

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ПІДПРИЄМСТВ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

Панічек Ірина Владиславівна,

магістрант

Шевченко Ірина Олександрівна,

к.е.н., доцент

Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця

м. Харків, Україна

panichek1iryna@hneu.net

irina_shev4enko@ukr.net

Вступ. Для покращення соціально-економічного стану в Україні провадиться політика приваблення іноземних інвестицій в національну економіку. При залученні коштів для вкладника необхідним є отримання впевненості у достовірності відображення у фінансовій звітності усіх аспектів діяльності підприємства-реципієнта. Реалізується даний запит шляхом отримання незалежної думки спеціаліста у сфері аудиту. У зв'язку із переважною направленістю вітчизняних аудиторських фірм на перевірку організацій з джерелом формування капіталу всередині країни, завдання з надання впевненості спільним підприємствам може викликати деякі труднощі.

Розгляд даної проблеми покладено в основу праць таких науковців, як: Грищук С. В., Живко З. Б., Рєвак І. О., Живко М. О., Бурлан С. А., Каткова Н. В., Куришко Л. А., Сапоговська О. В. Через те, що продовжується внесення законодавчих змін до системи правового регулювання, бухгалтерського обліку та оподаткування діяльності суб'єктів господарювання з іноземними інвестиціями, існує потреба в подальшому дослідженні процесу проведення аудиторських перевірок на таких підприємствах.

Мета роботи. Виділення особливостей аудиту компаній з іноземними інвестиціями задля вдосконалення його організації.

Матеріали і методи. У дослідженні було використано низку загальнонаукових методів, а саме: критичний аналіз, синтез, порівняння, групування, моделювання та узагальнення.

Результати дослідження. Основним документом, що регулює правові основи інвестування із закордону є закон України «Про режим іноземного інвестування», згідно з яким підприємством з іноземними інвестиціями є підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному капіталі якого, за його наявності, становить не менше 10 відсотків.

Для здійснення аудиту суб'єктів господарювання з іноземними інвестиціями використовуються ті самі методичні та організаційні прийоми, що і для підприємств з капіталом, сформованим за кошти резидентів. Процедура аудиту теж має проводитися у стандартній послідовності, спільній з вітчизняними підприємствами (рис. 1).



Рис. 1. Порядок проведення аудиту на підприємствах з іноземними інвестиціями

На сьогодні специфіка аудиту спільних підприємств, створених на території України, перш за все, визначається особливостями бухгалтерського обліку при формуванні статутного фонду та змінах у його величині і структурі, проведенні експортно-імпорتنих операцій та режимом оподаткування.

Аудит формування зареєстрованого капіталу повинен проводитися з урахуванням вимог Закону України «Про режим іноземного інвестування», де

вказується, що внески до статутного капіталу підприємств оцінюються в іноземній конвертованій валюті та у валюті України за домовленістю сторін на основі цін міжнародних ринків або ринку України. Перерахування інвестицій національну валюту України здійснюється за офіційним курсом, визначеним Національним банком України.

Бухгалтерські проведення при цьому формуються, як і на вітчизняних підприємствах: робляться записи за дебетом рахунку, на якому обліковується неоплачений капітал, і кредитом рахунку статутного капіталу. Сума, зарахована до статутного капіталу не підлягає перерахуванню, адже є немонетарною статтею балансу.

Аналітичний облік повинен здійснюватися у розрізі учасників. Під час перевірки записів аудитор проводить розрахунок частки іноземного співзасновника задля встановлення правомірності статусу підприємства з іноземними інвестиціями.

Наступним етапом є перевірка проведення операції погашення заборгованості, під час якої зазвичай виникають курсові різниці через коливання курсів валют на день підписання установчих документів (або дату балансу) і на день фактичного надходження внеску. У бухгалтерському обліку вони знаходять відображення на рахунках додаткового капіталу у кореспонденції із рахунком неоплаченого капіталу відповідно до НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та однойменного МСБО 21. Помилковим вважається віднесення сум на доходи або витрати від неопераційних курсових різниць.

У агрегованому вигляді передбачені законодавством варіанти погашення заборгованості учасником представляються у вигляді грошових коштів, майна, інтелектуальної власності, цінних паперів, прав на вимогу зобов'язань та здійснення господарської діяльності.

Іноземна валюта є одним із найбільш розповсюджених видів внесків до статутного капіталу. При перевірці операції надходження коштів аудитор має запевнитися у наявності записів за дебетом розподільчого рахунку й у

відображенні подальшого списання коштів за його кредитом на поточний рахунок в іноземній валюті або на рахунок грошових коштів в дорозі, якщо підприємство прийняло рішення про їх перепродаж. Курсові різниці, що виникають при списанні коштів з розподільчого рахунку є операційними, тому мають бути відображені на відповідних рахунках доходів і витрат. Стосовно операцій з продажу іноземної валюти, аудиторю необхідно провести перевірку правильності віднесення курсових різниць на рахунки доходів і витрат при купівлі-продажі іноземної валюти. Погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу суб'єкта господарювання грошових коштів не спричиняє появу зобов'язань з податку на додану вартість (ПДВ). Коливання валютних курсів, що стосуються розрахункових операцій стосуються операційної діяльності, тому мають бути показані у звітності у відповідних розділах. Помилки при їх відображенні прямо впливають на величину отриманого прибутку.

Ще одним розповсюдженим варіантом внеску іноземного інвестора до статутного капіталу є будь-які види майна. У даному випадку при проведенні аудиторських процедур, спеціаліст має враховувати норми Митного кодексу, відповідно до якого цінності, ввезені інвестором як внесок до статутного капіталу звільняються від оподаткування. При цьому мінімальний строк їх перебування на території України має становити 3 роки. Якщо за цей час вони реалізуються, податок сплачується на загальних підставах. Перерахунок вартості основних засобів, нематеріальних активів або запасів, увезених на територію України у якості іноземної інвестиції, здійснюється на момент їх отримання (митного оформлення). Курсові різниці не виникають, адже стаття є немонетарною. Так як майнові іноземні інвестиції прирівнюються до імпортованих операцій, вони підлягають оподаткуванню ПДВ. Підприємство має право віднести дану суму на податковий кредит після сплати податку на митниці. Перевірка оприбуткування та включення витрат до вартості майна відбувається за загальними правилами, визначеними в НП(С)БО 7 «Основні засоби»,

НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», НП(С)БО 9 «Запаси» або у відповідних МСБО 16, 38, 2.

Загальні аспекти оподаткування підприємств з часткою зарубіжного капіталу визначено Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», згідно з яким компанія з іноземними інвестиціями може провадити господарську діяльність відповідно до одного із трьох встановлених правових режимів: національного, режиму найбільшого сприяння або спеціального.

При національному режимі оподаткування підприємство у загальному випадку, крім звільнення від митних платежів, не отримує пільг. Проте, такі суб'єкти господарювання часто провадять зовнішньоекономічну діяльність, тому при перевірці їх звітності аудитор слід звернути особливу увагу на визначення та відображення ПДВ при експортно-імпортних операціях.

При здійсненні експортних операцій, підприємство має застосовувати норми статті 187 Податкового кодексу України (ПКУ), де вказується, що операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту оподатковуються за нульовою ставкою, тобто нульові податкові зобов'язання за кожною експортною операцією виникають і мають бути оформлені податковими накладними. Спеціалісту важливо також встановити чи експортує суб'єкт господарювання товари, до яких нульова ставка не застосовується.

Імпорт оподатковується ПДВ за загальною ставкою. Враховуючи специфіку діяльності компанії, аудитор має перевірити документацію на імпортні операції (за наявності) з товарами, тимчасово звільненими від оподаткування, на кшталт відходів та брухту чорних і кольорових металів, паперу й картону для утилізації тощо.

Режим найбільшого сприяння зазвичай надається компаніям, які належить до таких, на кого розповсюджуються норми Закону України «Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні». У такому разі підприємство отримує ряд податкових пільг, а саме: звільнення від сплати ПДВ при імпорті, звільнення від сплати податку на

прибуток, наявність права на встановлення органами місцевого самоврядування нижчої ставки земельного податку та орендної плати за землі державної та комунальної власності або повне звільнення від сплати земельного податку. Документом, який повинен перевірятися аудитором, є спеціальний інвестиційний договір між Кабінетом Міністрів України, органом місцевого самоврядування (за потреби) та підприємством, який визначає пільгові умови.

Спеціальний режим оподаткування встановлюється у випадках, коли діяльність провадиться на території митних союзів, до яких належить держава. При застосуванні даного режиму особливості оподаткування повністю залежать від наявності укладених міжнародних договорів. Преференції при цьому розповсюджуються на усіх суб'єктів господарювання, які провадять зовнішньоекономічну діяльність у визначеному ареалі. При здійсненні перевірки правильності нарахування та сплати податків таких замовників аудитор має ураховувати вимоги спеціальних нормативно-правових актів України, які розповсюджуються на конкретне підприємство.

За умови ефективного ведення діяльності, підприємство отримує фінансовий результат у вигляді прибутку, який за рішенням компанії може бути або реінвестовано, або отримано власниками, що гарантується на законодавчому рівні. При цьому прибутки під час вивезення закордон оподатковуються за ставкою 15% відповідно ПКУ. Аудитором здійснюється перевірка наявності, правильності заповнення та точності арифметичних даних у додатку ПН до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Якщо між країною, резидентом якої є інвестор, та Україною укладені договори, які визначають пільгові умови оподаткування, аудитор повинен керуватися їх нормами. Законність застосування підтверджується довідкою, виданою в країні походження інвестиції та перекладеною українською мовою. Стосовно перевірки звітності аудитору, крім чотирьох обов'язкових форм фінансової звітності («Баланс», «Звіт про фінансові результати», «Звіт про рух грошових коштів», «Звіт про власний капітал» або їх відповідники за МСФЗ), які складають суб'єкти господарювання з капіталом джерелом утворення в Україні,

потрібно провести огляд спеціальної квартальної форми статистичної звітності № 10-ЗЕЗ «Звіт про іноземні інвестиції в Україну». Крім арифметичної перевірки та перевірки за суттю, аудитор має звернути увагу на одиниці виміру (тисячі з одним десятковим знаком), наявність конкретизації інвестицій за кожною країною і валютою, відображення лише прямих інвестицій.

Висновки. Отже, аудит підприємств з іноземними інвестиціями потребує від спеціаліста вищої кваліфікації, ніж перевірка вітчизняних компаній. У зв'язку з різноманіттям суб'єктів господарювання і умов їх діяльності заздалегідь досягнути усі аспекти майбутнього аудиту неможливо, тому спеціалістам важливо мати навички роботи у сфері юриспруденції та можливість залучати експертів. Особливості, що стосуються проведення процедури аудиту, можна згрупувати та представити схематично (рис. 2).



Рис. 2 Схематичне зображення особливостей аудиту підприємств з іноземними інвестиціями

Врахування аудиторами представлених нюансів при підготовці до виконання завдання з надання впевненості позитивно впливатиме на якість

наданих послуг, підвищить ступінь довіри іноземних користувачів та сприятиме покращенню репутації вітчизняних фірм на міжнародній арені.