Введение

Интеграция России в мировую хозяйственную систему и широкое участие отечественных предприятий во внешнеэкономической деятельности ставит вопрос об организации контроля в этой специфической сфере. Специфика данной области позволяет выделить аудит экспортных операций как отдельное направление.

Характерные особенности экспорта состоят в следующем:

* участниками таких операций являются таможенные органы и банки;
* большая длительность осуществления операций;
* пересечение товаром таможенной границы Российской Федерации;
* расчеты по поставкам в иностранной валюте, курс которой подвержен изменениям;
* большие расходы, которые несут как поставщики, так и покупатели;
* различия в законодательных и нормативных актах стран;
* в формах бухгалтерской отчетности российских организаций информация о внешнеэкономической деятельности отдельно не выделяется, это создает трудности для иностранных партнеров и внешних пользователей при использовании такой отчетности.

Большинство методик аудита являются предметом профессионального суждения аудитора, либо зафиксированы во внутрифирменных стандартах аудиторских фирм, но отсутствует общий порядок проведения аудита экспортных операций. Кроме того, часто аудиторские фирмы уделяют недостаточное внимание предварительному этапу аудита экспортных операций – его планированию. Упущение некоторых важных факторов может привести к повышению трудоемкости и аудиторских рисков. Грамотное планирование и проведение аудиторских процедур определяет эффективность всей аудиторской проверки в целом.

Поэтому исследования в сфере контроля и аудита внешнеэкономической деятельности, а именно экспортных операций являются актуальными в настоящее время.

Цель выпускной квалификационной работы заключается в разработке информационно-методического обеспечения аудита экспортных операций, апробация аудиторских процедур на примере конкретного предприятия и подготовка предложений по совершенствованию системы учета и контроля на данном предприятии.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

1. изучить нормативную базу и литературу по аудиту экспортных операций;
2. дать краткую характеристику исследуемого предприятия и его учетной политики;
3. оценить существенность бухгалтерской информации и бухгалтерских искажений;
4. провести оценку эффективности системы внутреннего контроля;
5. оценить аудиторский риск и объем аудиторской выборки;
6. подготовить план и программу аудита экспортных операций;
7. апробировать аудиторские процедуры на примере исследуемого предприятия;
8. дать рекомендации по совершенствованию системы учета и контроля на предприятии.

Объектом исследования в данной выпускной работе является один из крупнейших производителей пластиковых труб для наружных сетей и канализации – закрытое акционерное общество «Хемкор». Периодом исследования для рассмотрения характеристики организации являются 2011 – 2013 гг., период аудита экспортных операций – 2013 год.

В данной работе использованы методы сбора первичных и вторичных данных, такие, как анкетирование, опрос, изучение финансовых документов, отчетности, учетных регистров. Кроме упомянутых методов, использовались методы научных исследований. Например, монографический, лингвистический, абстрактно-логический.

Данная выпускная квалификационная работа состоит из трех глав, введения и заключения. Первая глава содержит теоретические основы исследуемой темы, анализ информационной базы аудита экспортных операций. Вторая глава состоит из краткой характеристики ЗАО «Хемкор», выбранного нами для исследования, а также содержит планирование аудита экспортных операций для этого предприятия. Третья глава представляет собой апробацию разработанных аудиторских процедур и выводы по улучшению учета и контроля на ЗАО «Хемкор».

Глава 1. Сущность и нормативное регулирование аудита экспортных операций

В данной главе будут рассмотрены цели и задачи аудита экспортных операций, также основные понятия, касающиеся данного вида операций, и представлена информационная база аудита экспортных операций.

* 1. Основные понятия, цели и задачи аудита экспортных операций

Согласно Таможенному Кодексу Таможенного союза, экспортом называется таможенная процедура, при которой товары таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами [1].

Россия входит в число мировых лидеров по экспорту и занимает 9-е место среди стран мира по объёму экспорта товаров и 22-е место — по экспорту услуг. Динамика экспорта Российской Федерации прослеживается на графике (рис.1).



Рис. 1. Динамика экспорта России в 2010-2013 гг, млрд. долл.

Источник : [18].

Экспорт товаров и услуг – это значительная доля ВВП России, и в разные периоды она составляла 40-50% [17].

Важность экспортных операций для экономики и их специфичность позволяют выделить аудит экспортных операций в отдельное направление аудита.

Рассмотрим основные понятия, необходимые для аудита экспортных операций в соответствии с российскими и международными стандартами.

Для начала определим, что такое валюта Российской Федерации, иностранная валюта и уполномоченный банк. Опираясь на нормативные документы, в частности на Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)[15], на Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» №173-ФЗ [5], дадим характеристику вышеупомянутых определений.

Валюта Российской Федерации:

а) денежные знаки в виде банкнот и монеты Банка России, находящиеся в обращении в качестве законного средства наличного платежа на территории Российской Федерации, а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

б) средства на банковских счетах и в банковских вкладах [5].

Иностранная валюта:

а) денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

б) средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах [15].

Уполномоченные банки - кредитные организации, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации и имеющие право на основании лицензий Центрального банка Российской Федерации осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте [5].

В связи с тем, что для отражения в бухгалтерском учете экспортных операций, стоимость активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли, возникают курсовые разницы.

По российских стандартам 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 [15].

Согласно же международным стандартам (в особенности IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов»), определение курсовой разницы более обширное. Курсовой разницей называется разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют [9, п. 8].

Кроме того в международном стандарте IAS 21 «Влияние изменений обменных курсов валют», в отличие от российских правил учета, точно определяются такие понятия, как обменный курс валют, иностранная валюта, функциональная валюта и валюта представления отчетности. Рассмотрим эти определения подробнее.

Обменный курс валют - соотношение при обмене одной валюты на другую[9, п. 8].

Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность[9, п. 8].

Иностранная валюта – любая валюта, отличная от функциональной валюты предприятия [9, п. 8].

После рассмотрения необходимых понятий можно определить общие цели аудита.

Поскольку аудит – это независимая проверка отчетности организации [6], то согласно ФСАД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях [10].

Из общей цели аудиторской деятельности следует, что целями аудита такого участка, как экспортные операции можно назвать следующие:

1. Выражение мнения о достоверности статей финансовой отчетности и правильности ведения бухгалтерского учета экспортных операций;
2. Выражение мнения по результатам проверки соблюдения аудируемым лицом нормативных актов при совершении экспортных операций, а также анализ целесообразности и эффективности указанных операций;
3. Выражение мнения о достоверности отчетности по результатам анализа хозяйственных операций.

Для достижения указанной цели были поставлены задачи аудита экспортных операций, которые представлены в таблице 1. В основу формирования объектов аудиторской деятельности был положен порядок отражения экспортных операций в бухгалтерском учете.

Таблица 1

Задачи аудита экспортных операций

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Объекты аудиторской деятельности | Цель аудита – выражение мнения по результатам: | | |
| проверки бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности | проверки соблюдения нормативных актов | анализа хозяйственных операций |
| 1 | 2 | 3 |
| I | II | III | IV |
| 100.Экспортные операции | 1001 | 1002 | 1003 |
| 1. Отгрузка продукции | 1101 | 1102 | 1103 |
| 1. Отражение расходов на транспортировку | 1201 | 1202 | 1203 |
| 1. Начисление таможенных пошлин и сборов | 1301 | 1302 | 1303 |
| 140.Отражение выручки | 1401 | 1402 | 1403 |
| 150.Списание себестоимости | 1501 | 1502 | 1503 |
| 1. Отражение финансового результата | 1601 | 1602 | 1603 |
| 1. Отражение курсовых разниц | 1701 | 1702 | 1703 |
| 180. Подтверждение ставки НДС 0 % | 1801 | 1802 | 1803 |

В итоге в каждой ячейке таблицы присутствует четырехзначный идентификатор аудиторских работ. Первый разряд отражает вид операции, следующие два – элементы финансово-экономических процессов и последний указывает на цель аудита экспортных операций.

Например, 1701 – проверка достоверности учета курсовых разниц и отчетности, их содержащей; 1202 – проверка соблюдения нормативных актов при отражении расходов на транспортировку. Ячейка с кодом 1603 – анализ финансового результата.

* 1. Информационная база аудита экспортных операций

Основным нормативным документом, регулирующим учет экспортных операций в Российской Федерации по российским стандартам бухгалтерского учета, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006). А документом, регулирующим учет подобных операций по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), является Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».

В соответствии с имеющейся нормативной базой проанализируем, можно ли применить методы бухгалтерского учета к учету анализируемых экспортных операций.

Для начала определим, что можно назвать методом бухгалтерского учета и какие элементы он содержит.

Согласно Мизиковскому Е. А., метод бухгалтерского учета – совокупность способов и приемов, с помощью которых непрерывно изучается и обобщается хозяйственная деятельность предприятия [20].

Цикл бухгалтерского учета содержит четыре последовательных этапа обработки учетной информации, поэтому метод бухгалтерского учета включает четыре элемента. Данные элементы представлены на рис. 2.

Метод бухгалтерского учета

Полное, комплексное обобщение информации

Первичное наблюдение

Стоимостное измерение

Группировка и систематизация информации

Документирование

Инвентаризация

Оценка

Калькулирование

Бухгалтерские счета

Двойная запись

Бухгалтерский баланс и другая бухгалтерская отчетность

Рис. 2. Элементы метода бухгалтерского учета

Источник данных: [20, стр. 69].

Рассмотрим применение каждого элемента к учету экспортных операций подробнее.

На этапе первичного наблюдения, необходимо рассмотреть два приема этого элемента. Во-первых, это документирование.

Документирование – совокупность процедур первичного отражения хозяйственных фактов в специальных документах учета. Результатом процедур документирования является совокупность первичных и сводных документов.

При экспорте товаров основными документами являются:

1. Паспорт сделки – документ валютного контроля, оформляемый при вывозе с таможенной территории РФ товаров, а также за выполненные работы и оказанные услуги. Унифицированная форма, заполняется в 2 экземплярах.

2. Досье по паспорту сделки – формируемая по каждому паспорту сделки подборка документов для осуществления валютного контроля.

3. Продажа продукции (товаров) на экспорт осуществляется в соответствии с заключен­ными контрактами, представляющими собой международный договор купли-продажи. В контрактах должны быть отражены цена продукции и сумма контракта, условия и сроки поставки продукции, формы расчетов за продукцию. Кроме того, в контрактах указываются следующие реквизиты:

* вид контракта;
* информация об организациях, подписывающих данный контракт;
* предмет контракта;
* существенные условия (ассортимент товара, количество, качество, сроки поставки, цена товара);
* обычные условия (условия поставки по ИНКОТЕРМС, упаковка, порядок расчетов, ответственность сторон, форс-мажор);
* права и обязанности сторон;
* прочие условия.

1. Декларация на товары (ДТ), транзитная декларация, сертификаты качества, упаковочные листы, инвойсы, декларации таможенной стоимости (ДТС).

Декларация на товары - основной документ, свидетельствующий о реальном экспорте продукции железнодорожным или автомобильным транспортом, с отметками российских таможенных органов. ДТ и ДТС являются исходными документами для ведения расчетов с таможенными органами и проверки правильности исчисления таможенной стоимости товара, таможенных сборов и платежей.

В Декларации на товары указываются следующие основные сведения:

* сведения о декларанте, об отправителе и получателе товаров
* информация о транспортных средствах, используемых для перевозки
* сведения о товарах (наименование, описание, код по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности, описание упаковок, страна происхождения, вес, таможенная стоимость
* таможенные платежи (пошлины, сборы: ставки и суммы)
* сведения о сделке и ее условиях
* сведения о лице, составившем декларацию на товары
* место и дата составления данного документа [1].

5. Для оформления международных грузоперевозок используется специальный вид накладной – Международная товарно-транспортная накладная (CMR).

Международная накладная подтверждает, что груз в момент принятия находился в надлежащем состоянии, в целой упаковке, маркировка и число мест соответствует указанным в накладной. Груз выдается указанному в ней грузополучателю.

Накладная должна составляться как минимум в трех оригиналах и подписываться отправителем и перевозчиком. Первый экземпляр накладной передается отправителю, второй - сопровождает груз, третий - остается у перевозчика. Количество остальных экземпляров зависит от количества стран транзита, через которые следует груз.

Основные данные в CMR:

1. заполняет грузоотправитель:

* данные грузоотправителя, страна, адрес, телефоны;
* данные грузополучателя, страна, адрес, телефоны
* время погрузки, страна и точный адрес - точки отправления груза
* перечень документов на груз, идущих в комплекте с накладной CMR
* количество мест
* описание упаковки груза
* наименование груза
* код ТН ВЭД
* вес брутто
* адрес таможенного оформления груза
* условия поставки (Согласно Инкотермс)
* дата и место заполнения CMR

Данные заверяются отправителем подписью (с расшифровкой) и штампом.

1. заполняет перевозчик:

* данные перевозчика (наименование, адрес, телефон, факс и др.). Удостоверяется печатью перевозчика
* **д**ополнительно согласованные условия перевозки (температурный режим груза, скоростной режим, специальные условия перевозки опасных и не габаритных грузов и т.д.)
* подпись, принявшего груз к перевозке водителя – экспедитора
* указывается дата и точное время прибытия автомобиля для разгрузки, и дата время - убытия после разгрузки

Оформлением накладной занимается отправитель груза, он же вместе с перевозчиком и грузополучателем несет ответственность за правильность оформления.

При вывозе продукции судами через морские порты для подтверждения ее вывоза за пределы таможенной территории РФ организацией в налоговые органы представляются следующие документы:

1. копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с от­меткой «Погрузка разрешена» пограничной таможни РФ;
2. копия коносамента, морской накладной или иного подтверждающего факт приема к перевозке экспортируемого товара документа, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за пределами таможенной территории РФ.

Продукция, подлежащая экспорту, как правило, доставляется покупателю морским или железнодорожным путем.

В первом случае отпуск продукции со склада для ее отправки в порт оформляется на­кладной, которая следует вместе с продукцией до порта.

При отправлении продукции из порта за границу составляется коносамент (документ, подтверждающий факт принятия продукции на борт судна). При этом дата составления коносамента считается датой поставки продукции. При поставке продукции железнодорож­ным путем отправителю груза выдается квитанция железнодорожной накладной. На ее основании оформляются счет-фактура и расчетные документы, которые сдаются в банк и передаются покупателю.

Кроме экспорта продукции за границу рассмотрим возврат ранее поставленных туда товаров, от которых по каким-либо причинам отказался покупатель или товар не был реализован. Такие операции являются операциями реимпорта.

Срок обратного ввоза товаров в режиме реимпорта составляет 10 лет с момента вывоза. При этом вывезенные товары должны находиться в таком же состоянии, что и на момент вывоза, за исключением естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения. Важным замечанием является тот факт, что для возвращения уплаченных при вывозе товаров таможенных пошлин и налогов эти товары должны быть ввезены в режиме реимпорта в течение 3 лет с момента вывоза [2].

Далее приведены документы и сведения, необходимые для помещения товаров под таможенную процедуру реимпорта.

Для помещения товаров под таможенную процедуру реимпорта декларант представляет в таможенный орган сведения об обстоятельствах вывоза товаров с таможенной территории Таможенного союза, а также сведения об операциях по ремонту товаров, если такие операции производились с товарами за пределами таможенной территории Таможенного союза. Для подтверждения сведений, указанных выше, декларант представляет таможенную декларацию, принятую при вывозе товаров, и документы, подтверждающие дату перемещения товаров через таможенную границу при их вывозе.

Другим приемом первичного наблюдения является инвентаризация. Инвентаризация относится к эффективных способам контроля за достоверностью данных учета. Она заключается в периодической проверке наличия имущества и состояния расчетов предприятия. Инвентаризации подлежит все имущество и все виды финансовых обязательств организации. При этом выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. Согласно Федеральному закону № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации [7].

Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами. Как правило, предприятия проводят инвентаризацию ежегодно перед составлением годового отчета.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация [7].

Инвентаризация расчетов по экспортным и реимпортным операциям проводится вместе с общей инвентаризацией.

Чтобы получить полное представление об имущественном состоянии организации, необходима оценка средств и обязательств предприятия в денежном выражении. Оценкой можно назвать исчисление в денежном выражении имущества и источников его формирования.

В основе оценки имущества лежат реальные затраты, выраженные в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; произведенного в самой организации (продукция) – по стоимости его изготовления. Существуют такие виды оценки хозяйственных средств, как первоначальная, остаточная, балансовая, рыночная, восстановительная, ликвидационная стоимость, а также фактическая и средняя себестоимость, ФИФО и др.

Что касается непосредственно оценки экспортной продукции, то в ее себестоимость включаются все затраты, связанные с изготовлением и продажей данного вида товара. Как правило, себестоимость любого вида продукции может включать в себя: затраты на материалы, издержки на заработную плату основного и вспомогательного персонала, непосредственные расходы на реализацию (транспортные расходы) и другое.

Кроме оценки себестоимости экспортной продукции при учете изучаемых операций оценке подлежат и курсовые разницы. Они возникают при погашении дебиторской или кредиторской задолженности, если на дату оплаты курс валюты отличается от курса на дату принятия этой задолженности к учету.

Следующий прием стоимостного измерения – это калькулирование. Калькулирование – способ исчисления себестоимости продукции. Оно применяется на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств. Продукт калькулирования себестоимости продукции называют калькуляцией. Правильно составленная калькуляция позволяет реально оценить все возможные затраты на различные виды продукции, в том числе на экспортные.

Полученные на предыдущих этапах первичные данные далее группируются и классифицируются по признаку однородности, для этого используются счета. Как известно, каждая хозяйственная операция отражается на двух бухгалтерских счетах в равных суммах.

Что касается бухгалтерского учета, то для учета экспортных операций используется счет 45 «Товары отгруженные», предназначенный для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров).

Типовые бухгалтерские записи по учету экспортных операций представлены в таблице 2.

Таблица 2

Учет экспортных операций

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание хозяйственной операции | Документ |
| 45-1 | 43-2 | Отгружена экспортная продукция со склада организации (вывоз автомобильным транспортом) | Бухгалтерская справка, товарная накладная |
| 44-2 | 76-5 | Отражены расходы по транспортировке продукции и другие расходы, связанные с реализацией продукции (транспорт нанимаемый) | Акт оказанных услуг |
| 90-5 | 68-5 | Начислена таможенная пошлина от таможенной стоимо­сти отгруженной продукции | Декларация на товары (ДТ) |
| 44-2 | 76-5 | Начислен таможенный сбор в рублях (0,1% от таможен­ной стоимости продукции) |
| 44-2 | 76-5 | Начислен таможенный сбор в валюте (0,05% от тамо­женной стоимости продукции) |
| 68-5 | 51 | Оплачена таможенная пошлина | Выписка с расчетного счета |
| 76-5 | 51 | Оплачен таможенный сбор в рублях | Выписка с расчетного счета |
| 76-5В | 52-2 | Оплачен таможенный сбор в валюте (сумма в валюте отражается в рублях по курсу ЦБ РФ на дату оплаты сбора) | Выписка с расчетного счета |
| 62 | 90-1 | Отражена валютная выручка от продажи готовой про­дукции после составления ДТ (сумма в валюте отража­ется в рублях по курсу ЦБ РФ на дату составления ДТ) | ДТ |
| 90-2 | 45-1 | Списана себестоимость продукции, отгруженной на экспорт | Бухгалтерская справка |
| 90-2 | 44-2 | Списаны расходы на продажу (в том числе суммы тамо­женных сборов) | Бухгалтерская справка |
| 90-9 | 99 | Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции | Бухгалтерская справка |
| 52-1 | 62 | Отражено поступление на транзитный валютный счет экспортной выручки за отгруженную продукцию (сумма в валюте по курсу ЦБ РФ на дату поступления выручки на транзитный валютный счет) | Выписка с валютного счета |
| 52-2 | 52-1 | Перевод денежных средств с транзитного счета на текущий валютный счет | Выписка с валютного счета |
|  | | | |
| Окончание таблицы 2 | | | |
| 52-1 | 91-1 | Отражена положительная курсовая разница | Бухгалтерская справка |
| 91-2 | 52-1 | Отражена отрицательная курсовая разница | Бухгалтерская справка |
| 68-2 | 19-3 | После представления пакета необходимых документов в налоговые органы предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные ранее | Счет-фактура |

При бухгалтерском учете реимпорта следует исходить из смысла хозяйственных операций, то есть сначала товар вывозится из Российской Федерации как экспортный, а затем ввозится как импортный.

Таким образом, отражение операций реимпорта на счетах бухгалтерского учета можно увидеть в таблице 3 [25].

Таблица 3

Учет реимпортных операций

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание хозяйственной операции | Документ |
| 45-16 | 45-1 | Товар перемещен на склад за границей в связи с отказом покупателя принять товар | Расписка склада о приеме груза на хранение |
| 44-8 | 52-2 | Оплачены расходы на хранение в валюте | Выписка с валютного счета |
| 41-5 | 45-16 | Принято решение о возврате товара в связи с невозможностью реализации | Бухгалтерская справка |
| 41-1 | 41-5 | Прибытие товара на склад | Декларация на товары |
| 44-2 | 76-5В | Начислен таможенный сбор в валюте |  |
| 44-2 | 76-5 | Начислен таможенный сбор в рублях |  |
| 76-5В | 52-2 | Оплачен таможенный сбор в валюте | Выписка с валютного счета |
| 76-5 | 51 | Оплачен таможенный сбор в рублях | Выписка в расчетного счета |
| 90-2 | 44 | Расходы по реимпорту списаны в убытки | Бухгалтерская справка |

Итоговое обобщение все факты хозяйственной деятельности предприятия получают в бухгалтерском балансе и другой финансовой отчетности. Бухгалтерский баланс дает представление об имущественном положении и финансовом состоянии организации на определенную дату. Вся бухгалтерская отчетность в России должна быть составлена на русском языке, в валюте РФ и подписана руководителем организации.

Таким образом, мы разобрали все элементы метода бухгалтерского учета и пришли к выводу, что как и для каждой хозяйственной операции, для экспортных операций можно применить модели бухгалтерского учета.

Важным аспектом в информационной базе аудита экспортных операций является налоговый учет.

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, при вывозе товаров с территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта налог на добавленную стоимость не уплачивается, налогообложение производится по ставке НДС 0% при условии представления в налоговые органы соответствующего пакета документов. Моментом определения налоговой базы по экспортным операциям является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога.

При реализации товаров на экспорт для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% в срок 180 календарных дней вместе с налоговой декларацией в налоговые органы представляются следующие документы:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы единой таможенной территории Таможенного союза. Если контракты содержат сведения, составляющие государственную тайну, вместо копии полного текста контракта представляется выписка из него, содержащая информацию, необходимую для проведения налогового контроля (в частности, информацию об условиях поставки, о сроках, цене, виде продукции);

2) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории Российской Федерации [3]. В налоговые органы представляются таможенные декларации, оформленные в установленном порядке, в том числе с соответствующими дополнительными листами, входящими в комплект таможенной декларации.

При перевозке грузов автомобильным транспортном в налоговые органы представляется международная товарно-транспортная накладная (CMR).

Если установленный пакет документов не был собран на 181-ый календарный день с даты помещения товара под таможенный режим экспорта, то моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из дат: день отгрузки или день их оплаты.

В большинстве случаев предприятия-экспортеры сначала покупают товары для продажи на экспорт или материалы для изготовления готовой продукции и уплачивают «входной» НДС, который затем не могут перенести на покупателя, так как товары и продукция собственного производства вывозятся за рубеж. Для этих сумм «входного» НДС Налоговым кодексом Российской Федерации установлен особый порядок возмещения, согласно которому налогоплательщик может принять их к вычету на основании налоговой декларации и других документов, подтверждающих экспорт [19].

Учет экспортных операций по международным стандартам несколько отличается от российского учета и имеет свои специфические особенности. Рассмотрим некоторые характерные отличия учета экспортных операций согласно IAS 21. Данная информация представлена в таблице 4 ниже.

Таблица 4

Основные отличия учета операций в иностранной валюте в соответствии с международными стандартами

|  |  |
| --- | --- |
| Критерий | Отличие |
| 1. Порядок определения валютных курсов | IAS 21 не устанавливает, какой именно курс следует использовать при пересчете, также может использоваться средний курс (ПБУ 3/2006 устанавливает, что в общем случае пересчет стоимости активов производится по курсу ЦБ РФ). |
| 1. Понятие функциональной валюты | IAS 21 предполагает определение функциональной валюты более гибко, организация выбирает ее самостоятельно (по российским же стандартам для всех российских организаций функциональной валютой является российский рубль). |
| 1. Изменение функциональной валюты | По IAS 21 при изменении функциональной валюты предприятие применяет процедуры перевода, связанные с новой функциональной валютой, с даты такого изменения (российским законодательством не предусмотрено.). |
| 1. Учет на отчетные даты | IAS 21 предусматривает разделение статей на монетарные и немонетарные.  На конец каждого отчетного периода:   * монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия; * немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют на дату операции; * немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу на дату оценки справедливой стоимости. |
| 1. Учет в валюте представления | IAS 21 допускает представление отчетности в любой валюте и определяет правила пересчета из функциональной валюты в валюту представления. |
| 1. Признание курсовой разницы | В IAS курсовые разницы признаются в составе прибыли за период (ПБУ предусматривает зачисление этих разниц на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы). |
| 1. Раскрытие информации | Предприятие должно раскрывать:   * сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытков, за исключением разниц, возникающих в отношении финансовых инструментов, учтенных по справедливой стоимости через прибыль или убыток; * чистые курсовые разницы, признанные в составе прочего совокупного дохода и классифицированные как отдельный компонент капитала. |

После изучения особенностей учета экспортных операций в соответствии с российскими и международными стандартами перейдем к аудиту указанного участка учета и проанализируем методики, предлагаемые в периодической литературе.

* 1. Анализ предлагаемых в специальной литературе вариантов аудита экспортных операций

Важной составляющей аудита является его планирование. Для начала проанализируем основные этапы планирования, по которым в дальнейшем будем проводить свое исследование.

На наш взгляд, схема планирования аудита выглядит следующим образом:

Оценка уровня существенности

Оценка эффективности СВК

Оценка рисков

Определение объема выборки

План аудита

Программа аудита

Рис. 3. Этапы планирования аудита

Опишем каждый этап планирования подробнее.

1. Существенность искажений.

Согласно определению существенности, приведенному в ФСАД № 4 «Существенность в аудите» информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности [11].

Существенность бухгалтерских искажений информации (уровень существенности) – это предельное значение ошибки, начиная с которого квалифицированные пользователи сделают неправильные выводы на основании финансовой отчетности.

Определенный на данном этапе планирования уровень существенности оказывает влияние на заключение аудитора по проверяемой отчетности. Если при проверке не было выявлено никаких искажений, то аудитор выдает положительное заключение. А если в ходе проверки были выявлены ошибки, то их суммарное значение сравнивается с уровнем существенности. Если нарушения превышают существенность, то это может говорить о недостоверности отчетности.

Также уровень существенности определяет проведение выборочной проверки, оказывает влияние на проводимые процедуры, которые способствуют снижению аудиторского риска.

2. Система внутреннего контроля

Система внутреннего контроля (СВК) – совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством аудируемого лица для достижения трех глобальных целей:

1) Предотвращение хищения активов.

2) Своевременное предотвращение существенных бухгалтерских искажений, их обнаружение и исправление, составление достоверной отчетности.

3) Своевременное предупреждение рисков хозяйственной деятельности [22].

В соответствии с ФСАД № 8 система внутреннего контроля включает пять взаимосвязанных компонентов:

Система внутреннего контроля

Функциональные компоненты

Поддерживающие компоненты

Контрольная среда

Мониторинг средств контроля

Средства контроля

Информационная система

Оценка рисков хозяйственной деятельности

Рис. 4. Составные компоненты системы внутреннего контроля

Источник данных: [12].

Оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица позволяет проверить наличие элементов СВК, узнать, работают ли средства контроля. Поэтому при проведении аудита и подготовке своего мнения аудитор может опираться на данные внутреннего контроля, если на данном этапе планирования эффективность СВК была признана высокой. Кроме того эффективная система внутреннего контроля предоставляет возможность проводить репрезентативную выборочную проверку, что значительно сокращает объем работы аудитора без ухудшения ее качества.

3. Аудиторский риск

Понятие и правила определения аудиторского риска регламентируются ФСАД первого поколения «Оценка рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Аудиторский риск – риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в бухгалтерской отчетности содержатся существенные искажения [14].

Аудиторский риск включает три компонента: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения. На этапе планирования определяются значения всех компонентов.

Кроме того необходимо помнить об обратной зависимости уровня существенности и аудиторского риска. Если в ходе проверки аудитор принял решение о снижении первого, то необходимо принять меры по сокращению второго, например, увеличить объем выборки.

4. Выборка

Сплошная проверка может быть целесообразной при небольшом объеме генеральной совокупности, при высоком контрольной риске, а также при повторяющемся характере операций.

Если на этапе оценки СВК ее эффективность признана высокой, то возможно применение выборочной проверки.

Понятия и требования к определению объема аудиторской выборки установлены в федеральном стандарте 16 «Аудиторская выборка».

Рассмотрим некоторые понятия.

Генеральная совокупность - полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), где каждая страта проверяется отдельно.

Объем выборки - количество единиц, отбираемых аудитором из генеральной совокупности [13].

Аудиторская выборка позволяет провести эффективную проверку отобранных элементов, и экстраполировать выводы на всю генеральную совокупность.

Поскольку по совокупности отобранных элементов аудитор выражает мнение обо всей отчетности в целом, то аудиторская выборка должна удовлетворять требованию репрезентативности. Представительной (репрезентативной) является аудиторская выборка, которая дает возможность аудитору сделать на ее основании правильные выводы о свойствах всей проверяемой совокупности [22].

Проанализируем предлагаемые в литературе варианты аудита по каждому этапу его планирования.

Принцип существенности является определяющим при формировании мнения аудитора о достоверности проверяемой отчетности. Данный принцип оказывает влияние на все этапы аудита, от планирования до выражения мнения. Согласно этому принципу достоверной информацией для целей аудита является не абсолютно верная информация, а та, на основании которой пользователи могут сделать правильные выводы о положении компании [32].

Методика оценки существенности искажений информации закрепляется во внутрифирменных стандартах аудиторской фирмы, либо формируется на основе профессионального суждения аудитора. Стандартного алгоритма определение существенности не имеет.

В современной литературе существует несколько распространенных методик.

В статье В. В.Мякинькой «Комплексный подход к определению уровня существенности при проведении пообъектного аудита» представлены подходы к оценке существенности, основные выдержки представлены в таблице 5.

Таблица 5

Подходы к оценке существенности в аудите

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Качественный подход  Заключается в необходимости использования профессионального суждения аудитора для оценки того, носят ли существенный характер выявленные в ходе проверки отклонения порядка ведения учета и составления отчетности от требований нормативных актов | | |
| Количественный подход  Обязывает аудитора количественно оценить существенность обнаруженных им искажений отчетности и учетных ошибок | | |
| Установление абсолютной границы существенности | Выражается в виде абсолютной суммы | Дедуктивный метод  Индуктивный метод |
| Установление относительной границы существенности | Определение существенности в относительных величинах от базовых показателей (в процентах или долях |

Источник данных: [32]

Автор Е. В. Галкина в статье «Подходы к оценке существенности искажений финансовой информации» подразделяет количественный подход на формальный и аналитический. Формальный подход реализуется дедуктивным и индуктивным методом. При аналитической оценке существенности рассчитываются типовые финансовые коэффициенты до и после внесения исправлений в отчетность, затем делается вывод о существенности искажения. При применении статистической выборки рекомендуется осуществлять оценку отклонения суммы, отраженной в учете, от правильной, по мнению аудитора, суммы путем расчета доверительного интервала для данного отклонения [26].

Сквирская Е.Л. в статье «Риск-ориентированный аудит: новое в концепции существенности» отмечает, что при определении общего уровня существенности используются показатели деятельности компании с некоторыми весами:

• Прибыль – от 3 до 7 %;

• Валовые активы – от 1 до 3 %;

• Капитал - от 3 до 5%;

• Выручка – от 1 до 3%.

Автор выделяет такие понятия, как общая существенность, которая используется при формировании общей стратегии аудита и при формировании мнения по отчетности и применяемая существенность, которая используется при оценке рисков искажения и при определении сроков и объемов процедур по этим рискам [33].

Еще одним подходом в отечественной литературе для определения уровня существенности является методика, учитывающая взаимосвязь риска системы учета и качественного показателя существенности (таблица 6).

Таблица 6

Взаимосвязь риска системы учета и качественного показателя существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Риск системы учета, % | Градации | Качественный показатель существенности, % | Градации |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 10 | Низкий | 9 | Высокий |
| 20 | Низкий | 9 | Высокий |
| 30 | Низкий | 8 | Высокий |
| 40 | Средний | 7 | Средний |
| 50 | Средний | 6 | Средний |
| 60 | Средний | 5 | Средний |
| 70 | Высокий | 4 | Низкий |
| 80 | Высокий | 3 | Низкий |
| 90 | Высокий | 2 | Низкий |

По данной зависимости качественного показателя существенности от риска системы учета определяется риск того или иного базового показателя. Общий уровень существенности определяется как средняя арифметическая числовых выражений существенности всех показателей. Трудность метода состоит в том, что заранее нельзя достоверно предсказать, в каких счетах наиболее вероятны ошибки.

Частью аудиторов на практике при проведении аудита предприятий различных отраслей используется разработанная специалистами ЗАО "Аудит-Центр" города Хабаровска методика определения уровня существенности. Данная методика включает в себя расчет уровня существенности по оборотам и сальдо бухгалтерских счетов.

Если говорить об иностранной литературе, то все иностранные авторы сходятся во мнении, что аудитору при оценке существенности следует принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы. Но в то же время каждый автор дополняет методику. Были рассмотрены такие статьи, как «Qualitative factors of materiality – a review of empirical research» (Georgeta Span), «The importance of materiality in audit» (Maria Moraru), «Pillars of the audit activity: materiality and audit risk» (Ana Maria Joldos), «Auditors and materiality» (H. Gin Chong) (таблица 7).

Таблица 7

Отличительные особенности статей

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Georgeta Span | Maria Moraru | Ana Maria Joldos | H. Gin Chong |
| 1) Метод оценки существенности зависит от конкретной ситуации  2) Основной фактор – процент от чистой прибыли (чаще 5%)  3) Большое влияние оказывают нефинансовые показатели (характеристика аудируемого лица, характеристика аудиторской фирмы, индивидуальные характеристики аудитора) | 1)Основной расчет существенности – от 1 до 10% чистой прибыли  2) иногда выбираются другие базы (общая прибыль, обороты по счетам, совокупные активы, чистые активы)  3) на этапе планирования – предварительная существенность, на этапе принятия решения используется уточненный уровень | 1) Рекомендуются следующие доли для расчета существенности:  1-2% совокупных активов  0,5-1% оборота  5-10% валового результата | 1) Предполагается использование различных расчетов планируемой и общей существенности  2) Для этапа планирования:  0,2-2,9% оборота  3,3-36% чистой прибыли  0,1-4,8 чистых активов  3) Для общей существенности:  0,4-2% оборота  5-25% чистой прибыли  0,7-3,3 чистых активов |

Источники данных: [36],[38],[39],[41].

Следующей немаловажной задачей планирования аудита является оценка системы внутреннего контроля (СВК). Правильная оценка СВК способствует снижению объема работы аудитора и росту результативности проводимой проверки. Эффективной считается такая СВК, которая позволяет выявить существенные отклонения и предотвратить их появление в будущем.

Так, В. В. Гладышев в статье «Оценка эффективности внутреннего контроля» указывает на аспекты деятельности СВК, сравнение которых следует провести аудитору. Таковыми аспектами являются: управление рисками, использование современных методик и технологий, кадровая политика в сфере внутреннего аудита [28]. Также автор рассматривает модели для оценки эффективности внутреннего контроля, которые представлены на рисунке 5.

Модели оценки эффективности внутреннего контроля

Модели на основе категорий оценки

Модель на основе сбалансированной системы показателей

Качество

Результативность

Продуктивность

Нефинансовые показатели

Финансовые показатели

Рис. 5. Модели оценки эффективности внутреннего контроля

Источник данных: [28].

Более подробную информацию о каждой модели можно увидеть в таблицах 8 и 9.

Таблица 8

Группы показателей в модели на основе категорий оценки

|  |  |
| --- | --- |
| Группа показателей | Показатели эффективности |
| 1. Показатели качества | * Уровень квалификации сотрудников внутреннего контроля * Количество сертифицированных сотрудников внутреннего контроля * Средний стаж работы сотрудников |
| 1. Показатели продуктивности | * Выполнение утвержденного плана проверок * Количество проведенных проверок на одного сотрудника СВК * Среднее количество часов на проведение одной проверки * Время от момента окончания проверки до подготовки отчета |
| 1. Показатели результативности |  |
| * 1. Количественные | * Процент выполненных аудиторских рекомендаций * Прямой экономический эффект от выполнения рекомендаций * Количество подготовленных отчетов |
| * 1. Качественные | * Результаты проверок, проведенные внутренним аудитом * Результаты проверок, проведенные внешними аудиторами |

При оценке эффективности внутреннего контроля с использованием модели сбалансированной системы показателей используются несколько подходов, которые кратко изложены в таблице 9.

Таблица 9

Подходы в модели сбалансированной системы показателей

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Первый подход | Второй подход | Третий подход |
| Применяются тестовые процедуры, при которых показатели рассчитываются на основании балльных и весовых оценок, выставляемым по результатам ответов на вопросы | Основан на использовании простейших математических моделей (например, модель временного процесса появления и исправления ошибок при осуществлении организацией хозяйственных операций) | Эффективность внутреннего контроля оценивается конечными количественными и качественными показателями.  Выделяют 3 направления:  Оценка эффективности СВК по общему критерию, объединяющему показатели экономичности системы управления  Оценка эффективности проводится по конкретным результатам, ориентировочным критериям  Оценка производится с применением количественных и качественных критериев |

Данные подходы не лишены недостатков. Например, выставляемые оценки при первом подходе представляют собой качественные экспертные суждения, при этом отсутствуют четкие критерии, по которым можно классифицировать СВК. Во втором подходе отсутствует учет человеческого фактора.

Два других автора, С. А. Бурдуковский и В. Якимова, обращают внимание на компоненты системы внутреннего контроля. Особенности подходов представлены в таблице 10.

Таблица 10

Особенности подходов С. А. Бурдуковского и В. Якимовой

|  |  |
| --- | --- |
| Подход С. А. Бурдуковского | Подход В. Якимовой |
| Оценка эффективности СВК при аудите финансовой отчетности в целом | Оценка эффективности СВК при аудите внешнеэкономических операций |
| При проведении аудита могут быть использованы методы:   * Специально разработанные тестовые процедуры * Перечни типовых вопросов * Проверочные листы по схеме «да-нет», «соблюдается - не соблюдается» * Блок-схемы реальных процессов, по мнению аудитора, и графики фактического документооборота компании. | Об эффективности контрольной среды свидетельствует наличие специального отдела и лиц, ответственных за таможенное и валютное оформление сделок в зависимости от их объема, а в бухгалтерии – лиц, ответственных за оформление операций в учете и их контроль. |
| При оценке результатов СВК используются формулы:  R=L0-L1,  где R – результат функционирования СВК, L0 – потери в условиях отсутствия СВК,  L1 – потери при действии СВК.  E=R-C,  где Е – эффективность,  С – стоимость поддержания СВК.  СВК эффективна, если Е>0. | При оценке средств контроля необходимо обратить внимание на установление лимита остатка наличной валюты в кассе, а также проверить соблюдение сроков выполнения контрактов со стороны клиента и контрагента. |

Источники данных: [24],[34].

В иностранной литературе также большое внимание уделяется такому компоненту системы внутреннего контроля, как контрольной среде. O’Leary Conor, Iselin Errol, Sharma Divesh в статье «Audit firm manuals and audit experts’ approaches to internal control evaluation» рассмотрели практику трех аудиторских фирм по определению эффективности СВК. Все три варианта оценки используют программное обеспечение, но не имеют цифровой шкалы для преобразования качественных показателей в количественные оценки, что является значительным недостатком данных подходов. Также отсутствует стандартный формат записи. При анализе эффективности системы внутреннего контроля и решении о сборе аудиторских доказательств предлагается использование следующей матрицы [37]:

Таблица 11

Обобщенная матрица ошибок

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | | Вероятность ошибки | |
| Низкая | Высокая |
| Значимость ошибки | Низкая | 1 | 3 |
| Высокая | 2 | 4 |

Если, по мнению аудитора, аудируемому участку учета соответствует 1 (низкая вероятность ошибок и низкая значимость этих ошибок), то в качестве аудиторских доказательств необходимо собрать минимальное количество информации. А если участку учета соответствует 4 (высокая вероятность ошибок, высокая значимость ошибок), то работа по сбору данных должна быть выполнена в более значительном объеме.

После определения уровня существенности и оценки внутреннего контроля необходимо выявить риски аудита.

Уже упомянутый в предыдущем пункте работы автор В. Якимова в статье «Аудит внешнеэкономических операций: оценка рисков» концентрирует внимание на том, что внешнеэкономическая деятельность обладает рисковым характером в связи с большой продолжительностью операций вследствие значительного расстояния между покупателем и продавцом, расчетами в иностранной валюте, трудностями получения информации об иностранном контрагенте [34]. Поэтому особое внимание следует обратить на оценку аудиторских рисков. На деятельность компании – экспортера могут повлиять различные факторы, в том числе и отраслевые. К ним можно отнести такие показатели, как:

1. Конкуренция на рынке;
2. Взаимоотношения с зарубежными покупателями;
3. Экономическая и политическая обстановка в стране покупателя;
4. Экологические требования к производству;
5. Другие.

Также, по мнению автора, характер внешнеэкономической деятельности может повлиять на риск необнаружения (аудитор не знаком с отраслью, либо существует вероятность ненадежных доказательств, полученных от внешних экспертов) и риск несоблюдения требований нормативно-правовых актов (нарушение валютного и таможенного законодательства может оказать влияние на аудируемую отчетность после выдачи положительного аудиторского заключения) [34].

Авторами другой методики определения рисков являются Ю.Ю. Кочинев и О.И. Виноградова. Ссылаясь на ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», они приводят методику оценки риска существенного искажения вследствие ошибок и риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

Поскольку события появления ошибок независимы и совместимы, то риск существенного искажения вследствие ошибок или недобросовестных действий равен:

Rси = Rсио+ Rсин-Rсио\*Rсин,

где Rси - риск существенного искажения вследствие ошибок или недобросовестных действий;

Rсио - риск существенного искажения вследствие ошибок;

Rсин - риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

Вероятности Rсио и Rсин определяются с помощью метода нечетких множеств [30].

Согласно К. Я. Гильмутдинову для определения аудиторского риска существует две концепции: статическая и динамическая.

Статическая концепция подразумевает, что все действия по предотвращению или снижению рисков в дальнейшем не будут пересматриваться. Динамическая же концепция предполагает стандартный набор процедур и ориентацию на развитие инновационных решений. По мнению автора, наиболее эффективным методом для анализа рисков является метод «нисходящего анализа», который основывается на повышенном внимании к ключевым рискам [27].

Возможные сценарии классификации рисков в зависимости от уровня существенности и вероятности наступления события представлены в матрице «риск-существенность» (таблица 12).

Таблица 12

Матрица «риск-существенность»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вероятность | Низкая существенность, высокая вероятность | Средняя существенность, высокая вероятность | Высокая существенность, высокая вероятность |
| Низкая существенность, средняя вероятность | Средняя существенность, средняя вероятность | Высокая существенность, средняя вероятность |
| Низкая существенность, низкая вероятность | Средняя существенность, низкая вероятность | Высокая существенность, низкая вероятность |
|  | Существенность | | |

Верхняя правая ячейка матрицы представляет ключевой риск. Нижняя левая ячейка представляет нормальный риск. Остальные отвечают за повышенный риск.

Для каждой из статей, подлежащих проверке, необходимо оценить риск по карте аудиторских процедур (таблица 13).

Таблица 13

Карта аудиторских процедур

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Строка отчетности, включенная в объем аудиторских процедур | Уровень риска | | | Оценка надежности средств контроля | | | Набор аудиторских процедур | | |
| Нор-маль-ный | Повы-шен-  ный | Клю-чевой | Нена-дежный | Сред-ний | Высо-кий | ма-лый | Сред-ний | Высо-кий |

Источник: [27].

Карта аудиторских процедур является связующим звеном между показателями существенности и необходимым объемом аудиторских процедур. Пересмотр рисков и оценок СВК в динамике позволяет корректировать объемы аудиторских процедур.

Что касается иностранных источников литературы, в частности статьи Maria Moraru и Franca Dumitru «The risks in the audit activity», то здесь авторы группируют риски на две группы по определенным критериям (рисунок 6) [40].

Группы рисков

В зависимости от специфичности аудируемого лица:

* Общий риск
* Риск, связанный с характером деятельности
* Риски, связанные с информационными системами
* Риски, связанные с аудиторскими процедурами

По возможности получения:

* Потенциальные риски
* Возможные риски

Рис. 6. Группы рисков

Авторы описывают общую модель оценки рисков, которая выглядит следующим образом:

Raa=Ri\*Rc\*Rn,

где Raa – приемлемый аудиторский риск;

Ri – неотъемлемый риск;

Rc – контрольный риск;

Rn – риск необнаружения.

С использованием приемлемого аудиторского риска определяется надежность аудитора финансовой отчетности:

GI=100% - Raa (%),

где GI – надежность аудитора;

Raa – приемлемый аудиторский риск.

По мнению авторов, при планировании аудита используется обратная модель, когда при заданном аудиторском риске определяется планируемый риск необнаружения.

Также в статье даются некоторые правила:

1. Если неотъемлемый и контрольный риски высоки, то аудитор может принять риск необнаружения на низком уровне.
2. Если риск необнаружения должен быть высоким, то объем выборки следует сократить.
3. Если риск необнаружения должен быть низким, то объем выборки следует увеличить [40].

Если в ходе планирования аудита выявляется, что эффективность СВК аудируемого лица высокая, а аудиторские риски невелики, то аудитор может применять выборочную проверку. Определение объема выборки является одной из сложнейших задач аудитора на этапе планирования. Методы отбора информации определяются аудитором по его профессиональному суждению. В отечественной периодической литературе описано несколько основных подходов. Рассмотрим их подробнее.

Ю. Кочинев в статье «Выборочная проверка: ожидаемая ошибка» обращает внимание не на расчет количества отобранных для проверки документов, а на риск данной выборки.

При использовании статистического подхода к выборочной проверке на практике часто используется монетарный метод, т.е. выборка по денежной единице. Но важным ограничением данного метода можно назвать однородность стоимости элементов генеральной совокупности. Поскольку это ограничение выполняется редко, то предполагается стратификация генеральной совокупности, но подобная рекомендация не всегда эффективна [29].

В противовес монетарному методу возможно использование альтернативного метода, который позволяет оценить ожидаемую ошибку в генеральной совокупности и оценить риск выборки с учетом дисперсии стоимости элементов. Порядок расчета риска выборки следующий:

1. Генеральная средняя: , где J (руб.) – суммарная стоимость элементов совокупности, N (ед.) – объем генеральной совокупности.
2. Генеральная дисперсия:
3. Относительная частота: , где m – количество элементов, содержащих искажения, n – объем выборки.
4. Наиболее вероятное число ошибок: M = N\*w
5. Дисперсия M:
6. Дисперсия выборочной средней: , где - выборочная средняя
7. Ожидаемая ошибка:
8. Дисперсия ожидаемой ошибки:
9. Среднеквадратическое отклонение:
10. Предел интеграла Лапласа: , где S – уровень существенности.

Далее по таблице нормального распределения находится риск выборки для найденного значения t.

Еще одной методикой при выборочном аудите является методика атрибутивного выборочного исследования. Согласно одноименной статье Е. А. Андренко и С. М. Мордовцева при автоматизированном бухгалтерском учете как внутренними, так и внешними аудиторами может быть проведено тестирование документов на наличие определенных атрибутов (подписи, обязательные реквизиты) [23].

Объем выборки для оценки доли ошибки или отклонений определяется по формулам:

,

где N – объем генеральной совокупности,

,

p – ожидаемая доля отклонений

q = 1-p,

Z – критическое значение из таблицы нормального распределения (для уровня надежности 95% значение Z=1,96). О риске выборки авторы статьи не упоминают.

Третий автор, Ю. Ю. Макарова, при описании нахождения объема выборки также главным образом говорит о применении статистической выборки и приводит следующую формулу:

E = V\*F/M,

где E – объем выборки,

V – стоимость генеральной совокупности,

F – фактор уверенности,

M – допустимая ошибка [31].

Значение фактора уверенности определяется из таблицы 14.

Таблица 14

Значение фактора уверенности в зависимости

от уровня уверенности и риска

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Уровень уверенности, % | 80 | 90 | 95 | 97,5 | 99 | 99,5 |
| Риск, % (100 - уровень уверенности) | 20 | 10 | 5 | 2,5 | 1 | 0,5 |
| Фактор уверенности | 1,61 | 2,31 | 3 | 3,69 | 4,61 | 5,3 |

О преимуществах использования выборочной проверки говорится и в иностранной литературе, в частности Chis Anca-oana в статье «Necessity of audit sampling in the audit of financial statements. Non-statistical sampling versus statistical sampling». Выборочная проверка позволяет уменьшить стоимость аудита, не сокращая при этом его эффективность. По словам автора, крупными аудиторскими фирмами используется нестатистический метод отбора. Преимуществом этого метода является статистически полученная выборка и статистическая оценка риска выборки. А недостатком – использование формальных методов для определения объемов выборки, также метод не подходит для выборки с высоким риском искажения [35].

Также автор утверждает, что использование того, либо другого метода напрямую не влияет на решение о достоверности отчетности. Кроме того, принципы и процедуры, лежащие в основе планирования, схожи для статистического и нестатистического методов.

Нестатистический метод более эффективен, но используется для совокупностей однородных элементов. Наряду с нестатистическим методом, сбор аудиторских доказательств может производиться другими методами или изменением количества процедур [35].

Глава 2. Планирование аудита экспортных операций в ЗАО «Хемкор» в соответствии с российскими и международными стандартами

* 1. Экономическая характеристика ЗАО «Хемкор» и анализ его учетной политики

**Закрытое акционерное общество «Хемкор» является крупнейшим производителем труб из** непластифицированного поливинилхлорида **(НПВХ) для наружных сетей напорного водоснабжения и канализации, обсадных труб с резьбой для обустройства водозаборных и технологических скважин.**

Основными видами деятельности ЗАО «Хемкор» являются производство пластмассовых плит, полос, труб и профилей (ОКВЭД 25.21).

ЗАО «Хемкор» создано в декабре 2007г. на производственной базе ООО «Корунд». В результате масштабных инвестиций, грамотно выбранной стратегии роста, поддержки Правительства Нижегородской области и последовательной реализации программы реконструкции и технического перевооружения производство ПВХ-труб на заводе выросло за 4 года более чем в 4 раза. Сегодня завод покрывает своей продукцией около половины спроса на российском рынке.

Предприятие оснащено современным высокотехнологичным оборудованием немецкого производства и при производстве продукции применяется многоэтапная система контроля качества, как сырья, так и готовых труб, осуществляемая собственной лабораторией. Благодаря высокому качеству продукции компания значительно расширила рынки сбыта. Географическая сегментация рынка поставки продукции ЗАО представлена практически всеми областями европейской территории и части восточной территории России, а также странами СНГ, такими как Белоруссия, Украина, Казахстан, Таджикистан, Азербайджан. Через сеть дилеров продукция предприятия реализуется более чем в 60 регионах России.

Юридическим адресом ЗАО «Хемкор» является Нижегородская обл., г. Дзержинск, ул. 1 Мая, д. 1.

Рассмотрим основные финансово-экономические показатели деятельности данного предприятия.

Уставный капитал ЗАО «Хемкор» на 31 декабря 2013 года составил 670 000 тыс. руб.

Имущественное положение завода представлено в таблице 15.

Таблица 15

Показатели имущественного положения завода, тыс. руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | На 31 декабря  2013 года | На 31 декабря  2012 года | Темп роста, % |
| Внеоборотные активы:  Нематериальные активы | 460719  24 | 487254  27 | 95  89 |
| Основные средства | 443233 | 463109 | 96 |
| ОНА | 17410 | 12612 | 138 |
| Прочие | 52 | 11506 | 0,5 |
| Оборотные активы:  Запасы | 714428  165710 | 501355  143703 | 142  115 |
| НДС по приобретенным ценностям | 5559 | 7344 | 76 |
| Дебиторская задолженность | 332430 | 233174 | 142 |
| Финансовые вложения | 210000 | 111000 | 189 |
| Денежные средства и эквиваленты | 722 | 6088 | 12 |
| Прочие | 7 | 46 | 15 |
| Активы, всего | 1175147 | 988609 | 119 |

Активы Общества в отчетном году увеличились на 186 538 тыс. руб. (на 19 %) по сравнению с 2012 годом и составили 1 175 147 тыс. руб. Рост произошел за счет увеличения оборотных активов. Рост стоимости оборотных активов Общества составил 213 073 тыс. руб. или 42% к уровню 2012 года. В основном это произошло за счет увеличения дебиторской задолженности и финансовых вложений. Внеоборотные же активы ЗАО «Хемкор» несколько сократились за счет продажи части основных средств.

Для определения положения предприятия рассчитаем основные экономические показатели, характеризующие деятельность данного завода. Формы отчетности и оборотно-сальдовая ведомость ЗАО «Хемкор» представлены в приложениях 1, 2, 3.

Для начала рассчитаем коэффициенты ликвидности (таблица 16).

Таблица 16

Коэффициенты ликвидности

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | | Значение | | | Рекомендуемые значения |
| Наименование | Обозн. | 2011 г. | 2012 г. | 2013 г. |
| 1. Коэффициент абсолютной ликвидности | L1 | 0,39 | 0,7 | 1,7 | ≥0,2 |
| 2. Промежуточный коэффициент покрытия | L2 | 2,8 | 2,1 | 4,4 | ≥0,7 |
| 3. Общий коэффициент покрытия | L3 | 4,2 | 3,0 | 5,7 | ≥2 |
| 4. Коэффициент ликвидности по данным чистых оборотных активов | L4 | 3,2 | 2,0 | 4,7 | - |
| 5. Общий коэффициент ликвидности | L5 | 3,1 | 2,8 | 13,4 | - |

Коэффициенты ликвидности отражают способность предприятия выполнять свои обязательства за счет свободных активов.В нашем случае показатели во все анализируемые периоды превышали рекомендуемые значения. Более того, в 2013 году наблюдается тенденция на увеличение показателей ликвидности за счет роста оборотных активов, в том числе дебиторской задолженности и краткосрочных финансовых вложений, что говорит о повышении платежеспособности ЗАО «Хемкор».

Далее необходимо оценить рентабельность деятельности организации, рассчитанные коэффициенты представлены в таблице 17.

Таблица 17

Коэффициенты рентабельности

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Значение, % | |
| на 31.12.12 | на 31.12.13 |
| 1. Общая (экономическая) рентабельность | 21,5 | 18,3 |
| 2. Финансовая (чистая) рентабельность | 47,1 | 32,5 |
| 3. Рентабельность оборотных средств (текущих активов) | 17,9 | 15,0 |
| 4. Рентабельность производственных фондов | 32,8 | 32,5 |
| 5. Рентабельность собственных средств | 22,1 | 21,4 |
| 6. Рентабельность продаж | 13,3 | 11,6 |

Коэффициенты рентабельности комплексно отражают степень эффективности использования тех или иных ресурсов. Из данных таблицы 3 видно, что ЗАО «Хемкор» достаточно эффективно использует свои ресурсы, но в 2013 году по сравнению с 2012 годом произошло уменьшение всех показателей рентабельности. Наблюдается наибольшее снижение показателя чистой рентабельности (на 14,6%) ввиду увеличения оборотных активов практически в 1,5 раза.

Одной из важнейших составляющих оценки состояния любого предприятия является оценка его финансовой устойчивости. Для этого рассчитаем основные показатели:

Таблица 18

Коэффициенты финансовой устойчивости

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение | | |
| 2013 г. | 2012 г. | 2011 г. |
| 1. Коэффициент обеспеченности запасов и затрат собственными источниками их формирования | 1,84 | 1,87 | 2,13 |
| 2.Коэффициент обеспеченности запасов и затрат собственными и долгосрочными заёмными источниками их формирования | 3,54 | 2,30 | 2,45 |
| 3.Коэффициент обеспеченности запасов и затрат собственными, долгосрочными и краткосрочными заёмными источниками формирования | 3,92 | 3,20 | 2,99 |

По таблице 18 можно сделать вывод о том, что предприятие имеет высокие коэффициенты устойчивости и к 2013 году нарастило огромный потенциал для дальнейшего развития и расширения производства. Наиболее явно это можно проследить на обеспеченности запасов и затрат собственными, долгосрочными и краткосрочными заемными источниками формирования, данный показатель составил 3,92.

Следующим этапом характеристики предприятия является рассмотрение показателей деловой активности (таблица 19).

Таблица 19

Показатели деловой активности

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | 2013 | 2012 |
| 1. Оборачиваемость (фондоотдача) всех активов | 1,30 | 1,34 |
| 2.Оборачиваемость (фондоотдача) внеоборотных активов | 2,97 | 2,47 |
| 3. Фондоемкость продукции, рассчитанная по данным: |  |  |
| всех активов | 0,77 | 0,75 |
| внеоборотных активов | 0,34 | 0,40 |
| 4. Оборачиваемость оборотных средств | 2,31 | 2,94 |
| 5. Закрепление оборотного капитала на 1 рубль выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг | 0,43 | 0,34 |
| 6. Оборачиваемость материальных оборотных активов | 9,09 | 10,02 |
| 7. Период оборота товарно-материальных ценностей | 40 | 36 |
| 8. Оборачиваемость дебиторской задолженности | 4,97 | 5,80 |
| 9. Период погашения дебиторской задолженности | 73 | 63 |
| 10. Оборачиваемость кредиторской задолженности | 29,2 | 41,8 |
| 11. Период погашения кредиторской задолженности | 13 | 9 |
| 12. Продолжительность производственного цикла | 113 | 99 |
| 13. Продолжительность финансового цикла | 126 | 108 |

Как видно из таблицы, значение оборачиваемости, как всех активов, так и внеоборотных активов значительно: 1 рубль активов приносил на конец 2013 года 1 рубль 30 копеек выручки. Это может свидетельствовать об эффективности использования активов.

Фондоотдача внеоборотных активов имеет тенденцию к росту, что может указывать на возможность дальнейшего ее повышения.

Сокращение оборачиваемости оборотных средств за 2013 год связано с тем, что предприятие увеличило оборотные активы.

Высокая оборачиваемость материальных оборотных активов (9,09 и 10,02 соответственно за 2013 и 2012 годы) свидетельствует о высокой интенсивности использования запасов и затрат компанией. Это ведет к тому, что период оборота товарно-материальных ценностей короток и составляет 36 дней в 2012 году и 40 дней в 2013 году.

Период погашения дебиторской задолженности компании достаточно велик, не уменьшается в течение рассматриваемого периода, что показывает, что существует риск непогашения дебиторской задолженности.

Сравнительно небольшой период погашения кредиторской задолженности может говорить о том, что предприятие ЗАО «Хемкор» довольно быстро погашает свою кредиторскую задолженность (9 и 13 дней соответственно на 2012 и 2013 годы).

Продолжительность производственного и финансового циклов за рассматриваемые периоды (2012 и 2013 годы) сократилась на 14 и 18 дней соответственно. Одной из причин данного сокращения можно назвать увеличение дебиторской задолженности поставщиков и покупателей предприятия.

Если говорить об основных контрагентах ЗАО, то необходимо сказать, что основными покупателями производимой продукции предприятия помимо отечественных компаний являются компании стран СНГ, в том числе Белоруссии, Украины, Казахстана, Таджикистана, Азербайджана.

Подводя итоги краткого анализа, необходимо признать ЗАО «Хемкор» финансово устойчивым, имеющим возможности для дальнейшего расширения производства, а также занимающим устойчивую позицию на рынке производителей пластиковых труб.

Для своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности на каждом предприятии разрабатывается учетная политика организации в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Приведем основные элементы учетной политики ЗАО «Хемкор», касающиеся экспортных операций. А также проследим их соответствие законодательству. Выводы представлены в таблице 20.

Таблица 20

Соответствие учетной политики ЗАО «Хемкор» законодательству

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Элемент учетной политики | Вариант законодательства | Вариант предприятия | Соответствие нормативным актам |
| Оформление учетной политики внутренней документацией | Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации. | Учетная политика ЗАО «Хемкор» на 2013 год закреплена в специальном внутреннем документе – приказе «Об утверждении Положения об учетной политике для целей бухгалтерского учета» от 30.12.2012 № 25. | Соответствует |
| Формирование учетной политики | Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации. | Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении операций несет руководитель организации.  Ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной отчетности несет главный бухгалтер. | Соответствует |
| Изменение учетной политики | Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:  изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;  разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;  существенного изменения условий хозяйствования. | Ежегодно учетная политика может быть дополнена уточнениями. | Соответствует |
|  |  |  |  |
| Продолжение таблицы 20 | | | |
| Элемент учетной политики | Вариант законодательства | Вариант предприятия | Соответствие нормативным актам |
| Основные средства | При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов. | В целях ведения бухгалтерского учета к основным средствам относятся активы, используемые организацией в производственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, способные приносить организации экономические выгоды в будущем.  Объекты основных средств, стоимостью до 40000 рублей за единицу отражаются в бухгалтерском учете на счете 10.9 «Малоценные основные средства», в бухгалтерской отчетности - в составе материально-производственных запасов. | Соответствует |
| Амортизация основных средств | Амортизация основных средств в бухгалтерском учете начисляется линейным способом.  Амортизация не начисляется по:   * земельным участкам; * полностью самортизированным объектам, не списанным с баланса; * объектам стоимостью не более 40 000 руб. за единицу |
| Материально – производственные запасы | Материально–производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.  При отпуске материально–производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (ФИФО) |
| Окончание таблицы 20 | | | |
| Элемент учетной политики | Вариант законодательства | Вариант предприятия | Соответствие нормативным актам |
| Готовая продукция |  | Выпуск готовой продукции отражается с применения счета 40.  Готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) производственной себестоимости. |  |
| Товары | При передаче на продажу или иные цели стоимость всех товаров списывается в расходы по себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО). |
| Общехозяйственные расходы | Управленческие и коммерческие расходы списываются полностью в отчетном году в качестве расходов по обычным видам деятельности на счет 90 «Продажи». |
| Коммерческие расходы |
| Пересчет стоимости активов и обязательств в иностранной валюте | Стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли.  Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах, выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. | По мере изменения курса рубля производится пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (вкладах), выраженных в иностранной валюте. | Соответствует |

Таким образом, как видно из таблицы 18, учетная политика ЗАО «Хемкор» соответствует нормативным актам по всем рассмотренным элементам, касающимся учета экспортных операций.

* 1. Оценка существенности бухгалтерской информации и искажений, эффективности системы внутреннего контроля, аудиторского риска и объема аудиторской выборки в ЗАО «Хемкор»

Учитывая преимущества и недостатки рассмотренных в предыдущей главе методик аудита, проведем планирование аудита экспортных операций в ЗАО «Хемкор». Для некоторых задач планирования аудита целесообразно будет применить уже имеющиеся технологии аудита, адаптируя их к аудиту экспортных операций, для других же – мы предложим свои подходы и затем разработаем план и программу аудита экспортных операций в ЗАО «Хемкор», учитывающие особенности учета и аудита данного участка учета.

Для оценки уровня существенности искажений мы предлагаем использовать многокритериальный подход. Выбрав за основу метод анализа иерархий, разработаем модель выбора уровня существенности в аудите экспортных операций, которая представляет собой иерархию целей, критериев и альтернатив. Модель определения уровня существенности при проведении аудита экспортных операций показана на рисунке 7.

Выбор уровня существенности в аудите экспортных операций

**Кр1**

Проверка субсчетов к счету 45 «Товары отгруженные»

**Кр2**

Обоснованность применения НДС, равного 0

**Кр3**

Расчет и отражение курсовых разниц

**Кр4**

Правильность бухгалтерского учета авансов, полученных от иностранных контрагентов

**Кр5**

Обоснованность списания затрат на себестоимость экспортных товаров

**А1**

Низкий уровень существенности 3%

**А2**

Средний уровень существенности 5%

**А3**

Высокий уровень существенности 7%

Рис.7. Модель выбора уровня существенности в аудите экспортных операций

В данной модели выделяем пять критериев (Кр1-Кр5) и три альтернативы (А1-А3).

Для установления относительной важности элементов иерархии используем шкалу отношений (таблица 21), которая позволяет ставить в соответствие степеням предпочтения одного сравниваемого объекта перед

другим определенные числа.

Таблица 21

Шкала отношений

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Степень значимости | Определение | Объяснение |
| 1 | Одинаковая значимость | Два действия вносят одинаковый вклад в достижение цели |
| 3 | Некоторое преобладание значимости одного действия над другим | Существуют соображения в пользу предпочтения одного из действий, однако эти соображения недостаточно убедительны |
| 5 | Существенная или сильная значимость | Имеются надежные данные или логические суждения для того, чтобы показать предпочтительность одного из действий |
| 7 | Очевидная или очень сильная значимость | Убедительное свидетельство в пользу одного действия перед другим |
| 9 | Абсолютная значимость | Свидетельства в пользу предпочтения одного действия перед другим в высшей степени убедительны |
| 2, 4, 6, 8 | Промежуточные значения между двумя соседними суждениями | Ситуация, когда необходимо компромиссное решение |
| Обратные величины приведенных выше величин | Если действию i при сравнением с действием j приписывается одно из определенных выше чисел, то действию j при сравнении с действием i приписывается обратное значение | Если согласованность была постулирована при получении N числовых значений для образования матрицы |

Применяя метод попарного сравнения элементов, строим матрицы.

При сравнении критериев отвечаем на вопрос, какой из критериев более важен; при сравнении альтернатив по отношению к критерию – какая из альтернатив более предпочтительна или более вероятна.

При сравнении любого критерия с самим собой не возникает вопросов о доминирующем воздействии одного из критериев, т.е. соответствующая позиция в матрице заполняется единицей, что соответствует одинаковой степени значимости критериев.

Для примера возьмем формирование некоторых значений в первом столбце матрицы выбора уровня существенности. В позиции один три, при сравнении важности критерия «Проверка открытых субсчетов к счету 45 «Товары отгруженные» и критерия «Расчет и отражение курсовых разниц» ставим значение равное 7. Семерка отвечает очевидной или очень сильной значимости одного сравниваемого объекта по сравнению с другим, согласно шкале отношений. Это означает, что при расчете и отражении в учете курсовых разниц есть вероятность большего количества ошибок.





****





Просуммируем элементы каждой строки вышесоставленных матриц и получим значения -, , далее найдем сумму всех элементов матриц ():

 

 

 

 

 



Определяя приближенное значение каждого собственного вектора приоритетов, производим деление каждой координаты -, на величину .









  
 

Далее осуществляем иерархический синтез путем составления результирующего вектора приоритетов альтернатив относительно основной цели.

На основании полученных числовых значений делаем вывод о выборе уровня существенности. Так как значение 0,6610 самое высокое, то при проведении аудита экспортных операций ЗАО «Хемкор» будем использовать высокий уровень существенности – 7%.

В целях экономии времени аудитора и получения более точных данных предлагается использование программных продуктов.

Получаем численные значения уровней существенности основных строк отчетности:

Уровень существенности строки запасы:

165 710\*0,07 = **11 600 тыс. руб.**

Уровень существенности строки дебиторская задолженность:

332 430\*0,07 = **23 270 тыс. руб.**

Уровень существенности строки кредиторская задолженность:

60 640\*0,07 = **4 245 тыс. руб.**

Уровень существенности по отчетности:

1 175 147\*0,07=**82 260 тыс. руб.**

Следующей задачей планирования аудита является оценка эффективности каждого функционального компонента системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Оценим надежность контрольной среды аудируемого предприятия в отношении экспортных операций по методике специалистов фирмы «Гориславцев и Ко». Тестовые вопросы и ответы представителя компании представлены ниже в таблице 22. За каждый ответ «Да» ставится 1 балл в столбце ответов «Да», за каждый ответ «Нет» – 0 в столбце ответов «Нет».

Таблица 22

Тест контрольной среды

| Вопросы | Ответы | | |
| --- | --- | --- | --- |
| Да | Нет | Не характерно |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Основные принципы управления | | | |
| 1.1. Разработаны и утверждены стратегические цели развития организации | 1 |  |  |
| 1.2. Для организации характерна на постоянной основе связь стратегической цели и внешнеэкономической деятельности | 1 |  |  |
| 1.3. Руководство уделяет большое внимание вопросам, связанным с внутренним контролем экспортных операций | 1 |  |  |
| 1.4. Систематическое обращение к аудиторам и консультантам по вопросам, касающимся экспортных операций |  | 0 |  |
| 1.5. Разработана и утверждена система наказания сотрудников, участвующих в экспортных операциях |  | 0 |  |
| 2. Организационная структура | | | |
| 2.1. Организационная структура предприятия в полной мере соответствует размерам и характеру деятельности организации | 1 |  |  |
| 2.2. В организации создано специализированное подразделение внутреннего контроля |  | 0 |  |
| 2.3. Бухгалтерский учет экспортных операций ведется специализированным подразделением (бухгалтерией) |  | 0 |  |
| 2.4. Полностью разработан и соблюдается график документооборота | 1 |  |  |
| 2.5. Должностные инструкции сотрудников предприятия разработаны, соблюдаются и своевременно корректируются | 1 |  |  |
|  |  |  |  |
| 3. Распределение ответственности и полномочий | | | |
| 3.1. Утверждены и соблюдаются полномочия и ответственность доступа к товарно-материальным ценностям, участвующим в экспортных операциях | 1 |  |  |
| 3.2. Утверждены и соблюдаются полномочия и ответственность при осуществлении экспортных операций |  | 0 |  |
| 3.3. Утверждены и соблюдаются полномочия и ответственность за ведение учета экспортных операций | 1 |  |  |
| 1. Кадровая политика | | | |
| 4.1. Систематически проводятся аттестации сотрудников |  | 0 |  |
| 4.2. Разработана система подготовки, переподготовки и повышения квалификации персонала | 1 |  |  |
| 4.3. Уровень квалификации кадров соответствует техническим требованиям и нормативным актам | 1 |  |  |
| 4.4. Низкий уровень текучести кадров | 1 |  |  |
| 4.5. При приеме на работу проводится отбор на конкурсной основе | 1 |  |  |
| 4.6.Проводятся инструктажи по выполнению персоналом функциональных обязанностей в отношении экспортных операций |  | 0 |  |
| ИТОГО баллов | 12 | 0 |  |

По данной таблице можно судить о надежности контрольной среды предприятия.

Надежность = сумма баллов /общее количество вопросов

Надежность контрольной среды = 12/19 = 0,63. Данный показатель соответствует среднему уровню надежности.

Далее необходимо определить надежность и эффективность информационной системы аудируемого лица. Протестируем этот компонент с помощью методики Ю. А. Данилевского, Н. А. Ремизова и др.

Вопросы для теста системы представлены в таблице 23. Ответы в таблице выделены шрифтом.

Таблица 23

Тест информационной системы

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Фактор | Степень надежности | | | Комментарий |
| низкая | средняя | высокая |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Учетная политика и ее соблюдение | | | | |
| 1.1. Разработан рабочий план счетов, отражающий особенности деятельности предприятия | Не разработан | Рабочий план счетов отражает не все виды деятельности | **Отражает в полной мере** |  |
| 1.2.Утвержденная учетная политика содержит раздел, посвященный учету операций в иностранной валюте | Нет | Данный раздел находится в разработке | **Да** |  |
| 1.3.Ежегодно в учетную политику вносятся изменения в отношении экспортных операций | Изменения не вносятся | Изменения вносятся реже предусматривающих это случаев | **Изменения вносятся в случаях, предусматривающих внесение изменений** |  |
| 1.4.Разработаны и утверждены формы внутренней отчетности | Не разработаны формы внутренней отчетности | **Частично** | Да, в полной мере |  |
| 1. Соблюдение принципов бухгалтерского учета | | | | |
| 2.1.Учет экспортных операций ведется в рублях | Нет | Частично | **Да** |  |
| * 1. Все экспортные операции подтверждаются первичными документами | Не подтверждаются | Операции подтверждаются частично | **Все операции подтверждены документально** |  |
| 2.3.В первичных документах и регистрах отсутствуют ошибки | Нет | **Существует вероятность ошибок** | Да |  |
|  | | | | |
| Окончание таблицы 23 | | | | |
| 1. Автоматизированная система бухгалтерского учета | | | | |
| 3.1.На предприятии используется компьютерная бухгалтерская программа | Нет | Не на всех участках учета | **Да** |  |
| * 1. Инструкции для программного обеспечения разработаны и находятся в открытом доступе | Инструкции не разработаны | Инструкции разработаны, но находятся в ограниченном доступе | **Разработанная инструкция находится в открытом доступе** |  |
| 3.3.Сбои в автоматизированной системе за последний год | Сбои случались чаще, чем раз в два месяца | **Сбои происходили реже, чем раз в два месяца** | Сбоев не было |  |
| Вес ответа | 0,39 | 0,55 | 0,71 |  |
| Количество ответов в столбце | 0 | 3 | 7 |  |
| Ответы с учетом весов | 0 | 1,65 | 4,97 |  |

Значение надежности информационной системы равно отношению суммы ответов с учетом их веса и общего количества вопросов.

Таким образом, надежность информационной системы равна:

(0+1,65+4,97)/10 = 6,62/10 = 0,662 , что соответствует среднему уровню надежности.

Для оценки надежности средств контроля были составлены тестовые вопросы, аналогичные оценке контрольной среды. Расчет надежности средств контроля представлен в таблице 24.

Таблица 24

Тест средств контроля

| Вопросы | Ответы | | |
| --- | --- | --- | --- |
| Да | Нет | Не характерно |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Средства текущего контроля | | | |
| 1.1. Инвентаризация активов и обязательств по экспортным операциям проводится согласно графику | 1 |  |  |
| 1.2. Договоры о материальной ответственности работников заключены и выполняются в полном объеме | 1 |  |  |
| 1.3. Осуществляется полное обеспечение условий сохранности имущества и документации (имеются сейфы, оборудованные склады, архивы, сигнализация, служба охраны) | 1 |  |  |
| 1.4. Разработаны и применяются инструкции о порядке хранения товаров, подлежащих экспорту | 1 |  |  |
| 2. Контроль хозяйственных операций на стадии первичного учета и подготовки информации | | | |
| 2.1. Регулярно проводятся внутренние проверки обоснованности хозяйственных операций | 1 |  |  |
| 2.2. Регулярно проводится проверка соблюдения нормативных актов, норм, нормативов | 1 |  |  |
| 2.3. Соблюдаются последовательная нумерация документов | 1 |  |  |
| 2.4. Регулярно проводится проверка аналитических счетов, участвующих в экспортных операциях |  | 0 |  |
| 3. Проверка выполнения функций внутреннего контроля | | | |
| 3.1. Систематически проводится проверка соблюдения учетной политики и ее элементов | 1 |  |  |
| 3.2. Систематически проводятся внезапные инвентаризации и другие проверки |  | 0 |  |
| 3.3. Регулярно проводится контроль над выполнением должностных инструкций |  | 0 |  |
| 3.4. Систематически проводятся проверки наличия первичной документации по совершенным хозяйственным операциям | 1 |  |  |
| 3.5.Проводятся сверки расчетов с иностранными покупателями | 1 |  |  |
| ИТОГО баллов | 10 | 0 |  |

Аналогично, надежность средств контроля = сумма баллов /общее количество вопросов

Надежность средств контроля=10/13=0,77. Данный показатель соответствует высокому уровню надежности.

Надежность и эффективность всей системы внутреннего контроля определим как среднее арифметическое показателей надежности трех компонентов.

Тогда, эффективность СВК = (0,63+0,662+0,77)/3 = 0,69 или 69 %. Данный уровень эффективности соответствует среднему уровню.

Наряду с имеющимися методиками оценки СВК с целью оценки внутреннего контроля и рисков по учету экспортных операций в ЗАО «Хемкор» применим вопросный лист следующего вида (таблица 25).

Таблица 25

Вопросный лист для оценки внутреннего контроля и аудиторского риска по учету экспортных операций

(Рабочий документ аудитора)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание вопроса | Содержание ответа | Выводы и решения аудитора |
| 1.Имеется ли в учетной политике предприятия отдельный раздел по учету операций в иностранной валюте? | Информация приведена в разделе учетной политики: «Пересчет стоимости активов в иностранной валюте». | Выявлено средство контроля |
| 2. Имеется ли программа внутрихозяйственного контроля? | Существует распределение ответственности и полномочий, соответствие хозяйственной деятельности в целом требованиям действующего законодательства, распорядительные подписи на документах руководителя, главного бухгалтера, либо других уполномоченных лиц, внутренние сверки расчетов, плановые и внеплановые инвентаризации имущества, обязательств, сравнение плановых и фактических показателей, выявление причин существенных расхождений, график документооборота разработан и применяется | Выявлено эффективное средство контроля |
| 3. Имеются ли службы внутреннего аудита, ревизионная комиссия, постоянно действующая инвентаризационная комиссия? | Нет постоянно действующей инвентаризационной комиссии и службы внутреннего аудита | Недостаточно эффективное средство контроля |
| 4. Имеется ли описание и разделение функций каждого сотрудника? | Да, каждый сотрудник ответственен за свой участок работы и регулярно проводится контроль над выполнением должностных инструкций | Выявлено средство контроля |
| Окончание таблицы 25 | | |
| 5. Имелись ли обращения к аудиторам и консультантам по вопросам, касающимся экспортных операций? | Обращений не было | Недостаточно эффективное средство контроля |
| 6. Имеет ли доступ к товарно-материальным ценностям кто-либо, кроме ответственных лиц? | Нет | Выявлено средство контроля |
| 7. Проводится ли инвентаризация активов и обязательств по экспортным операциям? | Инвентаризация осуществляется согласно графику | Выявлено средство контроля |
| 8. Проводится ли проверка полноты и своевременности отражения курсовых разниц? | Только по первичным документам | Выявлено средство контроля |
| 9. Имеются ли нарушения  законодательства о бухгалтерском учете при оформлении первичных  учетных документов по экспортным операциям? | В организации используются утвержденные формы первичных документов | Выявлено средство контроля |
| 10. Организован ли аналитический учет по отражению затрат и продажам экспортных товаров? | Аналитический учет ведется по каждому виду товаров и по каждому покупателю | Выявлено средство контроля |
| 11. Какая применяется форма бухгалтерского учета экспортных операций? | Автоматизированная | Выявлен риск существенного искажения информации |
| 12. Проводятся ли сверки расчетов с иностранными покупателями? | Проводятся 1 раз в год и в случае необходимости | Выявлено средство контроля |

Кроме приведенного в таблице 25 вопросного листа, оценку эффективности СВК за движением экспортных товаров и их сохранностью можно произвести с помощью проверки аналитического учета к синтетическому счету 45 «Товары отгруженные» (субсчет «Товары отгруженные экспортные»). Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если каждая партия товара может быть отслежена на любом этапе движения от отечественного продавца до иностранного покупателя. Так как ЗАО «Хемкор» осуществляет продажу на экспорт на условиях FCA или DAP, то счет 45 «Товары отгруженные» на данном предприятии не применяется, а готовая продукция списывается со счета 43 «Готовая продукция».

В результате предварительной оценки системы внутреннего контроля ЗАО «Хемкор» нами были выявлены следующие риски существенного искажения информации:

* риск существенного искажения информации в связи с использованием первичных документов;
* возможно искажение информации в связи с применением автоматизированной бухгалтерской программы.

В связи с выявленными рисками существенного искажения информации следует:

1. провести детальную проверку первичных документов по экспортным операциям на соответствие законодательству РФ;

2. проверить правильность расчетов, осуществляемых используемой компьютерной бухгалтерской программой.

При аудите экспортных операций перед аудитором стоят некоторые специфические задачи:

* Проверка соответствия экспортных контрактов нормам российского и международного права;
* Проверка правильности формирования расходов по экспорту товаров;
* Проверка совершения валютных операций через банки, имеющие лицензию на осуществление данного рода операций;
* Проверка правильности оценки и учета товаров в пути и на складе;
* Проверка правильности отражения выручки от продажи экспортных товаров;
* Проверка прочих расходов и доходов, полученные вследствие курсовых разниц;
* Проверка правильности налогообложения экспортных операций.

При оценке рисков в аудите экспортных операций также следует оценивать соответствующие отраслевые, правовые и другие факторы, влияющие на деятельность экспортера, а также выполнять различные процедуры: запросы руководству, внутренним аудиторам и т. д.

Поскольку экспортные операции имеют рисковый характер и подвержены искажениям, то, на наш взгляд, неотъемлемый риск следует считать средним, количественно на уровне 60 %.

При определении риска необнаружения будем пользоваться формулой из иностранного источника литературы:

, в которой приемлемый аудиторский риск (Raa) считаем равным 3%. Устанавливаем такой уровень риска, поскольку, на наш взгляд, аудитору следует стремиться к большей уверенности в том, что проверяемая финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Получаем, что при аудите ЗАО «Хемкор» мы можем принять на себя риск необнаружения, равным Rn = 0,03/(0,6\*(1-0,69))=0,03/0,186=0,16=16%.

Также при оценке рисков в аудите экспортных операций необходимо помнить, что при осуществлении данных операций велик риск пересекающихся процедур, поскольку ошибка в одной бухгалтерской записи может повлечь искажения в другой.

Четвертой задачей планирования аудита экспортных операций является определение состава элементов выборочной совокупности.

Для сокращения вышеупомянутых рисков будем следовать следующему алгоритму: сначала отберем из генеральной совокупности элементы наибольшей стоимости, т.е. стоимость которых превышает уровень существенности, умноженный на 0,75. Затем оставшиеся элементы совокупности подразделим на группы в зависимости от выявленных рисков.

В нашем случае генеральную совокупность можно стратифицировать следующим образом (рис. 8).

Генеральная совокупность

Элементы наибольшей стоимости

Документы, сформированные в автоматизированной бухгалтерской программе

Прочие

Рис. 8. Группы генеральной совокупности

Пусть генеральная совокупность состоит из N элементов, а каждая группа - из Gi, где i – номер группы в совокупности.

Далее уже внутри каждой группы производить отбор ключевых элементов (элементы, в которых ошибки наиболее вероятны, по мнению аудитора). (Ki, где i – номер группы в совокупности)

Затем оставшиеся (Gi-Ki) элементы группы пронумеровать по порядку, и производить отбор, используя функцию случайных чисел MC Excel.

При аудите экспортных операций ЗАО «Хемкор» элементами наибольшей стоимости будут считаться элементы, стоимость которых превышает:

По запасам = 11600\*0,75 = 8700 тыс. руб.

По дебиторской задолженности = 23270\*0,75 = 17453 тыс. руб.

По кредиторской задолженности = 4245\*0,75 = 3184 тыс. руб.

Вся генеральная совокупность состоит из 768 элементов (N=768). По рассчитанному порогу для элементов наибольшей стоимости мы отобрали 40 элементов (G1=40), а распределение по другим группам выглядит следующим образом: G2 (элементы, созданные в автоматизированной программе)=303, G3 (прочие)=425.

Далее внутри каждой группы отбираем ключевые элементы. К ключевым элементам относятся такие, в которых аудитор считает ошибки наиболее вероятными. По аудиту экспортных операций к ключевым элементам можно отнести документы предприятия по курсовым разницам и документы, регулирующие правила перехода прав собственности.

Ключевыми в нашем случае являются: K2=34, K3=54.

Среди оставшихся в каждой группе элементов дополнительно к ключевым отбираем по 5% количества оставшихся элементов в данной группе.

В итоге получаем:

Таблица 26

Аудиторская выборка при аудите ЗАО «Хемкор»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Генеральная совокупность  N =768 | | |
| Группы генеральной совокупности | **Элементы наибольшей стоимости**  **G1=40** | Документы, сформированные в автоматизированной бухгалтерской программе  (G2=303) | Прочие  (G3=425) |
| Ключевые элементы в каждой группе |  | **Ключевые**  **элементы**  **(K2=34),**  оставшиеся: 269 | **Ключевые**  **элементы**  **(K3=54),**  оставшиеся: 371 |
| Среди оставшихся проверяем 5%. |  | 269\*0,05=13  **(O2=13)** | 371\*0,05=19  **(O3=19)** |

Итого аудиторская выборка составит: 40 элементов наибольшей стоимости, 88 ключевых элементов в группах по видам рисков и 32 элемента, проверяемых в дополнение к элементам наибольшей стоимости и ключевым.

* 1. Формирование плана и программы аудита экспортных операций

Итоговой задачей этапа планирования аудита экспортных операций является разработка плана и программы аудиторской проверки, учитывающих все особенности данного вида операций.

Порядок планирования аудита регулируется следующими федеральными стандартами аудиторской деятельности первого и второго поколений: ФСАД «Планирование аудита» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 года Протокол № 6) и ФСАД 3 «Планирование аудита» (утв. Постановлением Правительства РФ от 29 сентября 2002 года № 696, с изменениями от 19 ноября 2008 года № 863).

План аудита – это рабочий документ, в котором отражается перечень подлежащих выполнению в ходе аудита работ, исполнители работ, сроки исполнения. Как правило, планы аудита состоят из трех частей:

* заголовочной, в которой фиксируются сведения о проверяемой организации, периоде аудита, о руководителе и составе аудиторской группы;
* табличной, где рекомендуется отражать планируемые виды аудиторских работ, период их проведения, исполнителей;
* оформительской, содержащей подписи руководителя аудиторской организации и руководителя аудиторской группы.

В план аудита экспортных операций включаются укрупненные задачи аудита экспортных операций, рассмотренные в начале данной работы. При формировании объектов аудиторской деятельности в плане аудита мы опирались на общий порядок отражения экспортных операций в бухгалтерском учете.

Общий план аудита экспортных операций ЗАО «Хемкор» представлен в таблице 27.

Таблица 27

Общий план аудита экспортных операций ЗАО «Хемкор»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемый субъект | | ЗАО «Хемкор» | | |
| Аудиторская организация | | ООО «Аудит-Альянс» | | |
| Отчетный период | | 2013 год | | |
| **Планируемые работы** | | **Период выполнения** | **Исполнитель** | **Документы аудитора** |
| 1. Аудит отгрузки продукции | | 04.02.-10.02.2014 | Шевченкова О. П. | Аналитическая справка аудитора №1 |
| 1. Аудит отражения расходов на транспортировку | | 11.02.-14.02.2014 | Шевченкова О. П. | Аналитическая справка аудитора №2 |
| 1. Аудит начисления таможенных пошлин и сборов | | 15.02.-17.02.2014 | Шевченкова О. П. | Аналитическая справка аудитора №3 |
| 1. Аудит отражения выручки | | 18.02.-22.02.2014 | Шевченкова О. П. | Аналитическая справка аудитора №4 |
| 1. Аудит списания себестоимости | | 22.02.-26.02.2014 | Шевченкова О. П. | Аналитическая справка аудитора №5 |
| 1. Аудит отражения финансового результата | | 27.02.-01.03.2014 | Шевченкова О. П. | Аналитическая справка аудитора №6 |
| 1. Аудит отражения курсовых разниц | | 01.03.-05.03.2014 | Шевченкова О. П. | Аналитическая справка аудитора №7 |
| 1. Аудит обоснованности ставки НДС 0% | | 05.03.-06.03.2014 | Шевченкова О. П. | Аналитическая справка аудитора №8 |
| Руководитель аудиторской организации:  Шестакова Ю. В. | 14.01.2014  (дата) (подпись) | | |
| Руководитель аудиторской проверки: Савиных А. В. | 14.01.2014  (дата) (подпись) | | |
| Аудитор:  Шевченкова О. П. | 14.01.2014  (дата) (подпись) | | |

Программа аудита составляется в развитие общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для реализации плана аудита экспортных операций.

Аудиторские процедуры подразделяются на тесты средств внутреннего контроля и процедуры проверки по существу. Процедуры, составляющие программу тестирования СВК, были рассмотрены ранее.

В программе проверки по существу выделяются процедуры:

* проверки правильности отражения хозяйственных операций, оборотов и остатков средств на счетах бухгалтерского учета;
* аналитические.

Кроме того, для формирования аудиторских процедур по экспортным операциям следует выбрать методы аудиторской деятельности, ориентированные на достижение соответствующих целей каждой аудиторской работы.

Классификация методов отражена на рис. 9.

2.3.2. Встречная

проверка

2.3.1. Нормативная

проверка и

сканирование

1. Фактические

2. Документальные

2.1

.

Синтаксические

2.2. Арифметические

2.3.2.1. Подтверждение

2.3.2.2. Прослеживание

2.3.2.3. Альтернативные

балансы

методы

3. Прочие

2.3. Семантические

2.3.3. Аналитические

2.3.3.1. Горизонтальный и

вертикальный анализ

2.3.3.2. Факторный анализ

2.3.3.3. Прогнозирование и

т.д.

Рис. 9. Методы аудиторской деятельности

Систематизация нормативных актов, регулирующих правила совершения, налогообложения и бухгалтерского учета хозяйственных операций, критериев достоверности бухгалтерской отчетности, методов аудиторской деятельности, информации аудируемого лица позволяет установить основные направления и процедуры аудиторской проверки экспортных операций для выявления правильности:

1. Анализ документов, подтверждающих формирование дебиторской и кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте;
2. Проверка перехода права собственности при совершении операций;
3. Проверка открытых субсчетов к счету 45 «Товары отгруженные»;
4. Проверка расчетов и отражения курсовых разниц;
5. Проверка обоснованности применения ставки НДС 0%;
6. Контроль расчета финансового результата от операций.

Таким образом, можно сформировать общие процедуры аудита экспортных операций и представить программу аудита экспортных операций ЗАО «Хемкор» (таблица 28).

Таблица 28

Программа аудита экспортных операций

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемый субъект | | | ЗАО «Хемкор» | |
| Аудиторская организация | | | ООО «Аудит-Альянс» | |
| Отчетный период | | | 2013 год | |
| Аудиторские работы | | Приемы и процедуры аудита | Источники аудиторских доказательств | |
| Наименование | Иден-тифи-катор | нормативные документы | документы  хозяйствующего  субъекта |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Проверка бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности по экспортным операциям | 100 | 1. Синтаксическая и арифметическая проверка полноты и правильности формирования себестоимости экспортируемой продукции. | ПБУ 5/01, Методические указания по учету материально-производственных запасов | Учетная политика, карточки счетов учета затрат на производство продукции, журналы-ордера счета 43 «Готовая продукция». |
| 1. Формальная и арифметическая проверка коммерческих расходов, списываемых на себестоимость экспортируемой продукции. | ПБУ 10/99 | Экспортные договоры, акты оказания услуг, карточка счета 44 «Коммерческие расходы». |
| 1. Нормативная проверка сумм НДС, уплаченных по товарам, работам, услугам, использованным при производстве экспортируемой продукции | Налоговый Кодекс РФ | Учетная политика, полученные счета-фактуры, книги покупок. |
| 1. Подтверждение возникновения дебиторской или кредиторской задолженности перед иностранными покупателями | ПБУ 9/99,  ПБУ 3/2006 | Экспортные договоры, ведомости и журналы-ордера по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счету 90 «Продажи». |
| 1. Нормативная проверка начисления и уплаты таможенных сборов и пошлин. | Таможенный Кодекс ТС,  ТН ВЭД ТС | Декларация на товары, выписки с валютных и расчетных счетов. |
| 1. Нормативная проверка отражения выручки от реализации продукции или товаров, предназначенных для продажи на экспорт. | ПБУ 3/2006,  Налоговый Кодекс РФ,  ФЗ № 402 | Экспортные договоры, товаросопроводительные документы, ведомости и журналы-ордера по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счету 90 «Продажи». |
| Окончание таблицы 14 | | |
| 1. Формальная проверка наличия договоров с банками на открытие валютных счетов и паспортов сделок. | Инструкция Банка России № 138-И | Договоры с банками на открытие валютных счетов, паспорта сделок. |
| 1. Синтаксическая проверка первичных документов по экспортным операциям. | ФЗ № 402, ФЗ № 173,  ФЗ № 164 | CMR, инвойсы, декларации на товары, паспорта сделок |
|  |  | 1. Нормативная проверка продажи иностранной валюты. | Инструкция Банка России № 111-И | Платежные поручения, распоряжения, выписки с валютных и расчетных счетов, ведомости и журналы-ордера по счетам 51 «Расчетные счета» и 52 «Валютные счета», курсы валют на отчетные даты. |
|  |  | 1. Арифметическая проверка пересчета обязательств и денежных средств, выраженных в иностранной валюте. | ПБУ 3/2006 | Ведомости и журналы-ордера по счетам 51 «Расчетные счета» и 52 «Валютные счета», курсы валют на отчетные даты, ведомости и журналы-ордера по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счету 90 «Продажи». |
|  |  | 1. Арифметическая проверка предъявленных к вычету сумм НДС, относящихся к экспортной продукции. | Налоговый Кодекс РФ | Налоговые декларации по НДС, книга покупок, книга продаж, счета-фактуры, инвойсы, ведомости и журналы-ордера по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» |
|  |  | 1. Формальный контроль заполнения налоговой декларации по НДС. | Приказ Минфина РФ № 104н | Налоговые декларации по НДС |

|  |  |
| --- | --- |
| Руководитель аудиторской организации:  Шестакова Ю. В. | 16.01.2014  (дата) (подпись) |
| Руководитель аудиторской проверки:  Савиных А. В. | 16.01.2014  (дата) (подпись) |
| Аудитор:  Шевченкова О. П. | 16.01.2014  (дата) (подпись) |

Опишем процедуры аудита более подробно.

**Процедура 100 1: Синтаксическая и арифметическая проверка полноты и правильности формирования себестоимости экспортируемой продукции.** При определении себестоимости экспортной продукции необходимо руководствоваться ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», согласно которому себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. В себестоимость экспортной продукции включаются все затраты, связанные с изготовлением и продажей данного вида товара. Как правило, себестоимость любого вида продукции включает в себя: затраты на материалы, издержки на заработную плату основного и вспомогательного персонала, таможенные пошлины, непосредственные расходы на реализацию (расходы на транспортировку и таможенные сборы).

**Процедура 100 2: Формальная и арифметическая проверка коммерческих расходов, списываемых на себестоимость экспортируемой продукции (расходы на транспортировку, таможенные сборы).** По ПБУ 10/99 коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Поэтому на данном этапе аудита производится формальная проверка экспортных договоров, актов оказания услуг на транспортировку, деклараций на товары, а также пересчет сумм, уплаченных контрагентам.

**Процедура 100 3: Нормативная проверка сумм НДС, уплаченных по товарам, работам, услугам, использованным при производстве экспортируемой продукции** связана с контролем соблюдения правил налогообложения, установленных Налоговым Кодексом РФ. Производится установление соответствия между приобретенными ценностями и налоговой ставкой, установленной для данной категории.

**Процедура 100 4: Подтверждение (встречная проверка) возникновения дебиторской или кредиторской задолженности перед иностранными покупателями.** Аудитор направляет письменные запросы контрагентам о подтверждении наличия их задолженности или задолженности перед ними и проводит сверку с данными по бухгалтерскому учету.

**Процедура 100 5: Нормативная проверка начисления и уплаты таможенных сборов и пошлин** заключается в проверке правильности отнесения вывозимой продукции или товаров к той или иной группе согласно ТН ВЭД ТС. В соответствии с этим проводится проверка верности начисления и уплаты таможенных пошлин и сборов для установленной номенклатурной группы по выпискам со счетов и декларациям на товары.

**Процедура 100 6: Нормативная проверка отражения выручки от реализации продукции или товаров, предназначенных для продажи на экспорт.** Согласно ПБУ 3/2006 пересчет стоимости обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли должен производиться по официальному курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте [15]. В Приложении к ПБУ 3/2006 приведен перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте, который представлен в таблице 29.

Таблица 29

Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте

|  |  |
| --- | --- |
| Операция в иностранной валюте | Датой совершения операции в иностранной валюте считается |
| Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте | Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте |
| Кассовые операции с иностранной валютой | Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации |
| Доходы организации в иностранной валюте | Дата признания доходов организации в иностранной валюте |
| Расходы организации в иностранной валюте  в том числе:  импорт материально- производственных запасов  импорт услуги  расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации | Дата признания расходов организации в иностранной валюте  дата признания расходов по приобретению материально- производственных запасов  дата признания расходов по услуге  дата утверждения авансового отчета |
| Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.) | Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов |

**Процедура 100 7: Формальная проверка наличия договоров с банками на открытие валютных счетов и паспортов сделок** осуществляется в соответствии с Инструкцией Банка России № 138-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок» [16]. Резидент оформляет в уполномоченном банке паспорт сделки в соответствии с установленной формой и осуществляет валютные операции, связанные с расчетами по контракту, только через свои счета, открытые в уполномоченном банке, оформившем ПС, либо в уполномоченном банке, принявшем на обслуживание контракт и ПС по нему, ранее оформленный в другом уполномоченном банке. Причем, по каждому контракту оформляется один паспорт сделки.

**Процедура 100 8: Синтаксическая проверка первичных документов по экспортным операциям** осуществляется путем установления полноты заполнения документов, правильности написания и исправления реквизитов.

Положения нормативных актов, позволяющих конкретизировать порядок выполнения процедур нормативного и синтаксического контроля отражения хозяйственных операций в первичных учетных документах и заполнения последних представлены в приложении 4.

**Процедура 100 9: Нормативная проверка продажи иностранной валюты.** Уполномоченный банк не позднее рабочего дня, следующего за днем поступления иностранной валюты на транзитный валютный счет организации, направляет ей уведомление о данном факте. Далее организация дает банку распоряжение об осуществлении продажи части валютной выручки, перечислении в рублях суммы, полученной от продажи части валютной выручки, на свой счет, о перечислении оставшейся суммы иностранной валюты. Аудитор проверяет наличие всех уведомлений, распоряжений и платежных поручений.

**Процедура 100 10: Арифметическая проверка пересчета обязательств и денежных средств, выраженных в иностранной валюте,** осуществляется путем пересчета итогов по строкам и столбцам в первичных документах (выписках с расчетных и валютных счетов), регистрах учета (журналы-ордера № 2 и № 2.1) по необходимым курсам валют.

**Процедура 100 11: Арифметическая проверка предъявленных к вычету сумм НДС, относящихся к экспортной продукции.** При реализации данной процедуры аудитор пересчитывает суммы входящего НДС по полученным счетам-фактурам и книге покупок, сверяет полученную информацию с указанной в журналах-ордерах по счету 68 и налоговых декларациях по НДС.

**Процедура 100 12: Формальный контроль заполнения налоговой декларации по НДС.** Приказ Минфина РФ № 104н устанавливает форму налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и утверждает порядок ее заполнения [8]. Аудитор должен убедиться, что:

* Декларация представлена на бумажном носителе в виде утвержденной машиноориентированной формы, заполненной от руки, либо распечатанной на принтере;
* Не допущены исправления ошибок с помощью корректирующего средства;
* Не допущена двусторонняя печать декларации;
* Не допущено скрепление листов, приводящее к их порче;
* Все показатели указаны в определенном для этого поле;
* Страницы имеют сквозную нумерацию;
* Заполнение производится слева направо;
* Все значения стоимостных показателей указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 копеек отбрасываются, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Глава 3. Результаты аудита экспортных операций в ЗАО «Хемкор»

3.1. Апробация аудиторских процедур на примере ЗАО «Хемкор», выявление типичных ошибок в учете и отчетности

Проведем апробацию некоторых аудиторских процедур на примере анализируемого ЗАО «Хемкор». Поскольку основными контрагентами аудируемого ЗАО являются страны-участницы Таможенного союза, то наибольший интерес представляют контракты с Республикой Беларусь и Казахстаном. Проведем проверку поставок по контракту от 08.10.2012 № 159 с компанией «STATUS PLAST» (Республика Казахстан) и контракту от 28.01.2013 № 23 с ООО «Служба комплектации трубопроводов ЗПТ» (Республика Беларусь) (приложения 5 и 6). Данные контракты предусматривают поставку на экспорт труб из НПВХ и ХПВХ. Оплата по каждой партии производится после поставки товара.

ЗАО «Хемкор» осуществляло поставки по контракту № 23 4 июня 2013 года, а по контракту № 159 5 июня 2013 года. Проведем ряд процедур для проверки бухгалтерского учета и отчетности по данным поставкам.

**Процедура 100 2: Формальная и арифметическая проверка коммерческих расходов, списываемых на себестоимость экспортируемой продукции (расходы на транспортировку, таможенные сборы).**

4 июня 2013 года был начислен и уплачен таможенный сбор в сумме 2000 руб. за оформление таможенных операций по каждому контракту.

Бухгалтером ЗАО «Хемкор» были сделаны следующие бухгалтерские записи.

Таблица 31

Бухгалтерские записи, сделанные в ЗАО «Хемкор»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Документ |
| 4.06.2013 | | | | |
| Начислен таможенный сбор | 44.2 | 76.5 | 4000,00 | Бухгалтерская справка (приложение 7) |
| Оплачен таможенный сбор | 76.5 | 51 | 4000,00 | Выписка с расчетного счета |
| Списаны расходы на продажу | 90.2 | 44.2 | 40000,00 | Бухгалтерская справка |

Записи по мнению аудитора:

Таблица 32

Отражение операций по мнению аудитора

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Документ |
| 4.06.2013 | | | | |
| Начислен таможенный сбор | 44.2 | 76.5 | 4000,00 | Бухгалтерская справка |
| Оплачен таможенный сбор | 76.5 | 51 | 4000,00 | Выписка с расчетного счета |
| Списаны расходы на продажу | 90.7 | 44.2 | 4000,00 | Бухгалтерская справка |

Ошибки, обнаруженные аудитором:

* сумма списанных расходов на продажу не соответствует начисленной и оплаченной сумме, то есть себестоимость продукции была завышена;
* неверно указан субсчет, на котором отражены расходы на продажу.

Поскольку ошибки были обнаружены 23.02.2014, то рекомендуется сделать следующие бухгалтерские записи на 31.12.2013:

Таблица 33

Рекомендуемые записи

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Сумма |
| 90.2 | 44.2 | 40000,00 |
| 90.7 | 44.2 | 4000,00 |

Так как ошибки были обнаружены и исправлены до утверждения годовой отчетности, то никаких налоговых последствий компания не понесет.

**Процедура 100 3: Нормативная проверка сумм НДС, уплаченных по товарам, работам, услугам, использованным при производстве экспортируемой продукции.**

1 апреля 2013 года ЗАО «Хемкор» приобрело пластикат ПВХ для производства экспортируемых труб. От поставщика был получен счет-фактура № KR0015 (приложение 8).

Согласно Налоговому Кодексу РФ налогообложение данного вида товара производится по ставке НДС 18%.

Все реквизиты в счете-фактуре указаны корректно.

Нарушений в ходе нормативной проверки не обнаружено.

**Процедура 100 5: Нормативная проверка начисления и уплаты таможенных сборов и пошлин.**

При описании процедуры 100 2 было указано, что 4 июня 2013 года бухгалтером предприятия был начислен и уплачен таможенный сбор в сумме 2000 руб. за оформление таможенных операций по каждому контракту.

Согласно Таможенному кодексу Таможенного союза таможенные сборы за оформление товаров, таможенная стоимость которых составляет 450000 рублей 1 копейку и более, но не превышает 1200000 рублей включительно, равен 2000 руб. Для товаров, таможенная стоимость которых составляет 1200000 рублей 1 копейку и более, но не превышает 2500000 рублей включительно, таможенный сбор равен 5500 руб.

Таким образом, выявленные ошибки видны из таблицы 34.

Таблица 34

Таможенные сборы на 4 июня 2013 года

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Контракт | Стоимость поставки (руб.)  (курс евро на 4.06.2013=41,7274 руб.) | Уплаченный таможенный сбор (руб.) | Величина таможенного сбора по Таможенному кодексу (руб.) | Ошибка |
| 23 | 495 594,66 руб.(41,7274\*11 876,96)  (товарная накладная в приложении 9) | 2000 | 2000 |  |
| 159 | 1 279 604,64  (товарная накладная в приложении 10) | 2000 | 5500 | Начислен и оплачен меньший таможенный сбор |

ЗАО «Хемкор» необходимо доплатить 5500-2000=3500 руб. за таможенное оформление, и бухгалтеру нужно сделать корректирующие записи на 31 декабря 2013 года.

Таблица 35

Корректирующие бухгалтерские записи

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Начислен таможенный сбор | 44.2 | 76.5 | 3500,00 |
| Оплачен таможенный сбор | 76.5 | 51 | 3500,00 |
| Списаны расходы на продажу | 90.7 | 44.2 | 3500,00 |

**Процедура 100 6: Нормативная проверка отражения выручки от реализации продукции или товаров, предназначенных для продажи на экспорт.**

Согласно заключенным экспортным контрактам поставка грузов осуществляется автомобильным транспортом на условиях FCA- г.Дзержинск Нижегородской области, либо железнодорожным транспортом на условиях DAP станция перехода на границе РФ и Республики Казахстан, в соответствии с правилами ИНКОТЕРМС 2010.

Бухгалтером ЗАО «Хемкор» 04.06.2013 были сделаны бухгалтерские записи о признании выручки и списании себестоимости отгруженной продукции.

Таблица 36

Бухгалтерские записи 4.06.2013

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 500\*12,3\*6260) | 111 260.44 |
| 90.02.1(Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 315\*7,7\*6190) | 45 088,17 |
| 90.02.1(Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 225\*8,6\*6160) | 81 117,41 |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 160\*4,0\*6140) | 57 322,98 |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 110\*2,7\*6120) | 109 689,85 |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 110\*4,2\*6120) | 32 837,94 |
| 62.21 (Служба комплектации трубопроводов ЗПТ) | 90.01.1 (Трубы напорные, электрика) | 492 283,36  (41,4486\*11 876,96) |
| 90.02.1 (Труба обсадная) | 43 (НПВХ 90\*8,0\*11000) | 897 211,28 |
| 90.02.1 (Фильтры и переходы) | 43 (Переход ПВХ 195\*90) | 79 922,24 |
| 62.01 (STATUS PLAST) | 90.01.1 (Труба обсадная) | 1 199 682,40 |
| 62.01 (STATUS PLAST) | 90.01.1 (Фильтры и переходы) | 79 922,24 |

Согласно товарной накладной, товарно-транспортной накладной (приложение 11), CMR отгрузка труб в Казахстан покупателю «STATUS PLAST» производилась 5 июня 2013 года. Таким образом, выручка и себестоимость были приняты к учету при отсутствии перехода прав собственности покупателю.

Поскольку ошибки бухгалтера были выявлены в части неверной даты отражения операции, но суммы были указаны верно, и данная ошибка не повлияла на показатели проверяемой отчетности, то по результатам проведения данной аудиторской проверки, информация о наличии неточностей в учете будет доведена до руководства ЗАО «Хемкор».

**Процедура 100 8: Синтаксическая проверка первичных документов по экспортным операциям.**

Для синтаксической проверки первичных документов аудитором были отобраны Паспорт сделки от 01.02.2013 № 13020001/1481/0927/1/1 (приложение 12), Паспорт сделки от 10.10.2012 № 12100005/1481/0927/1/1 (приложение 13), CMR № 334 от 04.06.2013 (приложение 14), CMR № 144 от 05.06.2013(приложение 15).

В результате данной проверки аудитором были выявлены нарушения, которые отражены в аналитической справке аудитора № 1 (таблица 37).

Таблица 37

Аналитическая справка аудитора № 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Документ клиента | Выявленные искажения |
| 1 | Паспорт сделки № 13020001/1481/0927/1/1 | * В пункте 2 «Реквизиты нерезидента» не указан код страны * В пункте 3 «Общие сведения о контракте» отсутствует код валюты. |
| 2 | CMR № 334 | * Искажений не выявлено |
| 3 | Паспорт сделки № 1200005/1481/0927/1/1 | * В пункте 3 «Общие сведения о контракте» отсутствует дата подписания контракта |
| 4 | CMR № 144 | * В графе 11 «Вес брутто» не указан вес партии |

Рекомендации по устранению искажений:

Согласно Инструкции Банка России № 138-И возможно внесение изменений в Паспорт сделки (ПС), при этом резидент направляет в банк заявление о переоформлении ПС. В заявлении должны быть указаны: сведения о резиденте, реквизиты ПС и его раздел, в который вносятся изменения.

Исправления в CMR могут быть внесены при согласовании с покупателем вручную, заверены подписью и печатью.

**Процедура 100 10: Арифметическая проверка пересчета обязательств и денежных средств, выраженных в иностранной валюте.**

4 июня 2013 года ЗАО «Хемкор» отгрузило белорусскому покупателю «Служба комплектации трубопроводов ЗПТ» продукцию в соответствии с товарной накладной на общую сумму 11 876,96 EUR.

По отражению обязательств, получения выручки и учета курсовых разниц при экспорте труб бухгалтером были сделаны записи:

Таблица 38

Бухгалтерские записи

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Документ |
| 04.06.2013 | | | |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 500\*12,3\*6260) | 111 260.44 | Товарная накладная (приложение 9), товарно-транспортная накладная (приложение 16), CMR (приложение 14) |
| 90.02.1(Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 315\*7,7\*6190) | 45 088,17 |
| 90.02.1(Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 225\*8,6\*6160) | 81 117,41 |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 160\*4,0\*6140) | 57 322,98 |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 110\*2,7\*6120) | 109 689,85 |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 110\*4,2\*6120) | 32 837,94 |
| 62.21 (Служба комплектации трубопроводов ЗПТ) | 90.01.1 (Трубы напорные, электрика) | 492 283,36  (41,4486\*11 876,96) |
| 11.06.2013 | | | |
| 52 | 62.21 (Служба комплектации трубопроводов ЗПТ) | 506 464,45  (42,6426\*11 876,96) | Выписка с валютного счета |
| 62.21 (Служба комплектации трубопроводов ЗПТ) | 91.01 | 14 181,09  (11 876,96\* (42,6426-41,4486)) | Бухгалтерская справка |

Таблица 39

Курсы валют на учетные даты

|  |  |
| --- | --- |
| Дата | Курс Евро (руб.) |
| 03.06.2013 | 41,4486 |
| 04.06.2013 | 41,7274 |
| 11.06.2013 | 42,6426 |

В ходе проверки были выявлены ошибки: при пересчете выручки в рубли бухгалтером был использован курс не на 04.06.2013, а на 03.06.2013.

Аудитор представил правильные записи по его мнению.

Таблица 40

Записи по мнению аудитора

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Документ |
| 04.06.2013 | | | |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 500\*12,3\*6260) | 111 260.44 | Товарная накладная (приложение 9), товарно-транспортная накладная (приложение 16), CMR (приложение 14) |
| 90.02.1(Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 315\*7,7\*6190) | 45 088,17 |
| 90.02.1(Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 225\*8,6\*6160) | 81 117,41 |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 160\*4,0\*6140) | 57 322,98 |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 110\*2,7\*6120) | 109 689,85 |
| 90.02.1 (Трубы напорные, электрика) | 43 (НПВХ 110\*4,2\*6120) | 32 837,94 |
| 62.21 (Служба комплектации трубопроводов ЗПТ) | 90.01.1 (Трубы напорные, электрика) | 495 594,66  (41,7274\*11 876,96) |
| 11.06.2013 | | | |
| 52 | 62.21 (Служба комплектации трубопроводов ЗПТ) | 506 464,45  (42,6426\*11 876,96) | Выписка с валютного счета |
| 62.21 (Служба комплектации трубопроводов ЗПТ) | 91.01 | 10 869,79  (11 876,96\* (42,6426-41,7274)) | Бухгалтерская справка |

Исправление бухгалтерских ошибок может выглядеть следующим образом:

Таблица 41

Исправления по отражению на счетах

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Документ |
| 62.21 | 90.01.1 | 3 311,30  (11876,96\* (41,7274-41,4486)) | Бухгалтерская справка |
| 62.21 | 91.01 | 3 311,30  (14181,09-10869,79) | Бухгалтерская справка |

Так как аудиторская проверка была проведена до утверждения годовой отчетности и ошибка является не существенной, то в этом случае налоговых последствий ЗАО «Хемкор» удастся избежать.

Расчеты с ТОО «STATUS PLAST» (Казахстан) производятся в российских рублях, поэтому пересчет обязательств и денежных средств не производится.

Результаты проверки экспортных операций ЗАО «Хемкор» можно представить в таблице 42.

Таблица 42

Результаты аудита экспортных операций ЗАО «Хемкор»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Сумма ошибок, тыс. руб. | Уровень существенности (7%), тыс. руб. | Вывод о существенности обнаруженных ошибок |
| Коммерческие расходы | 1407 | 78364\*0,07=5485 | Не существенная ошибка |
| Выручка | 3264 | 1406673\*0,07=98467 | Не существенная ошибка |
| Дебиторская задолженность | 165 | 332430\*0,07=23270 | Не существенная ошибка |
| НДС по приобретенным ценностям | - | 5559\*0,07=389 | Не существенная ошибка |
|  | **4836** |  |  |

Из данных таблицы 42 видно, что существенных ошибок в ходе проверки экспортных операций ЗАО «Хемкор» выявлено не было.

* 1. Рекомендации по совершенствованию системы учета и контроля экспортных операций в ЗАО «Хемкор»

Бухгалтерский учет в ЗАО «Хемкор» осуществляется бухгалтерской службой. Возглавляет службу главный бухгалтер, назначаемый генеральным директором и непосредственно ему подчиняющийся. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется согласно рабочему плану счетов, разработанного с учетом специфики деятельности предприятия.

Кроме того, для своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности в ЗАО «Хемкор» утверждена учетная политика организации для целей бухгалтерского и налогового учета.

По результатам проверки экспортных операций ЗАО «Хемкор» руководству предприятия была сообщена следующая информация (таблица 43).

Таблица 43

Информация по результатам аудита экспортных операций ЗАО «Хемкор»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Выявленные нарушения | Корректирующие бухгалтерские записи | Рекомендации |
| Завышена себестоимость продукции в результате увеличения включенных в себестоимость коммерческих расходов | Дт 90.2 Кт 44.2 40000 (сторно)  Дт 90.7 Кт 44.2 4000 | Проводить внеплановый контроль бухгалтерского учета, усилить ответственность за нарушения. |
| Занижена величина таможенного сбора за оформление операции | Дт 44.2 Кт 76.5 3500  Дт 76.5 Кт 51 3500  Дт 90.7 Кт 44.2 3500 | Осуществить дополнительное обучение бухгалтеров, ответственных за учет экспортных операций, требованиям Таможенного кодекса Таможенного союза. |
| Окончание таблицы 43 | | |
| Признание выручки и списание себестоимости до перехода права собственности | - | Усилить внутренний контроль своевременности отражения операций. |
| Нарушения при заполнении первичных документов:  В паспорте сделки № 13020001/1481/0927/1/1 отсутствует код страны и код валюты по контракту.  В паспорте сделки № 12100005/1481/0927/1/1 отсутствует дата подписания контракта.  В CMR № 144 отсутствует вес брутто. | - | Направить в банк заявления о переоформлении паспортов сделок.  Согласовать с покупателями исправление в CMR, исправления заверить подписью и печатью. |
| Неверное использование курса евро при пересчете обязательств в иностранной валюте | Дт 62.21 Кт 90.01.1 3311,30  Дт 62.21 Кт 91.01 3311,3 (сторно) | Усилить контроль на участке расчетов в валюте. |

Вышеуказанная информация была принята во внимание ЗАО «Хемкор», замечания исправлены.

Необходимо сказать непосредственно о рекомендациях по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля в данной организации.

На аудируемом предприятии ведется аналитический учет по каждой номенклатурной группе продукции и по каждому покупателю, в том числе по каждому иностранному контрагенту. Несмотря на это, можно дать рекомендации по совершенствованию существующего бухгалтерского учета.

ЗАО «Хемкор» осуществляет экспорт в соответствии с заключенными контрактами, в которых цены на товары устанавливаются в разных валютах. Поэтому, наряду с аналитическим учетом по группам продукции и по покупателям, рекомендуется вести раздельный учет по каждой валюте, например, сделки в долларах США, евро и в российских рублях.

Также для улучшения учета и контроля над внешнеэкономической деятельностью ЗАО «Хемкор» следует дополнить рабочий план счетов субсчетами второго порядка, касающимися непосредственно экспортных операций. Примеры субсчетов представлены в таблице 44.

Таблица 44

Рекомендуемые субсчета второго порядка

|  |  |
| --- | --- |
| Субсчет | Название |
| 90.01.3 | Выручка от реализации на экспорт |
| 90.02.3 | Себестоимость экспортируемой продукции |
| 43.3 | Готовая экспортная продукция |
| 44.2.3 | Таможенные сборы и пошлины |
| 62.22  62.22.1  62.22.2 | Иностранные покупатели  «Служба комплектации трубопроводов ЗПТ»  «STATUS PLAST» |

Это позволит в дальнейшем проводить детальный анализ внешнеэкономической деятельности ЗАО «Хемкор».

Приведем пример отражения экспортных операций на предложенных аналитических счетах. Рассмотрим отгрузку 4 июня по контракту с ООО «Служба комплектации трубопроводов ЗПТ» (Беларусь). Право собственности переходит при отгрузке товара. Оплата была произведена 11 июня 2013 года. Отражение на счетах представлено в таблице 45.

Таблица 45

Пример учета операций с использованием субсчетов второго порядка

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| 4.06.2013 | | | |
| Начислен таможенный сбор | 44.2.3 | 76.5 | 2 000 |
| Оплачен таможенный сбор | 76.5 | 51 | 2 000 |
| Отгружена готовая экспортная продукция | 90.02.3 | 43.3 | 437 316,79 |
| Отражена выручка от реализации готовой экспортной продукции | 62.22.1 | 90.01.3 | 495 594,66  (41,7274\*11 876,96) |
| Списаны расходы на продажу | 90.02.3 | 44.2.3 | 2 000 |
| 11.06.2013 | | | |
| Поступление выручки от реализации на экспорт | 52.1 | 62.22 | 506 464,45  (42,6426\*11 876,96) |
| Отражены курсовые разницы | 62.22.1 | 91.01 | 10 869,79  (11 876,96\*(42,6426-41,7274)) |
| 30.06.2013 | | | |
| Отражен финансовый результат | 90.9.3 | 99 | 56 277,87 |

Как известно, учет экспортных операций связан с особенностями налогообложения, такими, как зачет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям. Для удобства суммы НДС по приобретенным материалам и услугам, используемым при производстве экспортируемой продукции, следует учитывать раздельно.

Правила ведения раздельного учета НДС по товарам, работам, услугам, используемым при производстве продукции, реализуемой на экспорт, Налоговым кодексом Российской Федерации не устанавливаются. Данный порядок утверждается внутри организации и разрабатывается самостоятельно в зависимости от специфики деятельности. Установленные правила раздельного учета НДС ЗАО «Хемкор» необходимо включить в Положение по учетной политике и утвердить соответствующим приказом.

При планировании и осуществлении аудита экспортных операций в ЗАО «Хемкор» нами также были выявлены некоторые недостатки организации контроля.

Внутренний контроль играет важную роль в достижении достоверности отчетности организации, рациональности деятельности и предотвращении рисков хозяйственной деятельности. Эффективный внутренний контроль подразумевает результативную деятельность предприятия, соответствие бухгалтерского учета принятой в организации учетной политике, а также соответствие нормативным актам.

При оценке эффективности внутреннего контроля на этапе планирования аудита нами было выявлено, что в ЗАО «Хемкор» отсутствует специализированное подразделение, занимающееся внутренним контролем организации, а также постоянно действующая инвентаризационная группа.

В ходе анализа выявленных нарушений и ошибок в части бухгалтерского учета экспортных операций мы пришли к следующим выводам.

ЗАО «Хемкор» рекомендуется создать и утвердить состав участников отдельного подразделения внутреннего контроля. Отдел внутреннего контроля должен находиться в подчинении непосредственно генерального директора Хайцина И.Я. и осуществлять проверку соблюдения работниками своих должностных обязанностей и требований нормативных актов.

Кроме того, для сокращения и исключения ошибок в учете экспортных операций следует обособить бухгалтеров, ответственных за ведение учета продаж на экспорт, а при необходимости расширить их штат. При создании отдельных отделов учета и контроля необходимо помнить про разработку и утверждение системы наказания сотрудников, в круг ответственности которых входят экспортные операции.

Поскольку в ЗАО «Хемкор» отсутствовали обособленные подразделения по учету и контролю экспортных операций, то при разработке должностных инструкций, обучении соответствующего персонала рекомендуется обратиться к услугам сторонних консультантов.

Как говорилось ранее в данной работе, бухгалтерский учет ЗАО «Хемкор» автоматизирован, на предприятии используется специальная программа 1С: Предприятие 8. Для совершенствования системы учета и контроля над экспортными операциями рекомендуется обновить версию бухгалтерской программы до 1С: предприятие 8.3, имеющее более широкий функционал.

Выполнение вышеизложенных рекомендаций позволит компании максимально сократить вероятность появления ошибок в учете и отчетности и минимизировать свои риски.

Заключение

Подводя итоги проделанной работы, можно сказать, что цель данной выпускной квалификационной работы достигнута.

В первой главе мы рассмотрели нормативное регулирование экспортных операций. Определили, что основной нормативной базой по данному виду операций выступают два нормативных документа. Если говорить о российских стандартах бухгалтерского учета, то это ПБУ 3/2006, а аналог для международных стандартов – IAS 21. Далее было рассмотрено применение элементов бухгалтерского учета к учету экспортных операций. При продаже готовой продукции на экспорт в Республику Беларусь и Республику Казахстан заполнению подлежат такие документы, как товарная накладная, товарно-транспортная накладная, накладная CMR, паспорт сделки, досье по паспорту сделки, счета-фактуры и другие. Для учета экспортных операций в ряде случаев используется счет 45 «Товары отгруженные».

Также в первой главе мы провели обзор специальной литературы. При рассмотрении различных методик аудита выявили их основные преимущества и недостатки.

Во второй главе была дана краткая характеристика предприятия, а также проведено планирование аудита экспортных операций для закрытого акционерного общества «Хемкор».

Данное предприятие специализируется на производстве труб из НПВХ для наружных сетей напорного водоснабжения и канализации, обсадных труб. В ходе анализа организации мы получили, что состояние ЗАО «Хемкор» можно считать устойчивым. Предприятие имело высокие показатели и к 2013 году нарастило огромный потенциал для дальнейшего развития и расширения производства. Так, с приобретением в апреле 2014 года производства кабельных пластикатов ЗАО становится крупным игроком по переработке пластмасс на отечественном рынке.

Финальной задачей планирования аудита явилось формирование плана и программы аудита экспортных операций.

Согласно представленным в работе плану и программе аудита в третьей главе выпускной работы была проведена апробация основных аудиторских процедур на примере ЗАО «Хемкор». Были выявлены некоторые нарушения в бухгалтерском учете экспортных операций, а также в их документальном оформлении, например, бухгалтером была завышена себестоимость отгруженной продукции, допущены погрешности в оформлении паспортом сделок и CMR.

Все выявленные ошибки не являются существенными, поэтому можно считать, что проверяемая годовая бухгалтерская отчетность, содержащая данные об экспортных операциях, отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение ЗАО «Хемкор».

По результатам проверки ЗАО «Хемкор» были даны рекомендации по улучшению учета и контроля над экспортными операциями. Главной рекомендацией является усиление контроля и ответственности на всех участках учета экспортных операций.