

## VI. ФИНАНСЫ, ДЕНЕЖНОЕ ОБРАЩЕНИЕ И КРЕДИТ. ПРОБЛЕМЫ АНАЛИЗА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ И СТАТИСТИКА

УДК 338.465.2

М.А.Лабоскин, V.V. Nikolaev

### ON PECULIARITIES OF CUSTOMS AUDIT IN THE RUSSIAN FEDERATION

This scientific study was carried out in order to identify the peculiarities of the introduction of customs audit into the practice of customs authorities and participants in foreign trade activities. The article considers aspects of the implementation of the audit in the practice of customs authorities, which is associated with certain problems that need to be solved in order to successfully implement the task of forming the institute of customs audit, set out in the Strategy for the Development of Customs Authorities of the Russian Federation until 2030. The work provides a regulatory and right-wing audit framework and an experiment on the implementation of customs audit, on the basis of which the customs audit institute is formed. The result of the work is the identification of the specifics of the implementation and problems of the practice of conducting customs audits by auditors.

**Keywords:** audit, audit services, customs audit, customs inspection, foreign economic activity, customs audit institute, public services.

М.А.Лабоскин<sup>1</sup>, В.В.Николаев<sup>2</sup>

### ОБ ОСОБЕННОСТЯХ ТАМОЖЕННОГО АУДИТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Данное научное исследование выполнено с целью выявления особенностей внедрения таможенного аудита в практику таможенных органов и участников внешнеторговой деятельности. В статье рассмотрены аспекты внедрения аудита в практику таможенных органов, которое сопряжено с определёнными проблемами, требующими решения в целях успешной реализации задачи по формированию института таможенного аудита, поставленной в Стратегии развития таможенных органов Российской Федерации до 2030 г. В работе приводится нормативно-правовая база аудиторской деятельности и эксперимент по внедрению таможенного аудита, на основе которых формируется институт таможенного аудита. Итогом работы являются выявление особенностей внедрения и проблемы практики проведения таможенного аудита аудиторами.

**Ключевые слова:** аудит, аудиторские услуги, таможенный аудит, таможенная проверка, внешнеэкономическая деятельность, институт таможенного аудита, государственные услуги.

DOI: 10.36807/2411-7269-2022-4-31-72-77

Аудит как инструмент внешнего финансового контроля активно применяется экономическими субъектами. В последнее время всё большую востребованность приобретает аудит внешнеэкономической деятельности. Это, в частности, связано с тем, что в ми-

<sup>1</sup> Лабоскин М.А., доцент кафедры таможенного администрирования, кандидат экономических наук; ФГБОУ ВО "Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации" (Северо-Западный институт управления РАНХиГС), г. Санкт-Петербург

Laboskin M.A., Associate Professor of the Department of Customs Administration, PhD in Economics; Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (North-West Institute of Management of RANEPА), Saint-Petersburg

E-mail: nikolaevv@list.ru

<sup>2</sup> Николаев В.В., доцент кафедры таможенного администрирования, кандидат экономических наук; ФГБОУ ВО "Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации" (Северо-Западный институт управления РАНХиГС), г. Санкт-Петербург

Nikolaev V.V., Associate Professor of the Department of Customs Administration, PhD in Economics; Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (North-West Institute of Management of RANEPА), Saint-Petersburg

E-mail: nikolaevv@list.ru

ровой практике отчётность компаний, заверенная аудиторами, имеет более солидный статус в глазах инвесторов, контрагентов и потребителей. Целый ряд российских и зарубежных экспертов отмечает, что в условиях возрастающей конкуренции для компаний становится особенно важным поддержание позитивного имиджа и подтверждение достоверности публикуемых ими сведений [1], [17], [16].

Начало аудиту в современной России было положено Указом Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации", утвердившим временные правила аудиторской деятельности. В этих правилах была определена основная цель аудиторской деятельности, которая включает в себя не только проверку финансовой отчётности компаний на достоверность, но и оценку соответствия всех проведённых компанией операций действующему в стране законодательству.

Первый законодательный акт федерального уровня был принят в 2001 г. и явился логическим продолжением Указа № 2263. Федеральный закон № 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" от 07.08.2001 определил порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, что позволило повысить уровень кадровой базы в данной сфере. Следующим шагом по совершенствованию правового обеспечения аудита стало принятие 30.12.2008 федерального закона № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности". Список урегулированных вопросов был значительно расширен. В него были включены такие вопросы, как определение аудиторской организации и аудитора, порядок оказания аудиторских услуг и ведения реестра аудиторских организаций, содержание аудиторского заключения и порядок соблюдения аудиторской тайны. В отличие от Федерального закона № 119-ФЗ, Федеральный закон № 307-ФЗ продекларировал, что целью аудита перестало быть установление соответствия порядка ведения бухгалтерского учёта законодательству Российской Федерации [10].

В соответствии с ГОСТ Р ИСО 19011-2021 "Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента" цель аудита – установление степени выполнения согласованных критериев аудита [8].

По желанию заказчика основная цель аудита в соответствии с договором может дополняться предложениями, такими как [13]:

- выявление и оптимизация финансовых резервов;
- разработка мероприятий с целью улучшения финансового положения и оптимизации прибыли;
- оптимизация расходов и доходов организации.

В Международном стандарте аудита 200 "Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита", введённому в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н, цель аудита определена как повышение степени уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчётности. Эта цель достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчётность подготовлена во всех существенных моментах в соответствии с установленными критериями [1].

Как во Временных правилах аудиторской деятельности, так и в Федеральном законе № 119-ФЗ был определён перечень аудиторских услуг, чего законодатель не сделал в Федеральном законе № 307-ФЗ, передав вопрос определения перечня аудиторских услуг в компетенцию Минюста России. Для компаний, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, представляет интерес включённая в перечень услуга по представительству в судебных органах по таможенным спорам.

Представленный в приказе Минфина России от 06.03.2017 № 33н [6] спектр аудиторских услуг приведён на Рис. 1.

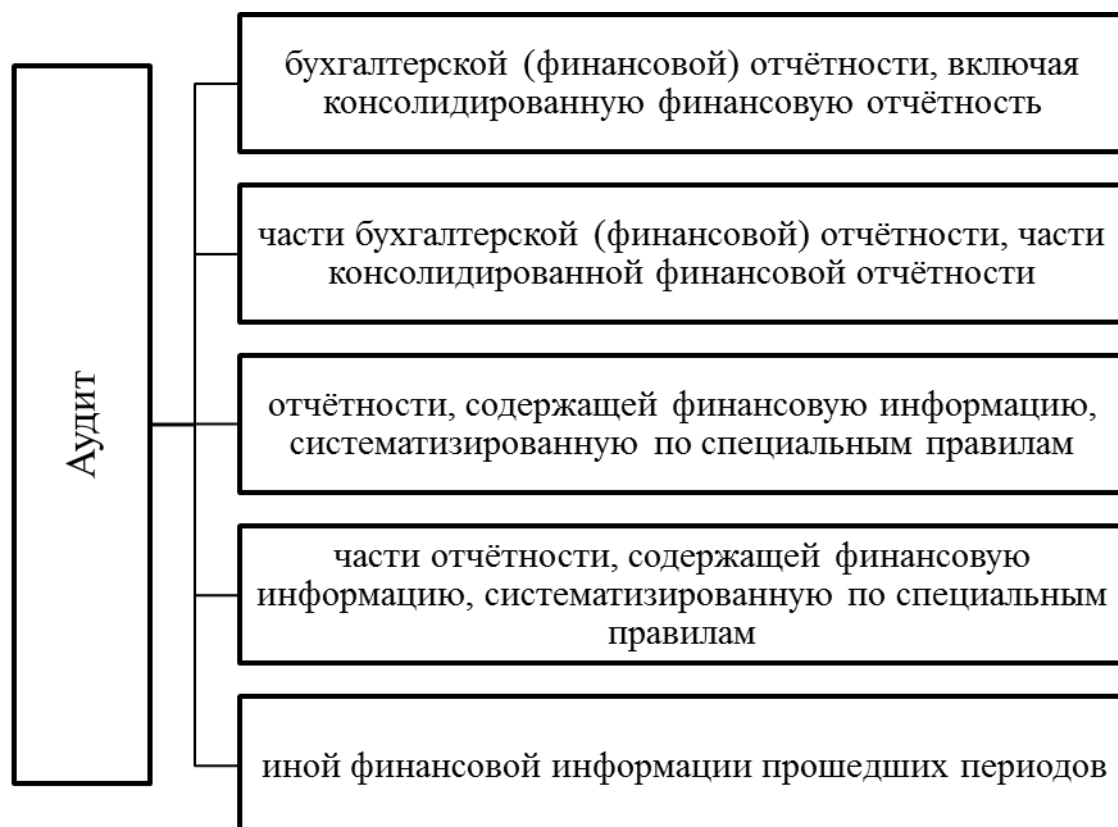


Рис. 1 – Перечень аудиторских услуг в соответствии с приказом Минфина России от 06.03.2017 № 33н

По статусу аудитора выделяют:

- внешний аудит. Проводится аудиторской фирмой (аудитором) в соответствии с договором;
- внутренний или ведомственный аудит. Проводится штатными аудиторами-работниками предприятия.

Внешний аудит, по сравнению с внутренним аудитом, в силу свободы от ведомственного субъективизма, позволяет получить в целом объективную картину состояния финансовой отчётности и законности совершённых хозяйственных операций.

Согласно сведениям Минфина России, в 2021 г. зафиксировано 3388 организаций-членов саморегулируемых организаций, тогда как в 2020 г. их было 3577, т.е. уменьшилось на 5%. Уменьшилось и количество аудиторов – с 17508 до 17040 чел. Среди них в 2020 г. было 555 индивидуальных аудиторов, в 2021 г. – 469. Количество аудиторов уменьшилось на 2,7%, в том числе индивидуальных – на 15% [15].

В настоящее время организации в сфере внешнеэкономической деятельности сталкиваются с таким понятием как таможенный аудит.

Таможенная служба России определила формирование института таможенного аудита как дополнительного инструмента в рамках осуществления государственных услуг в Целевом ориентире 6 Развития таможенной службы Российской Федерации в Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 г. (далее – Стратегия 2030) [5].

В Стратегии 2030 формирование института таможенного аудита направлено на развитие новых подходов к организации и проведению таможенного контроля после выпуска товаров. При взаимодействии с участниками внешнеэкономической деятельности таможенный аудит представляется как дополнительный инструмент, позволяющий произвести проверку внешнеторговых операций с целью соблюдения законодательства в сфере таможенного дела, правильности уплаты таможенных платежей и соблюдения валютного контроля.

Федеральная таможенная служба с 2015 г. проводит работу по изучению возможности внедрения аудита в целях таможенного контроля.

Так, в период с 14.10.2015 г. по 14.10.2016 г. в соответствии с приказом ФТС России от 14.10.2015 № 2053 [3] проводился эксперимент, в котором были привлечены семь участников ВЭД и четыре аудиторские компании. Суть эксперимента заключалась в установлении возможности использования таможенными органами Российской Федерации аудиторских заключений для целей таможенного контроля.

Как показал опыт, не удалось внедрить в повседневную таможенную практику применение аудиторских заключений [14]. На наш взгляд, основная проблема, с которой связаны возникшие препятствия – это цель проведения таможенными органами аудита. ФТС России определила проведение таможенного аудита как предметный вид предпринимательской деятельности, заключающийся в проверке документов и участников ВЭД для целей таможенного контроля и их категорирования.

Этот обстоятельство было обусловлено тем, что в Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 г. была поставлена задача: "создание методологической базы таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита и стандартизации проверочной деятельности" [7].

Таким образом, целью эксперимента по внедрению аудита явилась разработка методики проведения контроля после выпуска товаров на основе аудита. По результату проведения аудиторской проверки проверяющая организация предоставляла отчёт (заключение) для дальнейшего рассмотрения членами рабочей группы.

Аудит в рамках Стратегии-2020 подтвердил, что существует аналогичная форма таможенного контроля после выпуска товаров – таможенная проверка, которая решает практически те же задачи, что и таможенный аудит [7].

Основное отличие таможенного аудита от проводимого таможенными органами контроля после выпуска товаров состоит в том, что у обоих проверок основной целью является предупреждение неуплаты таможенных платежей, а основным методом её достижения – создание "сквозного" контроля за внешнеторговой сделкой, или смещение акцентов с контроля за каждым товаром, перемещаемым через таможенную границу, на аналитику финансово-хозяйственной деятельности компании-участника ВЭД.

Это приводит к:

- внедрению таможенного аудита как формы таможенного контроля, что требует внесения изменений в акты, регулирующие таможенные правоотношения, составляющие право ЕАЭС, и в законодательстве Российской Федерации о таможенном регулировании;

- формированию в структуре таможенных органов (в региональных таможенных управлениях и в таможнях) подразделений таможенного аудита.

Таким образом, таможенный аудит необходимо рассматривать не как прикладную деятельность, а как институт, где за основу будет взято: "использование международных стандартов Всемирной таможенной организации, таможенного аудита, таможенного мониторинга для популяризации применения участниками внешнеэкономической деятельности добровольных систем оценок соответствия таможенному законодательству".

Если мы определяем таможенный аудит как прикладную деятельность, то необходимо рассмотреть требования к аудиторам.

Исходя из общих требований к процедуре проведения аудита, таможенный аудитор должен представлять независимую организацию при проведении проверок. Хотя А.В. Агапова, И.А. Гокинаева, А.А. Мелешкина предлагают "создание отдельного государственного органа, занимающегося таможенным аудитом" [9], на наш взгляд, данная идея противоречит основным принципам и условиям проведения аудита.

В соответствии с ГОСТ Р ИСО 19011-2021 "Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента" аудит – это систематический, независимый и документируемый процесс получения свидетельств аудита и объективного их оценивания с целью установления степени выполнения согласованных критериев аудита [4].

Руководствуясь определением аудита, необходимо уточнить, что аудитор и аудиторская организация должны быть независимым и объективно оценивающим органом, что противоречит статусу "государственный орган", который является заинтересованным лицом.

Исходя из предыдущего эксперимента, в соответствии с приказом ФТС России от 29.10.2021 № 960 "О проведении эксперимента по внедрению таможенного аудита" в период с 8 ноября 2021 г. по 30 апреля 2022 г. проводился эксперимент по внедрению та-

моженного аудита по выполнению целевого показателя № 6 Стратегии-2030. В рамках эксперимента ставились задачи определить:

- условия и критерии компаний-аудиторов и аудируемых лиц;
- вопросы, которые должны быть рассмотрены в ходе аудита и отражены в заключении компании-аудитора;
- структуру и содержание типового заключения компании-аудитора.

Эксперимент, проводимый на основании приказа ФТС России от 29.10.2021 № 960, должен был решить проблемы эксперимента, проведённого в соответствии с приказом ФТС России № 2053: требования к заключениям для оценки таможенными органами финансового и других положений аудируемого лица, а также другие задачи во взаимодействии участников внешнеэкономической деятельности и таможенных органов [11].

Судить о результатах эксперимента и вытекающих проблемах можно будет после опубликования итогов его проведения.

Подводя итог можно отметить, что основная проблема, связанная с внедрением таможенного аудита, на наш взгляд, состоит в непонимании участниками ВЭД использования таможенного аудита.

Участник ВЭД должен чётко понимать направления и для чего ему нужен таможенный аудит. Что позволит избежать проведение таможенного аудита, какие риски он уменьшит.

Таким образом, проблемы практики проведения таможенного аудита аудиторами – это:

- таможенные органы ставят под сомнение результаты аудиторских проверок независимыми аудиторами;
- высокая стоимость работ в связи со стоимостью услуг специалиста, аккредитации ФТС России (состоять в реестре или получить лицензию), страхование ответственности и другие расходы аудиторов.

Тем самым остаётся основной не решенный вопрос. На практике в качестве доказательства аудиторское заключение для судов не является определяющим доказательством. Что делает его только консультативным для участников ВЭД и не может приниматься во внимание при судебных спорах.

Хотя и остаётся много вопросов по внедрению таможенного аудита в практику, но важно отметить, что развитие института таможенного аудита в контексте реализации Стратегии-2030 представляется перспективным направлением совершенствования государственных услуг, обусловленных совершенствованием таможенных органов и бизнеса.

#### **Список использованных источников**

1. Приказ Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации" // Официальный интернет-портал правовой информации [www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru). Дата опубликования 01.02.2019.

2. Приказ Минфина России от 6 марта 2017 г. № 33н "Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг" // Официальный интернет-портал правовой информации [www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru). Дата опубликования 11.05.2017.

3. Приказ ФТС России от 14 октября 2015 г. № 2053 "О проведении эксперимента по установлению возможности использования таможенными органами Российской Федерации аудиторских заключений для целей таможенного контроля" // Документ не опубликован.

4. Приказ ФТС России от 29 октября 2021 г. № 960 "О проведении эксперимента по внедрению таможенного аудита" // [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.alta.ru/tamdoc/21pr0960/>.

5. Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 г., утверждённая распоряжением Правительства РФ от 23 мая 2020 г. № 1388-р // Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 22. – Ст. 3572.

6. Концепция развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 г., утверждённая распоряжением Правительства РФ от 31 декабря 2020 г. № 3709-р // Собрание законодательства РФ. – 2021. – № 2 (ч. II). – Ст. 532.

7. Стратегия развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 г., утверждённая распоряжением Правительства РФ от 28 декабря 2012 г. № 2575-р // Собрание законодательства РФ. – 2013. – № 2. – Ст. 109.
8. ГОСТ Р ИСО 19011-2021 "Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента" // Официальное издание. – М.: ФГБУ "РСТ", 2022.
9. Агапова А.В., Гокинаева И.А., Мелешкина А.А. Направление "таможенный аудит": внедрение в целях развития электронной таможни // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2019. – № 3. – С. 111-116.
10. Губочкина М.В. Терминология аудита: правовые коллизии // Международный бухгалтерский учёт. – 2015. – № 34(376). – С. 45-53.
11. Корнев В. Институт таможенного аудита. Мифы и реальность / Юридическая фирма "ЮРВЕСТ". Правовая поддержка участников ВЭД и международных перевозчиков [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.urvest.ru/novosti/institut-tamozhennogo-audita-mify-i-realnost>.
12. Любарская М.А., Ипатов Д.А. Корпоративная экологическая ответственность как фактор устойчивого развития предприятий в условиях глобализации // В сборнике: Экономика и управление предприятиями, отраслями, комплексами на современном этапе глобализации. Сборник научных трудов VI Международной научно-практической конференции. Тверь, 2021. – С. 37-41.
13. Черненко К.В. Аудит достоверности бухгалтерской отчётности в Украине / К.В. Черненко // Естественно-гуманитарные исследования. – 2016. – № 1(11). – С. 42-46.
14. Итоги эксперимента по установлению возможности использования таможенными органами Российской Федерации аудиторских заключений для целей таможенного контроля. Официальный сайт ФТС России. [Электронный ресурс]. – URL: [http://www.customs.ru/index.php?option=com\\_content&view=article&id=24604:2017-01-11-06-29-38&catid=40:2011-01-24-15-02-45&Itemid=2055](http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=24604:2017-01-11-06-29-38&catid=40:2011-01-24-15-02-45&Itemid=2055).
15. Основные показатели деятельности саморегулируемой организации аудиторов в 2021 г. // minfin.gov.ru. Дата обращения 31.10.2022.
16. Acar M. Who affects whom? Impact of the national culture of international audit firms and their affiliates on the financial reporting quality of audit clients. *Borsa Istanbul Review*. – 2022. – Vol. 3. – PP. 214-237.
17. Alsmady A.A. Quality of financial reporting, external audit, earnings power and companies performance: The case of Gulf Corporate Council Countries. *Research in Globalizations*. – 2022. – Vol. 5. – PP. 93-100.