Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

«Санкт-Петербургский университет Министерства внутренних дел

Российской Федерации»

##### Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

На тему: «Особенности аудита внешнеторговых операций»

Выполнил:

#### Руководитель:

*К защите \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

Дата защиты:\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Оценка\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 (прописью)

Санкт-Петербург

2009

План

[Введение 3](#_Toc276309432)

[Глава 1. Нормативно-правовое регулирование учёта внешнеторговых операций 5](#_Toc276309433)

[§1.Нормы содержащиеся в налоговом и таможенном законодательстве РФ 5](#_Toc276309434)

[§2.Нормы бухгалтерского учёта и аудита внешнеторговых операций 10](#_Toc276309435)

[Глава 2.Аудит внешнеторговых операций 12](#_Toc276309436)

[§1.Аудит экспортных внешнеторговых операций 12](#_Toc276309437)

[§2.Аудит импорта товаров 20](#_Toc276309438)

[§3.Аудит признания доходов при экспортных операциях 29](#_Toc276309439)

[Глава 3. Специфические особенности аудита внешнеторговых операций 34](#_Toc276309440)

[§1.Учёт и аудит таможенных платежей 34](#_Toc276309441)

[§2.Учет таможенных платежей при приобретении объектов основных средств 34](#_Toc276309442)

[§3.Учет таможенных платежей при приобретении объектов нематериальных активов 36](#_Toc276309443)

[Заключение 39](#_Toc276309444)

[Список использованной литературы 40](#_Toc276309445)

[Приложение№1 «Этапы аудита внешнеторговых операций» 42](#_Toc276309446)

[Приложение №2 «Этапы тестирования при внутреннем аудите экспортных операций» 43](#_Toc276309447)

[Приложение №3 «Отражение экспортных операций на счетах бухгалтерского учета» 45](#_Toc276309448)

# Введение

Существенность экспортных операций как вида внешнеэкономической деятельности подтверждается значительным их объемом в валовом внутреннем продукте Российской Федерации. Увеличение экспорта является необходимым условием расширения участия страны в международном разделении труда с целью ускорения социально-экономического развития общества. Поэтому создание условий для развития производства и экспорта товаров является основным направлением внешнеэкономической политики России.

В странах с высокоразвитыми экономическими системами предприятия уделяют пристальное внимание как внешнему, так и внутреннему аудиту. В России же становление внешнего аудита, можно сказать, уже состоялось. Это подтверждает наличие Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности.

Особенности аудита внешнеэкономических операций связаны с их спецификой и системой бухгалтерского учета в Российской Федерации. Расчеты по ним относятся к категории валютных операций, в силу чего такие сделки, помимо гражданского законодательства, подлежат валютному и таможенному регулированию. На эти операции распространяются также нормы международного права. Поэтому внешнеторговая деятельность экономического субъекта требует повышенного внимания со стороны аудита.

Цель моей работы наиболее полно рассмотреть аудит внешнеэкономических операций, в соответствии с этим необходимо решить несколько задач, а именно:

* рассмотреть нормативно-правовое регулирование таких операций
* рассмотреть порядок аудита внешнеторговых операций
* рассмотреть аудит экспорта
* рассмотреть аудит импорта
* рассмотреть аудит импорта отдельных видов активов, которые составляют наибольший вес в объёме импорта в РФ

Для написания курсовой я в основном пользовался НПА РФ в сфере аудита, бухгалтерского учёта, а так же ТК и НК. Так же для написания работы мне понадобилось мнение профессиональных бухгалтеров и аудиторов в этой сфере для чего я использовал статьи из профессиональных журналов посвящённых аудиту и бухгалтерскому учёту внешнеэкономических операций. Тема моей курсовой очень актуальна на современном этапе развития Российской экономики, так как количество внешнеторговых операций растёт с каждым годом, всё больше связей возникает между отечественными и зарубежными компаниями. В связи с вышеизложенным аудитору необходимо знать особенности данных операций, так как рост их в бухгалтерском учёте будет продолжаться и влияние их на достоверность бухгалтерского учёта и отчётности чрезвычайно велико.

# Глава 1. Нормативно-правовое регулирование учёта внешнеторговых операций

## §1.Нормы содержащиеся в налоговом и таможенном законодательстве РФ

Специфика законодательства, регулирующего экспортные операции, повышенное внимание государства к деятельности организации-экспортера, а также разнообразие форм экспортных операций требуют их выделения в самостоятельный раздел бухгалтерского, налогового учета и аудита и пристального их изучения.

В экономической теории под экспортом понимается совокупность множества коммерческих операций по продаже и вывозу за границу товаров для передачи их в собственность иностранному контрагенту. Экспортом является также предоставление интуристам и интурфирмам туристических, экскурсионных и других услуг (совокупного туристического продукта). Также экспортом является вывоз капитала в форме предоставления кредитов и инвестирования в иностранные фирмы.

Более четкое определение экспорта дано в действующих законодательных актах Российской Федерации. Так, в частности, в ст. 97 Таможенного кодекса Российской Федерации под экспортом товаров понимается таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы таможенной территории Российской Федерации без обязательства об их ввозе на эту территорию. При этом Таможенный кодекс Российской Федерации не рассматривает в качестве объекта экспорта работы, услуги, а также иные объекты гражданских взаимоотношений, за исключением товаров.[[1]](#footnote-1)

Помимо Таможенного кодекса, определение экспорта приводится и в Федеральном законе "О государственном регулировании внешнеторговой деятельности".

В соответствии со ст. 2 данного Закона под экспортом понимается вывоз товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, с таможенной территории Российской Федерации за границу без обязательства об обратном ввозе. Факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации, предоставления услуг и прав на результат интеллектуальной деятельности.

К экспорту товаров приравниваются также отдельные коммерческие операции без вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации за границу, в частности при закупке иностранным лицом товаров у российского лица и передаче его другому российскому лицу для переработки и последующего вывоза переработанного товара за границу.[[2]](#footnote-2)

Как видно из приведенных определений, законодательные акты, регулирующие внешнеэкономическую деятельность, содержат разные подходы к определению объектов экспорта, не совпадающие друг с другом, а также с понятием, принятым в экономической теории.

Отличительной особенностью определения экспорта, данного в законодательных актах, является указание на признак, характеризующий экспорт как вывоз объектов экспорта за пределы таможенной территории Российской Федерации без обязательства их обратного ввоза. В определении экспорта, данного экономической теорией, условие вывоза за пределы государства относится только к товарам.

Состав прямых расходов для налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговую деятельность и применяющих метод начисления в целях налогообложения прибыли, определен ст. 320 НК РФ. стоимость реализованных покупных товаров определяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ)[[3]](#footnote-3)

НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, согласно ст. 318 ТК РФ, является одним из видов таможенных платежей.

Поскольку плательщики НДС на таможне определяются по нормам таможенного права, ст. ст. 144 и 145 НК РФ в отношении плательщиков НДС на таможне не применяются. Нормы, изложенные в этих статьях, применяются только к определенной категории плательщиков НДС - к организациям и индивидуальным предпринимателям.

Однако необходимо отметить, что если осуществляется ввоз товаров на территорию РФ в соответствии с перечнем товаров, содержащимся в ст. 150 НК РФ, то НДС на таможне не уплачивается.

Данной статьей определено, что не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ следующих товаров:[[4]](#footnote-4)

* товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом от 04.05.1999 N 95-ФЗ "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации";
* товаров, указанных в пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;
* материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний, Перечень которых утвержден Постановлением Правительства РФ от 29.04.2002 N 283 "Об утверждении Перечня материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний, ввоз которых на таможенную территорию Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость";
* художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России;
* всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;
* товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;
* технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых на территорию России в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;
* необработанных природных алмазов;
* товаров, которые предназначены для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;
* валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг - акций, облигаций, сертификатов, векселей;
* продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными организациями РФ;
* судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Нормы гл. 21 НК РФ в отношении внешнеторговых операций содержат несколько моментов, на которые необходимо обратить внимание.

При осуществлении внешнеторговых операций порядок и сроки уплаты НДС несколько отличаются от обычного порядка. Так как при ввозе товаров из-за границы данный налог выступает в качестве таможенного платежа, плательщик НДС должен руководствоваться нормами таможенного права и действовать в соответствии с Инструкцией о порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, утвержденной Приказом ГТК России от 07.02.2001 N 131 (далее - Инструкция N 131).

Согласно п. 24 данной Инструкции при ввозе товаров на территорию России НДС уплачивается до (или одновременно) с принятием таможенной декларации.

Если таможенная декларация не была подана в срок, установленный Таможенным кодексом РФ, то сроки уплаты НДС исчисляются со дня истечения установленного срока подачи таможенной декларации.

Пунктом 1 ст. 129 ТК РФ установлено, что таможенная декларация на товары, ввозимые на таможенную территорию России, подается не позднее 15 дней со дня предъявления товаров таможенным органам в месте их прибытия на таможенную территорию РФ или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

В необходимых случаях по мотивированному письменному обращению декларанта таможенные органы могут продлить срок подачи таможенной декларации. Если окончание срока подачи таможенной декларации приходится на нерабочий день таможенного органа, днем окончания этого срока считается следующий за ним рабочий день таможенного органа.

Кроме того, если плательщик НДС на таможне не заплатил НДС в течение 15 дней с момента поступления товара на таможню, таможенные органы вправе начислить пени в соответствии со ст. 349 ТК РФ. По общему правилу пени начисляются за каждый календарный день просрочки уплаты НДС на таможне, начиная со дня, следующего за днем истечения срока уплаты, по день исполнения обязанности по уплате либо по день принятия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты включительно. Пени начисляются в процентах, соответствующих 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ, от суммы неуплаченного налога. При этом применяется ставка рефинансирования, действующая в период просрочки.[[5]](#footnote-5)

§2.Нормы бухгалтерского учёта и аудита внешнеторговых операций

В области аудита основу составляет Федеральный закон РФ от 21.11.1996 г. №129-Ф3 «О бухгалтерском учете» и Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». ФЗ №129 устанавливает основные положения по ведению бухгалтерского учёта и по формированию и предоставлению отчётности. В части данной темы особенное внимание следует уделить на ст 11, посвященную оценке, п.2 этой статьи гласит « Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции.» ФЗ №307 содержит основные положения в области аудита, такие как права и обязанности аудиторской организации и аудитора, права и обязанности аудируемого лица, основные принципы проведения аудита. Из ведомственных актов Минфина РФ касаемо экспортно-импортных операций следует особенно выделить ПБУ 3/2006 «Учёт активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». В данном ПБУ содержится определений и способ отнесения на расходы организации возникающих при экспортно-импортных операциях курсовых ризниц. В соответствии с данным ПБУ курсовые разницы это курсовая разница - разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода. Так же тесно касаются этой темы и необходимы для правильного учёта данного рода операции ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации», а так же приказ Минфина РФ №94н «об утверждении плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению». Так же бухгалтеру необходимо знать учётную политику организации, в которой он работает так, как она будет содержать специфические для данной организации требования к ведению учёта экспортно-импортных операций, а так же требования к документообороту.

Так же следует отметить стандарты аудиторской деятельности, которыми аудитору необходимо пользоваться для грамотного проведения аудита внешнеторговых операций п**равило (стандарт) N 1.Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, правило (стандарт) N 2.Документирование аудита, правило (стандарт) N 3.Планирование аудита, правило (стандарт) N 5. Аудиторские доказательства, правило (стандарт) N 14.Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита, правило (стандарт) N 15.Понимание деятельности аудируемого лица, правило (стандарт) N 20.Аналитические процедуры**

# Глава 2.Аудит внешнеторговых операций

## §1.Аудит экспортных внешнеторговых операций

На этапе предварительного планирования аудитору необходимо выявить внешние и внутренние факторы, способные повлиять на дальнейший процесс аудита экспортных операций. Причины возникновения внешних факторов обусловлены в основном большим количеством государственных органов, контролирующих экспортную деятельность. К внешним факторам, например, может относиться задержка налоговыми органами возмещения сумм НДС по экспортным операциям.

На втором этапе планирования внутреннего аудита экспортных операций необходимо составить общий план проведения аудиторской проверки. В данном документе необходимо указать планируемые виды работ по проведению аудита экспортных операций, период выполнения каждого вида работ и лиц, отвечающих за проведение конкретного этапа проверки.

Подготовка и составление программы аудита являются заключительным этапом планирования аудита экспортных операций. Согласно Правилу (Стандарту) N 3 "Планирование аудита" программа аудита представляет собой детальную расшифровку действий аудитора и аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа внутреннего аудита экспортных операций должна быть утверждена на уровне внутрифирменных стандартов.[[6]](#footnote-6)

В ходе проведения проверки экспортных операций аудиторам необходимо строго придерживаться разработанной программы аудита.( этапы представлены в приложении№1)

Источниками аудита экспортных операций являются:[[7]](#footnote-7)

* законодательные акты, регулирующие как правила учета, налогообложения и аудита в целом, так и внешнеторговых операций в частности. Это Федеральные законы "О бухгалтерском учете", "Об аудиторской деятельности", "О валютном регулировании и валютном контроле", Закон РФ "О таможенном тарифе", а также ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", Правила (Стандарты) аудиторской деятельности;
* первичные документы, такие как счета-фактуры, накладные, товарные отчеты, авансовые отчеты, выписки банков и др.;
* учетные регистры, такие как ведомости учета товаров, ведомости учета отгруженной экспортной продукции, журналы-ордера, книги покупок и продаж, главная книга и др.;
* бухгалтерская и налоговая отчетность;
* внеучетные документы: внешнеэкономические контракты, грузовые и таможенные декларации, договоры с транспортными, экспедиторскими и посредническими организациями и др.

Данные, содержащиеся в документах одного этапа аудита, должны соответствовать друг другу.

На первом этапе проведения внутреннего аудита экспорта необходимо проверить учетную политику на предмет закрепления методов и приемов, определяющих особенности ведения учета экспортных операций на данном предприятии. Кроме того, необходимо изучить рабочий план счетов и выяснить глубину разделения аналитического учета производства и продажи экспортной продукции и продукции, реализуемой на внутреннем рынке.

По результатам проверки аудитору следует сделать вывод о полноте и достаточности сведений о постановке учета экспортных операций на, содержащихся в учетной политике и рабочем плане счетов. В случае необходимости аудитор должен дать рекомендации по исправлению недостатков, обнаруженных в указанных документах.

На втором этапе аудита экспортных операций согласно программе аудита необходимо проверить порядок формирования стоимости экспортируемых товаров. Для этого аудитору следует удостовериться в правильности отражения в учете операций по приобретению товаров и формированию их стоимости. Факт приобретения товаров должен проверяться по данным заключенных договоров поставки, выставленных счетов-фактур, платежных поручений об оплате. Оприходование поступивших товаров необходимо проверять по приходным ордерам склада и товарных отчетов. Также данные суммы должны соответствовать суммам, указанным в Главной книге по счетам 15, 16 и 41. Схема проведения проверки и порядок проверки первичных документов представлена в приложении №2.

Далее на основе расчетно-платежных ведомостей, нарядов, табелей учета рабочего времени необходимо проверить правильность начисления заработной платы рабочих и сотрудников, занятых экспортом, и начисление социального налога на их заработную плату. Данные суммы также должны совпадать с суммами, отраженными по счету 44, а также в Главной книге по счету 44 "Расходы на продажу".

В рамках первого этапа аудита экспортных операций необходимо изучить состав и порядок отражения в налоговом учете прямых расходов предприятия, а также состав и порядок списания косвенных расходов отчетного месяца. Состав прямых расходов для налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговую деятельность и применяющих метод начисления в целях налогообложения прибыли, определен ст. 320 НК РФ.

К ним относятся:[[8]](#footnote-8)

* стоимость покупных товаров, реализованных в данном месяце;
* расходы на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика, если по условиям договора они не включены в цену приобретения товара.

Все остальные расходы являются косвенными. Они уменьшают выручку от реализации товаров в момент их возникновения в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от факта их оплаты (ст. 272 НК РФ).

Покупная стоимость реализованных товаров является самостоятельным прямым расходом и принимается к уменьшению дохода от реализации этих товаров непосредственно в момент реализации товаров. При этом стоимость реализованных покупных товаров определяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Покупная стоимость отгруженных, но не реализованных на конец месяца товаров не включается в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента реализации этих товаров. Такие товары в бухгалтерском учете отражаются на счете 45 "Товары отгруженные".

Прямые расходы на доставку уменьшают доход частично по мере реализации товара. Они должны распределяться между реализованными товарами и остатком товара на складе. Расчет суммы прямых расходов, относящихся к остатку непроданных товаров в налоговом учете, должен осуществляться ежемесячно.

Сумма расходов на доставку, относящаяся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту за отчетный период с учетом переходящего остатка на начало месяца. Порядок распределения указанных расходов приведен в ст. 320 НК РФ.

В состав расходов на доставку, относимых к прямым расходам, должны включаться следующие расходы:[[9]](#footnote-9)

* оплата доставки товара по счетам, предъявленным как транспортными организациями, так и самим поставщиком сверх стоимости товара, предусмотренной договором поставки;
* оплата услуг по погрузке товаров в транспортные средства и разгрузке из них;
* плата за временное хранение грузов в местах их погрузки (перегрузки) в транспортные средства;
* плата за экспедиторские услуги;
* плата железным дорогам за подачу вагонов, утепление, укрепление груза в вагоне, за обслуживание подъездных железнодорожных путей к складу организации и т.п.

Следующим этапом проведения внутренней аудиторской проверки может быть проверка определения сумм НДС, уплаченных по товарам. По данным счетов-фактур и платежных поручений следует определить суммы выставленного и уплаченного НДС по товарам. Затем с помощью арифметической проверки аудитор должен проверить правильность расчета суммы НДС, приходящейся на товары и подлежащей возмещению. Аналогично по данным счетов-фактур и платежных поручений об оплате аудитор может определить суммы НДС по работам и услугам, использованным при реализации экспортных товаров. Указанные суммы должны совпадать с данными по счету 19/4 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам. Экспорт".

В случае если условиями внешнеэкономического контракта предусмотрена предоплата, то аудитору необходимо проверить порядок начисления НДС с авансов, полученных в счет предстоящей поставки товаров на экспорт. На этом этапе по данным журналов-ордеров, выписок банка, записям по счету 52/2 "Транзитный валютный счет" аудитору следует определить дату поступления аванса на валютный счет и его размер. Необходимо проверить правильность расчета суммы НДС, начисленной с поступившего аванса. Аудитору надо помнить, что согласно требованиям законодательства Российской Федерации НДС с авансов начисляется в рублях по курсу Банка России на день поступления предоплаты на транзитный валютный счет организации. Сумма начисленного НДС при изменении курса валюты пересчету не подлежит. Аудитору следует убедиться в совпадении суммы начисленного НДС, отраженной по дебету счета 68/12 "НДС. Экспорт", с показателями книги продаж и налоговой декларации по НДС.

Следующим этапом аудита экспортных операций должна быть проверка формирования коммерческих расходов, связанных с реализацией товаров на экспорт. На данном этапе аудитору необходимо проверить соответствие учетных данных, отраженных по дебету счета 44/2 "Расходы на продажу. Экспорт", данным первичных документов, подтверждающих факт совершения коммерческих расходов (ГТД, товарно-транспортных накладных, счетов-фактур и других документов). Кроме того, аудитор должен определить, какие виды коммерческих расходов, согласно условиям внешнеэкономического контракта, подлежат возмещению иностранным контрагентом.

Далее аудитору требуется проверить порядок отражения в учете выручки от реализации экспортируемых товаров. В первую очередь аудитор должен определить закономерность отражения выручки в бухгалтерском учете, то есть соблюдение предприятием условий признания выручки, определенных п. 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99. Самым главным условием признания выручки в учете является определение момента перехода права собственности. Поэтому аудитору необходимо проконтролировать и сопоставить фактический момент перехода права собственности с условиями перехода, установленными договором, и моментом отражения выручки в бухгалтерском учете.

Проверка законности записей по счету 90 "Продажи" должна проводиться на основании первичных документов, подтверждающих отгрузку, переход права собственности и момент признания выручки. Такими документами для товара являются договоры с покупателем, отгрузочные, передаточные ведомости и перевозочные документы, подтверждающие выполнение экспортного контракта и перехода прав собственности на товар к иностранному покупателю.

Аудитор должен проверить все записи по субсчетам счета 90, относящиеся к экспорту товаров, в корреспонденции с соответствующими счетами. Так, аудитору необходимо убедиться, что после перехода права собственности на экспортируемый товар в журнале-ордере N 11 была начислена выручка от реализации экспортных товаров по кредиту счета 90/1-2 "Выручка. Экспорт". Одновременно с проверкой факта начисления выручки следует проверить отражение в журнале-ордере N 11 списания себестоимости реализованной продукции по дебету счета 90/2-2 "Себестоимость продаж. Экспорт". Кроме того, необходимо проверить списание расходов на продажу на экспорт в дебет того же счета, а также соответствие списанных сумм первичным документам.

В итоге проведения внутреннего аудита экспортной выручки аудитор должен убедиться в правильности определения финансового результата от экспорта товаров. Для этого следует провести арифметическую проверку счета 90 "Продажи" по соответствующим субсчетам.

В рамках налогового учета при проведении внутреннего аудита выручки от продажи аудитор должен проверить законность и правильность отражения доходов от продажи экспортных товаров в налоговом регистре N 10 "Регистр по учету доходов от реализации". Кроме того, с помощью арифметической проверки аудитору следует удостовериться в правильности расчета налоговой базы по налогу на прибыль, производимого в налоговом регистре N 15 "Регистр по расчету налоговой базы по налогу на прибыль".

Важным этапом проведения аудита экспортных операций является проверка операций по валютному счету. Так как условиями экспортного контракта оплата экспортируемой продукции чаще всего устанавливается в иностранной валюте, то аудитор должен проверить правильность отражения операции по поступлению и обязательной продаже валютной выручки в учете. Для этого следует провести формальную, логическую и арифметическую проверки записей по счетам 52/2 "Транзитный валютный счет", 52/1 "Текущий валютный счет", 57 "Переводы в пути" и 51 "Расчетный счет".

В первую очередь аудитору необходимо определить дату поступления валютной выручки и ее размер, соответствие указанных данных первичных документов данным выписок банка по валютному счету. Далее следует проверить своевременность представления в банк поручения на обязательную продажу части валютной выручки, а также правильность отражения в учете операций по обязательной продаже.

В ходе обязательной продажи в учете могут возникнуть курсовые разницы по счетам 52/2 "Транзитный валютный счет", 52/1 "Текущий валютный счет", 57 "Переводы в пути" и 51 "Расчетный счет", поэтому аудитору необходимо проверить порядок отражения курсовых разниц в учете. При внутреннем аудите курсовых разниц проверяющий должен в первую очередь провести арифметическую проверку правильности расчета сумм курсовых разниц. Затем аудитору необходимо проверить полноту и своевременность отражения курсовых разниц в составе внереализационных доходов и расходов, для чего следует проверить записи по счетам 91/1-2 "Прочие доходы" и 91/2-2 "Прочие расходы".

Следующим этапом внутреннего аудита экспортных операций является проверка порядка переоценки средств на валютных счетах и сумм задолженности, выраженной в иностранной валюте. Согласно требованиям налогового законодательства организации-экспортеры обязаны пересчитывать суммы задолженностей, выраженных в иностранной валюте, по состоянию на последний день каждого месяца до момента погашения этих задолженностей, а в бухгалтерском учете данный пересчет является обязательным только перед представлением отчетности.

В бухгалтерском учете переоценку средств на валютных счетах и сумм задолженности, выраженной в иностранной валюте, необходимо проверить по данным счетов 52/1 "Текущий валютный счет", 62/1 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 62/2 "Авансы полученные" в корреспонденции со счетами учета внереализационных доходов и расходов (Приложение №3).

Одним из завершающих этапов аудита результатов от продажи экспортируемых товаров должна быть проверка правильности зачета суммы поступившего аванса в погашение задолженности иностранного покупателя после отгрузки экспортного товара и перехода права собственности к покупателю. Для этого проверяются записи журналов-ордеров по счетам 62/1 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и 62/2 "Авансы полученные".

При проверке порядка заполнения налоговой декларации по НДС аудитору следует убедиться в тождественности данных, указанных в декларации, данным бухгалтерского учета по счету 68/12 "НДС. Экспорт", книг покупок и продаж.

Заключительным этапом проведения аудита экспортных операций должна быть проверка подтверждения факта экспорта товара. Для этого аудитору необходимо проверить полноту и своевременность представления в налоговый орган налоговой декларации по НДС и следующих документов, подтверждающих факт реализации товаров на экспорт: контракта (копии контракта) с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории России; выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки от иностранного лица на счет предприятия в российском банке; ГТД (ее копии) с отметками российского таможенного органа, осуществляющего выпуск товаров в режиме экспорта, и пограничного таможенного органа, копий транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товара за пределы территории Российской Федерации.

Аудитор должен убедиться, что налоговая декларация по НДС и все необходимые документы были представлены в налоговую инспекцию не позднее 180 дней с даты выпуска товара таможенными органами. Если по истечении указанного срока предприятие не представило документы, подтверждающие фактический экспорт товаров, то аудитору следует проверить факт начисления НДС по данной экспортной операции по ставке 18/118 и включения ее в декларацию по налоговой ставке 0 процентов в следующем за истекшими 180 днями налоговом периоде.

## §2.Аудит импорта товаров

Импортные товары - это ввезенные товары на таможенную территорию Российской Федерации без обязательства об обратном вывозе.

В соответствии с п. 13 ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01", организации, осуществляющие торговую деятельность, могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента передачи товаров в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Затраты по заготовке и доставке товаров включают в себя, в частности:[[10]](#footnote-10)

* затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации;
* затраты за услуги транспорта по доставке товаров до места их использования, если они не включены в цену, установленную договором;
* начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);
* начисленные до принятия к бухгалтерскому учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
* расходы по страхованию.

Таким образом, если условиями поставки предусмотрено, что перевозку и страхование импортных товаров производит покупатель, в бухгалтерском учете такие расходы могут быть отнесены к расходам на продажу. Однако следует учесть, что к расходам на продажу могут быть отнесены только те расходы на транспортировку и страхование, которые покупатель оплатил после перехода к нему права собственности на импортный товар. Если же он оплачивал такие расходы до перехода к нему права собственности, то покупатель не сможет отразить эти расходы в бухгалтерском учете, поскольку в соответствии с российским законодательством все расходы по имуществу может нести только его собственник, если иное не предусмотрено условиями договора. Чтобы не возникало подобных ситуаций, в контракте необходимо указывать, что транспортные расходы и расходы по страхованию несет покупатель.

Начисляемые же таможенные платежи к расходам на продажу не относятся, так как они включаются в фактическую стоимость товаров.

По окончании отчетного периода при формировании финансового результата на основании п. 9 ПБУ 10/99 коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных товаров полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Организация в учетной политике может также предусмотреть, что расходы на продажу будут распределяться между реализованными и нереализованными товарами. В этом случае необходимо указать, какие именно расходы по заготовке и доставке товаров подлежат распределению и какой метод будет применяться при распределении расходов.

Порядок формирования фактической стоимости покупных товаров в налоговом учете не регламентируется. В ст. 320 НК РФ рассматриваются лишь особенности распределения расходов по торговым операциям.

Налогоплательщики, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, формируют расходы на реализацию с учетом следующих особенностей.

В течение текущего месяца издержки обращения формируются в соответствии с гл. 25 НК РФ. При этом в сумму издержек включаются также расходы налогоплательщика - покупателя товаров на доставку этих товаров в случае, если такая доставка не включается в цену приобретения товаров по условиям договора, складские расходы и иные аналогичные расходы текущего месяца, связанные с приобретением и реализацией товаров. К издержкам обращения не относится стоимость покупных товаров, которая учитывается при реализации в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ. Стоимость покупных товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации. Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам относится стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров. Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товаров на складе, исчисляется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:[[11]](#footnote-11)

* определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;
* определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца;
* рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов к стоимости товаров;
* определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца.

Следует обратить внимание, что данная методика применяется именно для распределения транспортных расходов на остатки незавершенного производства.

К стоимости приобретения товаров средний процент не применим. Транспортные расходы являются прямыми, и в связи с этим не подлежит списанию та их часть, которая относится к остаткам товаров на конец месяца.

При реализации покупных товаров стоимость их приобретения определяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов:[[12]](#footnote-12)

* по стоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО);
* по стоимости последних по времени приобретения товаров (ЛИФО)(в налоговом учёте метод ЛИФО не отменён);
* по стоимости единицы товара;
* по средней стоимости.

Организации оптовой торговли, как правило, применяют метод "по стоимости единицы товара". Для большинства организаций розничной торговли единственно приемлемым является метод "средней стоимости".

Целесообразно использовать одинаковый метод оценки в целях и бухгалтерского учета, и налогообложения прибыли.

В гл. 25 НК РФ нет специального определения понятия "транспортные расходы". Следовательно, в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ необходимо ориентироваться на идентичное понятие, используемое в нормативных актах регулирования бухгалтерского учета.

К транспортным расходам торговой организации относятся:[[13]](#footnote-13)

* оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров и продуктов (а также за подачу вагонов, взвешивание грузов и пр.);
* оплата услуг организаций по погрузке товаров и продуктов в транспортные средства и выгрузке из них;
* плата за экспедиционные операции и другие услуги;
* - стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, стеллажи и др.) и утепление (солома, опилки, мешковина и пр.);
* плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и других местах в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;
* плата за обслуживание подъездных путей и складов необщего пользования, включая плату железным дорогам, согласно заключенным договорам.

В Письме Минфина России от 13.01.2005 N 03-03-01-04 говорится, что к прямым расходам, в частности, относятся расходы на доставку покупных товаров до склада налогоплательщика, осуществляющего торговые операции.

При этом расходы на доставку товаров от склада налогоплательщика покупателям данных товаров к прямым расходам не относятся.

Если организация приобретает товары за границей Российской Федерации, то при осуществлении ввоза таких товаров на таможне нужно будет уплатить НДС.

Одной из особенностей налога на добавленную стоимость является то, что данный налог взимается и в качестве обычного налога, и в качестве таможенного платежа. В связи с этим все плательщики НДС разделяются фактически на две группы:

1) плательщики налога;

2) плательщики НДС на таможне.

Плательщиками НДС на таможне являются лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ и определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. То есть при отнесении хозяйствующих субъектов к данной категории необходимо руководствоваться нормами таможенного права.

Во-вторых, при определении суммы налога необходимо руководствоваться ст. 160 НК РФ и положениями Инструкции N 131.

Пунктом 1 ст. 160 НК РФ определено, что при ввозе товаров (за исключением товаров, указанных в п. п. 3 и 5 ст. 160 НК РФ, и с учетом ст. ст. 150 - 152 НК РФ) на таможенную территорию России налоговая база определяется как сумма:

* таможенной стоимости этих товаров;
* подлежащей уплате таможенной пошлины;
* подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

При ввозе на таможенную территорию России продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории России в соответствии с таможенным режимом переработки вне таможенной территории, налоговая база определяется как стоимость такой переработки (п. 2 ст. 160 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 160 НК РФ налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию России.

В том случае, если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию России товаров присутствуют как подакцизные, так и неподакцизные товары, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров.

Если в составе партии ввозимых на таможенную территорию России товаров присутствуют продукты переработки товаров, ранее вывезенных с таможенной территории России для переработки вне таможенной территории России, налоговая база определяется в аналогичном порядке.

Если в соответствии с международным договором России отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на ее территорию товаров, то налоговая база будет определяться как:

- сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы России;

- подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров) (п. 4 ст. 160 НК РФ).

Налоговые ставки по ввозимым товарам устанавливаются в таком же порядке, что и в гл. 21 НК РФ.

Ставка НДС в размере 10% применяется в отношении:

* продовольственных товаров по перечню, установленному частью второй НК РФ;
* по товарам для детей по перечню, установленному частью второй НК РФ;
* периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
* книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;
* следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства: лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, и изделий медицинского назначения.

В отношении иных товаров применяется ставка НДС в размере 18%.

НДС, уплаченный российским налогоплательщиком, можно принять к вычету. Это право налогоплательщика закреплено в ст. 171 НК РФ. В соответствии с п. 2 данной статьи вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории России либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию России в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления в отношении:

* - товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ;
* - товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Таким образом, если выполняются требования налогового законодательства в отношении дальнейших операций, связанных с товарами, ввезенными на территорию России, то "входной" НДС, уплаченный на таможне, можно возместить из бюджета. В данном случае документами, подтверждающими право налогоплательщика на вычет НДС, будут внешнеэкономический договор (контракт), инвойс (счет) иностранного контрагента и таможенная декларация, где записана сумма НДС, уплаченная импортером на таможне.

Следует иметь в виду, что при осуществлении внешнеторговых операций, уплатив на таможне сумму НДС, налогоплательщик должен сделать запись в книге покупок. Основанием для регистрации в книге покупок счетов-фактур являются таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату НДС таможенному органу.

Таможенная декларация или ее копия должна быть заверена руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем). Таким образом, НДС можно принять к вычету в том налоговом периоде, в котором товары, приобретенные по внешнеторговой сделке, были приняты к учету покупателем. Данные о стоимости товара, возвращенного поставщику по причине ненадлежащего качества, подлежат корректировке в налоговом учете.

Суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию России в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу России без таможенного контроля и таможенного оформления, могут быть приняты к вычету в момент принятия к учету товаров покупателем (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Основным условием возможности применения налогового вычета в соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ является признание операции, для осуществления которой приобретаются импортные товары, объектом обложения по НДС.

В связи с этим при уплате сумм НДС на таможне по импортным товарам в бухгалтерском учете следует сделать записи:[[14]](#footnote-14)

Дт 19 Кт 68 - начислена сумма НДС, подлежащая уплате таможенному органу при подаче ГТД;

Дт 68 Кт 51 - отражена уплата суммы НДС с расчетного счета;

Дт 41 Кт 60 - принят на учет приобретенный товар по импорту в момент перехода права собственности к покупателю;

Дт 68 Кт 19 - отражен налоговый вычет по НДС по ввезенному товару (при условии его принятия к учету и уплаты НДС на таможне).

При выявлении импортного товара ненадлежащего качества производится возврат его поставщику.

Следовательно, при возврате поставщику некачественного товара вычет суммы НДС, уплаченной таможенным органам, должен быть произведен только в части тех товаров, качество которых позволяет использовать их в дальнейших облагаемых НДС операциях. Суммы НДС в части, относящейся к стоимости некачественного товара, вычету не подлежат и должны быть восстановлены из бюджета.

Отражение в бухгалтерском учете восстановления суммы НДС, ранее принятой к вычету, производится в момент выявления в товаре недостатков, которые являются основанием для возврата указанных товаров поставщику:

Дт 68 Кт 19 - Сторно! При выявлении некачественного импортного товара производится восстановление суммы НДС, уплаченной на таможне, в части, относящейся к стоимости возвращаемого товара;

Дт 41 Кт 60 - Сторно! При выявлении некачественного импортного товара в учете отражается возврат указанного товара.

В результате отражения в бухгалтерском учете корректировочных записей по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость" отражается сумма НДС, уплаченная на таможне при ввозе импортных товаров, в части возвращенного некачественного товара.

В дальнейшем порядок отражения в бухгалтерском учете указанных сумм зависит от того, списываются указанные суммы за счет собственных средств организации или заявляются к возврату из бюджета в соответствии с порядком, предусмотренным таможенным законодательством.

Таможенным кодексом РФ закреплена возможность помещать под режим реэкспорта товары, которые уже выпущены для свободного обращения в РФ. Указанный механизм может быть применен, если установлено, что на день пересечения таможенной границы у товаров имелись дефекты либо они иным образом не соответствовали условиям внешнеэкономической сделки по количеству, качеству, описанию или упаковке. Товары по названным причинам могут быть возвращены поставщику либо иному указанному им лицу (ст. 242 ТК РФ).

Условия применения таможенного режима реэкспорта в отношении товаров, выпущенных для свободного обращения, установлены п. 1 ст. 242 ТК РФ. В частности, реэкспорт может быть применен, если некачественные товары вывозятся в течение шести месяцев со дня их выпуска для свободного обращения.

При применении указанного режима производится возврат уплаченных сумм таможенных пошлин, налогов (п. 2 ст. 242 ТК РФ).

При поступлении денежных средств на счет плательщика в порядке возврата уплаченного НДС в учете отражается:

Дт 68 Кт 19 - принят к вычету НДС;

Дт 51 Кт 68 - поступили на расчетный счет денежные средства.

Если в связи с отправкой поставщику импортного некачественного товара организация не заявляет возврат из бюджета сумм НДС, ранее уплаченных при ввозе товаров на территорию РФ, эти суммы могут быть списаны в состав прочих расходов. Для целей налогового учета данные расходы не учитываются.

## §3.Аудит признания доходов при экспортных операциях

На основе положений Федерального закона "Об аудиторской деятельности" и Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности "Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности" можно сформулировать цель аудита экспортно-импортных операций, которая, по мнению автора, должна заключаться в следующем: выразить независимое мнение о достоверности отражения в финансовой бухгалтерской отчетности экспортно-импортных операций во всех существенных аспектах.

При аудите экспортно-импортных операций аудитор должен руководствоваться нормами, установленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых он является, а также следующими этическими принципами:

- независимость;

- честность;

- объективность;

- профессиональная компетентность и добросовестность;

- конфиденциальность;

- профессиональное поведение.

Особое внимание при проверке правильности отражения в учете экспортных операций аудитору следует обратить на своевременность начисления дохода от продажи, который в бухгалтерском учете должен отражаться на момент перехода права собственности.

Вместе с тем при установлении этого момента часто допускаются ошибки. Иногда считают, что дата перехода права собственности автоматически определяется базисом поставки. Это не совсем так. Базис поставки делит расходы, связанные с поставкой товара, между продавцом и покупателем и устанавливает момент перехода рисков случайной гибели и случайной порчи товара от продавца к покупателю. Он означает также исполнение продавцом своих обязательств по поставке товара, т.е. сдачу товара перевозчику.

Однако в соответствии с Гражданским кодексом РФ сдача товара перевозчику и момент перехода права собственности совпадают только в том случае, если иное не оговорено в договоре.[[15]](#footnote-15) Участники сделки могут установить этот момент по договоренности и зафиксировать в конкретном контракте.

Именно на дату передачи права собственности при экспорте товаров в учете экспортера должен быть указан его доход в виде экспортной выручки с одновременным отражением суммы этого дохода в виде дебиторской задолженности иностранного покупателя. На эту дату и берется курс Банка России в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000 для пересчета в рубли суммы валютной выручки. Если же датой перехода права собственности по выбору сторон является день оплаты, то эта дата признается датой реализации.

Аудитору следует иметь в виду, что в соответствии с ПБУ 9/99 "Доходы организации" для признания выручки (дохода) в бухгалтерском учете кроме наступления момента перехода права собственности требуется соблюдение еще четырех условий:

* организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным способом;
* сумма выручки может быть определена;
* имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, выражающееся в получении актива или в отсутствии неопределенности в отношении получения актива;
* расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если организацией получены в оплату денежные средства и иные активы, но не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете признается не выручка, а кредиторская задолженность. Указанные условия, как правило, бывают исполнены на момент перехода права собственности.

Следствием договора купли-продажи, означающего, что продавец обязан передать в собственность покупателю товары, результаты работ, услуг, интеллектуальной деятельности, а покупатель обязан принять их и оплатить, является возникновение задолженности покупателя перед продавцом по оплате за полученные ценности именно на момент перехода к нему права собственности на них. Соответственно у продавца на этот момент возникает право на получение оплаты от покупателя (т.е. выручки), что представляет для него экономическую выгоду, выражающуюся в определенной сумме иностранной валюты, которая или уже получена на его валютный счет, или отражена в учете в виде дебиторской задолженности и будет получена после погашения этой задолженности.

Сумма выручки может быть определена, так как обязательным элементом внешнеторгового контракта являются цена и контрактная стоимость товара, которые согласовываются между продавцом и покупателем при подписании контракта, а в случае невозможности зафиксировать их в контракте на момент его подписания в нем должен быть установлен такой механизм определения цены и контрактной стоимости, который позволил бы выявить точную дату, когда сумма выручки может быть определена. Расходы к моменту перехода права собственности также, как правило, бывают определены.

Документальным подтверждением даты сдачи товара перевозчику является транспортный документ, соответствующий виду транспортировки: при морских перевозках - морской коносамент, при речных - речной коносамент, при железнодорожных - международная железнодорожная накладная, при автомобильных - автомобильная накладная, при смешанных (водных и сухопутных) - международная накладная, при авиаперевозках - международная авианакладная, при международных почтовых отправлениях - почтовая квитанция.

Если же в соответствии с условиями контракта устанавливается иная дата перехода права собственности на товар, то должен быть предусмотрен и документ, подтверждающий эту дату. Так, при передаче в собственность покупателя товара по прибытии его в пункт назначения или в какой-либо иной пункт следует указать в контракте документ, которым будет подтверждаться дата прибытия в указанный пункт экспортного груза.

Следует иметь в виду, что в международной торговле распространена практика заключения внешнеторговых контрактов на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки или рассрочки платежа. Если сделка заключена российской организацией - экспортером на таких условиях, то выручка от экспорта товара, выполнения работ, оказания услуг принимается к бухгалтерскому учету с учетом процентов за отсрочку платежа: они включаются в сумму дебиторской задолженности и соответственно в сумму платежа как часть выручки от обычных видов деятельности, а не как прочие поступления.

# Глава 3. Специфические особенности аудита внешнеторговых операций

## §1.Учёт и аудит таможенных платежей

Такие виды таможенных платежей, как НДС и акциз, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, являются налоговыми платежами. В бухгалтерском учете согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2001 N 94н, для обобщения информации о расчетах с бюджетом предназначен счет 68 "Расчеты по налогам и сборам". Для учета НДС и акцизов к счету 68 следует открыть соответствующие субсчета. По кредиту данного счета отражаются суммы, причитающиеся к уплате в бюджет, по дебету - суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Таможенные пошлины и таможенные сборы не включены в состав налоговых платежей, так как не поименованы в ст. 13 НК РФ. Их уплата регулируется Таможенным кодексом РФ. В этой связи отражать суммы таможенных пошлин и сборов на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам" нецелесообразно.

Согласно Плану счетов расчеты по данным платежам можно учитывать на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", который предназначен для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60 - 75. Для учета сумм таможенных пошлин и сборов к счету 76 также необходимо открыть субсчета второго и более высоких порядков.

§2.Учет таможенных платежей при приобретении объектов основных средств

В бухгалтерском учете основные средства отражаются по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость - это фиксированная величина, по которой основные средства принимаются к бухгалтерскому учету. Определение первоначальной стоимости основных средств зависит от способа поступления объекта основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, причем как новых основных средств, так и бывших в эксплуатации, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

В соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 фактическими затратами на приобретение основных средств являются, в частности, суммы таможенных пошлин и таможенных сборов, невозмещаемые налоги, а также иные затраты, непосредственно связанные с приобретением основных средств. То есть, если организация приобретает объект основных средств у иностранного поставщика, суммы таможенной пошлины и таможенного сбора будут включаться в первоначальную стоимость объекта основных средств. На основании Плана счетов данные расходы будут отражаться по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами".

Если приобретенное импортное основное средство является подакцизным товаром, то сумма уплаченного акциза также будет включаться в первоначальную стоимость основного средства, поскольку в данном случае акциз будет являться невозмещаемым налогом. В учете это отразится корреспонденцией счетов по дебету счета 08 и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" на субсчете, предназначенном для учета акцизов, поскольку акциз, помимо того, что он является таможенным платежом, является и налоговым платежом.

Под основными средствами в целях налогообложения прибыли на основании п. 1 ст. 257 НК РФ понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Поскольку уплата таможенных пошлин и таможенных сборов является одним из условий приобретения основного средства, указанные суммы должны быть учтены в первоначальной стоимости основного средства.

Суммы налогов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законом порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ, в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Проанализировав ст. 270 НК РФ, определяющую состав расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, мы увидим, что в ней не содержится прямого упоминания акциза, таможенных пошлин и таможенных сборов. Вместе с тем в п. 5 данной статьи сказано, что при определении налоговой базы не учитываются расходы по приобретению амортизируемого имущества.

Согласно ст. 199 НК РФ суммы акциза, уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, учитываются в стоимости подакцизных товаров.

Таким образом, на основании изложенного можно сделать вывод, что в целях налогового учета таможенные пошлины и сборы, а также акцизы в случае приобретения подакцизных основных средств включаются в первоначальную стоимость приобретенных основных средств.

§3.Учет таможенных платежей при приобретении объектов нематериальных активов

К нематериальным активам согласно п. 4 ПБУ 14/2007 относятся следующие объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности):

* исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
* исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
* имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
* исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
* исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В соответствии с п. 6 ПБУ 14/2007 первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ. К фактическим расходам на приобретение нематериальных активов относятся, в частности, таможенные и патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя, иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Следовательно, в бухгалтерском учете уплаченные при приобретении нематериальных активов таможенные пошлины и сборы включаются в первоначальную стоимость данных объектов.

В целях налогообложения прибыли согласно п. 3 ст. 257 НК РФ нематериальными активами признаются приобретенные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

К нематериальным активам в целях налогообложения, в частности, относятся:

* исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
* исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
* исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
* исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
* исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
* владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Не относятся к нематериальным активам научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата, а также интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Оценка первоначальной стоимости нематериальных активов в целях исчисления налога на прибыль регулируется ст. 257 НК РФ.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов согласно п. 3 ст. 257 НК РФ, определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ. Поскольку уплата таможенных пошлин и сборов может являться необходимым условием приобретения нематериального актива, то расходы по их уплате включаются в первоначальную стоимость нематериальных активов.

# Заключение

# Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ // СЗ РФ, 29.01.1996, № 5, ст. 410
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3340
4. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 N 61-ФЗ //"Собрание законодательства РФ", 02.06.2003, N 22, ст. 2066,
5. Федеральный закон РФ от 21.11.1996 г. №129-Ф3 «О бухгалтерском учете» // СЗ РФ, 25.11.1996, № 48, ст. 5369
6. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // СЗ РФ, 05.01.2009, N 1, ст. 1513.08.2001
7. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» // СЗ РФ, 30.09.2002, № 39, ст. 3797
8. **Правило (стандарт) N 3.Планирование аудита(утв. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, с изменениями от 7 октября 2004 г.)**
9. **Правило (стандарт) N 15.Понимание деятельности аудируемого лица(введено Постановлением Правительства РФ от 07 октября 2004 г. № 532)**
10. **Правило (стандарт) N 20.Аналитические процедуры(введено Постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. № 228)**
11. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, № 23, 14.09.1998
12. Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)» // «Российская газета», № 25, 07.02.2007
13. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» (ред. от 18.09.2006) // Финансовая газета, № 34, 1999
14. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, № 31, 30.07.2001
15. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, № 20, 14.05.2001.
16. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, № 26, 28.06.1999
17. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (ред. от 27.11.2006) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, № 26, 28.06.1999
18. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. М.: ИНФРА-М, 2006. 447 с.
19. Шилкин С.А. Все о валютных операциях // Главбух, 2006.
20. Семенихин В. Импорт товаров // "Аудит и налогообложение", 2007, N 4

# Приложение№1 «Этапы аудита внешнеторговых операций»

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 1-й этап: Проверка учетной политики и плана счетов │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 2-й этап: Проверка порядка формирования стоимости │

│ экспортируемых товаров │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 3-й этап: Порядок определения сумм НДС, уплаченных по товарам │

│ (работам, услугам), использованным при производстве экспортной │

│ продукции │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 4-й этап: Порядок начисления НДС с авансов, полученных в счет │

│ предстоящей поставки товаров на экспорт │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 5-й этап: Порядок формирования коммерческих расходов, связанных│

│ с реализацией товаров на экспорт │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 6-й этап: Порядок отражения выручки от реализации │

│ экспортируемых товаров │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 7-й этап: Проверка операций по валютному счету │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 8-й этап: Порядок переоценки средств на валютных счетах и сумм │

│ задолженности, выраженной в иностранной валюте │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 9-й этап: Порядок списания сумм авансов на погашение │

│ задолженности за реализованные на экспорт товары │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 10-й этап: Порядок заполнения налоговой декларации по НДС │

└───────────────────────────────┬────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ 11-й этап: Порядок подтверждения факта экспорта товара │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Приложение №2 «Этапы тестирования при внутреннем аудите экспортных операций»

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│1 ┌──────────────────────────┐ ┌────────────────────────┐ │

│ │ Учетная политика, ├─────>│ Результаты тестирования│ │

│ │ рабочий план счетов │ │ │ │

│ └──────────────────────────┘ └────────────────────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│2 ┌─────────────┐ ┌───────┐ ┌────────────┐ ┌───────────┐ │

│ │ Товарные │ │Журнал-│ │Формирование│ │ Главная │ │

│ │ отчеты, │ │ ордер │ │ стоимости │ │ книга по │ │

│ │ табели учета├──>│ N 10 ├──>│ товаров ├──>│сч. 15, 16,│ │

│ │ рабочего │ │ │ │ │ │ 41 │ │

│ │ времени │ │ │ │ │ │ │ │

│ └─────────────┘ └───────┘ └────────────┘ └───────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│3 ┌─────────────────┐ ┌───────────────────┐ ┌──────────┐ │

│ │ Счет-фактура ├───>│ Журнал-ордер по ├───>│ Книга │ │

│ │ поставщика │ │ сч. 19/4 │ │ покупок │ │

│ └─────────────────┘ └───────────────────┘ └──────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│4 ┌────────────────────────────┐ ┌──────────────────────┐ │

│ │Платежное поручение, выписка├─────>│ Журналы-ордера по │ │

│ │ банка │ │ сч. 52 и 62/2 │ │

│ └────────────────────────────┘ └──────────────────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│5 ┌──────────────────┐ ┌───────────────┐ ┌─────────────┐ │

│ │Договора, товарно-│ │ Журнал-ордер │ │Главная книга│ │

│ │ транспортные ├───>│ N 11 и журнал-├───>│ по сч. 44/2 │ │

│ │ накладные, счета-│ │ ордер по │ │ │ │

│ │ фактуры, ГТД │ │ сч. 44/2 │ │ │ │

│ └──────────────────┘ └───────────────┘ └─────────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│6 ┌───────────────────┐ ┌──────────────┐ ┌─────────────┐ │

│ │Внешнеэкономический│ │Журналы-ордера│ │Главная книга│ │

│ │ договор, товарно- │ │ по сч. 90, │ │ по сч. 90 │ │

│ │ транспортные ├────>│ журнал-ордер ├──>│ │ │

│ │ накладные, инвойс,│ │ N 11 │ │ │ │

│ │ ГТД │ │ │ │ │ │

│ └───────────────────┘ └──────────────┘ └─────────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│7 ┌────────────────────┐ ┌──────────────┐ ┌─────────────┐ │

│ │Платежное поручение,│ │Журналы-ордера│ │Главная книга│ │

│ │ выписка банка, │ │ по сч. 52/2, │ │ по сч. 52/2,│ │

│ │ мемориальный ордер,├──>│ 52/1, 57, 51,├───>│52/1, 57, 51,│ │

│ │поручение на продажу│ │91/2-1, 91/2-2│ │ 91/2-1, │ │

│ │ части валютной │ │ │ │ 91/2-2 │ │

│ │ выручки │ │ │ │ │ │

│ └────────────────────┘ └──────────────┘ └─────────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│8 ┌─────────────────────────┐ ┌────────────────────────┐ │

│ │ Журналы-ордера по │ │ Главная книга по │ │

│ │сч. 52/1, 91/2-1, 91/2-2,├──────>│ сч. 52/1, 91/1-2, │ │

│ │ регистры налогового │ │ 91/2-2, налоговый │ │

│ │ учета N 9 и N 11 │ │ регистр N 15 │ │

│ └─────────────────────────┘ └────────────────────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│9 ┌─────────────────┐ ┌──────────────┐ ┌──────────────┐ │

│ │Инвойс, платежные│ │Журналы-ордера│ │ Главная книга│ │

│ │ поручения, │ │ по сч. 62/1, │ │ по сч. 62/1, │ │

│ │ выписки банка ├────>│ 62/2, 68/12 ├───>│ 62/2, 68/12, │ │

│ │ │ │ │ │ декларация по│ │

│ │ │ │ │ │ НДС │ │

│ └─────────────────┘ └──────────────┘ └──────────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│10┌─────────────┐ ┌──────────────┐ ┌─────────────┐ │

│ │ Журнал-ордер├──────>│ Книга покупок├──────>│Декларация по│ │

│ │ по сч. 68/12│ │ и продаж │ │ НДС │ │

│ └─────────────┘ └──────────────┘ └─────────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

┌────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│11┌──────────────────────────┐ ┌──────────────────────┐ │

│ │ Комплект документов, ├───────>│ Декларация по НДС │ │

│ │ подтверждающих экспорт │ │ │ │

│ └──────────────────────────┘ └──────────────────────┘ │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Приложение №3 «Отражение экспортных операций на счетах бухгалтерского учета»

┌────────────────────────────┐ ┌─────────────────┐

│ 19/4 "НДС по приобретенным │<────────┤Сч. 60 "Расчеты с│

│материально-производственным│ │ поставщиками и ├───┐

│ запасам. Экспорт" │ │ подрядчиками" │ │

└────────────────────────────┘ └─┬───────────────┘ │

┌──────────────────────────┐ │ /│\ │

│Сч. 41/2 "Товары. Экспорт"│<────────────┘ │ │

└───────┬──────────────────┘ ┌─────┴─────┐ │

 │ ┌────────────────────────────┐ │ Сч. 51 │ │

 │ │Сч. 70 "Расчеты с персоналом│ │ "Расчетный│<──┼───┐

 │ ┌──┤ по оплате труда" │ │ счет" │ │ │

 │ │ └────────────────────────────┘ └──────┬────┘ │ │

 │ │ ┌────────────────────────────┐ │ │ │

 │ │ │ Сч. 69 "Расчеты по │ │ │ │

 │ │ │ социальному страхованию и │ \│/ │ │

 │ │ │ обеспечению" │ ┌─────────────┐ │ │

 │ │ └────────────────────┬───────┘ │76 "Расчеты с│ │ │

 │ │ ┌─────────────┐ │ │ разными │ │ │

 │ └────>│ Сч. 44/2 │<──┘ │ дебиторами и│ │ │

 │ │ "Расходы на │ │ кредиторами"│ │ │

 │ │ продажу. │ └──────────┬──┘ │ │

 │ │ Экспорт" │<───┐ /│\ │ │ │

 │ └──────┬──────┘ │ │ │ │ │

 │ │ ┌────────┴────┐ │ │ │ │

 │ │ │ Сч. 10/9 │ │ │ │ │

 │ │ │"Инвентарь" и│ │ │ │ │

 │ │ │ др. счета │ │ │ │ │

 \│/ \│/ └─────────────┘ │ \│/ \│/ │

┌──────────────┐ ┌─────────────────┐ │ ┌─────────────┐ │

│Сч. 45 "Товары│ │ 90/2-2 │ │ │44/2 "Расходы│ │

│ отгруженные" ├───>│ "Себестоимость │<───────┼─┤ на продажу. │ │

└──────────────┘ │ продаж. Экспорт"│ │ │ Экспорт" │ │

 └─────────────────┘ │ └─────────────┘ │

┌──────────────┐ ┌────────────────┐ ┌───┴──────────┐ │

│ 68/12 "НДС. │ │"Транзитный 52/2├─────>│ 52/1 "Текущий│ │

│ Экспорт" │ │ валютный счет" ├────┐ │валютный счет"│ │

└──┬───────────┘ └───────────┬────┘ │ └──────────────┘ │

 │ /│\ /│\ │ \│/ │

 \│/ │ │ │ ┌────────────────┐ │

┌─────────┴──────┐ │ │ │ 57 "Переводы в ├──────────┘

│ 62/2 "Авансы ├──────┘ │ │ пути" │

│ полученные" │ │ └─────┬──────────┘

└────────────────┘ │ │

 /│\ \│/ \│/

 │ ┌───────────────────┐

┌─────────┴─────┐ │ 91/2-2 "Прочие │

│62/1 "Расчеты с│ │ расходы │

│ покупателями и├─────┐ │непроизводственного│

│ заказчиками" │ │ │ характера" │

└─────────┬─────┘ │ └───────────────────┘

 │ \│/

 \│/ ┌───────────────────┐

┌─────────────┐ │ 91/1-2 "Прочие │

│ 90/1-2 │ │ доходы │

│ "Выручка. │ │непроизводственного│

│ Экспорт" │ │ характера" │

└─────────────┘ └───────────────────┘

1. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 N 61-ФЗ [↑](#footnote-ref-1)
2. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 N 61-ФЗ [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [↑](#footnote-ref-3)
4. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [↑](#footnote-ref-4)
5. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 N 61-ФЗ [↑](#footnote-ref-5)
6. **Правило (стандарт) N 3.Планирование аудита(утв. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, с изменениями от 7 октября 2004 г.)** [↑](#footnote-ref-6)
7. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. М.: ИНФРА-М, 2006. [↑](#footnote-ref-7)
8. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [↑](#footnote-ref-8)
9. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [↑](#footnote-ref-9)
10. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» [↑](#footnote-ref-10)
11. Семенихин В. Импорт товаров // "Аудит и налогообложение", 2007, N 4 [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [↑](#footnote-ref-12)
13. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [↑](#footnote-ref-13)
14. Семенихин В. Импорт товаров // "Аудит и налогообложение", 2007, N 4 [↑](#footnote-ref-14)
15. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ [↑](#footnote-ref-15)