

Е. Л. Иванова, М.Е. Ханенко, С.П. Суворова

УЧЕТ И АУДИТ ЭКСПОРТНЫХ И ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

В данной статье рассмотрены правила ведения финансового (бухгалтерского) учета и последовательность аудиторской проверки. Имеются методологические указания относительно того, в каком порядке и в каких случаях аудитор может применять необходимый для проверки способ. В статье раскрыта разница между экспортными и импортными операциями и способами ведения их учета. Рассматриваются документы, регламентирующие правильность ведения финансового учета, и виды документации, необходимые аудитору для проведения аудиторской проверки.

Ключевые слова: экспортные и импортные операции, внешнеэкономическая торговая деятельность, порядок аудита, аудиторская проверка, финансовый (бухгалтерский) учет, внешнеторговые контракты.

UDC 657.2:339.564

E.L. Ivanova, M.E. Hanenko, S.P. Suvorova

ACCOUNTING AND AUDIT OF EXPORT AND IMPORT OPERATIONS

In the article the rules of conducting financial (accounting) registration and sequence of audit are considered. There are methodological instructions concerning the order and the reasons of auditing methods applied. In the article the difference between export and import operations and the ways of conducting their account are disclosed. The documents regulating correctness, and the kinds of documentation necessary for the auditor for carrying out the audit are considered.

Keywords: export and import operations, foreign trade, audit sequence, audit, financial (accounting) registration, foreign trade contracts.

Интеграция Российской Федерации в мировую хозяйственную систему повлекла за собой активное участие отечественных предприятий и фирм различных форм собственности во внешнеэкономической торговой деятельности. Внешнеэкономическая торговая деятельность подразумевает широкий спектр как импортных, так и экспортных отношений. Подобное движение капитала требует четкой регистрации и правильной отчетности, а так же наиболее жесткого контроля, включающего не только внутрихозяйственный, но и внешний, независимый контроль. Наиболее эффективным контролем является аудит.

Согласно Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» основной целью аудита является – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации [1].

Что же касается основной цели аудита внешнеэкономической деятельности, то ее можно определить, как выражение мнения о достоверности бухгалтерского учета в сфере экспортных, импортных и валютных операций, о правильности и соответствии порядка их ведения в соответствии с законодательством Российской Федерации и международным стандартам.

Экспорт товаров – это фактическое пересечение границы РФ товаров и услуг. Зафиксировать подобное передвижение очень просто, поскольку экспортируемая продукция имеет осязаемую физическую форму. Экспорт продукции может быть произведен как производителями, так и торговыми организациями.

Проведение аудиторской проверки начинается, прежде всего, с оценки надежности с точки зрения достоверности данных финансового (бухгалтерского) учета. На счетах «Товары импортные», «Готовая продукция на экспорт», «Товары, отгруженные на экспорт» отражается эффективность внутреннего контроля за внешнеторговым оборотом и сохранность товарно-материальных ценностей.

Аудит учета экспортных операций в основном ведется в следующих направлениях: проверка данных аналитического и синтетического учета; достоверность отражения в документации количества экспорта; проверка договоров и соблюдение сроков их исполнения; встречная проверка организации покупателя и поставщика; проверка данных бухгалтерского и оперативного учета; причины возникновения задолженности по поставке или оплате; установление правильности параллельного учета курсовых разниц, которые происходят во время осуществления операций в результате пересчета сумм хозяйственных операций на последнее число отчетного периода; соблюдение организацией законодательства в области безналичных расчетов в иностранной валюте [6].

Аудит импортных операций может рассматриваться аудитором в нескольких направлениях: проверка

правильности расчетов с импортерами за импортируемую продукцию и проверка правильности определения затрат, включаемые в стоимость товара и правильное их отражение в учете.

Главные задачи аудита импортных операций определяются как проверка своевременности расчетных операций и недопущение просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, соблюдение финансово-расчетной дисциплины; проверка законности проведения внешнеэкономических операций и соблюдение требований договоров; правильность документации хозяйственных операций и целесообразность заключения импортных контрактов.

Аудиторскую проверку импортных операций эффективнее всего проводить в следующем порядке: аудит в расчетах по импортным операциям остатков и соответствие их регистра синтетического и аналитического учета; проверка правильности взыскания пени за нарушение сроков расчетов с иностранными агентами как через неуплату средств, так и в случае своевременного неполучения импортируемых товаров; в соответствии с установленным законодательством производится проверка соответствия учета по импортным операциям и хозяйственным операциям; аудит правильности отражения хозяйственных операций по импорту товаров в бухгалтерском учете в соответствии с первичными документами; выявление соответствия расчетов договорам; установление правильности отражения в учете уплаченных пошлин, таможенных сборов во время товаров, акцизного сбора, НДС, а также правильности их исчисления с учетом льгот в отношении товаров критического импорта; выявление степени организации внутрихозяйственного контроля за расчетами с импортерами; проверка материалов инвентаризации расчетов с импортерами; определение правильности отражения расчетов с импортерами в бухгалтерской и статистической отчетности.

Источниками информации для проведения аудиторской проверки являются: законодательные акты и нормативно-правовые акты, регламентирующие отношения импортеров с субъектами внешнеэкономической деятельности, банковскими учреждениями, государственными органами; товарно-сопроводительные документы (сертификаты качества), спецификация, упаковочный лист, транспортные, страховые и экспедиторские документы, комплектующая ведомость; складская документация, счета-фактуры; таможенная документация, техническая документация, арбитражная документация, контракты; договорная и организационно-распорядительная документация [6].

При проведении аудиторской проверки аудитору чаще всего необходимо исследовать большой объем документации и бухгалтерских записей. Поэтому проверка записей в учетных регистрах не может быть сплошной. Чаще всего аудиторы применяют различные варианты выборочной проверки документации: проверка однородных операций за несколько месяцев, за последний месяц каждого квартала, за последний квартал и за последние два месяца; проверка части документов за исследуемый год.

Могут быть использованы различные методические приемы проверки документов. Выделяют: арифметическую, формальную, логическую, экспертную, встречную, нормативно-правовую, экономическую проверку, контрольное сличение, обратный счет, аналитическая проверка отчетности и баланса, оценку документов по данным корреспондирующих счетов и так далее. Оформление каждой отдельной хозяйственной операции осуществляется путем оформления соответствующими документами, ими же обосновываются записи в регистрах синтетического и аналитического учета. На их основе составляется бухгалтерский баланс и отчетность. Поэтому аудиторы для оценки достоверности совершенных хозяйственных операций, прежде всего, прибегают к использованию методических приемов проверки документов и записей в регистрах бухгалтерского учета.

При проверке договоров, которые были заключены предприятием с иностранными партнерами по экспортным и импортным операциям, аудитор в первую очередь обращает внимание на наличие определенных валютных условий. К ним относятся: в какой валюте выражена цена и каким способом можно определить цену; в какой валюте осуществляется платеж; курс пересчета в том случае если валюта цены и платежа не совпадают; договоренности по поводу потерь, которые могут возникнуть в результате изменений валютных курсов [3]. Немало важному вниманию удостоиваются и финансовые условия произведенных расчетов. Они должны четко называть вид и условия расчетов (в кредит или наличными, допускается и смешанный вид расчетов); отражать принимаются ли методы защиты, которые способствуют своевременности и надежности платежей; формы расчетов (это могут быть: платежное поручение, аккредитив, банковский перевод, инкассо).

В связи с тем, что предприятие в праве самостоятельно распоряжаться собственной выручкой, аудитору необходимо проверять насколько эффективно и рационально были использованы денежные средства предприятия. Подобную проверку можно провести путем сравнения перечисленной валюты со стоимостью импортированных товаров.

От момента погрузки до сдачи получателю каждой партии экспортно-импортных товаров, она обязана отражаться по месту ее фактического нахождения. Подобный учет ведут на специальных ведомостях, карточках и должен предусматривать формирование данных о местонахождении каждой партии в пути на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Учет отгруженных экспортных и импортных товаров ведется на специальных регистрах аналитического учета. В таких регистрах предусматриваются две дополнительные графы, в которых отражаются отметки перехода права собственности на товар. Первая подтверждает исполнение обязательств участника внешнеэкономической деятельности по поставке товаров. Графа вторая является основанием для отражения выручки от экспорта в бухгалтерском учете и описание отгруженного товара с баланса экспортера, а с этого момента импортер должен поставить товар на балансовый учет.

В случае, когда импорт и экспорт товаров осуществляется с российским посредником посредством договора комиссии, учет рекомендуется вести за балансом комиссионера, поскольку, выступая как контрактодержатель, он будет получать документы, являющиеся основанием для учета экспортных и импортных товаров по местам их конкретного местонахождения. Если комиссионер вовремя будет предоставлять необходимые документы, то такой учет может вести комитент. При наличии данного аналитического учета можно полагать, что на предприятии эффективно развит внутренний контроль за движением товаров по внешнеторговым договорам. При проведении аудиторской проверки, чтобы подтвердить надежность построения и функционирования данной системы, аудитору необходимо закрепить данный факт соответствующими документальными доказательствами.

Для того чтобы экспортер смог подтвердить исполнение своих обязательств по отгрузке товаров, ему необходимо предоставить следующую документация, в зависимости от вида транспорта: коносамент, автотранспортную накладную, авиагрузовую накладную, железнодорожную накладную международного сообщения. Эти документы содержат сведения о пункте назначения, таможенной стоимости, количестве товара, пограничных пунктах пропуска, также к ним могут быть приложены товарно-сопроводительные документы. Законность и подлинность таких документов подтверждают штампы таможенных органов Российской Федерации, свидетельствующие о произведенном таможенном оформлении, уплате необходимых экспортных пошлин и сборов. Грузовая таможенная декларация, которая оформлена в соответствии с таможенным законодательством, акты таможенных ревизий являются наиболее важным аудиторским доказательством [5]. Товар, отгруженный на экспорт отправленный в страну получения без перегрузки и хранения отражается на субсчете «Товары отгруженные на экспорт». При проведении аудиторской проверки, в данном случае, аудитор проводит проверку по существу. Эта аудиторская процедура может включать либо детальную проверку правильности отражения в учете оборотов и сальдо по счетам, либо аналитическую процедуру. Своевременное отражение выручки от продажи в налоговом и бухгалтерском учете должно быть произведено в момент перехода права собственности.

Следует отметить, что такой учет требует максимального внимания и точности, так как очень часто при определении момента перехода права собственности допускаются ошибки и неточности. Доход при экспорте товаров должен быть отражен в виде экспортной выручки с одновременным указанием суммы этого дохода в виде дебиторской задолженности иностранного покупателя. Для пересчета валютной выручки в рубли берется курс Банка России на дату перехода права собственности. В том случае если дата перехода права собственности по обоюдному решению сторон названа дата произведения оплаты, то в целях налогообложения данная дата признается датой реализации в зависимости от размера средней выручки за предыдущие четыре квартала.

Обращаясь к ПБУ 9/99 «Доходы организаций», можно выделить четыре условия, при выполнении которых доходы могут быть отражены в бухгалтерском учете. К указанным условиям относятся: организация должна иметь право на получение данной выручки, которое определяется наличием конкретного договора или такое право может быть подтверждено иными способами; должна быть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод, что выражается в получении актива или в отсутствии неопределенности по поводу получения актива; произведенные или еще не произведенные расходы, связанные с проводимой операцией могут быть определены; сумма выручки может быть определена. В том случае, если хотя бы одно из условий не выполняется, то в учете признается не выручка, а кредиторская задолженность.

При проведении аудита организации аудитор должен принимать во внимание, что сдача товара перевозчику оформляется транспортными документами. В зависимости от вида транспортировки документальными подтверждениями являются: при железнодорожных перевозках – международная железнодорожная накладная; при автомобильных – автомобильная накладная; при речных перевозках – речной коносамент; при морских – морской коносамент; при международных почтовых отправлениях – почтовая квитанция. Для того чтобы фактическое местонахождение отгруженного на экспорт товара соответствовало учетным данным, необходимо в финансовом (бухгалтерском) учете перевести его со счетов 43 «Годовая продукция» или 41 «Товары» на субсчет «Товары, отгруженные экспортные» [4].

Аудитор имеет основание считать результаты проведенной аналитической процедуры доказательством соответствия порядка ведения учета действующему законодательству, в том случае, если аудитором было установлено, что дата перехода права собственности трактуется бухгалтером участника внешнеэкономической деятельности правильно, и в том случае, если по итогам сплошной или выборочной проверки он убедился, что экспортная выручка отражена именно на эту дату, а не на какую-либо другую. Путем сравнения оборотов по счетам 90 «Продажи» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками по экспортным поставкам» проверяется полнота отражения в учете выручки от экспорта [4]. Результаты подобной аудиторской процедуры по данным счетам должны быть равными. Однако равенство оборотов не является гарантией того, что записи были произведены по всем партиям продукции, перешедшим в собственность покупателя. Поэтому производится дополнительная процедура по сверке номеров контрактов, по которым были списаны товары с кредита субсчета «Товары отгруженные, экспортные» и номеров контрактов, по которым была отражена выручка. Чтобы подтвердить правильность оборотов по кредиту субсчета 62, нужно сравнить итог кредитовых оборотов по этому счету с общей суммой дебетовых оборотов по транзитному валютному счету. Если произойдет обнаружение непогашенной задолженности иностранного партнера, аудитор выясняет причины просроченного платежа, а также

то, какие меры были предприняты участником внешнеэкономической деятельности по ее взысканию. Такими мерами являются переписка с должником, исковое заявление.

Для того, чтобы проверить правильность определения прибыли по внешнеторговым контрактам, необходимо проанализировать субсчета к счетам 90 «Продажи» и 99 «Прибыли и убытки». В том случае, если аудитор получает доказательства о правильности и достоверности отражения в учете валютной выручки, доход от основных видов финансово-хозяйственной деятельности в части экспорта может считаться достоверным.

Для анализа правильности отражения сумм прочих доходов и расходов в финансовом учете проверяются счет 91 «Прочие доходы и расходы» и соответствующие субсчета. Количество продаж и покупок служит подтверждением правильности и полноты отражения разницы между курсами продажи валюты и курсом Банка России. Подобную информацию, как правило, получают из журнала учета Экспортно-импортных договоров.

При проведении аудиторской проверки аудитор получает налоговую декларацию по НДС, для подтверждения правомерности применения нулевой процентной ставки. Для этого проверяются первичные документы по субсчету «Транзитный валютный счет», которые подтверждают, что суммы полученной валюты являются экспортной выручкой [2].

Своевременность постановки на балансовый учет импортируемых товаров необходима для аудита импортных операций, поскольку, именно она является зоной повышенного аудиторского риска. В российской практике право собственности на результаты от импортных операций переходят по оплате. Чаще всего происходит нарушение принципа имущественной обособленности, искажаются данные учета и отчетности, в результате того, что резиденты, передавая товары в производство или реализацию, списываются в расход.

Налоговые последствия внешнеторговых договоров из-за фактического несоответствия между формой и содержанием договором, также относят к зоне повышенного риска при продаже товаров. Если контракт имеет форму договора купли-продажи, то он исполняется как договор комиссии и российский участник сделки берет на себя обязательства по исполнению функций налогового агента.

Импортируемые товары принимаются к учету на дату перехода права собственности от продавца к покупателю, если права собственности по каким-либо причинам не перешло к покупателю, то эти товары учитываются за балансом.

Список литературы:

1. Аудит расчетов по экспортным и импортным операциям [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://бизнес-учебники.рф/audit_directora/audit-raschotov-exportnyim-importnyim.html. Дата обращения: 10.10.12
2. Аудит и финансовый анализ [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/afa/2000-2/01-2.shtml>. Дата обращения: 11.10.12
3. Все об аудите [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://rudocs.exdat.com/docs/index-91202.html?page11>. Дата обращения: 11.10.12
4. Внешнеэкономическая деятельность [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.top-audit.info/page.php?t=10&p=127>. Дата обращения: 12.10.12
5. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultants.ru/audit/investicionnyj-audit.html>. Дата обращения 21.10.12
6. Экономика [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://lib.rus.ec/b/232112>. Дата обращения: 13.10.12

Иванова Елена Леонидовна

*студентка 4 курса, финансово-экономического факультета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail:hmae@yandex.ru*

Суворова Светлана Павловна

*д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail:suvorova500@yandex.ru*

Ханенко Мария Евгеньевна

*к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail:hmae@yandex.ru*