

4.4. АУДИТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Каширина М.П., соискатель кафедры «Аудит»

*Всероссийский заочный
финансово-экономический институт*

В статье рассматриваются вопросы определения сущности и значения проведения аудита импортных операций, которые приобретают особую актуальность в нашей стране. Статья посвящена рассмотрению вопросов совершенствования аудита импортных операций.

Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» и Федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», целью аудита является выражение мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности. В свою очередь аудит импортных операций – это выражение независимого мнения о достоверности учета импортных операций во всех существенных отношениях, в том числе, об их соответствии нормам действующего законодательства, о надежности и эффективности средств внутреннего контроля. Отталкиваясь от этих целей, формируем задачи аудита импортных операций, детализируем их в зависимости от вида, с учетом особенностей проведения сделки. При проведении проверки импортных операций, аудиторская компания важное значение уделяет правильности формирования первоначальной стоимости импортных товаров (оборудования), по которой они будут отражаться в учете. На формирование фактической стоимости оказывают влияние следующие факторы:

- дата совершения операции. Согласно п. 6 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 3/2000, датой совершения операции по импорту материальных ценностей считается дата признания расходов по их приобретению. При этом ни в ПБУ 3/2006, ни в ПБУ 10/99 «Расходы организации» не дано четкого критерия для определения конкретной даты признания расходов, связанных с приобретением товаров (которые, согласно п. 7 ПБУ 10/99, являются частью расходов по обычным видам деятельности). В соответствии с Гражданским кодексом РФ (ГК РФ), датой принятия товаров к бухгалтерскому учету считают дату перехода права собственности на данные товары от поставщика к покупателю, в соответствии с условиями заключенного между ними договора. Причем этой датой может быть не только дата фактического поступления товаров на склад покупателя или дата отгрузки товара поставщиком, но и любая другая дата, которую участники сделки могут установить и зафиксировать в контракте;
- виды расходов, порядок отражения в момент таможенного оформления; При осуществлении импортных операций предприятия – импортеры, для минимизации таможенных пошлин и других платежей, стараются уменьшать стоимость поставки, не включая, например, перевозку товара по территории Российской Федерации, оформляя ее отдельным договором;
- порядок включения в фактическую себестоимость импортных материальных ценностей таможенных пошлин и сборов за таможенное оформление. Важно учитывать уплатенные сборы и пошлины за каждый отдельный вид материальных ценностей, если эти расходы учитывать в целом, то происходит искажение данных бухгалтерского учета в виде недостоверной фактической себестоимости ввезенных ценностей и соответствующих налоговых выплат;
- порядок пересчета в валюту РФ стоимости импортных материальных ценностей. Недостоверное отражение

покупателем (импортером) в учете даты совершения операций по импорту, и как следствие неверный пересчет стоимости ценностей в рубли по курсу Центрального банка РФ (ЦБ РФ), действующему на эту дату, может привести к искажению учета курсовых разниц, данных бухгалтерской отчетности и нарушению действующего законодательства.

Таким образом, аудитору следует обратить внимание на порядок формирования фактической себестоимости импортных материальных ценностей, полноту формирования затрат, своевременность отражения в учете и отчетности объектов имущества, приобретаемого в результате осуществления импортных операций. Важно отметить особенности аудита импортных материальных ценностей (работ, услуг), когда следует учитывать риски искажения бухгалтерской и налоговой отчетности. Спецификой этой сделки является порядок налогообложения, связанный с удержанием налогов с нерезидента у источника получения дохода и с исполнением российским партнером функций налогового агента. В связи с этим аудитору необходимо обратить внимание на особенности налогообложения сделки с применением норм международного права. Для того чтобы выразить мнение относительно полноты и достоверности проведенной импортной операции, аудиторская фирма в первую очередь определяет особенности импорта услуг.

Специфическими факторами, оказывающими влияние на данный род операций, являются:

- статус иностранного юридического лица. Определение статуса позволяет аудитору оценить необходимость удержания налогов из выручки зарубежного партнера. В соответствии со ст. 246 гл. 25 Налогового кодекса РФ (НК РФ), если иностранное юридическое лицо имеет статус постоянного представительства, то оно является самостоятельным налогоплательщиком;
- место оказания услуг. Если услуги были оказаны на территории иностранного государства, то они не могут облагаться налогом на доходы по нормам российского законодательства. Но следует иметь в виду, что доходы от оказанных работ и услуг за пределами РФ не облагаются налогом у источника выплаты только в том случае, если у налогового агента имеются первичные документы, подтверждающие место оказания услуг на территории иностранного государства. Также аудиторские услуги включают в себя рассмотрение порядка расчета и удержания налога на добавленную стоимость (НДС) с нерезидента. В ст. 148 гл. 21 НК РФ раскрыто понятие «место реализации работ (услуг)» для определения налогооблагаемой базы для НДС. Если, согласно ст. 148 НК РФ, контрактами, договорами или иными документами подтверждается, что местом реализации работ и услуг является территория иностранного государства, то импортная операция не является объектом для исчисления НДС;
- наличие международных конвенций, соглашений, договоров об избежании двойного налогообложения, которыми может быть предусмотрено полное освобождение от налогообложения или применение пониженных ставок для конкретных доходов нерезидентов в РФ. При аудиторской проверке импортных операций, в том числе, когда проводится обязательный аудит, необходимо следовать конституционному принципу о приоритете норм международного права над нормами российского законодательства. Если двусторонние соглашения между странами об избежании двойного налогообложения отсутствуют, то необходимо следовать нормам действующего законодательства РФ. Но само по себе существование международного соглашения само по себе не является основанием для удержания налога на доход у источника выплаты. Таким основанием является наличие у налогового агента надлежащим образом оформленного подтверждения от нерезидента в случае выплаты ему до-

ходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в РФ. Необходимо акцентировать внимание аудитора на том, что международные договоры об избежании двойного налогообложения не распространяются на косвенные налоги, к которым относится НДС.

Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» и Федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», целью аудита является выражение мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности. В свою очередь, аудит импортных операций – это выражение независимого мнения о достоверности учета импортных операций во всех существенных отношениях, в том числе, об их соответствии нормам действующего законодательства, о надежности и эффективности средств внутреннего контроля. Отталкиваясь от этих целей, формируем задачи аудита импортных операций, детализируем их в зависимости от вида, с учетом особенностей проведения сделки.

При проведении проверки импортных операций аудиторская компания важное значение уделяет правильности формирования первоначальной стоимости импортных товаров (оборудования), по которой они будут отражаться в учете.

На формирование фактической стоимости оказывают влияние следующие факторы:

- дата совершения операции. Согласно п. 6 ПБУ 3/2000, датой совершения операции по импорту материальных ценностей считается дата признания расходов по их приобретению. При этом ни в ПБУ 3/2006, ни в ПБУ 10/99 «Расходы организации» не дано четкого критерия для определения конкретной даты признания расходов, связанных с приобретением товаров (которые, согласно п. 7 ПБУ 10/99, являются частью расходов по обычным видам деятельности). В соответствии с ГК РФ, датой принятия товаров к бухгалтерскому учету считают дату перехода права собственности на данные товары от поставщика к покупателю, в соответствии с условиями заключенного между ними договора. Причем этой датой может быть не только дата фактического поступления товаров на склад покупателя или дата отгрузки товара поставщиком, но и любая другая дата, которую участники сделки могут установить и зафиксировать в контракте;
- виды расходов, порядок отражения в момент таможенного оформления; При осуществлении импортных операций предприятия-импортеры для минимизации таможенных пошлин и других платежей стараются уменьшать стоимость поставки, не включая, например, перевозку товара по территории РФ, оформляя ее отдельным договором;
- порядок включения в фактическую себестоимость импортируемых материальных ценностей таможенных пошлин и сборов за таможенное оформление. Важно учитывать уплаченные сборы и пошлины за каждый отдельный вид материальных ценностей, если эти расходы учитывать в целом, то происходит искажение данных бухгалтерского учета в виде недостоверной фактической себестоимости ввезенных ценностей и соответствующих налоговых выплат;
- порядок пересчета в валюту РФ стоимости импортируемых материальных ценностей. Недостоверное отражение покупателем (импортером) в учете даты совершения операций по импорту, и как следствие неверный пересчет стоимости ценностей в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на эту дату, может привести к искажению учета курсовых разниц, данных бухгалтерской отчетности и нарушению действующего законодательства.

Таким образом, аудитору следует обратить внимание на порядок формирования фактической себестоимости импортируемых материальных ценностей, полноту

формирования затрат, своевременность отражения в учете и отчетности объектов имущества, приобретаемого в результате осуществления импортных операций.

Важно отметить особенности аудита импортных нематериальных ценностей (работ, услуг), когда следует учитывать риски искажения бухгалтерской и налоговой отчетности.

Спецификой этой сделки является порядок налогообложения, связанный с удержанием налогов с нерезидента у источника получения дохода и с исполнением российским партнером функций налогового агента. В связи с этим аудитору необходимо обратить внимание на особенности налогообложения сделки с применением норм международного права.

Для того чтобы выразить мнение относительно полноты и достоверности проведенной импортной операции, аудиторская фирма, в первую очередь, определяет особенности импорта услуг. Специфическими факторами, оказывающими влияние на данный род операций, являются:

- статус иностранного юридического лица. Определение статуса позволяет аудитору оценить необходимость удержания налогов из выручки зарубежного партнера. В соответствии со ст. 246 гл. 25 НК РФ, если иностранное юридическое лицо имеет статус постоянного представительства, то оно является самостоятельным налогоплательщиком;
- место оказания услуг. Если услуги были оказаны на территории иностранного государства, то они не могут облагаться налогом на доходы по нормам российского законодательства. Но следует иметь в виду, что доходы от оказанных работ и услуг за пределами РФ не облагаются налогом у источника выплаты только в том случае, если у налогового агента имеются первичные документы, подтверждающие место оказания услуг на территории иностранного государства. Также аудиторские услуги включают в себя рассмотрение порядка расчета и удержания НДС с нерезидента. В ст. 148 гл. 21 НК РФ раскрыто понятие «место реализации работ (услуг)» для определения налогооблагаемой базы для НДС. Если, согласно ст. 148 НК РФ, контрактами, договорами или иными документами подтверждается, что местом реализации работ и услуг является территория иностранного государства, то импортная операция не является объектом для исчисления НДС;
- наличие международных конвенций, соглашений, договоров об избежании двойного налогообложения, которыми может быть предусмотрено полное освобождение от налогообложения или применение пониженных ставок для конкретных доходов нерезидентов в РФ.

Приведем пример. У иностранной организации есть представительство на территории РФ, которое приобретает имущество на условиях поставки FCA (право собственности на имущество переходит к организации в момент передачи перевозчику – 7 декабря 2010 г.). Представительство приобрело товар – 12 3/4 Цементнорочная головка с одной цементнорочной пробкой 5000 PSI WP в комплекте стоимостью 71 040,00 долл.

В бухгалтерском учете отражено поступление основного средства по дате выдачи грузовой таможенной декларации – 18 декабря 2010 г.

Курс евро, установленный ЦБ РФ, составляет:

- на дату перехода права собственности на имущество (Калгари) – 31,2867 руб./дол.;
- на дату выпуска груза на территорию РФ – 30,6682 руб./дол.;
- на дату осуществления расчетов с поставщиком – 30,2720 руб./дол..

Согласно ст. 223 и ст. 224 ГК РФ, право собственности у покупателя возникает с момента передачи това-

ра перевозчику. Следовательно, датой приобретения следует считать дату передачи - погрузки товара перевозчику в г. Калгари (7 декабря 2010 г.), а не момент выпуска товара с таможни.

Имущество принимается к бухгалтерскому учету по стоимости, пересчитанной по курсу иностранной валюты на дату перехода права собственности на него к организации (пп. 4-7, 20 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 27 ноября 2006 г. №154н).

В результате понижения курса доллара в период между датой признания кредиторской задолженности перед иностранным контрагентом и датой ее погашения в бухгалтерском учете организации возникает положительная курсовая разница (пп. 3, 5, 6, 7, 11 ПБУ 3/2006). (31,2867 руб. – 30,2720 руб.)

Положительная курсовая разница признается прочим доходом и отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», в корреспонденции с кредитом счета 60 (п. 13 ПБУ 3/2006, п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н, Инструкция по применению Плана счетов). Пересчет стоимости имущества после принятия его к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится (п. 10 ПБУ 3/2006). В соответствии с п. 5 ст. 8 Федерального закона №129-ФЗ все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий. Таким образом, имущество, право собственности на которое перешло к представителю, подлежит своевременной регистрации на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». В результате представительство исказило первоначальную стоимость приобретенного имущества на 43 938,24 руб. ((31,2867 - 30,6682) * 71 040 долл.).

При аудиторской проверке импортных операций, в том числе когда проводится обязательный аудит, необходимо следовать конституционному принципу о приоритете норм международного права над нормами российского законодательства. Если двусторонние соглашения между странами об избежании двойного налогообложения отсутствуют, то необходимо следовать нормам действующего законодательства РФ. Но само по себе существование международного соглашения само по себе не является основанием для неуплаты налога на доход у источника выплаты. Таким основанием является наличие у налогового агента надлежащим образом оформленного подтверждения от нерезидента в случае выплаты ему доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в РФ.

Необходимо акцентировать внимание аудитора на том, что международные договоры об избежании двойного налогообложения не распространяются на косвенные налоги, к которым относится НДС.

Каширина Мария Петровна

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Таможенный кодекс РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 28 мая 2003 г. №61-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О валютном регулировании и валютном контроле [Электронный ресурс] : федер. закон от 10 дек. 2003 г. №173-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О таможенном тарифе [Электронный ресурс] : закон РФ от 21 мая 1993 г. №5003-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Расходы организации [Электронный ресурс] : положения по бухгалтерскому учету 10/99 : приказ М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету 3/2006 : приказ М-ва финансов РФ от 27 нояб. 2006 г. №154н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Импортные операции; двойное налогообложение; аудиторская деятельность; международное соглашение; нерезидент РФ; нормы международного права.

РЕЦЕНЗИЯ

Импортные операции характеризуются своими особенными целями и задачами, а так же последовательностью их выполнения. В ходе проведения аудиторской проверки требуется установить факт достоверности отражения в учете импортных операций, а также соответствия гражданского, валютного, таможенного, бухгалтерского и налогового законодательства.

Рецензируемая статья посвящена рассмотрению вопросов совершенствования аудита импортных операций, важности оптимальной разработки программы и специфических процедур. Проверка деятельности в этой сфере требует особого внимания, так как зачастую кредиторская задолженность перед поставщиками по импортным операциям отражена в бухгалтерском учете некорректно либо раскрыта не полностью.

Научная новизна и практическая значимость. Идеи, изложенные в статье, представляют научный интерес и практическую значимость. Они могут служить основой для разработки модели оптимизации налоговой нагрузки. Ее содержательная часть, несомненно, актуальна и отражает современные требования, направленные на совершенствование аудита импортных операций.

Заключение. В целом представленная статья представляет собой научный интерес как для аудиторов, так и для работников налоговых органов и может быть рекомендована к публикации.

Сотникова Л.В., д.э.н., профессор кафедры «Аудит» Всероссийского заочного финансово-экономического института

4.4. AUDIT IMPORT OPERATIONS

M.P. Kashirina, Candidate of the Department «Audit»

WZFEI

In article are considered questions of defining the essence and value of the audit import transactions, which are of particular relevance in our country. The article is devoted to the issues of improving audit import operations.

Literature

1. The civil code Of the russian Federation (part two): The federal law of 26.01.1996 №14-FL.
2. The tax code Of the russian Federation (part 1): The federal law of 31.07.1998 №146- FL.
3. The tax code Of the russian Federation (part two): The federal law of 05.08.2000 №117- FL.

4. On currency regulation and currency control: The federal law from 10.12.2003 №173-FL.
5. On customs tariff: The law of the Russian Federation from 21.05.1993 №5003-1.
6. About the auditor 's license: The federal law from 30.12.2008 №307-FL.
7. Regulations on accounting «Accounting of assets and liabilities whose value is expressed in foreign currency» (pbu 3/2006): The order Of the ministry of finance Of russia from 27.11.2006 №154н.
8. Regulations on accounting «Organization 's expenses» PBU 10/99: The order Of the ministry of finance Of russia of 06.05.1999 №33н.
9. The customs code Of the russian Federation: The federal law of 28 may 2003 №61-FL.

Keywords

Import operations; double taxation; audit activity; the international agreement; non- residents of the Russian Federation; norms of international law.