

УДК 65.053

## ОСОБЕННОСТИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РАМКАХ ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА

В.И. Березюк, канд. экон. наук, доцент, Карагандинский экономический университет Казпотребсоюза

e-mail: [valuha-hilo@mail.ru](mailto:valuha-hilo@mail.ru)

**Аннотация.** *В статье рассматриваются проблемы, связанные с определением и оценкой аудиторских рисков в современных условиях. Автор предлагает внимательно изучить виды и необходимость оценки рисков для того, чтобы существенно уменьшить ошибки при проведении таможенного аудита, ознакомиться с классификацией рисков с целью отбора участников внешнеэкономической деятельности для проведения государственного аудита, рассмотреть этапы системы управления рисками, возникающими в процессе осуществления внешнеэкономической деятельности, а также определить меры реагирования, которые, по нашему мнению, обеспечат предупреждение, минимизацию и устранение рисков, непосредственно связанных с осуществлением внешнеэкономической деятельности субъектов.*

**Ключевые слова:** аудиторский риск; система управления рисками; таможенный аудит; внешнеэкономическая деятельность.

## FEATURES OF AUDIT ACTIVITY IN THE EURASIAN ECONOMIC UNION

Berezyuk Valentina, Ph.D., Associate Professor, University of Economics Karaganda  
Kazpotrebsoyuz

e-mail: [valuha-hilo@mail.ru](mailto:valuha-hilo@mail.ru)

**Abstract.** *The article deals with the problems associated with the definition and evaluation of audit risks in modern conditions. The author suggests carefully studying the types and necessity of risk assessment in order to significantly reduce mistakes during customs audit, familiarize with the classification of risks with the purpose of selecting participants in foreign economic activity for conducting state audit, consider the stages of the risk management system emerging in the process of foreign economic activity, and Also determine the response measures, which, in our opinion, will ensure the prevention, minimization and elimination of risks directly related to the implementation of foreign economic activities of entities.*

**Keywords:** audit risk; risk management system; customs audit; foreign economic activity.

В настоящее время внешнеэкономическая деятельность является неотъемлемой частью экономики стран Евразийского экономического союза (ЕАЭС) и развивается по двум основным направлениям: экспорт и импорт.

Экспортные операции, безусловно, всегда были наиболее важным направлением внешнеэкономической деятельности, поскольку они связаны с притоком иностранного капитала в страну и получением дохода конкретным предприятием-экспортером. В то же время значительно расширилось влияние на экономику Казахстана импортных операций, так как, например, в сфере торговли ввоз импортной продукции способствует развитию конкуренции среди отечественных товаропроизводителей.

Однако на практике далеко не каждая организация способна самостоятельно и своевременно дать профессиональную оценку полноты, законности и своевременности отражения в отчетности импортных операций с учетом их специфики, оценить риски искажения отчетности. В этом случае решение данных вопросов невозможно без осуществления таможенного аудита, практическое значение которого в первую очередь отражается на эффективности управленческих решений и финансовом планировании.

Таможенный аудит на практике в рамках ЕАЭС осуществляется с целью сверки данных бухгалтерского учета импортера после выпуска товара с данными, которые организация заявила при таможенном оформлении товара. Иными словами, целью проведения таможенного аудита является выражение мнения о достоверности сведений, содержащихся в грузовых таможенных декларациях, представляемых при таможенном оформлении.

Как следует из Таможенного кодекса Таможенного союза, все лица на равных основаниях имеют право на перемещение товаров и транспортных средств через таможенную границу, а все перемещаемые товары подлежат таможенному оформлению и таможенному контролю [1]. Субъект (участник внешнеэкономической деятельности) представляет в таможенный орган декларацию, в которой указывается вся информация о перемещаемых товарах. Таможенные инспекторы тщательно проверяют декларацию и в случае благоприятного результата ставят штамп «Выпуск разрешен». Казалось бы, все испытания остались позади. Однако таможенная служба особое внимание уделяет так называемому пост-таможенному контролю, то есть проведению проверки после пересечения товаром границы в соответствии с заявленными таможенными режимами.

На практике организации стран ЕАЭС столкнулись с тем, что внешнеэкономическая деятельность несет в себе повышенную долю рисков в силу ее особенностей. Результаты аудиторских проверок выявили печальную тенденцию: предприятия-импортеры несут убытки в связи с отсутствием или недостаточным

контролем над рисками, возникающими в процессе внешнеэкономической деятельности. Дело в том, что для успешного проведения экспортно-импортных операций на предприятии должны работать сотрудники, обладающие высоким уровнем профессионализма и владеющие практическими навыками в области бухгалтерского, таможенного, налогового и валютного законодательства. Однако так бывает далеко не всегда. В этом случае одно из первых мест в решении данного вопроса принадлежит аудиту. Именно аудиторская проверка позволит организации заручиться не только профессиональным суждением, но и минимизировать ряд рисков, непосредственно связанных с осуществлением деятельности по ввозу импортной продукции.

Риски аудитора – это риски, которым подвергается аудиторская организация при осуществлении аудиторской деятельности. Риски аудитора представлены двумя видами рисков - предпринимательским риском и аудиторским риском [2].

Как и другие виды бизнеса в ЕАЭС, аудиторская деятельность подвержена **предпринимательскому риску**, который включает:

- селективный, или избирательный риск – риск неправильного выбора клиента или условий договора с клиентом;
- риск законодательных изменений – частые существенные законодательные изменения в области бухгалтерского учета и аудита требуют существенных корректировок внутренних аудиторских стандартов;
- конкурентный риск – разбалансировка спроса и предложения на рынке аудиторских услуг в ту или иную сторону требует своевременных и существенных изменений в стратегии и тактике работы аудиторской организации;
- риск потери ключевого персонала – подготовленный аудиторской организацией (обученный, аттестованный) квалифицированный специалист по тем или иным причинам может перейти в другую аудиторскую организацию со всеми вытекающими из этого факта последствиями;
- риск ожидаемого эффекта – ожидаемый результат деятельности аудируемого субъекта не совпадает с мнением аудитора;
- социально-политический риск - негативная политика государства к институту аудита, изменения политической конъюнктуры (переход от рыночной экономики к регулируемой).

Управление предпринимательским риском аудиторской организации - это в первую очередь должное исполнение требований Гражданского кодекса Республики Казахстан. Риск предполагает возможность моральных (относится к деловой репутации) и материальных (относится к финансам) потерь. Как любой риск, он должен

прогнозироваться, а для целей снижения последствий наступления прогнозируемого явления или события необходимы действенные механизмы управления рисками. Управление вышеуказанными рисками может быть обеспечено оценкой риска и разработкой мероприятий по снижению последствий этого риска. В качестве примера рассмотрим возможность управления некоторыми предпринимательскими рисками.

1. *Селективный риск* – оценка данного риска обеспечивается посредством изучения арбитражной и аудиторской практики. Селективный риск может быть уменьшен, если аудиторская организация при заключении договора будет руководствоваться требованиями Гражданского Кодекса Республики Казахстан, а в письме о проведении аудита детализирует права и обязанности сторон.

2. *Риск ожидаемого эффекта* – наиболее часто встречающийся в аудиторской практике риск. По сути, этот риск можно охарактеризовать как конфликт интересов. Руководитель предприятия заинтересован в положительном аудиторском заключении (например, в целях избежания увольнения по инициативе собственника), а аудитор обязан быть объективным и независимым в выражении своего мнения. Риск может быть сведен к минимуму, если аудиторская организация до заключения договора в письме о проведении аудита не только детально определит права и обязанности сторон, но и раскроет такие понятия, как независимость и объективность аудитора, заведомо ложное аудиторское заключение, ответственность за выдачу такого заключения. Возможность проявления антагонизма аудитор может усмотреть на этапе подготовки к аудиторской проверке. Факторами, прямо или косвенно указывающими на возможность конфликта, являются отсутствие должной системы внутреннего контроля на предприятии, неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета, наличие признаков зависимости должностных лиц разного уровня, низкая квалификация учетного персонала.

3. *Конкурентный риск*. Развитие тех или иных видов услуг определяется спросом на эти услуги, который, в свою очередь, обусловлен качеством услуги и ее ценой. По законам рынка некачественный и дорогой товар (услуга) не находят своего потребителя, что вызывает появление определенных рисков. Управление такими рисками заключается в предоставлении аудиторской организацией качественных и разнообразных аудиторских услуг. В этом случае падение спроса на продукцию одного вида бизнес-сегмента не будет существенно влиять на бизнес в целом.

4. *Риск потери ключевого персонала* – в определении этого риска говорится о подготовленном квалифицированном специалисте. Как правило, аудиторская организация затрачивает немалые средства на обучение, аттестацию и на поддержку знаний своих сотрудников. Аудиторская организация с высоким конкурентным статусом и прочной

финансовой позицией способна поддерживать высокий уровень оплаты труда своих сотрудников. Высококвалифицированный специалист характеризуется наличием здоровых амбиций и соответствующей самооценкой. Такие характеристики требуют от работодателя особых подходов к специалистам подобного ранга. Обеспечивая достойный уровень оплаты труда высококвалифицированному специалисту, аудиторская организация увеличивает его возможности доступа к социальным благам, удовлетворяя тем самым амбиции своего сотрудника. Увольнение аудитора - это не только потеря средств, затраченных на повышение его квалификации, не в последнюю очередь это потеря специалиста как носителя конфиденциальной информации (особенности клиентов фирмы, ноу-хау аудиторской организации и др.). Последствия увольнения аудитора (ввиду наличия естественных человеческих качеств) могут быть самыми разными (обида, меркантильность, корысть и др.).

Управление аудиторским риском обеспечивается через выполнение требований законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в Республике Казахстан [3]. Механизмы управления аудиторским риском заложены в аудиторских процедурах. Управление риском осуществляется через уровень существенности, объем выборки, объем аудита.

**Аудиторский риск** означает вероятность того, что финансовая отчетность субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и искажения после подтверждения ее достоверности или что она (отчетность) содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в финансовой отчетности нет [4]. В своей концепции значимости аудита Роберт Монтгомери указывал: *«Аудитор стремится, чтобы риск неправильного мнения был незначителен, или к высокой степени уверенности, что финансовые отчеты свободны от существенных неправильных формулировок. Приобретение уверенности при аудиторской проверке и снижение аудиторского риска – альтернативные пути рассмотрения одного и того же процесса»*. И тут же добавляет: *«Нет практического способа свести аудиторский риск к нулю»*. Раскрытие сведений аудиторской проверки, как дело, связанное с выполнением профессиональных обязанностей, пишет Р. Монтгомери, сопряжено у аудитора с деловым (предпринимательским) риском. Аудиторский риск, по его мнению, используется для конкретных суждений, связанных с конкретными группами бухгалтерских счетов (участками бухгалтерского учета). Он же приводит определение суммарного аудиторского риска: *«... это комбинация различных видов риска по каждому суждению»* [5].

В Казахстане разработана и утверждена Типовая система управления рисками, которая применяется при формировании перечня объектов государственного аудита и

финансового контроля на соответствующий год и проведении внутреннего государственного аудита [6].

Система управления рисками при государственном аудите включает следующие этапы:

- 1) сбор данных;
- 2) идентификация рисков;
- 3) оценка рисков;
- 4) разработка мер реагирования;
- 5) мониторинг рисков.

*Данные финансовой отчетности* в Республике Казахстан формируются на основании первичной бухгалтерской документации, других официальных источников, а также иной информации о деятельности объектов государственного аудита. Процессы сбора, обработки и хранения информации максимально автоматизируются и допускают возможность проверки корректности полученных данных. Сбор и актуализация информации осуществляются на периодичной основе в зависимости от необходимости проведения оценки рисков.

*Идентификация рисков* проводится посредством изучения объектов государственного аудита в целях определения рисков путем выявления потенциальных и реализованных угроз и причин их возникновения. В ходе идентификации рисков устанавливаются основные параметры управления рисками, определяются источники рисков и типы финансовых нарушений.

*Оценка рисков* производится исходя из их вероятностей с использованием качественных и (или) количественных методов. Для проведения оценки рисков формируется реестр рисков, в котором отражаются наименование, вероятность, уровень риска и другие показатели оценки риска. Для определения уровня рисков формируется матрица рисков с классификацией рисков по степени их опасности: высокая; средняя; низкая (табл. 1).

Таблица 1

Классификация рисков по степени опасности

Вероятность риска	Уровни рисков		
	Часто (3,0)	Средний (3,0)	Высокий (6,0)
Умеренно (2,0)	Низкий (2,0)	Средний (4,0)	Высокий (6,0)
Редко (1,0)	Низкий (1,0)	Низкий (2,0)	Средний (3,0)
Последствия	Несущественные (1,0)	Посредственные (2,0)	Значительные (3,0)

Оценка рисков осуществляется посредством оценки объектов государственного аудита. По результатам такой оценки оформляются выходные формы в разрезе объектов

государственного аудита, уровней риска и мер реагирования. Применяемые органами внутреннего государственного аудита меры реагирования обеспечивают предупреждение, минимизацию и устранение рисков.

*Меры реагирования* на риск подразделяются на:

1) *превентивные меры реагирования*:

- получение информации от объектов государственного аудита о причинах возникновения рисков;

- предупреждение и минимизация рисков – комплекс мероприятий (без проведения государственного аудита) по объектам государственного аудита, имеющим среднюю степень рисков, заключающийся в представлении объекту государственного аудита и его вышестоящему администратору (руководству) предупреждений (уведомлений) о возникновении условий, ведущих к потенциальным рискам высокой степени, и рекомендаций (предложений) по их недопущению;

- в случае сохранения условий, ведущих к рискам высокой степени, рассмотрение вопроса о проведении государственного аудита;

2) *директивные меры реагирования* - устранение рисков путем проведения государственного аудита объектов, для которых характерны высокая и средняя степень рисков.

По объектам государственного аудита с низкой степенью рисков органы внутреннего государственного аудита осуществляют мониторинг рисков с целью своевременного обнаружения роста степени риска и принятия соответствующих мер.

*Мониторинг рисков* представляет собой процесс проведения на периодической основе анализа существующих рисков, мониторинга причин возникновения новых рисков, мониторинга остаточных рисков. При этом необходимо проводить анализ корректности определения и оценки рисков, соответствия их установленным процедурам.

Для оценки аудиторского риска автором предлагается к применению балльная система оценки. С этой целью была разработана анкета, позволяющая получить количественные оценки рисков по различным факторам, при этом сумма баллов по всем ответам принимается равной 100%. На наш взгляд, чем подробнее сформирована подобная анкета для оценки аудиторского риска, тем объективнее будет такая оценка. В результате могут быть подготовлены детальные рекомендации по улучшению организации бухгалтерского учета на объектах государственного аудита. Ниже приведена шкала, которую целесообразно, по нашему мнению, применять для оценки аудиторского риска (табл. 2) при проведении в Республике Казахстан государственного аудита.

Таблица 2

### Шкала оценки уровня аудиторского риска

Оценка уровня аудиторского риска	Количество ответов, характеризующих уровень аудиторского риска, %
Низкий	менее 60
Средний	от 60 до 70
Высокий	свыше 70

В целях апробации предложенного подхода автором была проанализирована деятельность 8 субъектов - участников ВЭД за период с 2015 г. по 2016 г. и по каждому конкретному субъекту определена (поквартально) величина аудиторского риска (табл. 3).

Таблица 3

### Величина аудиторского риска по субъектам – участникам ВЭД

№ субъекта -участника ВЭД	2015 г.				2016 г.			
	1-кв	2-кв	3-кв	4-кв	1-кв	2-кв	3-кв	4-кв
1	0,0436	0,0501	0,0357	0,0395	0,0374	0,0438	0,0416	0,0508
2	0,0434	0,0478	0,0540	0,0519	0,0425	0,0465	0,0496	0,0512
3	0,0755	0,0702	0,0521	0,0582	0,0609	0,0611	0,0541	0,0518
4	0,0450	0,0445	0,0504	0,0443	0,0468	0,0486	0,0538	0,0454
5	0,0529	0,0606	0,0598	0,0620	0,0481	0,0511	0,0531	0,0487
6	0,0588	0,0551	0,0587	0,0508	0,0548	0,0484	0,0576	0,0564
7	0,0684	0,0690	0,0638	0,0650	0,0558	0,0508	0,0410	0,0421
8	0,0375	0,0396	0,0479	0,0496	0,0357	0,0365	0,0464	0,0339

Полученные значения аудиторского риска позволят аудитору составить мнение о состоянии системы внутреннего контроля на исследуемых субъектах - участниках ВЭД, а руководству аудиторской организации сделать вывод о возможности использования результатов внутреннего аудита для целей внешнего аудита.

При оценке аудиторского риска, на наш взгляд, должны учитываться следующие объективные факторы:

- особенности функционирования и текущего экономического положения отрасли, в которой работает данный субъект (правовая среда, особенности нормативного регулирования деятельности, общее экономическое состояние отрасли);
- специфические особенности деятельности конкретного субъекта;

- честность руководства и бухгалтерского персонала;
- опыт и квалификация руководства и бухгалтерского персонала;
- возможность внешнего давления на персонал субъекта в целях достижения определенных показателей;
- возможность контроля за деятельностью субъекта со стороны его собственников.

Взаимодополняющей категорией по отношению к категории аудиторского риска является надежность средств контроля. Аудиторский риск измеряется в процентах, соответственно показатель надежности получают, вычитая значение риска из 100 %, а если риск измеряется в долях единицы, то вычитают значение риска из единицы. Например, риску средств контроля в 0,35 (35%) будет соответствовать их надежность, равная 0,65 (65%), то есть высокой надежности средств контроля соответствует низкий риск, средней надежности - средний риск, низкой надежности - высокий риск.

В ходе проверки аудитор обязан осуществлять процедуры подтверждения достоверности системы контроля или отдельных средств контроля. Тестирование средств контроля применяется с целью проверки правильности выполнения контрольных процедур. Оно должно убедить аудитора в следующем:

- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта надежны и способны предотвращать появление существенных искажений финансовой отчетности и помогать их выявлять;
- средства контроля работают с одинаковой эффективностью на протяжении всего проверяемого периода.

Отбор субъектов - участников ВЭД с целью проведения на них государственного аудита осуществляется таможенными службами Республики Казахстан с использованием действующей в стране Типовой системы управления рисками [6]. Мировой опыт говорит о том, что такой отбор осуществляется, как правило, на основе принятой классификации рисков (табл. 4).

Таблица 4

Классификация рисков с целью отбора участников ВЭД для проведения государственного аудита

Класс риска	Характеристика	Периодичность проведения таможенного контроля с применением методов аудита
Высокий риск (необходимость аудита очень высокая)	Участник ВЭД, у которого в результате предыдущего аудита взыскана большая недоимка суммы платежей, или импортер, который отказался от сотрудничества или в	Каждые два года (общий аудит)

	отношении которого имеется оперативная информация	
Низкий риск (необходимость аудита низкая)	В отношении участника ВЭД не выявлена недоимка, не установлено грубых нарушений таможенных правил либо недоимка является небольшой и импортер активно сотрудничает и в отношении него отсутствует оперативная информация	Крупный участник ВЭД или участник ВЭД, который использует упрощенные процедуры декларирования – каждые 7 лет (общий аудит). Другие участники ВЭД – без аудита (при необходимости - частичный аудит)
Нейтральный риск (необходимость аудита средняя)	У участника ВЭД в результате предыдущего аудита по одним позициям установлены грубые нарушения таможенных правил, а по другим – нет, что при проведении аудита может привести как к положительному, так и к отрицательному результату	Крупные участники ВЭД или участники ВЭД, пользующиеся упрощенными процедурами декларирования – каждые четыре года (общий аудит).
Новый участник ВЭД (необходимость аудита высокая)	В отношении участника ВЭД ранее не проводился аудит	Крупная организация-участник ВЭД – немедленно (общий аудит). Другие участники ВЭД – в зависимости от обстоятельств (общий или частичный аудит)

Продолжение таблицы 4

Таможенный аудит не проводился в течение долгого периода времени (необходимость аудита высокая)	В отношении участника ВЭД не проводился аудит в течение 6 и более лет	Крупные участники ВЭД или участники ВЭД, пользующиеся упрощенными процедурами декларирования – немедленно (общий аудит). Другие участники ВЭД – в зависимости от обстоятельств (при необходимости - общий аудит)
--	---	---

Другое (необходимость аудита низкая)	Нет необходимости проводить аудит (например, ввоз только беспошлинных товаров)	Без аудита (при необходимости - общий аудит)
--	--	---

Безусловно, основные риски связаны с несоблюдением таможенного законодательства и соответственно попаданием участника ВЭД в поле зрения таможенных инспекторов. В первую очередь внимание таможенных органов при проведении таможенного контроля, как правило, направлено:

- на декларантов и лиц, не выступающих в качестве декларантов, но которые неоднократно нарушали таможенное законодательство;
- владельцев складов временного хранения, владельцев таможенных складов, таможенных брокеров, таможенных перевозчиков, если факты свидетельствуют о нарушении учета товаров, перемещаемых через таможенную границу;
- лиц, осуществляющих оптовую или розничную торговлю ввезенными товарами, при обнаружении факта, свидетельствующего о нарушениях требований и условий, установленных Таможенным кодексом Таможенного Союза, что повлекло за собой неуплату пошлин и налогов [1].

Одним из факторов риска является информация, полученная от налоговых, правоохранительных и контролирующих органов и свидетельствующая о недостоверности сведений, указанных в декларации, коммерческих документах, предъявляемых при таможенном оформлении. В этом случае вероятность проведения контрольных мероприятий со стороны таможенных органов достаточно велика.

Существует несколько рекомендаций по снижению аудиторского риска, такие как: соблюдение профессиональных стандартов и поддержание высокого качества деятельности аудиторов; сохранение конфиденциальности отношений; клиентская база, которая создается из клиентов с высокой деловой репутацией; внимательное документирование работы [7]. Предложенные выше подходы снижения уровня аудиторского риска представляют собой некий механизм, используя который аудиторская организация сможет существенно снизить риск допущения ошибок в процессе таможенного аудита, а также получить более достоверную информацию, необходимую для различных пользователей.

По нашему мнению, аудиторские риски устранить действительно невозможно, однако при применении вышеуказанных подходов к их снижению и если система внутреннего контроля субъекта будет эффективной, а сотрудники аудируемого субъекта - высококвалифицированными, то риски можно свести к минимуму.

Литература:

1. Таможенный кодекс таможенного союза // Режим доступа: <http://www.tsouz.ru/Docs/Kodeks3/Pages/default.aspx> (дата обращения: 27.02.2017)

2. Мельник М. В. Развитие стратегического аудита // Инновационное развитие экономики. - М. - 2012. - № 4. - С. 42.

3. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-І (с изменениями и дополнениями)

4. Жарылгасова Б. Т. Оценка аудиторского риска // Евразийский вестник аудитора № 6 (66), июнь 2007.

5. Аудит Монтгомери Текст. / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирм; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. - 542 с.

6. Об утверждении типовой системы управления рисками, которая применяется при формировании перечня объектов государственного аудита и финансового контроля на соответствующий год и проведении внутреннего государственного аудита: Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 ноября 2015 года № 597.

7. Земсков В. В. Оценка аудиторского риска // Аудиторские ведомости. – 2007. - № 3