

АУДИТ
ОРГАНИЗАЦИЯ
И ТЕХНОЛОГИИ

АУДИТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Г.В. Кулинина
С.Д. Юшкова



УДК 657.6:339.5(075.8)
ББК 65.053я73
К90

Рекомендовано Учебно-методическим центром «Профессиональный учебник» в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений

Р е ц е н з е н т ы:
канд. экон. наук *Г.В. Куликов*;
канд. экон. наук, доц. *Б.Л. Гордон*

Главный редактор издательства
доктор экономических наук *Н.Д. Эриашвили*

Кулинина Г.В., Юшкова С.Д.

К90 Аудит импортных операций: Практ. пособие /Под ред. проф. В.И. Подольского. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 190 с. — (Серия «Аудит: организация и технологии»).

ISBN 5-238-00661-6

Приводится методика аудита импортных операций, включающая раскрытие целей, задач, критериев, информационной базы аудита и особенностей получения аудиторских доказательств достоверности и законности импортных операций, их эффективности. Раскрывается влияние правового, таможенного и валютного законодательства на организацию бухгалтерского учета и аудиторский риск.

Для широкого круга аудиторов и бухгалтеров, а также менеджеров организаций-импортеров, студентов учебных заведений.

ББК 65.053я73

ISBN 5-238-00661-6

© Г.В. Кулинина, С.Д. Юшкова, 2004
© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2004
Воспроизведение всей книги или любой ее части запрещается без письменного разрешения издательства

Содержание

Введение **3**

Глава 1. Импортные операции хозяйствующего субъекта как объект аудита **7**

1.1. Цель, задачи и последовательность проведения аудита импортных операций 7

1.2. Критерии аудита и особенности его информационной базы 20

Глава 2. Особенности аудиторских доказательств достоверности и законности импортных операций **39**

2.1. Использование в аудите импортных операций результатов банковского валютного контроля 39

2.2. Оценка соответствия импортной операции таможенному законодательству 69

2.3. Использование в аудите импортных операций результатов внутреннего контроля хозяйствующего субъекта 93

Глава 3. Основные направления аудита импортных операций **111**

3.1. Аудит затрат, связанных с доставкой и оформлением импортных материальных ценностей 111

3.2. Аудит отражения в бухгалтерском учете стоимости импортных материальных ценностей 136

3.3. Особенности аудита импортных нематериальных ценностей (работ, услуг) 157

Глава 4. Оценка применимости допущения непрерывности деятельности в аудите **173**

Глава 1

Импортные операции хозяйствующего субъекта как объект аудита

1.1. Цель, задачи и последовательность проведения аудита импортных операций

Либерализация внешнеэкономической деятельности России дала возможность выхода на внешнеэкономический рынок большого числа отечественных предприятий, что безусловно является положительным моментом проведения экономической реформы. Необходимо заметить, что, как и вся российская экономика, развитие и становление импорта — одного из направлений внешнеэкономической деятельности — претерпевало несколько изменений, связанных с внешними и внутренними факторами, повлиявшими на экономику в целом. В историческом аспекте развития и становления импорта в России можно выделить следующие этапы.

1. Период полной монополии государства в области внешнеэкономической деятельности, продлившийся вплоть до конца 1980-х годов, когда небольшое количество аккредитованных предприятий имело возможность выхода на внешний рынок, но при этом обязано было соблюдать стратегические интересы страны (в то время — СССР).

2. С 1991 г., с момента выхода официального документа — Указа Президента РФ № 213 от 15 ноября 1991 г. — происходит кардинальное изменение политики государства в целом и, как следствие, — либерализация импорта и открытие границ для предприятий различных форм собственности и видов деятельности без специальной регистрации. Ключевым моментом на данном этапе стало принятие Закона «О валютном регулировании и валютном контроле». Уполномоченным банкам было разрешено открывать валютные счета всем юридическим лицам и гражданам. При этом продажа иностранной валюты юридическим лицам, зарегистрированным на территории РСФСР, осуществлялась только для целей импорта товаров и услуг (проведения текущих операций).

Необходимо также отметить, что с 1992 г. принято решение о сокращении государственного субсидирования импорта.

3. В 1998 г. страна впервые столкнулась с кризисной ситуацией, повлекшей спад в экономике всех отечественных предприятий, в особенности предприятий-импортеров, деятельность которых напрямую зависит от наличия валютных средств на их счетах.

4. В последнее время наблюдается стабилизация в оборотах по импортным операциям, что свидетельствует о постепенном выходе предприятий из кризисной ситуации и является результатом проведения политики оздоровления экономики, в том числе и импортных операций как одного из звеньев внешнеэкономической деятельности государства.

Либерализация внешнеэкономических связей имела как позитивные, так и негативные последствия. Среди негативных макроэкономических результатов либерализации внешнеэкономической деятельности следует выделить масштабную утечку капитала из страны, усиление инфляционных процессов, подавление импортом ряда отраслей отечественного производства.

Надо сказать, что на микроуровне наряду с положительными моментами снятие ограничений на импорт повлекло возникновение дополнительных рисков, связанных с осуществлением внешнеэкономической деятельности непосредственно предприятиями-импортерами. С нашей точки зрения, организации-импортеры подвержены влиянию таких рисков, как:

- *коммерческий риск* — когда сделка не состоялась и предприятие недополучило прибыль, необходимую для дальнейшего развития бизнеса. В некоторых случаях это может привести к банкротству организации, поскольку спецификой импортных операций является достаточно длительный временной лаг между моментом согласования, заключения и непосредственно исполнения сделки;
- *финансовый риск* — когда импортер не способен своевременно и в полном объеме погасить долги по заемным средствам (кредитам и процентам по ним) из-за отсутствия или недостаточного количества денежных средств, находящихся в распоряжении организации;
- *валютный риск* — сам импортер полностью зависит от соотношения рубля и валюты платежа по импортному контракту, и в связи с колебанием курса возможно получение убытков;
- *риск неэффективности сделки* — в случае, когда произведенные предприятием затраты по доставке товара и исполнению своих обязательств по импортному договору превосходят доходы от реализации этого товара или услуги при пере-

продаже либо не оправдывают производственные цели приобретения импортной продукции;

- *риск искажения данных бухгалтерского учета и отчетности* — если импортная операция имеет ряд специфических, присущих только ей особенностей, касающихся характера проведения, что существенно ее усложняет и выделяет из ряда других хозяйственных операций.

Подверженность импортера всем видам рисков несет в себе высокую вероятность искажения данных отчетности, так как у предприятия возникает желание скрыть реальное положение вещей. И это не обязательно умышленная фальсификация и вуалирование соответствующих статей отчетности: зачастую предприятие просто своевременно не смогло минимизировать возникновение того или иного риска.

Кроме того, искажение данных может быть из-за низкой квалификации некоторых служб (бухгалтерии, юридической службы, службы логистики и т.п.), задействованных в продвижении сделки, и некомпетентности управленческого персонала, в обязанности которого входят непосредственный контроль за надлежащим исполнением всех этапов импортной операции, предотвращение и своевременное устранение возникающих рисковых ситуаций.

Акцентируя внимание на повышенной подверженности импортных операций различного рода рискам и, как следствие, возможности возникновения искажений данных отчетности, считаем необходимым выделение импортных операций в обособленный о б ъ е к т а у д и т а. В специальной литературе по практическому аудиту нет однозначного подхода к данному объекту аудиторской проверки. В основном авторы рассматривают вопросы бухгалтерского учета, а не аудита импортных операций в соответствующих главах и параграфах.

Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности. С нашей точки зрения, цель аудита импортных операций — это выражение независимого мнения о достоверности учета импортных операций во всех существенных аспектах, о соответствии их нормам действующего законодательства, о надежности и эффективности системы внутреннего контроля предприятия. Исходя из этих целей формируются задачи и подзадачи аудита импортных операций (см. рис. 1.1, 1.2). При этом подзадачи конкретизируются в зависимости от вида импортных операций и с учетом особенностей их проведения по всем этапам прохождения сделки.

Внешнеторговые операции имеют ряд ключевых особенностей, позволяющих выделить их из общего числа хозяйственных операций. С точки зрения разграничения импортных и экспортных операций основное их различие состоит в направленности действий: с одной стороны — ввоз на территорию России, а с другой — вывоз за ее пределы. Исходя из этого формируется специфика импортных и экспортных операций.



Рис. 1.1. **Задачи аудита импортных операций**

Мы выделяем следующие особенности импортных операций.

1. Политические. Продавец и покупатель являются резидентами различных государств, а значит, на характер сделки влияет как внутриэкономическая, так и внешнеэкономическая политика, проводимая страной через контрагентов — юридических лиц, заключивших внешнеэкономический договор. Таким образом, импортный контракт должен учитывать законодательство всех сторон по сделке с учетом различного рода международных конвенций и соглашений.

2. Территориальные. Удаленность продавца и покупателя друг от друга подразумевает пересечение государственных границ

на всем пути следования импортных материальных ценностей. Отсюда следует необходимость соблюдения таможенных режимов. Кроме того, территориальный аспект особое значение приобретает при рассмотрении операций по импорту услуг (работ). В силу их нематериальности невозможно установить факт пересечения государственной границы ни одной из сторон по сделке. По этой же причине таможенные органы не задействованы в контроле за операцией.

3. Временны́е. Исполнение сделки от момента согласования всех ключевых положений внешнеэкономического договора до момента поставки материальной ценности занимает значительное время, принимая во внимание вышеперечисленные особенности.

4. Стоимостные. Российские предприятия при выходе на международный рынок столкнулись с непривычной экономической ситуацией, заключающейся в формировании стоимости доставки груза. Так, перевозка грузов по территории бывшего СССР была значительно протяженнее пути, который материальная ценность проходит при доставке из Европы в Россию, но при этом стоимость перевозок была умеренной. Что касается стоимости транспортных расходов при доставке груза из-за границы, то предприятия-импортеры столкнулись с тем, что вне зависимости от дальности перевозки стоимость транспортировки достаточно велика. Практика показывает, что в среднем величина транспортных расходов составляет половину контрактной стоимости ввозимого груза, а в большинстве случаев и больше.

5. Порядок расчетов. Особенностью импортных контрактов, заключенных с российскими контрагентами, является определение цены сделки в валюте, отличной от валюты Российской Федерации. Таким образом, все расчеты с контрагентом совершаются в иностранной валюте. Исходя из этого импортная операция всегда является объектом валютного законодательства в отличие от ряда других хозяйственных операций, расчеты по которым производятся в рублях на территории России.

Импортные операции как объект аудита можно разделить на импорт материальных ценностей (товаров, оборудования и т.п.) и нематериальных ценностей (услуг, работ). В основу такого разделения положены различия в их физических свойствах: материальные ценности имеют вещественное воплощение, а нематериальные — нет.

Подобное разделение импортных операций необходимо для определения подзадач аудита, которые обязаны учитывать специфику конкретной операции (см. рис. 1.2).



Рис. 1.2. **Подзадачи аудита импортных операций**

Таким образом, содержание и направление аудита импортных операций включают расширенный спектр задач и подзадач, определяющих целевую направленность проверки. Кроме того, как от сотрудников предприятия-импортера, так и от аудитора требуется наличие специальных знаний в области международного и гражданского права, валютного, таможенного и налогового законодательства, что еще раз подтверждает вывод о том, что импортные операции являются специфическим объектом аудиторской проверки.

Определим последовательность процесса аудита применительно к импортным сделкам как к самостоятельному объекту аудита.

В специализированной литературе существует несколько подходов к определению последовательности проведения аудита хозяйственной операции.

1. ***Дезагрегирование бухгалтерской отчетности***. В данном случае авторы исходят из того, что даже если бухгалтерская отчетность подготовлена достаточно тщательно, то доказательств, полученных на уровне анализа данных этой отчетности, недостаточно для формирования объективного мнения аудитора. В связи с этим необходимо более детальное изучение статей отчетности, а именно последовательное подразделение: всей бухгалтерской отчетности — на статьи по степени важности различных критериев, статей — на счета бухгалтерского учета, счетов — на хозяйственные операции. Этот процесс получил название *дезагрегирование*.

В международной практике выделяют пообъектный и циклический подходы к проведению аудита.

2. ***Пообъектный подход***. Все хозяйственные операции тестируются аудитором с точки зрения обособленного получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. То есть сначала каждый счет бухгалтерского учета в отдельности проверяется по определенным критериям на этапе сбора аудиторских доказательств без выявления каких-либо взаимосвязей с другими счетами. Далее проводится анализ разрозненной информации, выявляются взаимосвязи между счетами и, таким образом, происходит обобщение результатов. Заключительным этапом является формирование мнения о бухгалтерской отчетности в целом. Необходимо отметить тот факт, что использование данного метода не исключает дублирования действий аудиторов, что не всегда объективно необходимо и приводит к дополнительным затратам труда и времени.

3. ***Циклический подход***. Он предполагает выделение в качестве объекта аудита всего цикла хозяйственной операции с учетом особенностей финансово-хозяйственной деятельности, применяемой

системы бухгалтерского учета и документооборота. В данном случае аудит учитывает все индивидуальные особенности проверяемого предприятия.

Зарубежные ученые достаточно давно занимаются разработкой соответствующих методик на основе циклического подхода. Они выделяют в качестве объектов аудита такие циклы аудита, как реализация и получение выручки, товарные и расчетные операции, формирование капитала и его доходность, а также циклы покупки, получения доходов и т.п. В процессе аудита каждый цикл хозяйственной операции исследуется отдельно, при этом организация проверки предполагает своевременное выявление связей между циклами. При таком подходе широко применяется метод направленного тестирования. Его основу составляет принцип двойной записи. Таким образом, целенаправленно проверив дебетовые записи одного счета, аудитор может сделать выводы относительно кредитовых счетов-корреспондентов (при этом дебетовые записи тестируются на предмет завышения, а кредитовые — наоборот).

4. ***Смешанный подход***. Такой подход предполагает комбинирование всех вышеперечисленных способов. С нашей точки зрения, смешанный подход — наиболее приемлем при определении последовательности проведения аудита импортных операций. Несмотря на то что еще до начала аудиторской проверки известен объект — импортная операция, тем не менее проверку целесообразно начать с ознакомления с данными бухгалтерской отчетности с целью выявления и группировки статей по их значимости, т.е. используется прием дезагрегирования. Исходя из этого при наличии различного рода внешнеторговых контрактов определяются статьи бухгалтерского баланса, на которых должны быть отражены импортные ценности. Так, если на предприятии производились закупки товаров или оборудования как отечественного, так и импортного производства, то аудитор должен определить группу соответствующих статей в бухгалтерском балансе, затем перейти к детализации счетов 41 «Товары» и 01 «Основные средства», выделив из них импортные материальные ценности. Далее необходимо перейти к рассмотрению особенностей импортной операции в целом как к отдельному объекту аудита с учетом специфики данного рода сделки, где присутствуют как часто повторяющиеся однотипные операции (например, покупка-продажа валюты на протяжении всего процесса исполнения сделки или оплата таможенных платежей, а также транспортных расходов), которые можно проверить по циклам, так и разовые, но имеющие существенное значение операции (например, ис-

полнение функций налогового агента); их целесообразно проверять пообъектно.

В основе правильной и рациональной организации процесса аудита, выбора необходимых и достаточных аудиторских процедур лежит четкое понимание аудитором целей проверки. Для достижения основной цели аудита импортных операций — формирования объективного мнения о всех существенных аспектах сделки — аудитору необходимо обеспечить достаточное количество аудиторских доказательств. В процессе сбора доказательств аудитору важно понять, на каком уровне сбора и обработки учетной информации возможно получение требуемых фактов. Внешнеторговая сделка по импорту включает несколько этапов — от момента заключения сделки до фактического получения материальной ценности или услуги. Сделка затрагивает как экономические, так и юридические вопросы. Кроме того, в процесс исполнения сделки вовлечены не только продавец и покупатель как основные участники по контракту, но и посредники в лице банков как уполномоченных агентов валютного контроля, таможен как органов, регулирующих ввоз товара, лицензионных органов, разрешающих проведение ряда импортных операций. Эти особенности позволяют аудитору при проверках получить доказательства достоверности информации не только из внутренних источников — учета и отчетности предприятия, но и воспользоваться внешними источниками — документами, прошедшими валютный и таможенный контроль.

Основным источником аудиторских доказательств бесспорно являются первичные документы, являющиеся обоснованием проведения сделки. Характер первичных документов определяет ключевые направления аудиторской проверки, а именно:

1) соблюдение требований действующего законодательства, т.е. подтверждение законности совершения импортной операции:

- документы органов, осуществляющих первичный контроль за операцией и дающих разрешение (лицензию) по ряду операций;
- документы банковского контроля в сфере валютного регулирования;
- документы таможенного контроля;

2) определение полноты, своевременности и достоверности отражения операции в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями гражданского, валютного, бухгалтерского и налогового законодательств:

- импортный контракт;
- первичные документы бухгалтерского учета;
- бухгалтерская отчетность.

Значимость и достаточность аудиторских доказательств зависят от многих факторов, но в первую очередь от:

- степени принятого аудиторского риска и существенности (материальности) в аудите;
- независимости источника доказательств;
- результатов анализа, выполненного непосредственно аудитором;
- уровня организованности системы внутреннего контроля;
- возможности сопоставления документов и данных, полученных из различных источников.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности придают особое значение оценке системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета для планирования объема и видов аудиторских доказательств. Формирование мнения о достоверности отчетности во многом определяется оценкой аудитором системы внутреннего контроля. Оценка надежности этой системы — одно из основных направлений при проведении аудита импортных операций. Именно внутренний контроль должен досконально контролировать весь производственно-коммерческий цикл предприятия, технологию осуществления импортных операций, направления и формы хозяйственных связей с партнерами, факторы финансовой стабильности, риски и т.п. Правильная оценка системы внутреннего контроля позволит аудитору с большей вероятностью оценить полноту и достоверность отражения в учете внешнеторговой сделки.

Большое влияние на достоверность импортных операций оказывает не только организация внутреннего контроля предприятия, но и порядок проведения внешнего контроля, а именно валютного и таможенного.

На основании исследования сущности импортных операций, рисков искажения отчетности, связанных с осуществлением данного рода сделок, целей и задач аудита импортных операций нами разработана программа аудита импортных операций. Содержание программы отражает ключевые этапы и последовательность импортных операций.

Программа включает следующие направления:

1. Оценка системы внутреннего контроля за проведением импортных операций на предприятии.

2. Проверка наличия и правильности оформления импортных контрактов.

3. Оценка соблюдения норм действующего законодательства при совершении внешнеторговой сделки.

4. Проверка достоверности и полноты отражения импортных операций в балансе организации:

- по импортным материальным ценностям (товарам, оборудованию), в том числе соблюдение момента перехода прав собственности;
- по импортным нематериальным ценностям (услугам, работам).

5. Оценка правильности формирования фактической себестоимости импортных материальных ценностей.

6. Проверка полноты и обоснованности включения затрат в фактическую себестоимость импортных материальных ценностей.

7. Контроль за правильностью исчисления курсовых разниц и отражения их в бухгалтерском учете.

8. Проверка законности исполнения или неисполнения импортером функций налогового агента при импорте нематериальных ценностей (услуг, работ), а также правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

9. Оценка применимости допущения принципа непрерывности деятельности предприятия (оценка эффективности импортных операций).

Таким образом, определив и обосновав предложенный нами подход к проверке импортных операций, мы выделили ключевые направления, последовательная проверка которых позволит получить необходимое количество аудиторских доказательств для формирования мнения о достоверности данной операции в целом и бухгалтерской отчетности предприятия-импортера.

Проведем экскурс в историю развития внешнеэкономической деятельности. Государственный контроль импортных операций в России берет начало от момента либерализации внешнеэкономической деятельности, которая повлекла за собой образование внутреннего валютного рынка и формирование системы валютного регулирования и контроля. В первую очередь подзаконные акты коснулись экспортных операций, и лишь в 1996 г. валютный контроль был распространен на текущие импортные операции. В 1996—1998 гг. основные усилия государственных органов в данной сфере регулирования были сконцентрированы на выработке критериев для выдачи лицензий и разрешений, определении порядка учета и контроля над их использованием.

Что касается цели банковского (валютного) и таможенного контроля импорта, то она состоит в ограничении и упорядочении проведения операций с учетом направлений экономической политики страны.

Валютный контроль существует в любой стране для обеспечения единообразного проведения операций, связанных с переходом права собственности и иных прав на валютные ценности, в том числе операций, связанных с использованием в качестве средства платежа государственной и иностранной валюты.

В настоящее время в России функции валютного контроля выполняют несколько государственных органов: Правительство РФ, Банк России, ГТК, МНС, Минфин РФ (после упразднения ВЭКа). Кроме того, уполномоченные банки и таможенные органы являются агентами валютного контроля. При этом банкам для выполнения функций агентов валютного контроля необходимо наличие лицензии на право осуществления валютных операций, т.е. быть уполномоченным банком.

С нашей точки зрения, специфика импортных операций состоит в том, что часть опосредованных участников сделки одновременно являются и контролирующими органами, осуществляющими первичный контроль за операцией. Для того чтобы понять многогранность данного вопроса, целесообразно рассмотреть рис. 1.3, на котором представлены участники внешнеэкономической сделки (ВЭС) и органы контроля. Представленная схема определяет и порядок документооборота, который является обязательным объектом контроля аудитора, так как отражает характер и ключевые направления проведения импортной операции на конкретном предприятии.

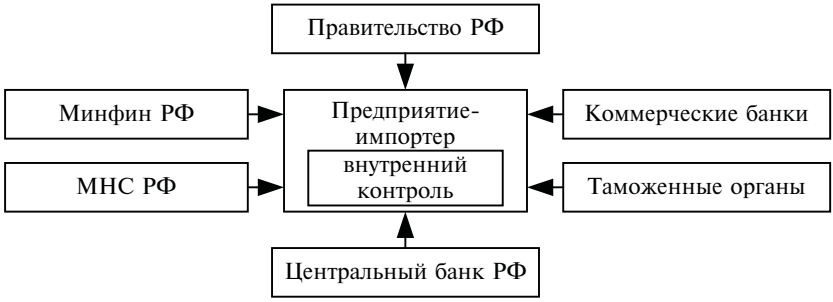


Рис. 1.3. **Взаимодействие участников ВЭС**

Правительство РФ осуществляет государственный контроль за осуществлением внешнеэкономической деятельности:

- издает нормативные акты в области регулирования импортных операций;

- устанавливает правила лицензирования и квотирования импорта товаров (работ, услуг), обязательные к исполнению всеми субъектами хозяйственной деятельности независимо от форм собственности, принадлежности и места регистрации;
- заключает межправительственные соглашения с другими странами;
- распределяет функции по контролю за осуществлением импортных операций среди министерств и ведомств Российской Федерации.

Банк России является органом валютного регулирования в Российской Федерации и в сфере импортных операций осуществляет следующие функции:

- издает нормативные акты по регулированию импортных операций;
- вводит правила проведения резидентами и нерезидентами операций с наличной и безналичной иностранной валютой;
- устанавливает порядок открытия резидентами счетов в иностранной валюте в банках за пределами Российской Федерации;
- устанавливает общие правила выдачи лицензий банкам и иным кредитным учреждениям на осуществление валютных операций;
- определяет лицензионный порядок совершения операций, связанных с движением капитала, и выдает соответствующие разрешения импортерам;
- ведет информационную базу, анализирует и регулирует валютные операции резидентов, имеющие подозрительные признаки, в целях предотвращения утечки капитала за рубеж;
- осуществляет контроль за работой коммерческих банков — агентов валютного контроля;
- принимает решения о санкциях за нарушение валютного законодательства.

Министерство финансов, выполняющее функции по валютному контролю, в качестве центрального федерального органа исполнительной власти по валютному контролю осуществляет:

- межведомственную координацию и методологическое обеспечение валютного контроля, включая комплексное планирование деятельности контролирующих, правоохранительных и иных федеральных органов исполнительной власти в области валютного контроля;
- целевые и комплексные проверки соблюдения валютного законодательства.

МНС России обеспечивает валютный контроль:

- внешнеторговых сделок по импорту нематериальных ценностей (работ, услуг);
- обоснованности расчетов резидентов и нерезидентов в иностранной валюте в пределах таможенной территории Российской Федерации;

Таможенные органы Российской Федерации — агенты валютного контроля:

- осуществляют валютный контроль валютных операций, связанных с перемещением или предполагаемым перемещением через таможенную границу только материальных ценностей;
- разрабатывают методологическую базу для комплексных проверок финансово-хозяйственной деятельности импортеров;
- оценивают правильность формирования таможенной стоимости импортных материальных ценностей.

Уполномоченные банки, являясь агентами валютного контроля, подотчетны Банку России и в пределах своей компетенции осуществляют контроль за проводимыми в Российской Федерации резидентами и нерезидентами валютными операциями, за соответствием этих операций законодательству, условиям лицензий и разрешений, а также за соблюдением ими актов органов валютного контроля. Проводят проверки валютных операций резидентов и нерезидентов в Российской Федерации.

Учитывая специфику импортных операций, для их оценки и формирования достоверного мнения о законности и полноте отражения операций в учете аудитор должен принимать во внимание информацию из различных источников.

1.2. Критерии аудита и особенности его информационной базы

Формирование аудитором мнения о достоверности импортных операций и их законности должно основываться на сравнении фактического состояния учета и отчетности с определенными критериями. Такими критериями являются соблюдение импортером норм действующего законодательства и следование основным принципам бухгалтерского учета при отражении операций по импорту материальных и нематериальных ценностей.

Нормы действующего законодательства как критерии аудита можно классифицировать по шести уровням:

1. Общегосударственные нормативные акты РФ:

- Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Таможенный кодекс РФ;
- Федеральная законодательная база, включающая законы: «О валютном регулировании», «О таможенном тарифе», «О государственном регулировании внешней торговли», «О бухгалтерском учете», «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем», «О сертификации продукции и услуг» и др.

2. Нормативные акты, принимаемые органами Российской Федерации общей компетенции — Президентом РФ и Правительством РФ — в форме указов и постановлений (например, Указ Президента РФ «О первоочередных мерах по усилению системы валютного контроля в Российской Федерации», Постановление Правительства РФ «О лицензировании и квотировании экспорта и импорта товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации» и др.

3. Межправительственные конвенции и соглашения об избежании двойного налогообложения.

4. Внутриведомственные нормативные акты Банка России, Министерства финансов РФ, Министерства по налогам и сборам РФ, Государственного таможенного комитета РФ (инструкции, положения, приказы, указания, методические рекомендации, разъяснения).

5. Международные правила поставок товаров (ИНКОТЕРМС) и правила оформления и доставки грузов.

6. Внутрифирменные стандарты импортера (инструкции, положения, схемы документооборота и т.п.).

Оценивая нормативно-правовую базу, регулирующую вопрос законности импортной сделки, аудитор должен удостовериться прежде всего в соблюдении нормативных актов *первого уровня* по приведенной классификации, так как они регулируют основные положения по проведению операции.

Ключевым и основополагающим условием импортного договора является определение сторонами момента перехода прав собственности согласно Гражданскому кодексу РФ. Это касается в первую очередь контрактов, предполагающих поставку материальных ценностей. В данном вопросе аудитору необходимо руководствоваться статьями 223 и 224 ГК РФ, определяющими, что право собственно-

сти у импортера (приобретателя вещи по договору) возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей материальной ценности признается:

- вручение вещи или товарораспорядительного документа лично импортеру;
- сдача вещи перевозчику для отправки приобретателю;
- передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.

Здесь важно заметить, что имеется в виду не дата самого коносамента и даже не *дата его передачи перевозчику, а именно дата передачи этого документа непосредственно импортеру*.

Таким образом, если в контракте сторонами не определен момент перехода права собственности, то аудитор должен принимать в расчет нормы Гражданского кодекса РФ, которые предусматривают как минимум три даты перехода прав собственности, не совпадающие по времени. В данном случае речь идет не о несовершенстве действующего законодательства, скорее наоборот, о возможности определения сторонами даты с учетом всех особенностей операций, временны́х лагов и специфики сложившегося документооборота.

Для аудиторов при оценке такого рода договоров особое значение приобретает норма ГК РФ, определяющая, что риск случайной гибели или случайного повреждения имущества несет его собственник, если иное не предусмотрено законом или договором (ст. 211 ГК РФ). Однако данное правило вовсе не означает, что лицо, принявшее на себя коммерческие риски, является собственником материальной ценности.

Кроме того, гражданским законодательством определено, что возникновение и прекращение права собственности на имущество, являющееся предметом сделки, определяется по праву той страны, где находилось имущество в момент перехода прав собственности на него, если иное не установлено соглашением сторон (п. 1 ст. 1206 ГК РФ). Право собственности на имущество, находящееся в пути по внешнеэкономической сделке, определяется согласно законодательству страны, из которой это имущество отправлено, если иное не закреплено в импортном контракте.

Определение законности импортной сделки начинается для аудитора с оценки внешнеэкономического контракта. Отсутствие в нем даты перехода права собственности служит аудитору основанием для отнесения операции к разряду рискованных, так как неопределенность в этом вопросе может повлечь не только возникнове-