

### 4.3. ВАЛЮТНЫЕ ОПЕРАЦИИ КАК ОБЪЕКТ АУДИТА

Плотникова Л.А., к.э.н., доцент

Казанский федеральный университет

В статье раскрываются вопросы аудита валютных операций, проведения согласованных процедур в части проверки валютных операций, а также оказание прочих услуг, связанных с аудитом при осуществлении аудируемой компанией внешнеэкономической деятельности. Автор раскрывает основные принципы, цели, задачи аудита валютных операций, а также описывает этапы, процедуры и методы проведения согласованных процедур при проверке валютных операций. В основном информация представлена в виде схем и рисунков.

В современных условиях хозяйствования многие компании так или иначе вовлечены во внешнеэкономическую деятельность, которая подразумевает осуществление валютных операций, связанных не только с импортом и экспортом товаров, работ, услуг, объектов интеллектуальной собственности, но также и других операций, в которых принимают участие нерезиденты или используется иностранная валюта в качестве средства платежа. Несмотря на то, что со стороны нашего государства ведется планомерная работа по совершенствованию законодательства в области государственного регулирования и контроля внешнеэкономической деятельности резидентов Российской Федерации, все-таки существует ряд проблемных вопросов, которые, к сожалению, в нормативных документах остаются либо без внимания, либо наблюдается некая неопределенность. Все это является основной причиной все более частых в последнее время обращений компаний, осуществляющих валютные операции, к услугам аудиторских организаций.

Необходимо отметить, что на основании Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ аудиторская деятельность подразумевает не только проведение аудита, но и оказание сопутствующих аудиту услуг, а также прочих услуг, непосредственно связанных с аудитом. На рис. 1 представлены основные направления аудиторской деятельности, предусмотренные в вышеназванном законе.



Рис. 1. Направления аудиторской деятельности

Необходимо отметить, что если аудит подразумевает под собой независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью подтверждения ее достоверности, то сопутствующие аудиту

услуги – это нечто другое. Их перечень устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности. В частности, к ним относятся услуги, представленные на рис. 2.

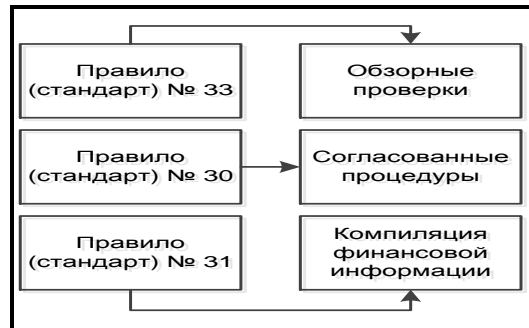


Рис. 2. Услуги, сопутствующие аудиту

Следовательно, компания, вовлеченная во внешнеэкономическую деятельность, вправе обратиться к аудиторской организации с просьбой провести не только аудиторскую проверку своей бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью получения заключения о достоверности отчетности, но и воспользоваться услугами профессионального аудитора по проведению согласованных процедур в части проверки валютных операций. При проведении согласованных процедур аудиторы руководствуются Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности (ФПСАД) №30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.



Рис. 3. Задачи проверки валютных операций

При этом если целью аудита валютных операций является выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, то основной целью проведения согласованных процедур при проверке валютных операций является выражение мнения о правомерности совершаемых валютных операций и соответствии порядка ведения учета валютных операций законодательству РФ по бухгалтерскому учету, а также в области налогов, сборов и других платежей. Для достижения поставленной цели сторонами оговаривается круг задач и согласовываются конкретные аудиторские процедуры по проверке

внешнеэкономической деятельности, осуществляемой аудируемой компанией. Это позволяет, к примеру, снизить затраты и повысить экономический эффект от внешнеэкономических операций путем поиска резервов по снижению уровня расходов на транспортную логистику и обработку грузов, на содержание внешнеэкономической службы, по оптимизации расходов на таможенное оформление и т.д.

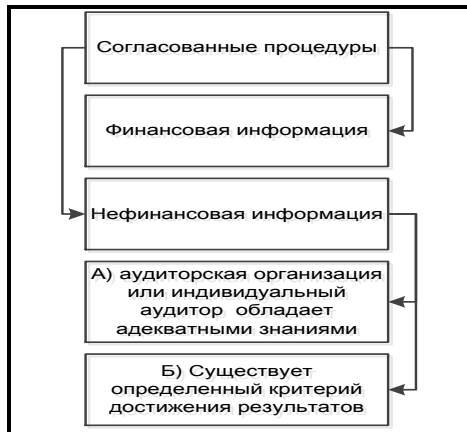


Рис. 4. Сфера применения ФПСАД №30

Круг задач аудитора при проведении согласованных процедур по проверке валютных операций представлен на рис. 3. Как правило, на практике проводится проверка как финансовой, так и нефинансовой информации, относящейся к валютным операциям.



Рис. 5. Процедуры, используемые при выполнении согласованных процедур

Сфера применения стандарта №30 представлена на рис. 4. В связи с этим при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации в части валютных операций могут применяться процедуры, которые представлены на рис. 5. Все вышеперечисленные процедуры предусмотрены законодательством, регламентирующим аудиторскую деятельность. Однако аудитор вправе проводить и

другие процедуры, например, проводить анкетирование работников, различные письменные опросы и другое. Порядок действий сторон при проведении согласованных процедур можно разбить по определенным этапам, которые представлены в табл. 1.

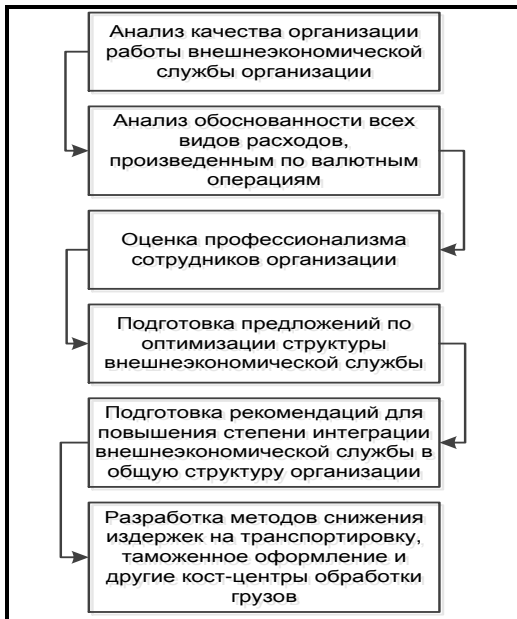
Таблица 1

#### ЭТАПЫ ПРОВЕДЕНИЯ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР ПРИ ПРОВЕРКЕ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Номер этапа	Содержание этапа	Документ	ФПСА Д № 30
1	Проверка аудитора на независимость	Тест на независимость	П. 9
2	Заключение договора на проведение согласованных процедур, согласование	Договор на выполнение согласованных процедур	П. 11
3	Планирование работы с целью, чтобы согласованные процедуры были выполнены эффективно; разработка общего плана и программы выполнения согласованных процедур	Программа выполнения согласованных процедур	П. 13
4	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации и использование полученных показателей в качестве основы для отчета	В соответствии с программой согласованных процедур	П. 15-16
5	Ведение рабочей документации, подтверждающей, что согласованные процедуры были выполнены в соответствии с ФПСАД и согласованным условиям	Рабочие документы аудитора	П. 14
6	Подготовка отчета о выполнении согласованных процедур	Отчет о выполнении согласованных процедур	П. 18-20

В самом договоре на выполнение согласованных процедур обязательно должна содержаться информация о независимости привлекаемого аудитора. Кроме этого, стороны утверждают Программу проверки, которая представляет собой план проверки с указанием конкретных процедур и сроков выполнения работ. В процессе проведения проверки аудитор должен формировать рабочие материалы, некоторые из которых могут войти в отчет аудитора. При этом формы рабочих документов должны быть утверждены внутренними регламентирующими документами аудиторской организации. В отличие от аудита по результатам проведения согласованных процедур исполнитель составляет Отчет с приложением к нему всех необходимых подтверждающих документов. В рамках проведения согласованных процедур наряду с проверкой валютных операций на их равномерность и соответствие валютному и таможенному законодательству, а также нормативным документам в области учета и отчетности, кроме этого, в части нефинансовой информации могут

быть проведены кроме всего прочего работы, перечень которых представлен на рис. 6.



**Рис. 6. Перечень работ при проведении согласованных процедур по проверке валютных операций**

Выполнение того или иного вида работ будет зависеть от задания, которое утверждено аудируемым лицом при заключении договора с аудитором. С позиции целесообразности, экономической обоснованности и эффективности проводимых работ по общей проверке внешнеэкономической деятельности компании нами рекомендуется также включать в задание аудиторам и те виды работ, которые именованы выше. Аудитор в своей профессиональной деятельности использует различные методы работы. В частности, при проведении согласованных процедур могут применяться методы, представленные на рис. 7.



**Рис. 7. Методы проведения согласованных процедур при проверке внешнеэкономической деятельности**

На практике представленные методы применяются довольно часто, но это не означает, что аудиторами не могут использоваться какие-либо другие

методы проверки. Их перечень должен быть предусмотрен внутренними регламентирующими документами самой аудиторской организации. Необходимо отметить, что Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ предусмотрено также оказание прочих услуг, связанных с аудитом. Что касается внешнеэкономической деятельности, то, как показывает практика, компании, вовлеченные во внешнеэкономическую деятельность, заинтересованы в получении работ, которые представлены на рис. 8.

Ведение отдельного учета необходимо наладить в первую очередь тем компаниям, которые осуществляют экспортные поставки и пользуются нулевой ставкой по налогу на добавленную стоимость по таким операциям. В соответствии с Налоговым кодексом РФ ведение отдельного учета является основным требованием к налогоплательщику при налогообложении экспортных операций по ставке 0%. Следовательно, компании будут заинтересованы и в налоговом консультировании. Анализ внешнеэкономической деятельности и управленческое консультирование в этой области позволят компаниям повысить эффективность и результативность их деятельности.



**Рис. 8. Прочие услуги, связанные с аудитом валютных операций**

Что касается юридической помощи и обучения специалистов в области осуществления внешнеэкономической деятельности, то спрос на этот вид услуг увеличивается год от года, поскольку в валютном законодательстве и в федеральных стандартах в области учета и налогообложения довольно часто происходят изменения, уследить за которыми зачастую бывает очень сложно. Кроме этого, к сожалению, в законодательстве нашей страны имеются и пробелы по некоторым вопросам осуществления валютных операций. Как следствие, многие компании являются участниками судебных разбирательств, что влечет за собой обращение к профессиональным организациям, оказывающим юридические услуги.

Независимо от того, какой вид аудиторских услуг выбирает компания, вовлеченная во внешнеэкономическую деятельность, руководитель данной компании должен быть уверен, что аудиторы будут соблюдать основные принципы своей работы, которые определены не только профессиональными стандартами и утверждены различными аудиторскими объединениями, но и принципы, связанные с соблюдением этических норм. К числу последних, в частности, относятся такие нормы, как независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и добросовестность, конфиденциальность и профессиональное поведение. Только при соблюдении вышеперечисленных принципов можно говорить о высоком качестве предоставляемых аудиторских услуг, что, несомненно, приведет к увеличению интереса к аудиторским организациям со стороны компаний, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, и позволит последним предотвратить нарушения норм валютного законодательства как в области осуществления внешнеэкономической деятельности, так и с позиции ведения бухгалтерского и налогового учета валютных операций.

### Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Ерина Т.В. Оформление расчетов с контрагентами по новым правилам [Текст] / Т.В. Ерина // Казанский экон. вестн. – 2013. – №4. – С. 23-27.
3. Ивашкевич В.Б. Аудиторская оценка рисков и систем риск-менеджмента в крупной компании [Текст] / В.Б. Ивашкевич // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – №1. – С. 200-204.
4. Каспина Р.Г. Финансовый учет и отчетность в условиях инфляции [Текст] : учеб. пособие / Р.Г. Каспина, А.С. Логинов. – М. : Омега-Л, 2007.
5. Каспина Р.Г. Институциональные аспекты потенциала высококачественной корпоративной отчетности [Текст] / Р.Г. Каспина // Аудиторские ведомости. – 2013. – №5. – С. 17-21.
6. Каспина Р.Г. Новый подход к формированию корпоративной отчетности нефтяных компаний [Текст] / Р.Г. Каспина, Л.З. Шнейдман // Нефтяное хозяйство. – 2013. – №9. – С. 14-17.
7. Мельник М.В. Особенности аудита эффективности Государственных (муниципальных) учреждений [Текст] / М.В. Мельник, Т.В. Антипова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №6. – С. 198-208.
8. Харисова Ф.И. Совершенствование Российских федеральных стандартов аудиторской деятельности на основе международных стандартов аудита [Текст] / Ф.И. Харисова, Н.Н. Козлова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №1. – С. 186-190.
9. Шигаев А.И. Совершенствование модели финансовой отчетности по МСФО [Текст] / А.И. Шигаев // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – №16. – С. 8-20.

### Ключевые слова

Аудиторская деятельность; валютная операция; аудит; согласованные процедуры; внешнеэкономическая деятельность; федеральные стандарты.

*Плотникова Любовь Алексеевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Рассматриваемая в статье проблема решения вопросов аудита валютных операций, несомненно, является актуальной, так как полностью отвечает основным задачам бухгалтерского учета – обоснованного и достоверного отражения информации. Актуальность работы также подтверждается и тем, что сравнительно недавно наша страна стала членом Всемирной торговой организации (ВТО), и в настоящее время широко развиваются международные внешнеторговые связи резидентов Российской Федерации, что влечет за собой возникновение ряда вопросов в области учета, анализа и аудита валютных операций, которые требуют дополнительных научно-методических материалов и практических рекомендаций.

Автором раскрываются вопросы проведения согласованных процедур в части проверки внешнеэкономической деятельности организаций, в частности, определяются цели и задачи выполняемых работ, рассматриваются конкретные процедуры проведения проверки валютных операций, а также описывается порядок действий сторон при заключении и исполнении договора на проведение согласованных процедур. Автор вполне обоснованно рекомендует наряду с согласованными процедурами проводить и другие виды работ, которые непосредственно связаны с аудитом внешнеэкономической деятельности.

Представляют интерес описанные автором методы проведения проверки, а также возможный перечень работ, осуществляемых аудитором при проверке валютных операций. В основном информация представлена в виде таблиц и рисунков, что улучшает процесс восприятия исследуемого материала.

В целом статья Плотниковой Л.А. представляет собой определенный вклад автора в разработку научной проблемы в области учета и аудита валютных операций, отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к печати.

*Нестеров В.Н., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой экономического анализа и аудита Института управления, экономики и финансов Казанского федерального университета.*