План работы

Введение

1. Значение и задачи аудита

2. Нормативное регулирование

2.1. Нормативное регулирование аудиторской деятельности

2.2. Нормативное регулирование

3. Информация аудируемого лица, необходимая для проверки

4. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица

5. Определение существенности и аудиторского риска

5.1.Определение существенности

5.2. Определение аудиторского риска

6. Разработка общего плана аудита

7. Разработка программы аудита

Заключение

Список литературы

Введение

Внешнеэкономическая деятельность является неотъемлемой частью экономики любой страны и развивается по двум основным направлениям: торговля и инвестиции. Традиционно приоритетным направлением внешнеэкономической деятельности считается экспорт, так как он непосредственно связан с притоком иностранного капитала в страну и получением дохода конкретным предприятием-экспортером. Однако в последнее время значительно расширилось влияние на экономику России импортных операций как составляющей части внешнеэкономической деятельности. Так, в сфере торговли ввоз импортной продукции способствует развитию конкуренции среди отечественных товаропроизводителей и товаров импортного производства; ввоз сырья, полуфабрикатов и материалов обеспечивает интеграцию импорта в промышленное производство России; иностранные инвестиции в экономику страны осуществляются в виде поступления кредитов и займов или денежных и основных средств для развития совместных предприятий. Стоит также заметить, что с точки зрения предприятия-импортера импортная сделка не является итоговой операцией: так же как и у экспортеров, конечная цель импорта - это получение прибыли конкретным предприятием. Таким образом, при принятии решения об импорте товаров, работ или услуг предполагается получение в дальнейшем прибыли, например от перепродажи товаров или от реализации собственной продукции, изготовленной с использованием иностранного сырья и т.п.

Интеграция импортных операций наряду с положительным эффектом выявила и ряд сложных проблем. Так, на практике отечественные предприятия и организации столкнулись с тем, что внешнеэкономическая деятельность несет в себе повышенную долю рисков в силу ее особенностей. Практика аудиторских проверок показала, что импортеры несут убытки из-за недостаточного контроля за различного рода рисками: валютным, коммерческим, финансовым и т.д. В этой связи актуальным является вопрос правильного отражения импортной сделки, так как она является основой для формирования себестоимости продукции (работ, услуг) и в конечном счете напрямую повлияет на прибыль предприятия.

1. Значение и задачи аудита

Таким образом, 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.

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 же аудиторской деятельности следует считать работы, которые должны выполняться аудиторами в ходе аудиторской проверки для достижения целей аудиторской деятельности. Задачи аудиторской деятельности, определяемые ее целями и объектами, можно обобщить в приведенной таблице.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Объекты аудиторской деятельности | Цели аудиторской деятельности – выражение мнения аудитора по результатам: | | |
|  | проверки бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности  (ПДБУО) | проверки соблюдения нормативных актов  (ПСНА) | анализа хозяйственных операций  (АХО) |
| А | 1 | 2 | 3 |
| 1. Импорт товаров, работ и услуг | 1001 | 1002 | 1003 |
| 1.1. Формирование стоимости приобретенных ТМЦ | 1101 | 1102 | 1103 |
| 1.2. Исчисление и отражение таможенных платежей и НДС | 1201 | 1202 | 1203 |
| 1.3. Расчеты с иностранными поставщиками | 1301 | 1302 | 1303 |
| 1.4. Исчисление и отражение курсовых разниц | 1401 | 1402 | 1403 |

В подлежащем таблицы фиксируются объекты аудиторской деятельности, в сказуемом - ее цели, в том числе выражение мнения по результатам:

* проверки достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета установленным правилам (ПДБУО);
* проверки соблюдения нормативных актов при совершении хозяйственных операций (ПСНА)
* анализа целесообразности и эффективности событий в деятельности хозяйствующих субъектов

В клетках таблицы отражаются идентификаторы аудиторских работ, первые два разряда которых характеризуют элементы финансово-экономических процессов, последний - цель аудиторской деятельности. Например, 1102 - проверка соблюдения нормативных актов при совершении импорта товаров, работ и услуг; 1301 - проверка достоверности бухгалтерской отчетности по расчетам с иностранными поставщиками; 1403 - анализ операций по исчислению курсовых разниц. Комплексы аудиторских работ по столбцам раскрывают содержание основных целей аудиторской деятельности.

2. Нормативное регулирование

2.1 Нормативное регулирование аудиторской деятельности

Нормативное регулирование аудиторской деятельности происходит на четырех уровнях: государственный (на уровне законов и федеральных стандартов аудиторской деятельности), внутриорганизационный и внутрифирменный.

Первый уровень.

Указы президента и ФЗ №307 «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г.

В этом законе прописаны функции государственных органов, регулирующих аудит. К ним относятся:

1. Уполномоченный федеральный орган при Минфине РФ

* выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности
* утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности
* ведение реестра саморегулируемых общественных организаций аудиторов
* принятие иных нормативных актов по аудиторской деятельности

1. Совет по аудиторской деятельности

* рассмотрение вопросов государственной политики в сфере аудита
* рассмотрение проектов федеральных стандартов и других нормативных актов, а также кодекса профессиональной этики аудитора
* разработка рекомендаций по совершению внешнего контроля за работой аудиторских организаций
* прочие функции в интересах развития аудиторской деятельности

1. Рабочий орган Совета

Второй уровень.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. ПСАД подразделяются международные и российские. Международные стандарты применяются в случаях, когда национальные отсутствуют или прописаны недостаточно подробно, а также при аудиторской консолидации отчетности фирм, акции которых продаются на российских и международных фондовых биржах. В прочих ситуациях отчетность организаций проверяется на основе ФПСАД первого и второго поколения.

Третий уровень.

Внутренние стандарты, действующие в профессиональных аудиторских объединениях (ВСПАО).

Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, разрабатывать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. Они обязательны к исполнению членами таких саморегулиремых аудиторских организаций.

Четвертый уровень

Правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (ВСАО).

Сюда можно отнести внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые являются инструкциями для работников этих фирм по планированию и проведению аудита. Инструкции не должны противоречить требованиям ФЗ, а также федеральным и внутренним стандартам саморегулируемых организаций.

2.2 Нормативное регулирование учета импортной деятельности

Правовое регулирование внешнеторговых сделок осуществляется на основе норм международного права, национального законодательства каждой из сторон сделки, 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.

Первый уровень.

Основы регулирования устанавливают международные нормы, которые во всех странах имеют приоритет перед национальными – этот принцип закреплен и в Конституции Российской Федерации. Наиболее значимой здесь является Конвенция о договорах международной купли-продажи товаров (Вена, 11 апреля 1980 г.), число участников которой приближается к двумстам. Россия как правопреемница СССР ратифицировала ее в 1990 г., поэтому положения Венской конвенции стали частью права Российской Федерации, как и всех государств, ее подписавших.

Второй уровень.

Национальное законодательство в виде Федеральных Законов и Кодексов является следующим уровнем регулирования внешнеэкономической деятельности.

Третий уровень.

Правила отражения сделок по импорту товаров, работ и услуг в бухгалтерском учете устанавливают различные ПБУ, утверждаемы Министерством Финансов.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Нормативный акт | Уровень регулирования | Область применения |
| Конвенция о договорах международной купли-продажи товаров | Первый | Утверждает свод унифицированных правил, применяющихся в отношениях по договору импорта-экспорта, что обеспечивает одинаковое понимание сторонами контракта их прав и обязанностей, необходимое для надлежащего исполнения ими взаимных обязательств |
| ФЗ №164 «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 8.12.2003 | Второй | Определяет основы государственного регулирования внешнеторговой деятельности а также полномочия РФ и ее субъектов в целях обеспечения благоприятных условий для внешнеторговой деятельности |
| Закон РФ №5003-I «О таможенном тарифе» от 21.05.1993 | Второй | Устанавливает порядок формирования и применения таможенного тарифа РФ, а также правила обложения товаров пошлинами при их перемещении через таможенную границу РФ |
| ФЗ №173 «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 | Второй | Обеспечивает реализацию единой государственной валютной политики, а также устойчивость валюты РФ и стабильности внутреннего валютного рынка |
| ФЗ №129 «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 | Второй | Устанавливает понятие бухгалтерского учета, его объекты, основные задачи и порядок применения |
| Таможенный Кодекс РФ | Второй | Устанавливает порядок и правила, при соблюдении которых лица реализуют право на перемещение товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ |
| Налоговый Кодекс РФ | Второй | Устанавливает систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ |
| ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов» | Третий | Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации |
| ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в материальной валюте» | Третий | Устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству РФ |

3. Информация аудируемого лица, необходимая для проверки

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

1. Планово-договорная

К планово-договорной информации относятся договоры на приобретение, продажу и выполнение других операций с рассматриваемым активом, проектно-сметная и иная документация;

1. Расценочная

К информации этого типа относят цены и тарифы;

1. 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;

1. Распорядительная

Информация распорядительного характера фиксируется в приказах (в том числе и об учетной политике организации), распоряжениях, договорах с должностными лицами, контрактах с работниками, протоколах заседаний органов управления и других документах;

1. Учетная

Эта информация состоит из первичных документов, регистров хронологического, аналитического, синтетического и сводного учета (финансового и управленческого); здесь следует отметить приоритетное значение первичной информации, обладающей юридической силой, прежде всего первичных учетных документов – как правило, такие сведения фиксируются в регистрах хронологического учета (в регистрационных файлах);

1. Отчетная

Информация отчетного типа включает данные бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности (налоговых деклараций);

7) 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.

Обобщение основных положений нормативных документов, формирование схем документооборота и взаимосвязей носителей информации не только способствуют организации информационной базы аудита, но и облегчают формирование аудиторских процедур, позволяют определить источники аудиторских доказательств и операции обработки данных по каждой процедуре. Использование справочников нормативных актов объектов гражданских прав, бухгалтерского учета и налогообложения дает возможность установить состав и содержание процедур нормативных проверок.

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование документа | Тип информации | Содержание документа |
| 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, прилагающаяся документация.  Часть информации содержится в приложениях.  Контракт составляется в двух экземплярах, имеющих одинаковую юридическую силу, по одному для каждой из сторон. |
| 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 рублях, 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. |
| 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 сумма 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 |

4. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица

Одним из основных объектов внимания независимых аудиторов является система внутреннего контроля (СВК) проверяемых организаций – по той причине, что при эффективной СВК вероятность случайных ошибок либо преднамеренных незначительна. Для проведения оценки СВУ аудиторам следует руководствоваться федеральным стандартом аудиторской деятельности ФПСАД № 8 «Оценка рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Итак, система внутреннего контроля – совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок информации, а также для своевременной подготовки бухгалтерской финансовой отчетности.

СВК включает в себя три части:

1) Система бухучета – конкретные формы и методы, обеспечивающие возможность ведения учета имущества и обязательств путем непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах на основании первичных документов.

2) Контрольная среда – характеризует условия, в которых осуществляется внутренний контроль, а также осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание СВК, и понимание важности такой системы.

3) Процедуры контроля – совокупность действий, предпринимаемых организацией для сохранения порядка и предотвращения каких-либо ошибок в процессе деятельности, таких как: подотчетность одних работников другим, внутренние проверки и сверка данных по финансово-хозяйственной деятельности, проведение инвентаризации, ограничение доступа к активам, сравнение плановых и фактических данных, внедрение ПО, позволяющего сократить для минимума влияние человеческого фактора.

При тестировании СВК аудитор должен не только установить наличие в проверяемой организации элементов СВК, способность применяемых средств СВК эффективно препятствовать возникновению существенных искажений бухгалтерской отчетности и обнаруживать их. Необходимо обратить внимание на то, работают ли средства контроля с одинаковой эффективностью на протяжении всего отчетного периода. Некоторые средства контроля могут быть эффективны в целом, но не обеспечивать результативности в отдельные периоды времени в связи с кратковременными заменами работников, ответственных за осуществление определенных средств контроля; по причине сезонного характера деятельности аудируемого лица; возможностью единичных и случайных ошибок, иных факторов.

Тестирование средств контроля, в частности, включает:

* проверку документов, отражающих проведение финансово - хозяйственных операций, и получение в связи с этим аудиторских доказательств того, что средства контроля функционировали надлежащим образом;
* опросы и наблюдение за оформлением операций с целью получить аудиторские доказательства функционирования средств контроля;
* использование результатов других аудиторских процедур для получения данных о работоспособности средств контроля;
* использование данных аудита прошлых лет.

Результаты оценки СВК, формирование мнения аудитора об ее надежности и эффективности СВК используются при планировании и осуществлении аудита, определении состава и количества процедур аудиторской программы, размера выборки, определении вида аудиторского заключения. Чем в большей степени аудитор собирается опираться при подготовке своего мнения на определенные средства контроля, тем тщательнее он должен проверять их надежность и эффективность.

Один из наиболее распространенных тестов средств контроля предлагает ввести таблицу из четырех колонок: существительного, характеризующего перечень элементов СВК, а также трех столбцов – «да», «нет», «не характерно». «Да» соответствует наличию в обследуемой организации соответствующего элемента, «нет» - отсутствию указанного в перечне элемента, «не характерно» - свидетельствует, что в организации нет потребности в элементе.

Процентное отношение положительных ответов к общему количеству тестов, участвующих в опросе, используется для оценки СВК. Если данное отношение составляет 40-60%, оценку СВК можно определить как среднюю, при отношении менее 40% - уровень СВК квалифицируется как низкий, при отношении более 60% - как высокий.

На этапе первичной оценки надежности СВК предлагается проанализировать такие части, как организационная структура, разделение обязанностей, полномочий и ответственности, кадровая политика, мероприятия, проводимые СВК, и т.п. Подтверждение оценки СВК производится в том случае, если на первом этапе уровень СВК оценен не ниже, чем средний. При этом оценке подлежат такие существенные элементы, как учетная система, договорные обязательства, средства контроля в системе компьютерной обработки данных.

Изложенную методику отличает простота в практическом использовании, наличие не только качественных, но и количественных оценок надежности и эффективности системы внутреннего контроля.

5. Определение существенности и аудиторского риска

5.1 Определение существенности

В ходе проведения проверок аудиторские организации не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях, то есть такую степень точности показателей, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Здесь вводится понятие существенности – предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы решения.

При оценке существенности преследуются следующие цели:

* определение приемлемого уровня искажений в финансовой отчетности;
* оценка объема предстоящего аудита;
* оценка последствий выявленных искажений.

В ФПСАД № 4 не приводятся методики оценки существенности. Аудиторским фирмам рекомендуется для этой цели разрабатывать внутренние аудиторские стандарты на основе соответствующих федеральных правил, однако в отечественном стандарте аудита «Существенность в аудите» дана рекомендуемая методика расчета уровня существенности искажений информации по бухгалтерской отчетности в целом.

Пример расчета уровня существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Базовый показатель | Значение показателя по отчетности клиента  (тыс руб.) | Доля  сущест-  венности  (%) | Значение, применяемое для расчета уровня существенности  (тыс.руб.) |
| Балансовая прибыль пердприятия | 21 289 | 5 | 1 064 |
| Выручка от продаж | 135 968 | 2 | 2 719 |
| Валюта баланса | 128 038 | 2 | 2 561 |
| Собственный капитал | 20 500 | 10 | 2 050 |
| Общие затраты предприятия | 101 341 | 2 | 2 027 |

Уровень существенности рассчитывается следующим образом. Во второй столбец записываются показатели, взятые из бухгалтерской отчетности экономического субъекта. В третий пишутся цифры, характеризующие уровень существенности базовых показателей, они должны быть определены внутренней инструкцией аудиторской фирмы и применяться на постоянной основе. Применяемые при нахождении уровня существенности значения показателей определяются путем умножения значений показателей бухгалтерской отчетности на уровень их существенности и записываются в четвертом столбце.

Далее находится среднее арифметическое значение показателей, применяемых для расчета уровня существенности:

(3184 + 3413 + 1605 + 4350 + 2051) / 5 = 2921 тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(2921 - 1605) / 2921 x 100% = 45%.

Наибольшее значение отличается от среднего на:

(4350 - 2921) / 2921 x 100% = 49%.

Поскольку и в том, и в другом случаях отклонение наибольшего и наименьшего показателей от среднего и от всех остальных является значительным, принимаем решение отбросить значения 1605 тыс. руб. и 4350 тыс. руб. и не использовать их при дальнейшем усреднении. Находим новую среднюю величину:

(3184 + 3413 + 2051) / 3 = 2883 тыс. руб.

В данном примере отбрасывание одновременно наибольшего и наименьшего показателей мало сказалось на среднем значении, однако в общем случае может оказаться иначе.

Полученную величину допустимо округлить до 3000 тыс. руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности.

5.2 Определение аудиторского риска

Аудиторский риск — это предпринимательский риск аудитора (аудиторской фирмы), который означает вероятность наличия в бухгалтерской отчетности экономического субъекта невыявленных существенных ошибок и искажений после подтверждения ее достоверности или же вероятность признания существенных искажений в ней, в то время как на самом деле такие искажения отсутствуют. При проведении аудита аудитор должен принять необходимые меры для того, чтобы снизить аудиторский риск до разумного минимального уровня.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

1. Внутрихозяйственный риск

Под внутрихозяйственным риском понимается субъективно определяемая аудитором вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, однотипной группе хозяйственных операций, отчетности экономического субъекта в целом до того, как такие искажения будут выявлены средствами системы внутреннего контроля или при условии допущения отсутствия таких средств.

1. Риск средств контроля

Под риском средств контроля (контрольным риском) понимается субъективно определяемая аудитором вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения. Риск средств контроля характеризует степень надежности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии.

Аудитор тестирует средства контроля во всех случаях, кроме тех, когда он оценивает риск средств контроля как высокий. Чем в большей степени аудитор собирается опираться при подготовке своего мнения на определенные средства контроля, тем тщательнее он должен проверять их надежность и эффективность.

1. Риск необнаружения

Под риском необнаружения понимается субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности. Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска – оценочный (интуитивный) и количественный.

Оценочный (интуитивный) метод, заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, вероятный и маловероятный и используют эту оценку в планировании аудита.

Количественный метод предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска. Рассмотрим наиболее распространенную схему:

АР=СР\*РК\*РН

где АР — аудиторский риск;

СР — собственный риск;

РК — контрольный риск (риск средств контроля);

РН — риск необнаружения (процедурный риск).

Предварительно установленная величина аудиторского риска отражает склонность аудитора к риску, его представление о той экономической среде, в которой он действует. Если, например, вероятность того, что клиент сможет возбудить судебный иск против аудитора или предпринять другие действия, которые существенно могут сказаться на его репутации, достаточно мала, то предварительно установленная величина аудиторского риска может быть большой. Кроме того, аудиторский риск является предпринимательским риском аудиторской фирмы, поэтому его величина отражает положение фирмы на рынке аудиторских услуг и степень конкурентности рынка, что также нужно учитывать.

Для практического применения можно применять четыре уровня риска необнаружения:

1) Минимальный риск — в случае, когда СВК клиента предварительно была оценена аудиторской фирмой как эффективная и аудитор полагается на нее, делая акцент на проверке контроля, а не на детальных процедурах;

2) Низкий риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудиторской фирмой как эффективная, но аудитор не полагается полностью на нее, планируя детальные процедуры, достаточные для обнаружения возможных значительных ошибок;

3) Средний риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудитором как неэффективная и аудитор планирует детальные процедуры;

4) Высокий риск — в случае отсутствия СВК клиента планируется практически сплошная проверка.

Для снижения аудиторского риска следует руководствоваться правилом: чем больше аудитор проверяет элементов, предназначенных для полного изучения, и чем более убедительным является анализ, тем меньшим будет объем выборки.

6. Разработка общего плана аудита

Необходимым условием квалифицированного и качественного осуществления аудиторской деятельности, снижения ее трудоемкости и аудиторского риска является разработка аудиторской организацией планов и программ аудиторской деятельности. Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Итак, план аудита – это документ, в котором отражается перечень подлежащих выполнению в ходе аудита работ, исполнители работ и сроки исполнения. Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита.

Федеральное Правило (Стандарт) Аудита №3 «Планирование аудита» раскрывает основные понятия планирования аудита, излагает содержание принципов планирования, требования к формам и содержанию аудиторской деятельности, указывает факторы, учитываемые при планировании и другие положения, которые необходимо изучить для ответов на вопросы и успешного выполнения заданий.

Несмотря на то, что форма и содержание плана аудита стандартом второго поколения не определяется, но исходя из рекомендаций стандарта первого поколения следует, что в общем плане аудита в заголовочной части фиксируются сведения о проверяемой организации, периоде аудита, о руководителе и составе аудиторской группы; в табличной части рекомендуется отражать планируемые виды аудиторских работ, период их проведения, исполнителей; общий план подписывается руководителями аудиторской организации и аудиторской группы.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| процедуры аудита по видам работ | Нормативные акты | Информация аудируемого лица |
| 1. Оценка системы внутреннего контроля на предприятии | ФЗ №129 «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 | Устный опрос |
| 2. Анализ документов, относящихся к ведению импортной деятельности | ФЗ №173 от 10.12.2003 «О валютном регулировании и валютном контроле»;  ФЗ №164 от 8.12.2003 «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»;  ТК РФ | Контракты с приложениями, паспорта сделок, инвойсы, коносаменты, Грузовые Таможенные Декларации (ГТД), международные товарно-транспортные накладные |
| 3. Проверка перехода права собственности при совершении импортных операций | Международное законодательство, ИНКОТЕРМС | Контракт с приложениями, первичная документация |
| 4. Проверка порядка формирования стоимости ТМЦ, оборудования и прочих активов, приобретенных в результате совершения импортных операций | ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»;  ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов» | Декларация Таможенной Стоимости (ДТС), документы по расходам, связанным с доставкой товара, расшифровка счетов 10, 41, 60 |
| 5. Проверка правильности исчисления и отражения таможенных платежей и НДС, подлежащих уплате на таможне | ТК РФ;  Закон РФ №5003-I «О таможенном тарифе» от 21.05.1993 | ГТД, расшифровка счета 76 |
| 6. Проверка правильности отражения расчетов с поставщиками и дебиторской\кредиторской задолженности | ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» | Расшифровка счетов 52, 60, 91 (субсчет «курсовые разницы») |
| 7. Проверка правильности исчисления и отражения курсовых разниц по импортным операциям | ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» | Расшифровка счетов 52, 60, 91,  документы по расчетам курсовых разниц |

7. Разработка программы аудита

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией для ассистентов аудитора, а для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы — одновременно и средством контроля качества работы.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и подтверждены руководителем проверки.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Планируемые процедуры | Исполнитель | Дата | Примечания |
| 1. Оценка системы внутреннего контроля на предприятии | Иванов А. А. | 1.10.09 – 2.10.09 |  |
| 1.1. Оценка организационной структуры предприятия | Иванов А. А. | 1.10.09 |  |
| 1.2. Оценка структуры бухгалтерии предприятия | Иванов А. А. | 1.10.09 |  |
| 1.3. Оценка квалификации управленческого персонала | Иванов А. А. | 2.10.09 |  |
| 2. Анализ документов, относящихся к ведению импортной деятельности | Петров М. Н. | 1.10.09 – 3.10.09 |  |
| 2.1. Проверка и анализ контракта сделки | Петров М. Н. | 1.10.09 |  |
| 2.2. Проверка и анализ приложений к контракту | Петров М. Н. | 2.10.09 |  |
| 2.3. Проверка и анализ паспорта сделок | Петров М. Н. | 2.10.09 |  |
| 2.4. Проверка и анализ инвойса | Петров М. Н.. | 3.10.09 |  |
| 2.5 Проверка и анализ ГТД | Петров М. Н. | 3.10.09 |  |
| 3. Проверка перехода права собственности при совершении импортных операций | Иванов А. А. | 3.10.09 |  |
| 3.1. Проверка соответствия перехода права собственности условиям, указанным в контракте | Иванов А. А. | 3.10.09 |  |
| 3.2. Проверка своевременности оприходования и отражения приобретенных ТМЦ | Иванов А. А. | 3.10.09 |  |
| 4. Проверка порядка формирования стоимости ТМЦ, оборудования и прочих активов, приобретенных в результате совершения импортных операций | Петров М. Н. | 4.10.09 – 5.10.09 |  |
| 4.1. Проверка отражения расчетов, связанных с покупкой ТМЦ | Петров М. Н. | 4.10.09 |  |
| 4.2. Проверка отражения расчетов, связанных с доставкой ТМЦ | Петров М. Н. | 4.10.09 |  |
| 4.3. Проверка отражения расчетов с таможней | Петров М. Н. | 5.10.09 |  |
| 5. Проверка правильности исчисления и отражения таможенных платежей и НДС, подлежащих уплате на таможне | Иванов А. А. | 4.10.09– 5.10.09 |  |
| 5.1. Проверка расчетов и отражения таможенных платежей | Иванов А. А. | 4.10.09 |  |
| 5.2. Проверка расчетов и отражения платежей по НДС | Иванов А. А. | 5.10.09 |  |
| 6. Проверка правильности отражения расчетов с поставщиками и дебиторской\кредиторской задолженности | Петров М. Н. | 6.10.09 – 7.10.09 |  |
| 6.1. Проверка правильности отражения расчетов с фирмой-поставщиком | Петров М. Н. | 6.10.09 |  |
| 6.2. Проверка правильности отражения расчетов с фирмой-транспортером | Петров М. Н. | 7.10.09 |  |
| 7. Проверка правильности исчисления и отражения курсовых разниц по импортным операциям | Иванов А. А. | 5.10.09 – 7.10.09 |  |
| 7.1. Проверка исчисления и отражения курсовых разниц при покупке валюты | Иванов А. А. | 5.10.09 |  |
| 7.2. Проверка исчисления и отражения курсовых разниц при покупке товара | Иванов А. А. | 6.10.09 |  |
| 7.3. Проверка исчисления и отражения курсовых разниц при | Иванов А. А. | 7.10.09 |  |

Заключение

В данной работе были рассмотрены основные положения аудита на примере проверки учета предприятия, осуществляющего деятельности по импорту товаров, работ и услуг: приведены нормативные акты, регулирующие как учет работы самого предприятия, так и проведение аудиторской проверки; перечислены документы, которые фирма должна предоставить аудитору для осуществления проверки; дана информация по оценке системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также определению условий существенности и аудиторского риска; наконец, был разработан план и программа для проверки деятельности предприятия, занимающегося импортной деятельностью.

Подводя итог, можно отметить, что аудиторская проверка 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.