

## Направление «таможенный аудит»: внедрение в целях развития электронной таможни

**Анна Вячеславовна Агапова** (e-mail: av\_agapova@rambler.ru), к. э. н., доцент факультета технологического менеджмента и инноваций Санкт-Петербургского национального исследовательского университета информационных технологий, механики и оптики (г. Санкт-Петербург)

**Ирина Александровна Гокинаева** (e-mail: gokinaeva\_irina@mail.ru), к. э. н., доцент факультета технологического менеджмента и инноваций Санкт-Петербургского национального исследовательского университета информационных технологий, механики и оптики (г. Санкт-Петербург)

**Алина Александровна Мелешкина** (e-mail: pocket-tiger@list.ru), студентка факультета технологического менеджмента и инноваций Санкт-Петербургского национального исследовательского университета информационных технологий, механики и оптики (г. Санкт-Петербург)

### Аннотация

Развитие электронной таможни в настоящее время — трендовое направление работы как Евразийской экономической комиссии, так и Таможенной службы Российской Федерации. Это связано с внедрением механизма «единого окна», одним из блоков которого и является электронная таможня. Необходимость внедрения таможенного аудита в практику работы таможенных служб стран ЕАЭС подчеркивает тот факт, что его развитие — часть блока электронной таможни. В работе проведен анализ практики применения таможенного аудита для целей таможенного контроля товаров за рубежом. Установлено, что во всех исследуемых странах под таможенным аудитом понимается форма таможенного контроля. Предлагаются возможные подходы к внедрению в практику деятельности Таможенной службы России таможенного аудита. Это форма таможенного контроля, предметный вид предпринимательской деятельности и особый вид государственного контроля. Проанализированы возможные последствия внедрения таможенного аудита при каждом случае.

В ходе анализа эксперимента, проведенного ФТС России по применению таможенного аудита на территории России, установлено отсутствие значительных положительных результатов, подтверждающих обоснованность его внедрения как предпринимательской деятельности. Одновременно показано, что наилучшим решением на данный момент будет создание отдельного государственного органа, занимающегося таможенным аудитом. Это не только позволит уменьшить нагрузку по пост-контролю товаров на таможенные органы, но и даст возможность широкого использования достоверных аудиторских заключений государственного органа для целей категорирования участников ВЭД и представления им упрощений и преференций, расширит взаимодействие между государственными органами и участниками ВЭД для реализации принципов механизма «единого окна», а в перспективе сможет заменить собой камеральную таможенную проверку.

### Ключевые слова:

таможенный аудит, таможенный контроль после выпуска товаров, механизм «единого окна», единое окно, таможенный контроль, электронная таможня

**JEL:** F13, F14, F53

**Для цитирования:** 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. 106–116. DOI: 10.31107/2075-1990-2019-3-106-116

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящий момент глобальный таможенный контроль сменяется выборочным таможенным контролем товаров, а контроль, происходящий во время совершения таможенных операций, — контролем, осуществляемым после выпуска товаров. Это обусловлено ростом и развитием международной торговли, которые способствуют росту конкуренции между субъектами внешнеэкономической деятельности, а также увеличению товаропотока через таможенную границу, что влечет за собой необходимость упрощения и ускорения механизма совершения таможенных операций и выпуска товаров. Соответственно, существует необходимость повышения эффективности и результативности таможенного контроля после выпуска товаров<sup>1</sup>, чему может способствовать распространение практики таможенного аудита, в настоящее время успешно применяющейся во многих зарубежных государствах и уже доказавшей свою высокую эффективность [Агапова А. В., 2014]. Следует отметить, что в настоящее время термины «таможенный аудит» и «посттаможенный аудит» являются идентичными. Так, в зарубежных источниках используются следующие понятия: посттаможенный аудит (*post-clearance audit/control*)<sup>2</sup>, таможенный аудит (*customs audit*)<sup>3</sup>, таможенный контроль на основе методов аудита (*audit-based control*)<sup>4</sup>. При этом под данными терминами понимается форма таможенного контроля, которую должны применять таможенные администрации в соответствии с требованиями ВТамО [WCO, 2012].

## ТАМОЖЕННЫЙ АУДИТ В СИСТЕМЕ «ЕДИНОГО ОКНА» ЕАЭС

Сейчас в Российской Федерации, как и в ЕАЭС в целом, интенсивно развивается электронная таможня, а именно: как одна из ее составляющих частей идет процесс внедрения механизма «единого окна» [Мантусов В. Б., 2018]. Под таким механизмом понимается «механизм взаимодействия между государственными органами, регулирующими внешнеэкономическую деятельность, и участниками внешнеэкономической деятельности, который позволяет участникам внешнеэкономической деятельности однократно представлять документы в стандартизованном виде через единый канал для последующего использования государственными органами и другими организациями в соответствии с их компетенцией при контроле внешнеэкономической деятельности»<sup>5</sup>. Концепция «единого окна» подразумевает взаимодействие в двух направлениях: G2G — взаимодействие между государственными органами и B2G — взаимодействие между государственными органами и бизнес-средой, то есть участниками ВЭД.

Создание и применение механизма «единого окна» как основного направления электронной таможни будет способствовать ускорению информационных потоков между государственными органами и продавцами и налаживанию более эффективного обмена данными между государственными органами, позволит государственным органам

<sup>1</sup> Посттаможенный аудит является формой таможенного контроля после выпуска товаров в зарубежных государствах, которая в перспективе может быть применима в РФ, поэтому применительно к РФ и ЕАЭС в статье используется термин «таможенный контроль после выпуска товаров».

<sup>2</sup> См., напр.: *Customs post clearance and audit control / Republic of Cyprus Customs and Excise Department*. URL: <https://www.mof.gov.cy/mof/customs/customs.nsf/All/5EB7BA75BFFB6242C22572CF003968A2>.

<sup>3</sup> *Customs audit. Irish Tax and Customs Revenue*. URL: <https://www.revenue.ie/en/customs-traders-and-agents/customs-audit/what-are-the-time-limits-for-paying-duties-you-owe.aspx>; *Post-clearance audit system in China's customs service*. URL: <https://docplayer.ru/30411812-Sistema-post-tamozhennogo-audita-v-tamozhennoy-sluzhbe-knr.html>.

<sup>4</sup> *Международная конвенция «Об упрощении и гармонизации таможенных процедур»* (подписана в г. Киото 18.05.1973) (в ред. Протокола от 26.06.1999). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_106124/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_106124/).

<sup>5</sup> *Рекомендация и руководящие принципы по созданию механизма единого окна / ЕЭК ООН. 2005. С. 9*. URL: [http://www.unece.org/fileadmin/DAM/cefact/recommendations/rec33/rec33\\_trd352r.pdf](http://www.unece.org/fileadmin/DAM/cefact/recommendations/rec33/rec33_trd352r.pdf).

государств — членов ЕАЭС повысить уровень управления рисками и минимизировать количество нарушений требований таможенного законодательства со стороны участников ВЭД, упростить процесс совершения таможенных операций, значительно повысив при этом их эффективность<sup>6</sup>.

Участникам ВЭД внедрение системы «единого окна» позволит сократить временные и стоимостные затраты, связанные с обработкой документов и информации, необходимых для осуществления внешнеэкономической деятельности, и представлять большинство необходимых документов и сведений только один раз.

Для эффективной реализации механизм «единого окна» разбит на несколько тематических блоков, одним из которых является блок «Электронная таможня», включающий в себя такое направление, как «таможенный аудит». Для дальнейшего исследования целесообразно дать определение термину «таможенный аудит». В ходе исследования установлено, что можно выделить несколько подходов к внедрению таможенного аудита в деятельность таможенных органов Российской Федерации, которые связаны с различным пониманием самого термина «таможенный аудит»:

- «комплекс взаимосвязанных мероприятий, осуществляемых таможенными органами, направленных на оценку финансовой деятельности организаций, имеющих отношение к товарам, перемещаемым через таможенную границу, в целях обеспечения соблюдения законодательства в сфере таможенного регулирования» [Берзан А. А., 2008, с. 14];
- независимая проверка таможенных и иных документов и сведений участников ВЭД, осуществляемая негосударственными таможенными аудиторами;
- независимая проверка таможенных и иных документов и сведений участников ВЭД, осуществляемая независимым от таможенных органов государственным органом, специализирующемся непосредственно на таможенном аудите.

Соответственно, таможенный аудит может быть определен как форма таможенного контроля, предметный вид предпринимательской деятельности либо независимая государственная проверка отчетности участника ВЭД.

Ряд исследователей (см., напр., [Берзан А. А., 2008]) склоняются к определению таможенного аудита именно как формы таможенного контроля. Однако такой подход противоречит Федеральному закону от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»<sup>7</sup>, в соответствии с которым аудит должен осуществляться «аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами», то есть бизнес-сектором и предпринимателями. Следовательно, логичнее выделить таможенный аудит именно как предметный вид предпринимательской деятельности, а не форму таможенного контроля или вид независимого государственного контроля участников ВЭД.

## ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРИМЕНЕНИЯ ТАМОЖЕННОГО АУДИТА

Так как таможенный аудит является частью реализуемого в настоящий момент в Российской Федерации и Евразийском экономическом союзе механизма «единого окна» [Синельников Б. А., 2018], его внедрение в РФ является только вопросом времени, поэтому очень важно выбрать наиболее оптимальный подход по его реализации. Для этого следует обратиться к зарубежному опыту применения таможенного аудита.

Для исследования были выбраны страны, применяющие посттаможенный аудит в своей практике: государства ЕС, Канада, КНР, Япония. Все они обязаны пользоваться

<sup>6</sup> Решение Высшего Евразийского экономического совета от 29.05.2014 № 68 «Об Основных направлениях развития механизма «единого окна» в системе регулирования внешнеэкономической деятельности». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_163746/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163746/).

<sup>7</sup> Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/).

рекомендациями Всемирной таможенной организации (ВТамО) по внедрению таможенного аудита [WCO, 2012], а также руководствоваться положениями так называемой Киотской конвенции<sup>8</sup>.

В связи с отсутствием в исследованиях сравнительного анализа форм, в которых осуществляется таможенный аудит за рубежом, такие формы были проанализированы. В результате установлено, что во всех рассмотренных зарубежных государствах таможенный аудит является именно формой таможенного контроля, применяемой после выпуска товаров. Аудит, проводимый после таможенного оформления (посттаможенный аудит), выступает эффективным средством контроля благодаря созданию объективной картины сделок, релевантных таможенной системе и, как следствие, повышению эффективности таможенного контроля [Бакаева О. Ю., Покачалова Е. В., 2018].

В странах ЕС таможенный аудит является основной формой таможенного контроля, применяемой таможенными органами, и единственной формой таможенного контроля после выпуска товаров. Осуществление таможенного контроля после выпуска товаров опирается на рекомендации ВТамО, в которых указано, что единственной формой такого контроля является таможенный аудит. В частности, направления таможенного аудита на Кипре как одной из стран ЕС разрабатываются на основе государственной статистики правонарушений и системы управления рисками, то есть по данным статистики правонарушений выделяются отдельные направления постконтроля. Это аудит уполномоченных экономических операторов, аудит крупных импортеров, аудит экспорта и реэкспорта, аудит страны происхождения и др., после чего по каждому из направлений отбираются участники ВЭД, в отношении которых будет осуществляться контроль<sup>9</sup>. Затем таможенные органы информируют отобранные компании о предстоящем аудите за определенное время до фактического начала проверки, например в Ирландии — за три недели до фактического начала аудита<sup>10</sup>. Участникам ВЭД также дается определенный срок для проведения самостоятельного внутреннего аудита с последующим сообщением таможенным органам о выявленных правонарушениях. По результатам проведенного таможенными органами аудита осуществляется дальнейшее категорирование участников ВЭД. Цель посттаможенного аудита в ЕС — оценка качества соблюдения участниками ВЭД таможенного и налогового законодательства для дальнейшего категорирования участников ВЭД, в то время как в Российской Федерации целью контроля после выпуска товаров является в основном доначисление таможенных платежей. Поэтому применение таможенного аудита в ЕС позволяет не только доначислить неуплаченные таможенные платежи, но и делает нарушение законодательства невыгодным для участников ВЭД, благодаря чему они добровольно заявляют о допущенных ими правонарушениях и стараются минимизировать их количество.

При этом у каждой страны наблюдается своя специфика в отношении методов проведения аудита (сроков, полномочий таможенных органов, направлений аудита) и выбора аудируемых участников ВЭД (количество уплаченных таможенных платежей, данные системы управления рисками, данные государственной статистики и др.). Так, в КНР создан специализированный отдел по аудиту, занимающийся непосредственно деятельностью по таможенному аудиту участников ВЭД [Новиков С. В., 2017]. В Японии, как и в ЕС, таможенный аудит является единственной формой таможенного контроля, осуществляемой после выпуска товаров, однако должностные лица таможенных органов Японии осуществляют аудит только в отношении импортеров, сумма уплаченных таможенных платежей которых за год превысила 1 млн иен, их также называют «контролируемые импортеры» [Горячев В. А., 2016].

<sup>8</sup> Международная конвенция «Об упрощении и гармонизации таможенных процедур».

<sup>9</sup> *Customs post clearance and audit control / Republic of Cyprus Customs and Excise Department.*

<sup>10</sup> *Customs audit. Irish Tax and Customs Revenue.*

Общая черта таможенного аудита в изученных странах — возможность проведения участником ВЭД самостоятельного внутреннего аудита своего предприятия с последующим сообщением результатов и выявленных нарушений в таможенные органы. Такой подход позволяет им избежать более суровых санкций в отношении выявленных правонарушений, получить от таможенных органов рекомендации по улучшению деятельности фирмы и др. Это повышает прозрачность и эффективность таможенного контроля и степень доверия между участниками ВЭД и таможенными органами.

Как уже говорилось выше, таможенный аудит является частью механизма «единого окна», который в настоящее время активно внедряется в Российской Федерации и ЕАЭС, таким образом, существует объективная необходимость выбора подхода по внедрению в РФ таможенного аудита в целях реализации «единого окна».

### **ЭКСПЕРИМЕНТ ФТС ПО ВНЕДРЕНИЮ ТАМОЖЕННОГО АУДИТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Федеральной таможенной службой России в 2015 г. был проведен эксперимент по внедрению таможенного аудита для компаний, занимающихся экспортной и импортной деятельностью. В связи с проведением этого эксперимента ФТС был издан приказ<sup>11</sup>, который подразумевал добровольное прохождение участниками ВЭД таможенного аудита с последующим представлением в ФТС России аудиторских заключений. Заключения изучались созданной на базе ФТС рабочей группой, состоящей из представителей ФТС, аудиторских компаний и бизнес-сообщества (НП Гильдия профессионалов ВЭД «Гермес», ЗАО «Рено России», ООО «Эрнст энд Янг»)<sup>12</sup>.

Для получения возможности участия в эксперименте участники внешнеэкономической деятельности должны были осуществлять свою деятельность не менее трех лет, а аудиторские организации — оказывать свои услуги в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»<sup>13</sup>.

Для участия были отобраны семь организаций, ведущих внешнеэкономическую деятельность, сведения о которых не разглашаются, и четыре аудиторские компании: ООО «Аудит-Ренессанс», ЗАО «Эссистент», ООО «Аудит-Финанс. Петербург» и ООО «АФК-Аудит».

В ходе рассмотрения представленных рабочей группе аудиторских заключений было установлено следующее.

1. Не все представленные заключения позволяют в полной мере оценить финансовое положение аудируемого лица, его способность осуществлять таможенные платежи в установленные сроки и в полном объеме финансировать свою внешнеэкономическую деятельность, соответственно, не все из них могут быть использованы таможенными органами в целях определения степени выборочности применения форм таможенного контроля либо в качестве источника дополнительной информации в процессе контроля за соблюдением участниками ВЭД условий включения в реестры лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела и при категорировании участников ВЭД в рамках системы управления рисками.

2. Фигурирующие в аудиторских заключениях формулировки, касающиеся достоверности заявленной в декларациях на товары таможенной стоимости товаров, обоснованности

<sup>11</sup> Приказ ФТС России «О проведении эксперимента по установлению возможности использования таможенными органами России аудиторских заключений для целей таможенного контроля» от 14.10.2015 № 2053.

<sup>12</sup> Итоги эксперимента по установлению возможности использования таможенными органами Российской Федерации аудиторских заключений для целей таможенного контроля / Официальный сайт ФТС России. 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).

<sup>13</sup> Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ.



установления кодов товаров в соответствии с Единой товарной номенклатурой внешне-экономической деятельности ЕАЭС, могут быть подвергнуты сомнению<sup>14</sup>.

По итогам рассмотрения заключений были сделаны следующие выводы.

1. Заключения аудиторских организаций возможно использовать в целях категорирования участников ВЭД в рамках системы управления рисками как дополнительный критерий оценки деятельности организации, если в заключении раскрыты вопросы по общему и специализированному разделам.

2. Возможно использование аудиторских заключений для выбора объектов таможенного контроля после выпуска товаров среди участников ВЭД, отнесенных к низкому уровню риска нарушения законодательства, при условии однозначно положительного заключения аудитора и отсутствия у таможенных органов информации о рисках нарушения аудируемым участником ВЭД таможенного законодательства<sup>15</sup>.

В результате рабочей группой, организованной при ФТС России, было принято решение о продолжении работы по установлению возможности и эффективности использования аудиторских заключений для таможенных целей. В ближайшее время планируется разработать проекты стандартов, методики проведения аудита в таможенной сфере, форм отражения результатов проверки, мер ответственности аудиторов за недостоверное представление сведений, а также сформировать перечень и порядок аккредитации аудиторов, контроля уровня их квалификации для проведения аудита в таможенной сфере.

Соответственно, по мнению Федеральной таможенной службы России, таможенный аудит должен рассматриваться именно как предметный вид предпринимательской деятельности, заключающейся в аудите (контроле) таможенных и иных документов и сведений независимыми аудиторами с последующим представлением отчета по проведенному аудиту в Федеральную таможенную службу для их использования для целей таможенного контроля и категорирования участников ВЭД.

Тем не менее проведенный ФТС эксперимент можно назвать скорее неудачным, так как не было получено значительных положительных результатов, подтверждающих обоснованность внедрения таможенного аудита в форме предпринимательской деятельности.

Более того, участникам ВЭД такой подход кажется «перекладыванием» обязанностей таможенных органов на предпринимателей. Компании обеспокоены тем, что передача таких серьезных полномочий в руки бизнеса позволит недобросовестным участникам ВЭД «покупать» положительные аудиторские заключения и получать различные преференции и упрощения, увеличивая риск нарушения таможенного законодательства. Многие эксперты и участники ВЭД (генеральный директор ООО «Кастомс Рус» Андрей Кириенков, член рабочей группы АСИ «Совершенствование таможенного администрирования», член координационного совета Госдумы по оптимизации движения внешнеторговых грузов Марина Лякишева)<sup>16</sup> вообще считают некорректным возможность получения коммерческими структурами права выдавать или не выдавать преференции участникам ВЭД (не напрямую, а в виде рекомендаций таможенным органам) за денежное вознаграждение, хотя в настоящий момент эти льготы, определенные на законодательном уровне, возможно получить напрямую от таможенных органов без дополнительных материальных затрат.

Если анализировать современное состояние аудиторской деятельности, то помимо указанных выше аудиторских фирм, которых ФТС России уполномочила проводить аудит,

<sup>14</sup> Итоги эксперимента по установлению возможности использования таможенными органами Российской Федерации аудиторских заключений для целей таможенного контроля.

<sup>15</sup> Там же.

<sup>16</sup> Ассоциация содействия развитию аудиторской деятельности. URL: <http://www.np-srv.ru/news/2092.html>.

на сегодняшний день существует много иных аудиторских компаний, предоставляющих «услуги по таможенному аудиту». Однако после анализа предоставляемых подобными фирмами услуг (компания Parkline, Правовое бюро «Проект-ВС», IFCG, «Магистраль») был сделан вывод, что результат таких услуг — консультирование по определенным вопросам таможенного законодательства, даже сопровождение в суде, но не подготовка аудиторских заключений в значении существующего федерального закона. Но ведь и самих требований к отчетам-заключениям не существует, так как законодательно не прописан такой вид предпринимательской деятельности. Если рассматривать внедрение таможенного аудита в деятельность аудиторской фирмы, конечно, необходимо пересмотр Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в части введения понятия «таможенный аудит», а не только «налоговый аудит», необходима установка требований к аудиторским заключениям.

Поскольку внедрение таможенного аудита в Российской Федерации неизбежно, на этом пути целесообразнее всего опираться на зарубежный опыт. Как показал проведенный выше анализ, в большинстве зарубежных государств таможенный аудит является формой таможенного контроля. Однако для РФ и ЕАЭС такой путь едва ли легко реализуем: во-первых, в настоящее время существует практически аналогичная форма таможенного контроля после выпуска товаров — таможенная проверка, которая решает практически те же задачи, что и таможенный аудит. Во-вторых, внедрение таможенного аудита как формы таможенного контроля потребует существенных изменений таможенного законодательства как ЕАЭС, так и России, в частности: внесения изменений в Таможенный кодекс ЕАЭС, Федеральный закон «О таможенном регулировании и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Таким образом, для реализации данной концепции таможенного аудита понадобится практически полное реформирование всей системы таможенного администрирования — методологическое, техническое, законодательное [Горелова И. В., Бутенко Е. С., 2017].

По нашему мнению, практику таможенного аудита в Российской Федерации следует реализовывать либо в качестве предметного вида предпринимательской деятельности, либо путем создания отдельного государственного органа, отвечающего непосредственно за таможенный аудит, так как эти подходы не потребуют внесения серьезных изменений в таможенное законодательство.

Внедрение таможенного аудита в качестве предметного вида предпринимательской деятельности имеет свои преимущества, а именно:

1. Для внедрения таможенного аудита как предметной отрасли предпринимательской деятельности уже существует основа — Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», поэтому не потребуется разработка каких-либо фундаментальных нормативных актов, только возможное внесение уточнений в существующие.

2. Минимальные трудности при организации предпринимательской деятельности по осуществлению таможенного аудита. У российских предпринимателей имеется опыт, так как налоговый аудит — достаточно популярная на современном рынке услуга, а некоторые компании в настоящее время уже предлагают услугу таможенного аудита. Соответственно, имея в качестве примера компании, оказывающие услуги налогового аудита, предпринимателям будет значительно легче организовать на их базе компании, осуществляющие таможенный аудит.

3. Предпринимательская деятельность по таможенному аудиту не потребует серьезных финансовых затрат по организации со стороны государства, так как все издержки ложатся на бизнес-сообщество.

4. Снизится нагрузка на таможенные органы в сфере постконтроля товаров, т. к. нагрузка по осуществлению оценки, то есть аудита, участника ВЭД будет перераспределена с таможенных органов на независимых таможенных аудиторов, задача которых — осуществить проверку и оценить деятельность компании, а затем передать отчет (заключение) в таможенные органы для анализа и использования в целях таможенного контроля.

Такой подход при однозначно положительном аудиторском заключении и отнесении участника ВЭД к низкому уровню риска в соответствии с классификацией таможенных органов позволит не проводить в отношении участника ВЭД таможенные проверки, экономя ресурсы таможенных органов, но не оказывая при этом негативного влияния на осуществление таможенного контроля.

Тем не менее многие участники ВЭД небезосновательно опасаются, что такой подход позволит коммерческим структурам влиять на принимаемые таможенными органами решения по классификации участников ВЭД и предоставление им специальных упрощений. Также их не устраивает перспектива платить аудиторским организациям за возможность получения от таможенных органов преференций и упрощений.

Однако, с нашей точки зрения, преимущества таможенного аудита как вида предпринимательской деятельности являются весьма значительными, а недостатки могут быть сведены к минимуму. Этого можно достичь следующими способами.

1. Все организации, осуществляющие деятельность в сфере таможенного аудита, должны в обязательном порядке аккредитовываться ФТС России, что позволит участникам ВЭД быть уверенными в качестве предоставляемых им услуг. Также ФТС должна проводить контроль уровня классификации таможенных аудиторов.

2. На уровне ФТС необходимо разработать четкие стандарты и методики проведения таможенного аудита, которым должны будут неукоснительно следовать таможенные аудиторы, а также формы отражения результатов аудиторской проверки.

3. Государственными органами должны быть определены и предложены меры ответственности в отношении аудиторских организаций за представление недостоверных сведений вплоть до уголовной ответственности, что снизит риск возможности покупки положительного аудиторского заключения участниками ВЭД.

4. Аудиторское заключение не должно быть основополагающим документом, используемым при принятии решения об отнесении участника ВЭД к низкому уровню риска или предоставлении ему специальных упрощений и преференций, а должно служить только дополнительным источником информации для таможенных органов, демонстрирующим добровольное желание участника ВЭД доказать свою добросовестность в части соблюдения таможенного законодательства.

Создание отдельного государственного органа по таможенному аудиту также является перспективным подходом по внедрению таможенного аудита в Российской Федерации. Однако такой подход имеет ряд недостатков:

— государственный орган, по сути, будет дублировать полномочия таможенных органов, которые осуществляют таможенные проверки;

— такой подход потребует значительных затрат со стороны государства на создание нового государственного органа, на его кадровое и материальное обеспечение и последующее содержание из бюджета, тогда как предпринимательская деятельность в сфере аудита будет финансироваться исключительно бизнес-сообществом.

С другой стороны, создание государственного органа, специализирующегося на таможенном аудите, позволит частично перераспределить нагрузку по таможенному контролю после выпуска товаров на орган по таможенному аудиту. Более того, его заключения будут весомере, чем у коммерческих аудиторских организаций, и их с большей эффективностью возможно будет применять для целей категорирования участников ВЭД и представления им различных преференций и упрощений, что позволит в перспективе заменить камеральную таможенную проверку на таможенный аудит. Более того, такой подход позволит расширить взаимодействие участников ВЭД и государственных органов — то самое взаимодействие В2G, необходимое для реализации механизма «единого окна».

Также целесообразно, учитывая зарубежный опыт, разрешить участникам ВЭД самостоятельно проводить внутренний аудит с последующим представлением заключения



и информации о выявленных нарушениях в государственный орган по таможенному аудиту для анализа. При добровольном сообщении участника ВЭД о выявленных им самостоятельно правонарушениях следует подумать о возможности не применять в его отношении санкций либо применять их в минимальном масштабе в целях поощрения добровольного соблюдения им таможенного законодательства и увеличения числа добросовестных участников ВЭД, а также расширения взаимодействия В2G.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, как показывает зарубежный опыт, реализация концепции таможенного аудита наиболее эффективна при его внедрении как формы таможенного контроля. Однако в текущей ситуации в Российской Федерации и ЕАЭС, когда только недавно были изменены законодательные нормы в сфере таможенного регулирования, представляется нецелесообразным вновь вносить в них столь масштабные изменения. На наш взгляд, наилучшим решением на данный момент будет создание отдельного государственного органа, занимающегося таможенным аудитом. Это не только позволит перераспределить нагрузку по постконтролю товаров с таможенных органов, даст возможность широкого использования достоверных аудиторских заключений, сделанных должностными лицами государственного органа по таможенному аудиту, для целей категорирования участников ВЭД и представления им различных упрощений и преференций, но и расширит необходимое взаимодействие В2G, способствующее реализации принципов механизма «единого окна», а также сможет в перспективе заменить собой камеральную таможенную проверку. Таким образом, создание государственного органа по таможенному аудиту может стать ступенькой, своего рода пробным шагом для внедрения в будущем таможенного аудита как формы таможенного контроля после выпуска товаров, что является в соответствии с зарубежным опытом наиболее эффективным подходом к таможенному контролю после выпуска товаров.

### Список источников

Агапова А. В. Возможности применения зарубежного опыта проведения таможенного контроля после выпуска товаров в России // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия: Экономика и экологический менеджмент. 2014. № 4 (17). С. 7–13.

Бакаева О. Ю., Покачалова Е. В. Мониторинг и аудит как инструмент баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2018. № 41. С. 616–643.

Берзан А. А. Развитие методических основ посттаможенного контроля. М.: Экслибрис-Пресс, 2008. 171 с.

Горелова И. В., Бутенко Е. С. Разработка концепции пост-таможенного аудита и ее применение в российской практике таможенного администрирования // Таможенное дело и внешнеэкономическая деятельность компаний. 2017. № 1 (2). С. 170–182.

Горячев В. А. Международный опыт таможенного контроля после выпуска товаров / Электронный научный журнал молодежи Интермедия. 2016. URL: [http://www.intermedia-publishing.ru/ENZhM/Goryachev\\_CustomControl.pdf](http://www.intermedia-publishing.ru/ENZhM/Goryachev_CustomControl.pdf).

Мантусов В. Б. Инновации таможенного регулирования внешнеэкономической деятельности Российской Федерации // Вестник Российской таможенной академии. 2018. № 1. С. 9–16.

Новиков С. В. Исследование опыта Китайской Народной Республики по проведению таможенного аудита // Вестник Российской таможенной академии. 2017. № 3. С. 148–155.

Синельников Б. А. Применение концепции «G2B» в процессах управления государственными услугами электронной таможни // Евразийский юридический журнал. 2018. № 9 (124). С. 448–451.

WCO Guidelines for post-clearance audit (PCA). Vol. 1. WCO, June 2012. URL: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/pca-guidelines-volume-1.PDF?db=web>.

*Поступила в редакцию 25 марта 2019 г.*

*Принята к публикации 10 июня 2019 г.*

DOI: 10.31107/2075-1990-2019-3-106-116

## “Customs Audit” Direction: Implementation for the Purpose of Electronic Customs Development

**Anna V. Agapova**<sup>1</sup> (e-mail: av\_agapova@rambler.ru), ORCID 0000-0002-1984-0849

<sup>1</sup> Saint Petersburg National Research University of Information Technologies, Mechanics and Optics, Saint Petersburg 197101, Russian Federation

**Irina A. Gokinaeva**<sup>1</sup> (e-mail: gokinaeva\_irina@mail.ru)

<sup>1</sup> Saint Petersburg National Research University of Information Technologies, Mechanics and Optics, Saint Petersburg 197101, Russian Federation

**Alina A. Meleshkina**<sup>1</sup> (e-mail: alinalinainana@yandex.ru), ORCID 0000-0003-4800-5137

<sup>1</sup> Saint Petersburg National Research University of Information Technologies, Mechanics and Optics, Saint Petersburg 197101, Russian Federation

### Abstract

Development of electronic customs is currently a relevant area of work for both the Eurasian Economic Commission and the Federal Customs Service (FCS) of Russia. It relates to the introduction of a “single window” mechanism, one of the blocks of which is electronic customs. The need of customs audit implementation in the work of customs services in the EAEU countries emphasizes its development being part of the block of electronic customs.

However, the introduction of customs audit is restrained by uncertainty in its understanding. The article analyses the existing customs audit application practice for customs control of goods abroad. It is determined that in all researched countries customs audit is understood as a form of customs control. In the study, the authors develop possible approaches to implementation of customs audit in the activities of the Russian Federal Customs Service, namely a form of customs control (based on the experience of foreign countries), a subject type of business activity, and a special type of state control. Possible negative consequences of customs audit introduction in each case are analyzed. In addition, the authors prove that introducing a new form of customs control (customs audit) would be inexpedient. The results of the experiment on customs audit application conducted by the FCS of Russia are also analyzed in the article. The analysis reveals a lack of considerable positive results confirming the validity of introduction of customs audit as a business activity.

The authors establish that the best decision at the moment would be the creation of a separate public authority engaged in customs audit. This would allow the workload of customs authorities in goods post-clearance control to be redistributed, and would ensure a wide use of authentic audit reports made by officials in categorizing the participants of foreign trade activities and granting them various simplifications and preferences. It would also expand the necessary cooperation between authorities and participants of foreign trade activities, realizing the principles of the single window system, and could eventually help replace the desk customs inspection.

### Keywords:

customs control, post-clearance audit, PCA, customs audit, “single window” mechanism, single window, post-clearance customs control, electronic customs

**JEL:** F13, F14, F53

**For citation:** Agapova A.V., Gokinaeva I.A., Meleshkina A.A. “Customs Audit” Direction: Implementation for the Purpose of Electronic Customs Development. *Finansovyy Zhurnal – Financial Journal*, 2019, no. 3, pp. 106–116 (In Russ.). DOI: 10.31107/2075-1990-2019-3-106-116

**References**

Agapova A.V. (2014). The ways of application in Russia the experience of customs control after the release of goods abroad. *Scientific journal NRU ITMO. Series Economics and Environmental Management*, no. 4 (17), pp. 7–13 (In Russ.).

Bakaeva O.Y., Pokachalova E.V. (2018) Monitoring and Audit As a Tool of Balancing Private and Public Interests in Tax and Customs Relationship. *Vestnik Permskogo Universiteta. Yuridicheskie nauki – Herald of Perm's University. Jurisprudence*, no. 41, pp. 616–643 (In Russ.).

Berzan A.A. (2008). Development of Methodical Bases of Post-Customs Control. Moscow: Ekslibris-Press Publ., 171 p. (In Russ.).

Gorelova I.V., Butenko E.S. (2017). Development of the Concept of Post-clearance audit and Its Application in the Russian Practice of Customs Administration. *Tamozhennoe delo i vneshne ekonomicheskaya deyatel'nost' kompaniy – Customs Service and Foreign Trade Activity of Companies*, no. 1 (2), pp. 170–182 (In Russ.).

Goryachev V.A. (2016). International Experience of Customs Post-Control. *Elektroniy naychniy zhurnal molodyozhi Intermedia – Electronic Scientific youth's magazine Intermedia*. Available at: [http://www.intermedia-publishing.ru/ENZhM/Goryachev\\_CustomControl.pdf](http://www.intermedia-publishing.ru/ENZhM/Goryachev_CustomControl.pdf) (In Russ.).

Mantusov V.B. (2018). Innovations in customs regulation of the Russian Federation foreign economic activity. *Vestnik Rossiyskoy Tamozhennoy Akademii – The Russian Customs Academy Messenge*, no. 1, pp. 9–16 (In Russ.).

Novikov S.V. (2017). Studying the experience of the People's Republic of China in conducting customs audit. *Vestnik Rossiyskoy Tamozhennoy Akademii – The Russian Customs Academy Messenger*, no. 3, pp. 148–155 (In Russ.).

Sinelnikov B.A. (2018). Application of the “G2B” concept in the management of public services of e-customs. *Yevraziiskiy yuridicheskiy zhurnal – Eurasian Law Journal*, no. 9 (124), pp. 448–451 (In Russ.).

WCO (2012). WCO Guidelines for post-clearance audit (PCA), vol. 1. Available at: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/pca-guidelines-volume-1.PDF?db=web>.

Received 25.03.2019

Accepted for publication 10.06.2019