

**Методы и алгоритмы проведения аудиторских процедур, применяемые
при разработке регламента аудита внешнеэкономических сделок
субъектов государств членов ЕАЭС**

Ганьшина С.Е., ведущий аудитор ООО «Финаудит»

Аннотация. В статье предлагается система методов и алгоритм проведения аудиторских процедур внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС, а также даны предложения по разработке регламента аудита внешнеэкономических сделок субъектов государств-членов ЕАЭС.

Ключевые слова: Евразийский экономический союз, внешнеэкономическая деятельность, методы и алгоритмы аудита, разработка регламента аудита субъектов государств-членов ЕАЭС.

**Methods and algorithms for performing the auditing procedures applied
to the development of audit regulations for foreign trade transactions
of entities of EAEU member States**

Ganshina S.E., lead auditor, ООО «Finaudit»

Annotation. The article proposes a system of methods and an algorithm to conduct the audit procedures of foreign economic transactions within the EAEU framework, as well as proposals on the development of rules for auditing foreign economic transactions of entities of EAEU member States.

Keywords: The Eurasian economic Union, foreign economic activity, audit methods and algorithms, development of audit regulations for entities of EAEU member States.

Евразийский экономический союз (ЕАЭС) объединил экономические рынки России, Казахстана, Белоруссии, Армении и Киргизии, В ЕАЭС сняты таможенные границы внутри, входящих в него государств, введено единое таможенное регулирование, унифицированы технические регламенты, но при этом сохранены валютное, налоговое и политическое своеобразие деятельности, входящих в него государств. Поэтому по мнению академика РАН С.Ю. Глазьева модель Евразийского экономического союза выглядит более перспективной по сравнению с Европейским Союзом [4]. ЕАЭС обладает международной правосубъектностью и на сделки в рамках ЕАЭС распространяются нормы международного права [1]. Однако, ЕАЭС был основан для распространения в внутри его членов более льготных условия в рамках таможенного и налогового законодательства. Создание ЕАЭС имеет свои исторические, политические и социально-экономические предпосылки. ЕАЭС был создан волей ряда государстве СНГ и предполагается, что будет функционировать в будущем. Страны ЕАЭС находятся только в начале интеграционного процесса. Но, уже для них упрощен таможенный режим, например, определена единая внешнеторговая политика в части тарифов при импорте товаров.

В то же время можно выделить следующие до настоящего времени нерешенные вопросы экономической интеграции в рамках ЕАЭС:

- определение каждой страной самостоятельно порядка исчисления и оплаты экспортных пошлин;
- отсутствие единства в вопросах регламентации и получения санитарно-разрешительной документации, ветеринарного и фитосанитарного надзора, взаимного признания сертификатов;
- отсутствие единых Технических регламентов по целому ряду ассортимента пищевых продуктов, медикаментов, строительных материалов и работ и проч.;
- отсутствие условий для свободного перемещения факторов производства, способных подстраиваться под рынок спроса;
- задержка ввода в действие Таможенного Кодекса ЕАЭС (предполагается

будет введен только с 1 января 2018), который мог бы оптимизировать многие аудиторские процедуры.

Медленное решение важных вопросов экономической интеграции ЕАЭС делает зоной повышенного коммерческого риска внешнеэкономических сделок между государствами-членами ЕАЭС, что требует повышенного внимания со стороны аудиторского сообщества в плане разработки методов и алгоритмов организации проведения аудита указанных сделок.

В ближайшем будущем страны ЕАЭС планируют урегулировать требования к аудиторам (аудиторским организациям), которые имеют право вести аудиторскую деятельность в любой стране ЕАЭС, в том числе к порядку возникновения соответствующего права, к квалификационному экзамену, опыту работы, репутации, повышению квалификации и так далее. Но, пока это остается только предметом для обсуждения. По некоторым вопросам в проекте соглашения приведены различные позиции, исходящие от разных стран-членов ЕАЭС. По-видимому, по этим вопросам пока остаются разночтения, требующие дальнейших согласований. Поэтому в настоящее время, пока невозможно создать методики аудита внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС основанные на единой информационной базе аудита.

Понятно, что при разработке методов и алгоритмов аудита внешнеэкономических сделок, осуществляемых в рамках ЕАЭС необходимо учитывать специфику норм международного и интеграционного права ЕАЭС, а также особенности таможенного контроля ЕАЭС и нормы аудиторского, бухгалтерского и налогового законодательства субъекта аудита государства-члена Союза.

Выбор методов аудита является предметом профессионального суждения аудитора, но выбор аудитора ограничен внутрифирменными стандартами аудиторской организации, которые аудитор должен безусловно соблюдать, причем внутрифирменные стандарты аудита строятся на основе Международных стандартов аудита (МСА) МСА с добавлением необходимого раскрытия и конкретизации этих стандартов.

В соответствии с МСА при проведении аудиторской проверки аудитор применяет главным образом документальные методы контроля. Однако в ряде случаев он может использовать различные сочетания методов фактического контроля. Основным методом при аудите внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС является инспектирование.

В рамках инспектирования документов на соответствие законодательным нормам определяется полнота и качество заполнения документов, правильность даты отражения операций в финансовой отчетности, достаточность аналитического учета отражения хозяйственных операций.

В свою очередь при фактическом контроле товарно-материальных ценностей на складе проводят осмотр, контрольное взвешивание или обмер.

Кроме того, в соответствии с МСА 530 «Аудиторская выборка» аудитор на основании своего профессионального суждения определяет методы сплошного и выборочного контроля. В соответствии с п. 22 МСА 530 «при разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора статей для тестирования. Аудитор может:

- (а) отобрать все статьи (100%-ная проверка);
- (б) отобрать специфические статьи; и
- (в) сформировать аудиторскую выборку [2].

Методы выборочного отбора каждая аудиторская организация регламентирует самостоятельно. Исследования показывают, что проведение аудита методом сплошного тестирования, в том числе и внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС методом целесообразно осуществлять, только в случаях, если:

- данный тип сделок отражается в учете впервые в аудируемом году и количество сделок достаточно незначительно, что почти не увеличивает трудозатраты аудиторской проверки;
- юридический смысл, особенности учета и налогообложения внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС настолько нетипичны и непонятны,

что не вписываются в круг аналогичных сделок, встречающихся в профессиональной деятельности аудитора;

- сделки на крупные суммы определяемые с позиции существенности для каждого конкретного аудируемого лица.

При достижении понимания правомерности отражения внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС аудитор в ходе аудита заменяет процедуры сплошной проверки на выборочную, отражая данную замену в своих рабочих документах и корректируя общую стратегию, а также план проводимой аудиторской проверки.

Алгоритм проведения аудиторской проверки можно представить на рисунке 1.

На этапе предварительного планирования в соответствии с МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» аудитор оговаривает цель аудита, права, обязанность и ответственность сторон при проведении аудиторской проверки и доводит эти сведения до лиц, ответственных за корпоративное управление.

Процесс планирования аудиторской проверки финансовой отчетности в целом, происходит последовательно и затрагивает как все разделы бухгалтерского учета, так и отдельные бизнес-циклы, например, внешнеэкономическую деятельность в рамках ЕАЭС. Сам алгоритм проверки внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС, отражающий основные этапы аудита, не отличается, например, от алгоритма проверки расчетов с контрагентами или проверки финансовой отчетности, в целом. Отличия присутствуют лишь в проверяемых первичных документах, корреспонденции счетов и рабочих документах аудитора.

При планировании аудита внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС аудитор уже в общей стратегии аудита оценивает аудиторский риск и порядок нахождения уровня существенности, порядок определения которых в каждой аудиторской организации закрепляются внутрифирменными регламентами и действуют на постоянной основе [2].



Рис. 1 – Алгоритм проведения аудиторской проверки по МСА
Источник: составлено автором по материалам МСА

В общей стратегии аудита внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС аудитор определяет основные направления аудита с учетом специфики первичных документов и особенностей бухгалтерского и налогового учета. На основании оценки объема и качества оформления документов, подлежащих проверке руководитель аудиторской группы определяет сроки проверки и исполнителей. Затем, в плане проведения аудита в порядке развития общей стратегии аудита определяются аудиторские процедуры по проверке внешнеэкономических сделок, осуществляемых в рамках ЕАЭС, отраженных на основании первичных документов и регистров

бухгалтерского и налогового учета, таких как:

- внешнеэкономический контракт и приложения к нему;
- разрешительная документация на ввоз/вывоз в/из стран ЕАЭС (лицензии, сертификаты и проч.);
- таможенные документы;
- транспортные и товаросопроводительные и проч.;
- банковские документы, подтверждающие оплату дебиторской и кредиторской задолженности, а также справки, подтверждающие порядок расчета курсовых разниц в соответствии с условиями контракта;
- аналитические и синтетические регистры бухгалтерского учета по учету внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС;
- финансовая отчетность и пояснения к ней;
- регистры налогового учета и налоговые декларации по НДС и косвенным налогам;
- документы, подтверждающие НДС, уплату косвенных налогов при ввозе из стран-членов ЕАЭС;
- документы, подтверждающие нулевую ставку НДС при вывозе в страны ЕАЭС.

При этом рабочая документация аудитора по данным видам сделок, включает в себя:

- документы планирования, которые включают в себя внутрифирменные регламенты по оценке рисков, уровня существенности, выполнению аудиторских процедур по разделам учета, связанных с осуществлением внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС);

- документы, фиксирующие и анализирующие порядок выполнения аудиторских процедур;

- документы, дающие оценку, выявленным искажениям;

- обобщающие документы по проверке внешнеэкономических сделок на основании которых аудитор будет оценивать состояние бухгалтерского учета внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС. Обобщение мнений аудитора по разделам учета и видам деятельности является необходимой составляющей для формирования аудиторского мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности и освещения ключевых вопросов аудита [3].

На основе представленных методов и алгоритмов аудита внешнеэкономических сделок могут разрабатываться регламенты аудита внешнеэкономических сделок субъектов государств членов Союза.

Регламент аудита внешнеэкономических сделок субъектов государств членов Союза должен:

- не допускать строгих директив, игнорирующих профессиональное суждение аудитора;

- основываться на нормах международного и интеграционного права ЕАЭС;

- основываться на нормах аудиторского, бухгалтерского и налогового национального законодательства;

- в регламенте должен быть отражен порядок изучения отчетов прошлых лет, систематизации документов, полученных от сотрудников организации; порядок сбора, систематизации данных, полученных самим аудитором и порядок представления выводов и заключений.

В целях повышения эффективности осуществления аудиторской деятельности руководителю и членам аудиторской группы можно рекомендовать

для перед началом аудиторской проверки ознакомится со следующими документами:

- договором на оказание аудиторских услуг;
- аудиторскими отчетами аудитов прошлых лет.

Исходя из условий договора, аудиторы могут ознакомиться с условиями договора и сроками его исполнения, а на основании изучения отчетов прошлых лет получают сведения о типичных ошибках и искажениях, выявленных за прошлые годы. Затем руководитель аудиторской группы сможет распределить участки учета для проверки, с учетом опыта аудиторов.

При оформлении персонального файла аудитора, с рабочими документами каждому аудитору целесообразно разбить документы на отдельные папки:

- Папка «Документы, полученные от клиента», из которых можно выделить папки: «Копии первичных документов», «Подтверждения от клиента»;
- Папка «Аналитические записи аудитора», из которой можно выделить еще папки: «Регистры учета из бухгалтерского учета по данным бухгалтерии», «Регистры учета из налогового по данным бухгалтерии»,
- «Аналитические записи аудитора и рабочие документы, по проверяемым участкам учета», «Отчеты аудитора, с обобщениями и выводами по проверяемым участкам учета».

В этом случае, руководитель аудиторской группы, изучая документы каждого аудитора группы сможет лучше контролировать качество проведенных аудитором процедур и обоснованность его выводов и предложений по отдельным участкам учета.

Рабочий файл аудитора, проверяющего внешнеэкономические сделки в рамках ЕАЭС может иметь следующую структуру:

Папка 1 – Отчет по результатам проверок за прошлый период (причем, отчет включает оценку аудитора по всем разделам бухгалтерской (финансовой) отчетности;

Папка 2 – Документы от клиента, касающиеся внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС. Причем, здесь может быть дальнейшее разбиение на

Папку 2.1 – копии первичных документов (контракта и приложений к нему, товаросопроводительные документы, счета и счета-фактуры, заявление о ввозе товара и уплате косвенных налогов и проч.), и Папку 2.2 – подтверждения сотрудников по внешнеэкономическим сделкам в рамках ЕАЭС (письменные подтверждения, вопросники, содержащие устные ответы сотрудников, касающиеся особенностей учета внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС);

Папка 3 – Документы аудитора по проверке внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС. Можно рекомендовать аудитора разбить данные Папку 3 на Папку 3.1 – Документы, содержащие копии регистров аналитического и синтетического учета из программы автоматизации учета, по данному виду сделок будут затронуты счета материальных ценностей, денежных средств, расчетов с дебиторами и кредиторами. Папку 3.2 – Аналитические записи аудитора, в свою очередь можно разбить на Папку 3.2.1 – Рабочие документы по аудиту внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС; Папку 3.2.2 – Аналитические записи и выводы аудитора по разделу учета, непосредственно связанному с внешнеэкономической деятельностью в рамках ЕАЭС (например, аудит подтверждения косвенных налогов при импорте из стран ЕАЭС, аудит расчета курсовых разниц по внешнеэкономическим контрактам в рамках ЕАЭС); Папку 3.2.3 – отчет аудитора с окончательными выводами и предложения по совершенствованию учета внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС.

Единая законодательная база в бухгалтерское и аудиторское законодательство в странах-членах ЕАЭС это вопрос будущего, пока еще не такого близкого, с учетом обсуждения проектов соглашений по данному вопросу [5]. А в виду, различной государственно-политической и социально-экономической структуры государств-членов ЕАЭС вопрос о единой системе налогообложения или создание зоны с единой валютой вообще исключается.

В заключении хотелось бы отметить, что наши предложения по составлению регламента проведения аудита внешнеэкономических сделок субъектов государств-членов ЕАЭС основаны исключительно на базе общих черт в методах и алгоритме, а также способе организации порядка проведения

аудиторской проверки в свете МСА. Специфические аспекты регламента внешнеэкономических сделок субъектов государств-членов ЕАЭС будут разрабатываться корпоративным управлением аудиторской организации государства-члена ЕАЭС с учетом национального законодательства в области бухгалтерского и налогового учета и в области аудиторской деятельности.

Библиографический список

1. «Договор о Евразийском экономическом союзе» (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 08.05.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.08.2017) // Консультант Плюс [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/

2. Ганьшина С.Е. Методы и алгоритмы проведения аудиторских процедур внешнеэкономических сделок в рамках ЕАЭС // Сборник научных трудов по итогам международной научно-практической конференции (11 ноября 2016 г.): ИЦРОН, г. Красноярск 2016. С.64-67.

3. Ганьшина С.Е., Информационная база аудита экспортных операций // Международный бухгалтерский учет. – 2012. -№ 6 – с. 34-40. (1,0 п.л.)

4. Глазьев С.Ю., Ткачук С.П., Чушкин В.И. Европейский союз и Евразийское экономическое сообщество: сходство и различие процессов интеграционного строительства // М.: ООО «ВИКОР МЕДИА», 2013. — 240 с.

5. Проект соглашения об аудиторской деятельности на территории ЕАЭС // Сайт ЕАЭС [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: https://docs.eaeunion.org/ria/ru-ru/0111856/ria_02022017_doc.pdf

6. Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Тома I, II и III) // издание 2015 года © 2016 год, International Federation of Accountants (IFAC).

References

1. «Dogovor o Evrazijskom jekonomicheskom sojuze» (Podpisan v g. Astane 29.05.2014) (red. ot 08.05.2015) (s izm. i dop., vstup. v silu s 12.08.2017) // Konsul'tant Pljus [jelektronnyj resurs] – Rezhim dostupa. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/
2. Gan'shina S.E. Metody i algoritmy provedenija auditorskih procedur vneshnejekonomicheskikh sdelok v ramkah EAJeS // Sbornik nauchnyh trudov po itogam mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii (11 nojabrja 2016g.): ICROn, g. Krasnojarsk 2016. S.64-67.
3. Gan'shina S.E., Informacionnaja baza audita jeksportnyh operacij//Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2012. – № 6 – s. 34-40. (1,0 p.l.)
4. Glaz'ev S.Ju., Tkachuk S.P., Chushkin V.I. Evropejskij sojuz i Evrazijskoe jekonomicheskoe soobshhestvo: shodstvo i razlichie processov integracionnogo stroitel'stva // M.: OOO «VIKOR MEDIA», 2013. — 240 s.
5. Proekt soglashenija ob auditorskoj dejatel'nosti na territorii EAJeS // Sajt EAJeS [jelektronnyj resurs] – Rezhim dostupa. – URL: https://docs.eaeunion.org/ria/ru-ru/0111856/ria_02022017_doc.pdf
6. Sbornik Mezhdunarodnyh standartov kontrolja kachestva, audita, obzornyh proverok, prochih zadaniy, obespechivajushhijh uverennost', i zadaniy po okazaniyu sopushtvujushhijh uslug (Toma I, II i III) // izdanie 2015 goda © 2016 god, International Federation of Accountants (IFAC).