

Отже, податковий аудит є невід'ємною частиною податкового контролю. У Податковому кодексі визначено, що податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [3].

Тому можливим є припущення, що мають місце у податковому аудиті як форми державного податкового контролю вчасне виявлення податкових правопорушень, а саме: порушення порядку реєстрації податкових накладних, порушення порядку ведення та зберігання звітності, пов'язаної з оподаткуванням, порушення термінів сплати податків та зборів і термінів подання звітності, фальсифікація даних обліку та звітності, приховування або викривлення відомостей про об'єкти оподаткування чи суми податків, свідоме приховування податкових правопорушень, протидія та вчинення тиску на працівників фіскальних органів при проведенні перевірок.

На сьогоднішній день ми спостерігаємо намагання Комітету Верховної Ради з питань податкової та митної політики суттєво змінити систему горизонтального моніторингу платників податків саме на етапі, коли вона вже повноцінно працює. З 15 вересня 2017 р. на сайті Верховної Ради було опубліковано розроблений Комітетом проект Закону «Про внесення змін до підрозділу 2 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних», розроблений за участі комітету, яким пропонується начебто «продовження тестового режиму» роботи системи.

Тому стає очевидним, що вона справді ефективно протидіє формуванню фіктивного ПДВ та забезпечує можливість регулярного відшкодування ПДВ в автоматичному режимі. Суттєва модифікація або скасування діючої системи стане справжнім полегшенням для схемників, які зараз шукають шляхи обходу та махінацій з ПДВ.

Список використаних джерел

1. Воїнова Т.С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т.С. Воїнова // Бизнес Информ. – 2009. – №12. – С. 120-122.
2. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ : Наказ ДФС України від 28.07.2015 р. №543 [Електронний ресурс] – Режим доступа к ресурсу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI; редакція від 01.04.2013 р. на підставі 5503-17 // Верховна Рада України (офіційний веб-портал) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

*Кобзар Т.С., магістрант 2 року підготовки,
спеціальність «Облік і аудит»,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ.
Науковий керівник: Крупельницька І.Г., к.е.н., доцент,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ*

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

LEGAL REGULATION OF AUDIT OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY

Анотація. У статті викладено основні аспекти та проблеми правового регулювання проведення аудиторської перевірки підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, наведені основні нормативно-правові акти, на які слід спиратись аудиторів під час аудиту. Також у статті наведено деякі невідповідності української законодавчої бази

щодо міжнародних правил оформлення договорів купівлі-продажу товарів.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, Інкотермс, зовнішньоекономічний договір, контракт, аудит правових аспектів ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Abstract. The article outlines the main aspects and problems of legal regulation of conducting the audit of enterprises engaged in foreign economic activity, sets out the basic legal acts, which should be based on the auditor during the audit. Also, some incompatibilities of the Ukrainian legal framework with international rules of registration of purchase and sale contracts are presented in the article.

Keywords: Foreign Economic Activity, Incoterms, Foreign Economic Contracts, Contract, Audit of Legal Aspects of Foreign Economic Activity.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку української економіки, поглибленні європейської інтеграції України, вагомою проблемою постає недостатня адаптованість вітчизняного законодавства до здійснення активної торгівлі із закордонними компаніями. Звичайно, позитивним для країни в останні роки є збільшення експортно-імпортних операцій. Так, за даними Державної служби статистики України за вісім місяців 2017 року обсяг експорту товарів з України збільшився, порівняно з відповідним періодом 2016 року, на 21,1% і становить 27512052,2 тис. дол. США, а обсяг імпорту товарів в Україну зріс за такий ж період на 27,4%, порівняно з попереднім роком і становив за січень-серпень 2017 року 30790970,6 тис. дол. США [10]. Проте під час здійснення таких операцій часто виникають проблеми, пов'язані саме із українською законодавчою базою. Тому найважливішим етапом аудиту підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, є правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Метою даної статті є дослідження правової бази, необхідної для здійснення аудиторської перевірки зовнішньоекономічної діяльності підприємств, визначення проблем та невідповідностей українського законодавства щодо міжнародного.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням даного питання займалися такі науковці, як: В.Д. Андрєєв, В.В. Бурцев, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, В.П. Суйц, О.М. Зборовська, А.Д. Шеремет, О.П. Гребельник, А.І. Даниленко, А.І. Крисоватий, О.С. Шнипко, Л.С. Шатковська, Л.М. Крамаровський, Дж.К. Робертсон, Я.В. Соколов та ін., проте, деякі питання все ще залишаються відкритими.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час проведення аудиту фінансової звітності підприємств та, зокрема, аудиту зовнішньоекономічної діяльності аудитор повинен дотриматись МСА, серед яких щодо правового регулювання аудиту відведено МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності», де вказано, що управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, несе відповідальність за забезпечення того, щоб діяльність суб'єкта господарювання здійснювалася відповідно до положень законодавчих та нормативних актів, у тому числі дотримання вимог положень законодавчих і нормативних актів, які визначають суми або розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання [7]. Недотримання вимог законодавчих і нормативних актів може призвести до штрафних санкцій, судових позовів або інших наслідків для суб'єкта господарювання, які можуть суттєво впливати на фінансову звітність. Проте МСА не конкретизують дії аудитора, про що згадує в своїй статті Книжник Л., яка вважає, що основними напрямками розвитку аудиторської діяльності в Україні має стати «запровадження механізму практичного застосування МСА в Україні, створення до них чітких коментарів» [5].

Щодо законодавства України, то ЗУ «Про аудиторську діяльність» є основним нормативно-правовим актом, що регламентує сутність та порядок здійснення аудиторської діяльності, а особливості зовнішньоекономічної діяльності, норми і правила її здійснення в Україні регулює ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність» [2]. Ці два національних і один міжнародний нормативно-правових акта є основою під час проведення аудиту

зовнішньоекономічних операцій на підприємстві.

Г.Б. Назарова у своїй статті «Методичні аспекти аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств» виділяє окремим етапом аудиторської перевірки зовнішньоекономічної діяльності підприємства – аудит правових аспектів ведення зовнішньоекономічної діяльності [8].

На даному етапі перевірки аудитор повинен встановити:

- чи передбачено установчими документами підприємства здійснення зовнішньоекономічної діяльності, на яких умовах та які її види;
- перевірити наявність дозволу чи ліцензії на виконання певного виду зовнішньоекономічної діяльності;
- наявність та умови застосування валютного рахунку;
- перевірити документальне підтвердження здійснення зовнішньоекономічної діяльності (наявність договорів, запрошень, наказів (розпоряджень) тощо). Саме документальне забезпечення зовнішньоекономічних операцій підприємства є важливим питанням, адже за порушення норм законодавства України у сфері оформлення та здійснення зовнішньоекономічної діяльності передбачена адміністративна та кримінальна відповідальність.

На думку О.М. Зборовської «фіксація правовідносин з іноземним контрагентом є основоположною ознакою зовнішньоторговельної угоди. Під зовнішньоторговельною угодою розуміються дії, спрямовані на встановлення, зміну або припинення цивільно-правових відносин у сфері купівлі-продажу між підприємствами і організаціями, які знаходяться в різних країнах.» На даному етапі аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання та оформлення зовнішньоекономічних договорів відповідно до вимог Наказу Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України «Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 06 вересня 2001 р. №201 [3, с. 147]. При цьому слід звернути увагу на наявність обов'язкових умов, які повинні бути передбачені в договорі (контракті). Це ж саме стосується і міжнародних договорів у сфері надання послуг і виконання робіт.

У ст. 265 Господарського кодексу України п. 4. зазначено, що сторони для визначення умов договорів поставки мають право використовувати відомі міжнародні звичаї, рекомендації, правила міжнародних органів та організацій, якщо це не заборонено прямо або у виключній формі цим Кодексом чи законами України [1]. Базисним для України документом, де зазначаються умови поставки є «Інкотермс». Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати (редакція 2000 року) затверджені Міжнародною торговельною палатою від 01.01.2000 р. [4]. Під час аудиту зовнішньоекономічних операцій аудиторіві необхідно перевірити умови поставки, що зазначені у договорі та правильність їх дотримання, враховуючи вищезазначені правила (табл. 1).

Аудитору необхідно мати на увазі, що є декілька видів базисних умов поставок, які враховують навантаження, розвантаження, митне очищення, транспортування, страхування товару та інше. Неправильне застосування базисних умов поставок, передбачених правилами Інкотермс, може призвести до зменшення рентабельності здійснюваної господарської операції, судових розглядів, фінансових втрат підприємства тощо. Сфера дії правил Інкотермс обмежена питаннями, пов'язаними з правами та обов'язками сторін договору купівлі-продажу щодо поставки товарів. Однак правила Інкотермс не регулюють передачу прав володіння та інші питання переходу прав власності.

Умови Інкотермс у договорах міжнародної купівлі-продажу товарів – це ціла система норм і правил міжнародної торгівлі, що за своєю суттю є всесвітніми стандартами договірної діяльності. Однак велика кількість проблем, які можуть мати місце у відносинах продавця й покупця, цими правилами не регулюється і взагалі не розглядається.

Правила доставки товару для будь-якого виду або видів транспорту [4]

Правила доставки		Характеристика
EXW (Ex Works)	Франко завод	Термін «Франко завод» означає, що продавець виконує своє зобов'язання по постачанню, коли він передає товар у розпорядження покупця на своєму підприємстві (заводі, фабриці, складі і т.п.). Зокрема, він не відповідає за навантаження товару на транспортний засіб, наданий покупцем, а також за митне очищення товару для ввезення, якщо не обумовлено інше, покупець несе всі витрати і ризики у зв'язку з перевезенням товару від підприємства продавця до місця призначення.
FCA (Free Carrier)	Франко перевізник	Термін «Франко перевізник» означає, що продавець вважається тим, хто виконав своє зобов'язання по поставці товару, який пройшов митне очищення для ввезення, з моменту передачі його в розпорядження перевізника в обумовленому пункті. При відсутності вказівки покупця про такий у пункт, продавець має право визначити такий пункт сам серед низки подібних пунктів, де перевізник приймає товар у своє розпорядження.
CPT (Carriage Paidto)	Перевезення оплачено до	«Перевезення оплачено до» означає, що продавець оплачує фрахт за перевезення товару до вказаного місця призначення. Ризик загибелі або пошкодження товару, а також будь-якого збільшення витрат, що виникає після передачі товару перевізнику, переходить з продавця на покупця, коли товар передано в розпорядження перевізника. Перевізник визначає особу, яка відповідно до договору перевезення зобов'язується здійснити перевезення або організувати перевезення морським або повітряним шляхом, залізничним або автомобільним транспортом, по внутрішніх водних лініях або змішане перевезення.
CIP (Carriage and Insurance Paidto)	Перевезення і страхування оплачені до	«Провезення та страхування оплачені до» означає, що продавець несе ті ж обов'язки, що і відповідно до терміна CPT, але з тим доповненням, що продавець повинен забезпечити транспортне страхування від ризиків загибелі або пошкодження товару під час перевезення. Продавець укладає договір страхування й оплачує страхову премію. Покупець повинен прийняти до відома, що згідно з терміном CIP від продавця потрібно лише забезпечення страхування на мінімальних умовах.
DAT (Deliveredat Terminal)	Постачання на терміналі	Термін DAT (поставка до терміналу) замінює собою термін DEQ: товар надається в розпорядження покупця нерозвантаженим з прибулого транспортного засобу. DAT на відміну від DEQ застосовано для мультимодальних перевезень. За оцінками експертів з логістики постачання до терміналу DAT відповідає найбільше практиці логістики в порту.
DAP (Deliveredat Place)	Поставка в місці призначення	Термін DAP (поставка в місці призначення) є загальним становищем, при якому важливо точно вказати місце призначення. Термін DAP замінює собою три терміни: DAF, DES, DDU, і передбачає, що товар надається покупцеві вже готовим для розвантаження (в наших умовах для перевантаження під митним контролем, або ж для розмитнення).
DDP (Delivered DutyPaid)	Постачання з оплатою мита	«Поставка з оплатою мита», означає, що продавець вважається тим, хто виконав свої обов'язки з моменту надання товару в узгодженому пункті в країні ввезення. Продавець несе всі ризики і витрати, пов'язані з ввезенням товару, включаючи оплату податків, мита та інших зборів, які справляються при ввезенні товарів. У той час як термін «З заводу» покладає на продавця мінімальні обов'язки, термін «Поставка з оплатою мита» припускає максимальні обов'язки продавця. Даний термін не може використовуватися, якщо продавець прямо чи побічно не може забезпечити одержання імпортової ліцензії. Якщо між сторонами погоджено, що на покупця покладаються обов'язки по митному очищенню товару, що ввозиться та оплату відповідних мит, слід застосувати термін DDU. Якщо між сторонами погоджено, що оплата деяких стягнутих у зв'язку з ввезенням витрат (наприклад, податку на додану вартість, VAT), покладається на продавця, то це повинно бути прямо вказано шляхом додавання відповідних слів: «Поставка з оплатою мита, без оплати VAT, (Узгоджений пункт призначення)».

Наприклад: передача права власності на товар, наслідки порушення договірних умов, способи правового захисту, звільнення від відповідальності в конкретних ситуаціях і т. п. Умови Інкотермс мають юридичну чинність тільки тоді, коли сторони зазначили це в контракті. Також існує проблема, коли контрагенти угоди закладають у контракт умови, що мають суттєві відмінності від правил Інкотермс. Крім того, є можливість конкретизувати певні положення правил, тоді провідними умовами виступають умови контрагентів, а не умови міжнародних правил. Для уникнення можливого ризику непорозуміння з контрагентом та контрольними державними службами доцільно більш детально визначити всі концептуальні положення введених у контракт умов поставки й визначити сторону контракту, відповідальну за їх здійснення. Так, наприклад, останні зазначені в таблиці умови поставки DDP (Постачання з оплатою мита) не можуть прямо юридично застосовуватись в Україні, що потрібно теж враховувати аудитору під час перевірки зовнішньоекономічних договорів. Причиною такого нюансу є Митний кодекс України, де відповідно до ст. 293. «Особи, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів» Митного кодексу України особою, на яку покладається обов'язок із сплати митних платежів, є декларант, а декларантами, згідно ст. 265 вищезазначеного документу, можуть бути тільки резиденти, крім випадків переміщення через митний кордон України: особистих речей, товарів транзитом і т.д. [6]. Тобто іноземна фірма – нерезидент не має права сплачувати митні платежі, а вимушена для цього відкривати своє представництво в Україні або наймати митного брокера (або агента з митного оформлення). Це лише один із прикладів наявних колізій в українському законодавстві, з якими необхідно ознайомитись аудитору, який проводить аудит зовнішньоекономічних операцій на підприємстві, щоб не допустити помилок і вчасно вказати керівництву підприємства про можливі недоліки в їх діяльності.

Висновки. Таким чином, аудит підприємства, яке здійснює ЗЕД є складним питанням для аудитора, адже необхідні знання в першу чергу української та міжнародної законодавчої бази з питань оформлення такої діяльності підприємством, підписання зовнішньоекономічних контрактів, доставки та розмитнення товару. За недотримання законодавства під час експортно-імпоротної діяльності передбачена адміністративна, цивільна та кримінальна відповідальність, тому правова перевірка під час аудиту зовнішньоекономічних операцій на підприємстві є чи не найважливішим етапом. До того ж метод вибіркової перевірки необхідно виключити, адже присутній великий відсоток ризику допущення помилок управлінським персоналом під час оформлення зовнішньоекономічних операцій на підприємстві. Враховуючи швидкий темп поглиблення української економіки у глобальний простір, вектор на європейську інтеграцію України питання реалізації зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств та проведення аудиту таких підприємств потребує особливої уваги теоретиків та практиків.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. №436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 р. №959-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
3. Зборовська О.М. Характерні особливості зовнішньоекономічних контрактів промислових підприємств / О.М. Зборовська // Бюлетень Міжнародного Нобелівського Економічного Форуму. – 2013. – №1 (6). – Ст. 146-155.
4. «Інкотермс. Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати (редакція 2000 року)» затверджені Міжнародною торговельною палатою від 01.01.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/988_007
5. Книжник Л. Аудит в Україні: виклики та перспективи в умовах євроінтеграції [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://www.lvivacademy.com/>

vidavnitstvo_1/edu_44/fail/ch_2/9.pdf

6. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. №4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

7. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

8. Назарова Г.Б. Методичні аспекти аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/72.pdf.

9. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) : Наказ Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України від 06 вересня 2001 р. №201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>

10. Обсяги експорту-імпорту товарів за регіонами України у січні-серпні 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/zd/oet/oet_u/oet0817_u.htm

*Пригоцький В.А., к.ю.н.,
доцент кафедри правознавства,
Вінницький інститут Університету «Україна»*

ЩОДО ЗВ'ЯЗКУ МІЖ СУСПІЛЬНИМ КОНФЛІКТОМ ТА СТАБІЛЬНІСТЮ ЗАКОНУ

CONNECTING WITH THE SOCIAL CONFLICT AND STABILITY OF THE LAW

Анотація. У даній статті розглядається взаємозалежність суспільного конфлікту та стабільності закону.

Ключові слова: юридичний конфлікт, стабільність закону.

Abstract. In this article discusses the interdependence and correlation of the social conflict and the stability of the law.

Key words: legal conflict, stability of the law.

Постановка проблеми. У часи суспільних зрушень якість законодавства набуває особливої актуальності. У такі часи на цю ознаку значно впливає політична кон'юнктура. Політична боротьба значно загострюється, а політичні заяви носять дуже привабливий, але не зовсім реалістичний характер. Держава у значній мірі втрачає свою соціальну функцію; загострюється суспільний (соціальний) конфлікт. Для зменшення цієї гостроти держава запроваджує реформи, які обумовлюються прийняттям нового законодавства. Для їх (реформ) успішності суспільний договір, злагода у державі повинні обумовлюватись якістю та стабільністю «реформаторських законів».

На сьогодні таких умов щодо якості законодавства немає. І хоча оцінити ступінь вирішення поставленого питання відразу неможливо про деякі реформи законодавства, з огляду на загострення суспільного конфлікту, уже сказати дещо можна. Наприклад, щодо реформи правоохоронних органів.

Метою даної статті є дослідження проблеми впливу суспільного конфлікту на якість законодавства та навпаки, яке запроваджується у часи реформування процесів у державі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню теоретичних і практичних питань господарського процесу приділяють увагу Р.Я. Каламкарян, Ю.О. Тихомиров, Г.І. Луцишин,