

Особенности аудита отчетности уполномоченного экономического оператора

Features of the Audit of the Statements of the Authorized Economic Operator

УДК 339.544

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-1-10-16

Г.В. Глазкова, канд. экон. наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (Финансовый университет)

e-mail: g_glaz@inbox.ru

G.V. Glazkova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University under the Government of the Russian Federation (Financial University)

e-mail: g_glaz@inbox.ru

Аннотация. Целью исследования является выработка предложений по совершенствованию методики аудита отчетности уполномоченных экономических операторов с учетом особенностей их деятельности. В статье предложены подходы к разработке такой методики с учетом стратегических преобразований в условиях таможенного администрирования. Методологической основой работы явились системный подход, метод анализа действующих процессов таможенного контроля, сбор фактов, анализ профессионально-этических норм, структурно-функциональное моделирование. Результатом исследования стало методическое обоснование комплексного подхода к организации и осуществлению аудита отчетности уполномоченного экономического оператора.

Ключевые слова: таможенные органы, таможенный контроль, уполномоченный экономический оператор, таможенная стоимость, аудит, внешнеэкономическая деятельность, декларирование товаров.

Abstract. The purpose of the study is to develop proposals for improving the methodology of auditing the reports of authorized economic operators, taking into account the specifics of their activities. The article suggests approaches to the development of such a methodology, taking into account strategic transformations in the context of customs administration. The methodological basis of the work was a systematic approach, a method for analyzing existing customs control processes, collecting facts, analyzing professional and ethical standards, and structural and functional modeling. The result of the study was the methodological justification of an integrated approach to the organization and implementation of the audit of the statements of an authorized economic operator.

Keywords: customs authorities, customs control, authorized economic operator, customs value, audit, foreign economic activity, declaration of goods.

Деятельность таможенных органов Российской Федерации направлена на содействие развитию международной торговли, росту товарооборота, обеспечению национальной безопасности страны. Достижение этих целей возможно лишь при высоком современном качестве таможенного администрирования. Вопросы, касающиеся деятельности уполномоченного экономического оператора и его роли в развитии внешнеэкономической деятельности, рассматривались в научных трудах О.В. Гудковой [10], Н.А. Денисовой [11], Л.Р. Исмагиловой [12], В.А. Кондрашовой [13], П.С. Муравьевой [14], И.А. Пашаевой [15], А.Ю. Терешенковой [16], М.Б. Худжатова [17]. Для совершенствования таможенного администрирования необходимо, среди прочих мер,

развивать институт уполномоченного экономического оператора. Институт уполномоченных таможенных операторов можно рассматривать как оптимальную модель сотрудничества между таможенными органами и бизнес-сообществом.

История развития института уполномоченных экономических операторов связана с историей становления евразийской экономической интеграции. В 1995 году между Россией, Белоруссией и Казахстаном было подписано Соглашение о Таможенном союзе [4]. Целью Соглашения было создание условий для эффективного экономического взаимодействия между странами. В 1999 году был подписан Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве [5].



Странами-подписантами были Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика, Российская Федерация и Республика Таджикистан.

Следующим важным этапом стал октябрьский саммит 2000 года, в ходе которого был подписан Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС). Его целью стало «эффективное продвижение процесса формирования Единого экономического пространства» [6] в отличие от предыдущих договоренностей об углублении интеграции. Было принято решение о прекращении деятельности наднациональных органов управления интеграцией.

В рамках ЕврАзЭС страны-участники приступили к организации Таможенного союза в соответствии с «Договором о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза» от 6 октября 2007 года. Договор предполагал отсутствие применения в рамках Союза таможенных пошлин, ограничений экономического характера, за исключением некоторых защитных и компенсационных мер [7]. В 2009 году был принят Таможенный кодекс Таможенного союза [2], которым и был введен институт уполномоченного экономического оператора (УЭО).

В настоящее время действует «Таможенный кодекс Евразийского экономического союза» (принятый в 2017 году) и согласно определению, данному в статье 430, «уполномоченным экономическим оператором является юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством государств-членов и включенное в реестр уполномоченных экономических операторов...» [1] Порядок получения статуса уполномоченного экономического оператора определен в национальном законодательстве каждого государства — члена Евразийского экономического союза.

В российском законодательстве положения, касающиеся уполномоченных экономических операторов, регулируются Федеральным законом от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Согласно требованиям вышеперечисленных правовых актов участник внешней торговли должен обратиться в соответствующий тамо-

женный орган с заявлением для включения в Реестр уполномоченных экономических операторов. Срок рассмотрения заявления не может превышать 120 календарных дней со дня его регистрации.

Условиями получения юридическим лицом статуса уполномоченного экономического оператора являются:

1) предоставление обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов на сумму, эквивалентную одному миллиону евро, по курсу валют на день предоставления такого обеспечения;

2) осуществление внешнеторговой деятельности в течение срока, определенного законодательством государства — члена Таможенного союза;

3) отсутствие неисполненной обязанности по уплате таможенных платежей, процентов, пеней;

4) отсутствие задолженности в соответствии с законодательством о налогах и сборах государств — членов Таможенного союза;

5) отсутствие фактов привлечения в течение 1 (одного) года (до обращения в таможенный орган) к административной ответственности за правонарушения в сфере таможенного дела;

6) наличие системы учета товаров, отвечающей установленным законодательством о таможенном регулировании требованиям, позволяющей сопоставлять сведения, представленные таможенным органам при совершении таможенных операций, со сведениями о проведении хозяйственных операций, и обеспечивающей доступ (в том числе удаленный) таможенных органов к таким сведениям [3]

По результатам рассмотрения заявления о включении в реестр уполномоченных экономических операторов принимается также решение о выдаче свидетельства первого, второго либо третьего типа.

Свидетельства различных типов имеют разные условия их получения и разные упрощения.

Уполномоченному экономическому оператору предоставляются специальные упрощения, такие как временное хранение товаров в помещениях на территории уполномоченного экономического оператора, выпуск товаров до подачи таможенной декларации, проведение таможенных операций, связанных

с выпуском товаров, на территориях уполномоченного экономического оператора и т.д. (см. табл. 1).

На конец 2023 года в реестр уполномоченных экономических операторов было вклю-

Таблица 1

Упрощения, предоставляемые УЭО в соответствии с типом свидетельства

Упрощения для УЭО	I тип	II тип	III тип
Совершение таможенных операций, связанных с прибытием товаров на таможенную территорию, убытием товаров с таможенной территории, таможенным декларированием и выпуском товаров, в первоочередном порядке	+		+
Непредоставление при помещении под таможенную процедуру таможенно-го транзита товаров, декларантом которых выступает уполномоченный экономический оператор, обеспечение исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин	+		+
Выпуск товаров до подачи декларации на товары	+	+	+
Проведение таможенного контроля в случае его назначения в форме таможенного осмотра или таможенного досмотра в первоочередном порядке	+		+
Признание таможенными органами в качестве средств идентификации пломб, наложенных уполномоченным экономическим оператором на грузовые помещения (отсеки) транспортных средств или их части			
Неустановление маршрута перевозки товаров в отношении товаров, перевозимых уполномоченным экономическим оператором	+		+
Осуществление перевозчиком, являющимся уполномоченным экономическим оператором, разгрузки, перегрузки (перевалки) и иных грузовых операций с товарами, находящимися под таможенным контролем и вывозимыми с таможенной территории, за исключением товаров, перевозимых (транспортируемых) в соответствии с таможенной процедурой таможенно-го транзита, а также замены транспортных средств международной перевозки, перевозящих такие товары, другими транспортными средствами, в том числе с удалением наложенных пломб и печатей, без разрешения таможенного органа, в регионе деятельности которого осуществляется соответствующая операция, или без его уведомления	+		+
Временное хранение в сооружениях, помещениях и на открытых площадках уполномоченного экономического оператора товаров уполномоченных экономических операторов		+	+
Временное хранение в сооружениях, помещениях и на открытых площадках уполномоченного экономического оператора товаров лиц, не являющихся уполномоченными экономическими операторами		+	+
Доставка товаров в зону таможенного контроля, созданную в сооружениях, помещениях и на открытых площадках уполномоченного экономического оператора, их размещение в такой зоне таможенного контроля, проведение таможенного контроля и совершение таможенных операций в указанных местах		+	+
Проведение таможенного контроля в сооружениях, помещениях и на открытых площадках уполномоченного экономического оператора		+	+
Совершение таможенных операций, связанных с таможенным декларированием, выпуском товаров, в таможенном органе, в регионе деятельности которого находятся товары		+	+
Проведение таможенного контроля в случае его назначения в форме таможенного осмотра или таможенного досмотра в первоочередном порядке		+	+
Непредоставление обеспечения исполнения обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин при отсрочке уплаты ввозных таможенных пошлин		+	+

Источник: составлено автором на основе положений «Таможенного кодекса Евразийского экономического союза».



чено чуть более 180 юридических лиц. Лицо может потерять впоследствии статус УЭО по причине нарушения критериев включения в реестр.

Отчетность уполномоченного экономического оператора подлежит обязательному аудиту. Порядок действий по выполнению аудиторского задания не отличается от сложившейся и раскрытой в международных стандартах методики. Аудиторская проверка осуществляется с использованием риск-ориентированного подхода выборочным методом. Аудитор в соответствии с требованиями, установленными Международным стандартом аудита МСА № 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения», оценивает систему внутреннего контроля, в том числе риски деятельности УЭО. В ходе оценки рисков рассматриваются следующие вопросы:

- использование руководством сведений для выявления и оценки рисков;
- использование адекватных процедур оценки рисков;
- наличие закрепленного во внутренних нормативных документах процесса выявления рисков;
- уровень квалификации специалистов, участвующих в выявлении рисков.

Системы контроля и учета уполномоченного экономического оператора оцениваются не только на соответствие положениям Информации Минфина России № ПЗ-11/2013 [9], Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», действующих ПБУ и ФСБУ, но и требованиям, установленным таможенным законодательством. При оценке системы бухгалтерского учета уполномоченного экономического оператора необходимо опираться на требования Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (пункт 1 статьи 433) [1]. В данной статье утверждается, что у юридического лица обязательно должна быть система учета товаров, соответствующая установленным законодательством стран — членов Евразийского экономического союза о таможенном регулировании требованиям, которая бы позволяла сопоставить сведения УЭО, предоставленные при осуществлении таможенных операций таможенным органам, со сведениями о про-

ведении хозяйственных операций в учетной системе организации. При этом должен быть предоставлен доступ (в том числе удаленный) таможенных органов к таким сведениям.

Типовые требования к системе учета и контроля установлены Федеральным законом от 03.08.2018 № 289-ФЗ (часть 8 статьи 383) «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [3].

С учетом этих требований аудитор должен рассмотреть внутренние нормативные документы УЭО и определить:

- предусмотрены ли контрольные действия, которые позволяют выявить и предотвратить любые таможенные нарушения или ошибки;
- предпринимаются ли соответствующие действия для устранения нарушений;
- разработаны ли политики и процедуры, призванные обеспечить информирование сотрудников об изменениях таможенного законодательства;
- разработаны ли процедуры обращения с контролируруемыми товарами;
- соответствует ли существующая система учета товаров требованиям законодательства.

Системы контроля и учета уполномоченного экономического оператора могут быть проверены с использованием тестов средств контроля, форма которых представлена в табл. 2.

При оценке того, насколько эффективно у УЭО функционирует система внутреннего контроля, обеспечивается процесс выявления рисков, аудитор получает у УЭО информацию путем направления запросов руководству и инспектирования результатов мониторинга системы внутреннего контроля и сопоставляет ее с имеющейся информацией, собранной в ходе самостоятельного получения понимания деятельности аудируемого лица.

При разработке общей стратегии аудита и плана аудита аудитору следует включить специальные вопросы, касающиеся особенностей аудита уполномоченного экономического оператора. Эти вопросы касаются требований к отчетности, которые предписаны регулирующими органами, характера подлежащих аудиту сегментов бизнеса, включая необходимость наличия у УЭО специальных знаний о требованиях относительно проведе-

Вопросы, направленные на понимание средств контроля УЭО

Вопрос	Ответ	Название внутреннего нормативного документа	Примечание
Предусмотрен ли внутренними нормативными документами отдельный учет операций с иностранными товарами и товарами Евразийского экономического сообщества			
Осуществляется ли отдельный учет операций с иностранными товарами и товарами Евразийского экономического сообщества			
Назначено ли ответственное лицо за контролем этих операций			
Проводятся ли проверки регистров бухгалтерского учета, финансовой отчетности и других операций на наличие факторов несоблюдения предписываемых требований			
С какой периодичностью устанавливаются контрольные действия по проверке операций по отдельному учету			
Каким образом руководство реагирует на выявленные нарушения			
Предоставляется ли должностным лицам таможенных органов возможность доступа (в том числе удаленного) к системе учета товаров			
Обеспечивается ли информационная система УЭО средствами защиты от несанкционированного доступа			
Назначено ли лицо, обеспечивающее контроль за защитой информации			
Предусмотрена ли возможность незамедлительного восстановления информации, уничтоженной или модифицированной по причине несанкционированного доступа			
Осуществляется ли контроль за обеспечением уровня защищенности информации			

Источник: составлено автором.

ния аудита финансовой отчетности для законодательных, регуляторных или иных целей.

При проведении аудита УЭО аудитору на этапе сбора аудиторских доказательств, помимо всех стандартных процедур применительно к показателям отчетности, следует производить оценку эффективности осуществляемых уполномоченными экономическими операторами внешнеэкономической деятельности и проверку значений показателей финансовой устойчивости, рассчитываемых уполномоченными экономическими операторами, используя процедуру пересчета. К таким показателям относятся:

- размер чистых активов;
- размер уставного капитала, указанный в учредительных документах, в каждом отчетном году;
- остаточная стоимость основных средств;
- коэффициент автономии;

- коэффициент общей (текущей) ликвидности;
- рентабельность собственного капитала;
- коэффициент финансовой устойчивости;
- коэффициент обеспеченности текущей деятельности;
- коэффициент маневренности собственного капитала.

Кроме того, аудитор должен проверить, соответствуют ли виды деятельности перечню классов и подклассов общероссийского классификатора деятельности (ОК 029–2014 (КДЕС РЕД.2), включающих виды экономической деятельности, осуществляемые юридическим лицом в качестве основного вида деятельности для включения в реестр уполномоченных экономических операторов [8].

В ходе выполнения аудиторского задания аудитор проверяет, имели ли место серьезные

или неоднократные нарушения таможенных правил.

Аудиторские доказательства являются основой, на которой должно базироваться мнение аудитора. Доказательства в аудите — это свидетельства, касающиеся финансовой отчетности УЭО, которые получает аудитор из различных источников, прежде всего от управленческого персонала, третьих лиц, самостоятельно с помощью аудиторских процедур, из других источников.

На всех этапах аудита играют ключевую роль требования к доказательствам, которые аудитор оценивает на основе своего профессионального суждения. На объем и качество аудиторских доказательств влияет оценка рисков искажения. На мнение аудитора о качестве и достаточности аудиторских доказательств оказывают влияние следующие факторы:

1) оценка риска искажения отчетности и несоблюдения требований нормативных документов;

2) оценка ведения бухгалтерского учета;

3) сформированная система внутреннего контроля;

3) наличие и содержание значимых вопросов;

4) приобретенный аудитором в ходе предыдущих аудиторских заданий опыт;

5) источники получения аудиторских доказательств и уровень их надежности;

б) форма аудиторских доказательств.

В целом проведению аудиторской проверки уполномоченного экономического оператора присущи те же черты, что и аудиту любой другой организации.

Особенностью является то, что в качестве внешних источников информации для аудита уполномоченного экономического оператора используются базы данных Федеральной таможенной службы, Федеральной налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики. Помимо того, иногда подлежит рассмотрению информация, собранная через таможенные системы импорта/экспорта, записи о таможенных разрешениях.

К внутренним источникам информации относятся документы и информация из системы бухгалтерского учета аудируемой организации, то есть регистры бухгалтерского учета, предоставленные УЭО первичные документы, результаты инвентаризации имущества, проводимой сотрудниками УЭО.

Так как деятельность уполномоченного экономического оператора неразрывно связана с таможенной сферой, то довольно высоки риски нарушения валютного и таможенного законодательства. В связи с этим при выполнении аудиторского задания целесообразно включать специальные процедуры, такие как: контроль происхождения товаров; проверки правильности формирования таможенной стоимости, полноты и своевременности уплаты таможенных платежей, достоверности процедур временного ввоза, экспорта/реэкспорта и др. В этом случае активным пользователем аудиторских заключений будут таможенные органы, что позволит повысить эффективность таможенного контроля. Аудиторские заключения могут стать основой при принятии решений о сохранении уполномоченными экономическими операторами своего статуса.

Литература

1. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11.04.2017).
2. Таможенный кодекс Таможенного союза» (ред. от 08.05.2015) (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17).
3. Федеральный закон от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».
4. Соглашение стран СНГ от 20.01.1995 «О Таможенном союзе».
5. Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве (подписан в г. Москве 26.02.1999) (с изм. от 10.10.2014).
6. Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества» (ред. от 06.10.2007, с изм. от 10.10.2014) (подписан в г. Астане 10.10.2000).

7. Договор о создании единой таможенной территории и формировании таможенного союза» (подписан в г. Душанбе 06.10.2007).
8. ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст) (ред. от 30.11.2023).
9. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».
10. Гудкова О.В. Таможенный контроль осуществления деятельности уполномоченных экономических операторов // Вестник БГУ. — 2020. — № 1 (43). — С. 113–121.
11. Денисова Н.А. Анализ потенциала развития института уполномоченного экономического оператора в евразийском экономическом союзе // БИТ. — 2020. — № 2 (14). — С. 13–18.
12. Исмагилова Л.Р. Присвоение статуса уполномоченного экономического оператора: правовые новации // Вестник РУК. — 2018. — № 4 (34). — URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/prisvoenie-statusa-upolnomochennogo-ekonomicheskogo-operatora-pravovye-novatsii> (дата обращения: 22.01.2024).
13. Кондрашова В.А. Развитие института уполномоченного экономического оператора в свете новейших изменений таможенного законодательства ЕАЭС // Ученые записки Санкт-Петербургского им. В.Б. Бобкова филиала Российской таможенной академии. — 2018. — № 4 (68).
14. Муравьева П.С. Проблемы развития института уполномоченного экономического оператора // Скиф. — 2019. — № 5-2 (33).
15. Пашаева И.А. Институт уполномоченных экономических операторов: проблемы теории и практики // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. — 2019. — № 1-2.
16. Терешенкова А.Ю. Развитие института уполномоченного экономического оператора // ТТПС. — 2017. — № 3 (41). — С. 45–50.
17. Худжатов М.Б. Оценка эффективности деятельности уполномоченного экономического оператора в Евразийском экономическом союзе // Вестник МФЮА. — 2019. — № 1.

ФНС ОБНОВИЛА КОНТРОЛЬНЫЕ СООТНОШЕНИЯ ДЛЯ УВЕДОМЛЕНИЙ ОБ ИСЧИСЛЕННЫХ НАЛОГАХ

Федеральная налоговая служба выпустила новые контрольные соотношения, по которым инспекторы будут проверять уведомления об исчисленных суммах налогов и взносов. Соотношения приведены в письме ФНС от 31.01.24 № ЕА-4-15/971@.

Прежде чем отправить уведомление об исчисленных налогах, его следует проверить на контрольные соотношения. Если цифры в уведомлении «не сойдутся» с контрольными показателями, налоговики сочтут документ несданным (п. 9 ст. 58 НК РФ).

До сих пор налоговики применяли соотношения, которые приведены в письме ФНС от 29.11.23 № ЕА-4-15/14981@ (см. «Для проверки налоговых уведомлений будут использоваться новые контрольные соотношения»).

Теперь ФНС опубликовала новые соотношения. Как и прежде, КС сгруппированы по видам ошибок. Всего в таблице содержится 86 значений (в предыдущей было 76).

В обновленный список добавлены контрольные соотношения, которые касаются сдачи уведомления по НДС по ранее установленного срока. Так, уведомление с кодом отчетного периода 21/12 (т.е. по НДС, удержанному с выплат с 23 по 29 февраля) нужно сдать не ранее 23 февраля (дата предоставления должна быть ≥ 23.02).

Напомним, что с 2024 года налоговые агенты должны сдавать уведомления по НДС два раза в месяц (п. 9 ст. 58 НК РФ):

- не позднее 25 числа текущего месяца — в отношении налога, исчисленного и удержанного за период с 1 по 22 число текущего месяца;
- не позднее 3 числа следующего месяца — в отношении налога, исчисленного и удержанного за период с 23 числа по последнее число текущего месяца включительно. Подробнее см. «Налоговики разъяснили, как в 2024 году платить НДС и сдавать уведомления».

Форма, порядок заполнения и электронный формат уведомления об исчисленных суммах утверждены приказом ФНС от 02.11.22 № ЕД-7-8/1047@.

https://www.buhonline.ru/pub/news/2024/2/21016_fns-obnovila-kontrolnye-sootnosheniya-dlya-uvvedomlenij-ob-ischislennyx-nalogax
15 февраля
Марина Басович

