічна статистика. Зовнішньоекономічна діяльність. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/zd/oet/oet_u/oet0415_u.htm (дата звернення: 10.11.2017).
2. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ, станом на 03.01.2017 р. // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 10.11.2017).
3. Митний кодекс України: Кодекс від 13.03.2013 р. № 4495-VI-ВР, станом на 07.11.2017 р. // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 09.11.2017).
4. Лубенченко О. Е., Кудіна І. О., Куденко М. С. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. Маріуполь: Східний видавничий дім, 2015. 210 с.
5. Податковий Кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 №2755-VI-ВР, станом на 09.11.2017 р. // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 14.11.2017).
6. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 25.12.2017).
7. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII // База даних "Законодавство України" / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення: 10.11.2017).

References

1. Ofitsiyni veb-sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy. Ekonomichna statystyka. Zovnishnoekonomichna diialnist. [Official website of the State Statistics Service of Ukraine. Economic

statistics. Foreign economic activity]. *www.ukrstat.gov.ua*. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/zd/oet/oet_u/oet0415_u.htm [in Ukrainian].

2. Zakon Ukrainy "Pro zovnishnoekonomichnu diialnist" vid 16.04.1991 r. № 959-XII [Law of Ukraine of April 16, 1991, № 959-XII "On foreign economic activity"]. *zakon3.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12> [in Ukrainian].

3. Mytnyi kodeks Ukrainy vid 13.03.2013 r. № 4495-VI-VR [Customs Code of Ukraine of March 13, 2013, № 4495-VI-VR]. *zakon4.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> [in Ukrainian].

4. Lubenchenko, O. E., Kudina, I. O., Kudenko, M. S. (2015). *Oblik zovnishnoekonomichnoi diialnosti [Accounting for foreign economic activity]*. Mariupol: Skhidnyi vydavnychiy dim [in Ukrainian].

5. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI-VR [Tax Code of Ukraine of December 02, 2010, № 2755-VI-VR]. *zakon4.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

6. Instruksiiia pro zastosuvannia planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii: Zatverdzheno Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291 [Instruction on the plan of accounting for the accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: Approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine of November 30, 1999, № 291]. *zakon5.rada.gov.ua*. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> [in Ukrainian].

7. Zakon Ukrainy "Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy "Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini" shchodo udoskonalennia deiaknykh polozhen" vid 05.10.2017 r. № 2164-VIII [Law of Ukraine of October 5, 2017, № 2164-VIII "On Amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" regarding the improvement of some thesis"]. *zakon5.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> [in Ukrainian].

Н. М. Проскурина,

*доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры учета и аудита,
Запорожский национальный университет*

Аудит операций с давальческим сырьем в сфере внешнеэкономической деятельности

Определено, что операции внешнеэкономической деятельности являются рискованными и требуют особого внимания со стороны внешнего аудитора. При заключении сделок на переработку давальческого сырья необходимо учитывать требования законодательных и нормативных актов, действующих в Украине. Доказано, что Таможенный кодекс Украины регулирует порядок работы с давальческим сырьем в сфере внешнеэкономической деятельности и определяет таможенные режимы для таких операций, что влияет на налогообложение последних. В свою очередь, налогообложения регулируется Налоговым кодексом Украины и имеет особенности в части начисления и уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль. Приведен пример исследования аудитором операций с давальческим сырьем в сфере ВЭД, отображения результатов аудиторских процедур и полученных доказательств в рабочих документах. Предложен тест учета операций по переработке давальческого сырья за пределами таможенной территории Украины. Обосновано, что рабочие документы позволяют обеспечить регламентацию аудиторских процедур, их качество и унификацию действий аудитора.

Ключевые слова: *аудит, операции с давальческим сырьем, внешнеэкономическая деятельность, таможенная территория, рабочие документы, тест учета операций, качество аудита.*

N. M. Proskurina,

*DSc in Economics, Professor,
Professor of Accounting and Audit Department,
Zaporizhzhya National University*

The Audit of Transactions with Customer-Owned Raw Materials in Foreign Economic Activities

The specifics of audit of the transactions with customer-owned raw materials in foreign economic activities (FEA) are shown. It is determined that FEA, being risky ones, need special attention from an external auditor.

When scrutinizing such transactions, the latter need to be aware that when a FEA transaction is signed, including one for processing of customer-owned raw materials, the requirements of legal and regulatory acts being in force in Ukraine need to be duly considered. It is demonstrated the Custom Code of Ukraine regulates the work arrangements with customer-owned raw materials in FEA and specifies custom regimes for FEA transactions, with implications for their taxation. The taxation, in turn, is regulated by the Tax Code of Ukraine and has specifics in assessment and payment of value added tax and profit tax. The eligibility for tax credit on the commodities purchased and thereafter exported as raw materials in the custom regime of processing occur on general grounds specified in Section 5 “Value Added Tax” of the Tax Code of Ukraine, and the tax liabilities occur on the date when a customs cargo declaration is submitted for execution. According to Article 39 of the Tax Code of Ukraine, taxation of profits from transactions with related nonresident entities has some specifics. An example of the authors’ review of transactions with customer-owned raw materials in FEA, recording of the results of auditor procedures and the obtained evidences in working documents is given. The format of a working document is subject to professional opinion of an auditor. The test of recording transactions on processing of customer-owned raw materials beyond the boundaries of custom territory of Ukraine is proposed as a working document. The working document, intended to confirm the fact of collecting auditor evidences in order to form the auditor opinion on financial reporting, covers the content of transactions on processing of customer-owned raw materials, information sources for an auditor (primary documents, accounts records), audit procedures and their results, with the auditor’s opinion about the authenticity of recorded information (its confirmation). The working documents enable for regulation and quality assurance of audit procedures, and for unification of the auditor’s actions.

Key words: *audit, transactions with customer-owned raw materials, foreign economic activities, working documents, transaction testing, quality of audit.*

Бібліографічний опис для цитування:

Проскуріна Н. М. Аудит операцій з давальницькою сировиною у сфері зовнішньоекономічної діяльності // Статистика України. 2018. № 1. С. 77–84.