

МЕЖДУНАРОДНЫЕ ОТНОШЕНИЯ И ПРОЦЕСС АУДИТА ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

©**Каримов Н. Ф.**, д-р экон. наук, Центральный
Совет аудиторской палаты Республики Узбекистан,
г. Ташкент, Узбекистан, bakhodir.g@mail.ru

INTERNATIONAL RELATIONS AND AUDIT PROCESS OF IMPORT OPERATIONS

©**Karimov N., Sc.D., Central Council of the Audit Chamber
of the Republic of Uzbekistan, Tashkent, Uzbekistan, bakhodir.g@mail.ru**

Аннотация. Данная статья раскрывает вопросы развития внешнеэкономической деятельности в Узбекистане, международные отношения и процесс аудита импортных операций. А также изложены правовые основы регулирования внешнеторговых сделок, осуществляющихся на основе норм международного права и условий внешнеторгового договора купли-продажи. Также изучены внешнеэкономические операции, которые имеют существенные особенности, обусловленные правовым регулированием, составом внешнеэкономических сделок, порядком исполнения обязательств по контрактам и системой применяемых расчетов, что предъявляет дополнительные требования к постановке бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Abstract. This article reveals the development of foreign economic activity in Uzbekistan, international relations and the audit process of import operations. It also sets out the legal basis for regulating foreign trade transactions carried out on the basis of international law and the terms of the foreign trade contract of sale. Foreign trade operations have also been studied, which have significant features due to legal regulation, the composition of foreign economic transactions, the procedure for fulfilling obligations under contracts and the system of applied calculations, which imposes additional requirements for accounting, analysis and audit.

Ключевые слова: аудит, внешнеэкономическая деятельность, международные отношения, нормативно-правовые основы, документация, международные права.

Keywords: audit, foreign economic activity, international relations, regulatory framework, documentation, international law.

На развитие внешнеэкономической деятельности в Узбекистане оказывает влияние глобализация экономики, преобладание развития совместной деятельности, в том числе создание совместных предприятий, а также гармонизация внешнеэкономических сделок в соответствии с требованиями международного права.

Одним из значимых видов внешнеэкономической деятельности, имеющим существенное значение для развития экономики республики, является внешняя торговля. Статистические данные свидетельствуют о наличии в последние годы устойчивого роста товарооборота во внешней торговле. Так по данным Государственного комитета статистики Узбекистана по итогам января-декабря 2018 г. внешнеторговый оборот Узбекистана составил 33,81 млрд. долл. США и увеличился, по сравнению с аналогичным периодом прошлого года,

на 27,3%. За первое полугодие 2019 г внешнеторговые обороты составил 19,68 млрд. долл. США и вырос на 4,52 млрд. долл. США, или на 29,8% больше, чем в соответствующем периоде прошлого года. Общее количество стран, с которыми велись торговые отношения, составило более чем с 166 стран мира [1].

Внешнеторговые операции имеют существенные особенности, обусловленные правовым регулированием, составом внешнеэкономических сделок, порядком исполнения обязательств по контрактам и системой применяемых расчетов, что предъявляет дополнительные требования к постановке бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Сложность и ответственность осуществления внешнеторговых операций требуют усиления контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, как со стороны государства, так и со стороны самих хозяйствующих субъектов.

Особенности внешнеэкономической деятельности, ответственность и сложность внешнеторговых сделок определили необходимость всестороннего контроля за их подготовкой и совершением, включая валютный, таможенный, правовой и финансовый контроль, который осуществляется государственными органами.

Для успешного проведения импортных операций на предприятии от персонала требуется высокий профессионализм в области бухгалтерского и налогового учета, знание таможенного, налогового и валютного законодательства, а также организация надежной и действенной системы внутреннего контроля.

Однако практика деятельности предприятий-импортеров свидетельствуют о том, что далеко не каждая организация способна самостоятельно дать профессиональную оценку полноты, законности и своевременности отражения в отчетности импортных операций с учетом их специфики, оценить риски искажения отчетности [2].

По остроте, актуальности и непосредственному практическому значению одно из первых мест в решении этого вопроса принадлежит аудиту. Именно эффективное проведение аудиторской проверки позволит организации заручиться не только профессиональным суждением, но и минимизировать ряд рисков, непосредственно связанных с осуществлением импортной деятельности.

Профессиональное суждение аудитора о достоверности отчетности по импортным операциям, соответствии их действующему законодательству, рациональности для предприятия интересует сегодня многих пользователей отчетности в процессе принятия ими управленческих решений.

Итак, 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, план и программа аудита импортных операций.

Задачами аудиторской деятельности следует считать работы, которые должны выполняться аудиторами в ходе проверки для достижения целей аудиторской деятельности, включая [3]:

-проверку достоверности бухгалтерской отчетности и соответствие порядка ведения бухгалтерского учета установленным правилам;

-проверку соблюдения нормативных актов при совершении хозяйственных операций;

- анализ целесообразности и эффективности событий в деятельности хозяйствующих субъектов;

Следует отметить, что нормативное регулирование аудиторской деятельности происходит на трех уровнях:

1. Нормативные документы;
2. Стандарты аудиторской деятельности;
3. Внутренние стандарты аудиторской деятельности аудиторских организаций.

Правовое регулирование внешнеторговых сделок осуществляется на основе норм международного права, нормативно правовых документов, а также условий внешнеторгового договора купли-продажи, называемого контрактом, которые устанавливаются по договоренности и фиксируются в контракте.

Правовое регулирование экспортно-импортных сделок не только создает базу для взаимоотношений сторон внешнеторгового контракта, как между собой, так и с государственными органами каждой из сторон, но также и влияет на особенности отражения операций в бухгалтерском учете.

В аудите наряду с нормативно-правовыми актами требуется информация аудируемых лиц и иных хозяйствующих субъектов, которая подразделяется на несколько видов [4].

– Планово-договорная (к планово-договорной информации относятся договоры на приобретение, продажу и выполнение других операций с рассматриваемым активом, проектно-сметная и иная документация);

– Расценочная (к информации этого типа относят цены и тарифы);

– Конструкторско-технологическая (к конструкторско-технологической информации относятся сведения о составе используемых объектов в деятельности организации, нормы затрат времени работы основных средств при изготовлении деталей, изделий и других компонентов, данные технической документации);

–Распорядительная (информация распорядительного характера фиксируется в приказах, распоряжениях, договорах с должностными лицами, контрактах с работниками, протоколах заседаний органов управления и других документах);

–Учетная (эта информация состоит из первичных документов, регистров хронологического, аналитического, синтетического и сводного учета);

–Отчетная (информация отчетного типа включает данные бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности);

– Справочная (для обобщенного представления о составе информации проверяемого экономического субъекта и третьих лиц аудитору рекомендуется разработать схемы документооборота или взаимосвязей носителей входной и выходной информации).

В таблице-1 приведен примерный список документов (их описание, а также тип информации), необходимых для проведения аудиторской проверки учета импорта товаров.

Аудит импортных операций — один из наиболее важных этапов аудита бухгалтерской отчетности. Проверка деятельности в этой сфере требует особого внимания, так как кредиторская задолженность перед поставщиками по внешнеэкономическим операциям в документах может быть отражена не полностью. Аудит импортных операций включает в себя [5]:

- анализ документов (контрактов, паспортов сделок, инвойсов, коносаментов, международных товарно-транспортных накладных и пр.), которые подтверждают права клиента на отражение в бухгалтерском учете операций по формированию кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте;

- проверка порядка формирования стоимости ТМЦ, оборудования и прочих активов, приобретенных в результате совершения импортных операций;

- проверка перехода права собственности при совершении внешнеэкономических операций (в соответствии с международным правом или импортными контрактами);
- проверка существования, точности измерения и полноты отражения в учете сумм НДС, подлежащего уплате на таможне.
- аудит импортных операций с участием посредника (комиссионера, агента и т.п.);
- проверка порядка отражения задолженности перед таможенными органами по таможенным платежам;
- проверка правоустанавливающих документов, своевременности отражения и стоимостной оценки сумм штрафных санкций, предусмотренных импортными контрактами.

Таблица

**ПЕРЕЧЕНЬ ДОКУМЕНТОВ
ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ИМПОРТА ТОВАРОВ**

<i>Наименование документа</i>	<i>Тип информации</i>	<i>Содержание документа</i>
Проформа Инвойс	Учетная	Этот документ является счетом на предоплату, выставляемым предприятием – поставщиком. В документе указывается количество заказанных товаров, их цена и общая сумма.
Контракт	Планово-договорная, учетная	Главный документ, подробно описывающий все аспекты заключаемой сделки, как то: стороны контракта и срок его действия, наименование и количество продукта, условия поставки и платежа, общая стоимость контракта, другие приложения к контракту.
Платежное поручение (авансовый платеж таможне)	Учетная	Поручение о переводе денежных средств таможне в счет оплаты предстоящих таможенных сборов, пошлин и НДС. Документ содержит записи о банках получателя и плательщика, назначении и сумме платежа.
Поручение на покупку иностранной валюты	Учетная	Заполняется с целью перевода в иностранную валюту средств, предназначенных для совершения предоплаты. В документе указывается перечисленная сумма в суммах, установленный на момент подачи курс, а также сумма покупаемой валюты.
Выписка из лицевого счета	Учетная	Выдается в отделении банка как подтверждение совершенных операций. В документе указывается количество перечисленных денег и курс, по которому была произведена покупка валюты.
Платежное поручение (платеж поставщику)	Учетная	Заполняется сотрудником фирмы-импортера для совершения платежа предприятию-поставщику, подается также в банк. Документ содержит реквизиты плательщика и получателя, информацию о комиссии, расходах и для осуществления валютного контроля.
Паспорт сделки	Справочная	Основной документ валютного контроля, предназначен для контроля над соблюдением оплаты и валютного законодательства со стороны банковских структур и таможни. В документе указываются сведения о резиденте, реквизиты иностранного контрагента, общие сведения о контракте.

Наименование документа	Тип информации	Содержание документа
Инвойс (Товарная накладная)	Учетная	Документ предъявляется фирмой-экспортером и подтверждает совершение отгрузки товара и перехода прав, равно как и рисков на него к импортеру (все на обговоренных заранее условиях). В документе указываются адрес импортера, наименование и количество товара, общая сумма, место отгрузки и реквизиты продавца. На основании этого инвойса происходит оприходование товара в фирме-импортере.
Счета на оплату	Учетная	Выставляются фирмой-транспортировщиком по факту доставки товара. Содержат записи о стоимости предоставленных услуг, их поставщике и покупателе.
Грузовая таможенная декларация (ГТД)	Учетная, отчетная	В ГТД содержится подробная информация об экспортере и импортере, сумме сделки и условиях поставки, описание свойств товара и т.п. В декларации рассчитываются суммы таможенных пошлин, сборов и НДС – на каждый товар по отдельности и в сумме. ГТД проверяется таможенным органом на соответствие законодательству.
Акты услуг сторонних фирм (договора и платежи по ним), относящиеся к импорту товара (таможенные брокеры, СВХ, услуги по обработке документации и т.д.)	Учетная	Документы могут содержать реквизиты покупателя и продавца, а также общую сумму оказываемых услуг
Расшифровка счетов 10, 41, 52, 60, 76, 91	Учетная	Содержат операции по данным счетам за определенный период с указанием корреспондирующих счетов, сумм и остатков на счетах

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 [6]:

1. Дата совершения операции. В соответствии с законодательством датой совершения операции по импорту материальных ценностей считается дата признания расходов по их приобретению. В соответствии с законодательством 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;

2. 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 Узбекистан, оформляя ее отдельным договором;

3. 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;

4. Порядок пересчета в национальную валюту стоимости импортируемых материальных ценностей. Недостоверное отражение покупателем (импортером) в учете даты совершения операций по импорту, и как следствие неверный пересчет стоимости ценностей в сумы по курсу Центрального Банка Республики Узбекистан, 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 узбекским 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:

1. Статус иностранного юридического лица. Определение статуса позволяет аудитору оценить необходимость удержания налогов из выручки зарубежного партнера. Так как в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан, если иностранное юридическое лицо имеет статус постоянного представительства, то оно является самостоятельным налогоплательщиком.

2. Место оказания услуг. Если услуги были оказаны на территории иностранного государства, то они не могут облагаться налогом на доходы по нормам законодательства Республики Узбекистан. Но следует иметь в виду, что доходы от оказанных работ и услуг за пределами Республики Узбекистан 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. Если, согласно контрактам, договорам или иными документам подтверждается, что местом реализации работ и услуг является территория иностранного государства, то импортная операция не является объектом для исчисления НДС.

3. 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 Республики Узбекистан.

При аудиторской проверке импортных операций, в том числе, когда проводится обязательный аудит, необходимо следовать конституционному принципу о приоритете норм международного права над нормами законодательства Республики Узбекистан.

Если двусторонние соглашения между странами об избежании двойного налогообложения отсутствуют, то необходимо следовать нормам действующего законодательства Республики Узбекистан. Но само по себе существование международного соглашения не является основанием для неудержания 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 Узбекистане.

Необходимо акцентировать внимание аудитора на том, что международные договоры об избежании двойного налогообложения не распространяются на косвенные налоги, к которым относится налог на добавленную стоимость. Аудит импортных операций требует знания международного законодательства и законодательства Республики Узбекистан, специфических разделов бухгалтерского и налогового учета.

Подводя итог, можно отметить, что аудиторская проверка импортных операций представляет собой деятельность очень сложную и комплексную, требующую больших трудовых и временных затрат, как в плане ее подготовки, так и осуществления. Вместе с тем, это востребованная и необходимая работа, в которой заинтересовано и государство, принимающее санкции в отношении недобросовестных предпринимателей и организаций, и сами организации, желающие обнаружить и исправить ошибки в ведении учета, или же подтвердить правильность его ведения.

Источники

- (1). Таможенный кодекс Республики Узбекистан Режим доступа:
http://fmc.uz/legisl.php?id=k_tam.
- (2). Налоговый кодекс Республики Узбекистан. Режим доступа:
http://fmc.uz/legisl.php?id=k_nal
- (3). Закон «О валютном регулировании и валютном контроле». Режим доступа:
<http://www.lex.uz/acts/81670>
- (4). Закон «О бухгалтерском учете». Режим доступа: <http://www.lex.uz/acts/2931251>
- (5). Закон «О таможенном тарифе». Режим доступа: <https://clck.ru/L579x>
- (6). Национальный стандарт бухгалтерского учета «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Режим доступа: <https://clck.ru/L579W>

Список литературы:

1. Hassel A. The evolution of a global labor governance regime // Governance. 2008. Vol. 21. №2. P. 231-251. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2008.00397.x>
2. Kytle B., Ruggie J. G. Corporate social responsibility as risk management // Corporate social responsibility initiative working paper. 2005. Vol. 10.
3. Willetts P. Transnational actors and international organizations in global politics // The globalization of world politics. 2001. Vol. 2.
4. O'Donnell E., Prather-Kinsey J. Nationality and differences in auditor risk assessment: A research note with experimental evidence // Accounting, Organizations and Society. 2010. Vol. 35. №5. P. 558-564. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2010.01.003>
5. Nobes C., Stadler C. How arbitrary are international accounting classifications? Lessons from centuries of classifying in many disciplines, and experiments with IFRS data // Accounting, Organizations and Society. 2013. Vol. 38. №8. P. 573-595. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.10.001>

6. Nobes C. International classification of financial reporting. Routledge, 2014.
<https://doi.org/10.4324/9781315818276>

References:

1. Hassel, A. (2008). The evolution of a global labor governance regime. *Governance*, 21(2), 231-251. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2008.00397.x>
2. Kytley, B., & Ruggie, J. G. (2005). Corporate social responsibility as risk management. *Corporate social responsibility initiative working paper*; 10.
3. Willetts, P. (2001). Transnational actors and international organizations in global politics. *The globalization of world politics*, 2.
4. O'Donnell, E., & Prather-Kinsey, J. (2010). Nationality and differences in auditor risk assessment: A research note with experimental evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 558-564.
5. Nobes, C., & Stadler, C. (2013). How arbitrary are international accounting classifications? *Lessons from centuries of classifying in many disciplines, and experiments with IFRS data. Accounting, Organizations and Society*, 38(8), 573-595. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.10.001>
6. Nobes, C. (2014). International classification of financial reporting. Routledge.
<https://doi.org/10.4324/9781315818276>

*Работа поступила
в редакцию 04.11.2019 г.*

*Принята к публикации
09.11.2019 г.*

Ссылка для цитирования:

Каримов Н. Ф. Международные отношения и процесс аудита импортных операций // Бюллетень науки и практики. 2019. Т. 5. №12. С. 316-323. <https://doi.org/10.33619/2414-2948/49/37>

Cite as (APA):

Karimov, N. (2019). International Relations and Audit Process of Import Operations. *Bulletin of Science and Practice*, 5(12), 316-323. <https://doi.org/10.33619/2414-2948/49/37> (in Russian).