

УДК 65.053

Березюк В. И.

## ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ПРИНЦИПЫ ТАМОЖЕННОГО АУДИТА

Аннотация

Необходимость развития таможенного аудита объективно обусловлено требованиями времени. Стратегическим направлением развития таможенного аудита является внедрение принципиально новых для Казахстана видов и форм финансового и таможенного контроля за формированием, движением и использованием государственных средств, осуществлением внешнеэкономической деятельности.

До недавнего времени некоторые ведущие ученые-экономисты основной формой финансового контроля определяли ревизию. В то же время в мировую практику уже давно вошла такая форма контроля, как государственный аудит, что объединяет финансовый аудит (проверку выполнения установленных норм), аудит эффективности и, по нашему мнению, таможенный аудит.

Классификация принципов аудита по выделенным нами критериям позволит четко разграничить содержательную деятельность аудита и способы ее реализации. Это, в свою очередь, будет способствовать более четкому определению категориального статуса аудита и поможет избежать разного толкования категорий в правоприменительной и экономической практике.

Ключевые слова: принципы; предпосылки возникновения; государственный аудит; таможенный аудит; таможенный контроль.

Berezyuk V. I.

## BACKGROUND AND PRINCIPLES OF CUSTOMS AUDIT

Annotation

The need to develop custom audit objective due to the requirements of the time. The strategic direction of the customs audit is to introduce radically new for Kazakhstan species and forms of financial and customs control over the formation, movement and use of public funds, the implementation of foreign economic activity.

Until recently, some leading economists the main form of financial control was determined by the audit. At the same time in the world practice has long included a form of control, as the state audit that integrates financial audit (verification of compliance with the established norms), performance audit and, in our opinion, the customs audit.

Classification of audit guidelines on criteria selected by us will allow a clear distinction between substantive audit activities and ways of its realization. This, in turn, will contribute to a better definition of the categorical status of the audit and will help to avoid different interpretations of the categories in law and economic practice.

Key words: principles; conditions occur; state Audit; customs audit; customs control.

Рост международной торговли, высокие конкурентные взаимоотношения международной коммерческой деятельности способствуют переходу от глобального таможенного контроля к выборочному, от контроля в процессе совершения таможенных операций - к контролю после выпуска товаров.

Особенно актуальным становится в настоящее время создание механизма упрощения и ускорения таможенных процедур.

Как следует из стандарта 6.2 гл. 6 Киотской конвенции, таможенный контроль должен сводиться к минимуму, необходимому для обеспечения соблюдения таможенного законодательства [1]. Однако нельзя забывать об обеспечении эффективности инструментов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности и качества таможенного контроля. Поэтому для ускорения и упрощения таможенных процедур и одновременного обеспечения эффективности инструментов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности нами предлагается переносить основную нагрузку проверки с этапа таможенного текущего контроля на этап контроля после выпуска товаров. Важность этого действия возрастает с учетом того факта, что за отведенные Таможенным кодексом Таможенного союза 1 - 2 дня (ст. 196 Таможенного кодекса Таможенного союза) полную и качественную проверку достоверности и документального подтверждения заявленных в декларации на товары сведений не всегда удается провести [2]. Поэтому, если задача перед таможенной службой состоит в одновременном содействии торговле, ускорении времени выполнения таможенных процедур, обеспечении соблюдения качества таможенного контроля, основная нагрузка таможенного контроля должна переноситься с этапа текущего контроля на этапы предварительного или последующего контроля. Для целей дальнейшего исследования следует рассмотреть зарубежный опыт проведения таможенного контроля в целом и таможенного контроля после выпуска товаров.

Практически все зарубежные компании, как и субъекты стран ЕАЭС, испытывают трудности с внешнеэкономической деятельностью (ВЭД). В основном это связано с таможенными, валютными, налоговыми и другими государственными структурами, контролирующими внешнеэкономическую деятельность и внешнеторговые поставки, а также с постоянно меняющимся и запутанным законодательством, имеющим двойственный смысл.

Причины наличия проблем с ВЭД и таможней в странах ЕАЭС, на наш взгляд, можно систематизировать следующим образом:

1. Незнание законов и правоприменительной практики.
2. Неумение участников рынка отличить предложения, связанные с незаконными, таможенными схемами ввоза товаров в страны ЕАЭС и оценить последующие риски.
3. Незнание требований контрольно-надзорных органов, проверяющих деятельность участников ВЭД и внешнеторговые поставки, или недооценка этих рисков.
4. Неумение понять уровень ответственности и квалификации тех, кто предлагает услуги, а также оценить уровень их пренебрежения законами и склонности к финансовым рискам.
5. Дефицит квалифицированных и опытных кадров во всех специальностях, связанных с ведением ВЭД и с внешней торговлей.

В результате анализа зарубежного опыта таможенного контроля установлено, что таможенные службы зарубежных стран используют следующие методы таможенного контроля: предотгрузочную инспекцию (осуществляется до перемещения товаров), контроль с использованием методов аудита (осуществляется после выпуска товаров).

Отметим, что, например, в России некоторые исследователи такой контроль называют таможенным аудитом. Нам представляется неверным такая трактовка сущности таможенного аудита и таможенного контроля, основанного на методах аудита.

Для раскрытия сущности методов и форм таможенного контроля, используемых за рубежом, обратимся к рассмотрению проведения таможенного контроля после выпуска товаров. За рубежом такой контроль в соответствии с требованиями Киотской конвенции осуществляется на базе методов аудита.

Из определения Е3./F4 Киотской конвенции следует, что под контролем на основе методов аудита понимаются «меры, позволяющие таможенной службе

убедиться в правильности заполнения деклараций и достоверности указанных в них сведений путем проверки имеющихся у заинтересованных лиц соответствующих книг учета, счетов, документооборота и коммерческой информации» [1].

Таким образом, проанализировав содержание таможенного контроля с использованием методов аудита, можно сделать вывод о том, что сущность его заключается в осуществлении контроля достоверности сведений, указанных в таможенных декларациях, путем изучения документов бухгалтерского учета и других коммерческих документов. Основное содержание такого контроля заключается в методах контроля - проверка бухгалтерских документов и финансовой отчетности, а также во времени проведения - после выпуска товаров.

Вопросы развития системы таможенного аудита в Российской Федерации рассматривали в своих исследованиях А. А. Берзан, Е. П. Лунева, Л. А. Попова, С. А. Чепурнов, С. Н. Шостак, А. С. Швец, О. Е. Кудрявцев, В. В. Соловьев, И. В. Соловьева. При этом российские ученые выделяют следующие взгляды на сущность таможенного аудита.

Одни определяют его как независимую проверку, осуществляемую таможенными аудиторами - негосударственными органами, рассматриваемую как систему дополнительного контроля, которая должна быть создана как одно из направлений предпринимательской деятельности - предметный вид аудиторской деятельности [3]. Согласно одному из мнений таможенный аудит - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского и иного учета, финансовой отчетности, в том числе специализированной, экономических субъектов (юридических и физических лиц) [4]. При этом указывается, что таможенный аудит не подменяет государственного контроля.

Согласно же мнению других авторов, таких как Л. А. Попова, С. А. Чепурнов, О. Е. Кудрявцев, В. В. Соловьев, И. В. Соловьева, Е. П. Лунева, А. А. Берзан, таможенный аудит - деятельность таможенных органов, проводимая после выпуска товаров, т.е. вид государственного контроля.

Так, под таможенным аудитом понимается «форма таможенного контроля, представляющая собой систематический процесс сбора и оценки сведений, заявленных при таможенном оформлении товара, с целью определения степени соответствия этих сведений законодательству Российской Федерации» [5].

По другому определению – «таможенный аудит представляет собой комплекс взаимосвязанных мероприятий, осуществляемых таможенными

органами с целью проведения проверок деятельности участников ВЭД после завершения таможенного оформления; хозяйствующих субъектов, прямо или косвенно имеющих отношение к товарам и транспортным средствам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации (таможенных брокеров, таможенных перевозчиков, владельцев СВХ и иных юридических и физических лиц), а также владельцев документов, связанных с таким перемещением, - в целях обеспечения соблюдения законодательства и международных договоров Российской Федерации, контроль за исполнением которых возложен на таможенные органы» [6].

Согласно мнению другого специалиста «...таможенный аудит - это комплекс взаимосвязанных мероприятий, осуществляемых таможенными органами, по оценке финансовой деятельности организаций, имеющих отношение к товарам, перемещаемым через таможенную границу, в целях обеспечения соблюдения законодательства Российской Федерации». [7].

Из приведенных определений следует, что таможенный аудит рассматривается как вид таможенного контроля, а также что таможенный аудит проводится после завершения таможенного оформления.

Что касается казахстанских ученых – основательно ни кто не рассматривает данную проблему и не проводит исследования в данной области.

Успешному развитию аудиторского дела способствует ее надежное законодательное обеспечение. В Казахстане 20 ноября 1998 г. был принят Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности», который регулирует отношения, связанные с осуществлением аудиторской деятельности. В Законе Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» дается следующее определение аудита: «Аудит - проверка в целях выражения независимого мнения о финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью, в соответствии с законодательством Республики Казахстан» [8].

Поэтому считаем необходимым ввести термин «таможенный аудит» и не приравнивать его к виду таможенного контроля.

Однако, проводя таможенный контроль после выпуска товаров, необходимо использовать методы аудита, основанные на изучении данных бухгалтерского учета участника внешнеэкономической деятельности.

Термин «таможенный аудит» может означать только предметный вид предпринимательской деятельности, проведение которой методически сходно с таможенным контролем после выпуска товаров.

Таким образом, в современных условиях упрощения таможенных процедур необходимо создавать методики проведения таможенного контроля на базе методов аудита. Однако в Казахстане отсутствуют даже механизмы внедрения такого контроля в практику.

Исходя из выше изложенного, можно сделать вывод, что термин «таможенный аудит» может означать вид предпринимательской деятельности.

Осуществление таможенного контроля после выпуска товаров является для стран ЕАЭС перспективной мерой соблюдения таможенного законодательства, особенно в условиях ВТО и в связи с принятием Киотской конвенции. При этом такой контроль должен осуществляться с использованием методов аудита специалистами, обладающими соответствующими знаниями. На наш взгляд, в связи с отсутствием механизма внедрения такого контроля в практику необходимо его создание. Следует также создавать методики проведения таможенного контроля на базе методов аудита.

Таможенный аудит заключаемых сделок и поставок, а также проверка правильности таможенного оформления продукции, ввозимой или ввезенной в страны ЕАЭС – это важный момент в защищенности поставок и участников сделки в этих странах. Немаловажным убедиться в этом субъектам, осуществляющим реализацию в странах ЕАЭС импортной продукции, так как импортные товары, ввезенные даже с небольшими нарушениями законов и норм, могут вызвать при проверках большие проблемы.

По нашему мнению, таможенный аудит даст полный профессиональный отчет о явных или скрытых ошибках и нарушениях, с анализом рисков и последствий, а также рекомендации и варианты решений по их снижению. Это поможет избежать или вовремя устранить последствия и риски, а в большинстве случаев избежать непредвиденных финансовых расходов и проблем.

Надо сказать, что незаконные таможенные схемы по некоторым товарным позициям дают экономию за счет снижения уплаты таможенных пошлин и НДС. Из-за склонности граждан к получению быстрой выгоды и указанных выше причин они получили широкое распространение в Казахстане и России. Сознательное применение таких схем позволяет таможенным брокерам вместе с дистрибьюторами зарубежных компаний или с их представителями в Казахстане и России получать неучтенную прибыль, оставляя проблемы и риски топ-менеджерам и владельцам компаний. Они же дают им возможность ввозить и продавать контрафактную продукцию под видом оригинальной поставки от

производителя. Проблемы существуют и в лизинговых сделках, при продажах в рассрочку и т.д.

В настоящее время Казахстан является активным участником Евразийского экономического союза и стремится соответствовать мировым стандартам, в том числе и в сфере ВЭД. В связи с этим в работу таможенных органов внесен ряд изменений, направленных на оптимизацию их деятельности. Комитетом по государственным доходам Министерства финансов Республики Казахстан разработана концепция развития таможенных органов, в соответствии с которой основной контроль таможенными органами должен осуществляться после выпуска товара, так называемый повторный таможенный контроль.

Таможенный контроль - это совокупность мер, осуществляемых таможенными органами (формы таможенного контроля), в том числе с использованием системы управления рисками, в целях обеспечения соблюдения таможенного законодательства ЕАЭС и законодательства государств-членов ЕАЭС. В соответствии с мировыми тенденциями система таможенного контроля при таможенном оформлении товара должна быть максимально упрощена с целью ее понимания большинством участников ВЭД.

При проведении таможенного контроля таможенные органы должны проверять следующее:

- правильность определения кода ТН ВЭД;
- правильность определения таможенной стоимости;
- соблюдение тарифных мер таможенного регулирования (правильность начисления и уплаты таможенных платежей и сборов);
- соблюдение нетарифных мер таможенного регулирования (сертификация, лицензирование и т.п.).

Не секрет, что процедура проверки запутана и не всегда обоснована. Особенно это касается проверки правильности определения таможенной стоимости. При проверке правильности определения таможенной стоимости нельзя использовать только статистическую информацию, имеющуюся в распоряжении таможенных органов, необходим индивидуальный подход к каждой сделке, с учетом всех характеристик товара, влияющих на ценообразование.

Зачастую при проведении таможенного контроля, как при оформлении товара, так и после его выпуска, таможенные органы запрашивают у декларанта

или таможенного представителя документы и сведения, не относящиеся к рассматриваемой сделке или таможенной операции.

Для того чтобы снизить риск возникновения проблем при проведении таможенного контроля (корректировка стоимости, доначисление платежей, начисление штрафов и т.д.) необходимо комплексно и профессионально с самого первого этапа подходить к вопросу подготовки пакета документов, которые будут предоставляться в таможенные органы.

Таким образом, подготовка к проверке начинается с момента заключения контракта, разработанного индивидуально для каждой сделки, с учетом всех особенностей поставки. Кроме этого необходимо подготовить пакет документов, подтверждающих таможенную стоимость товара, правильность определения кода ТН ВЭД, соблюдение тарифных и нетарифных мер при таможенном оформлении, определение страны происхождения, использование преференций. Эти документы необходимы, чтобы максимально снизить вероятность проведения повторного таможенного контроля после выпуска товара.

В случае, когда процедура таможенного оформления завершена и предполагается повторный таможенный контроль. При этом целесообразно осуществить таможенный аудит как всей внешнеэкономической деятельности, так и отдельных операций с целью корректировки документов и минимизации рисков, связанных с привлечением к ответственности субъектов за нарушение таможенного и валютного законодательства.

Таможенный аудит – это многоэтапная процедура, связанная с проверкой юридической и финансовой документации субъекта на предмет наличия таможенных рисков. По итогам проверки аудиторы формируют аудиторский отчет с подробным описанием выявленных нарушений и рекомендациями по их устранению.

Для создания в странах-участниках ЕАЭС действенной системы таможенного аудита необходимо обеспечить наличие предпосылок для ее успешного функционирования. К основным предпосылкам, на наш взгляд, можно отнести следующие:

- качество организации таможенного процесса, системы финансовой отчетности и бухгалтерского учета;
- наличие потребителей и пользователей таможенного аудита, их информационные потребности и ожидания;



- адекватность организационных форм таможенного аудита его целям, задачам, принципам;

- соответствующее качество нормативной и законодательной базы таможенного аудита.

Рассмотрение действующей схемы представления финансовой отчетности позволяет выделить несколько ведущих позиций. Прежде всего, любая финансовая отчетность должна быть публичной, если она не содержит государственной тайны, а такие случаи ограничены [9].

В качестве предпосылок внедрения в казахстанскую практику аудита можно считать степень готовности к изменениям непосредственных субъектов аудита и конкретных распорядителей финансами и получателей средств и ресурсов. В систему планирования, финансирования и контроля деятельности организации включается система мониторинга и оценки показателей их деятельности.

Одним из элементов системы таможенного аудита являются его принципы. Традиционный подход к характеристике принципов аудита предполагает выделение трех групп принципов, как считает Ким Н. В.: профессиональные базовые; принципы, разграничивающие собственно аудит и сопутствующие аудиту услуги; этические. [10, с.44]

В целом данные принципы по существу определялись как профессиональные аудиторские. Однако устоявшаяся классификация принципов аудита, по нашему мнению, методологически некорректна по следующим причинам: во-первых, не определены критерии их классификации, во-вторых, вне поля зрения исследователей остались конституционно-правовые принципы, а также принципы, на которых базируются сопутствующие аудиту услуги. Вызывает сомнение включение в систему этических принципов таких принципов, как независимость, профессиональная компетенция, конфиденциальность. Это, безусловно, правовые принципы, вытекающие из содержания норм Гражданского кодекса Республики Казахстан, и Закона Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности».

Как нам представляется, любая претендующая на научную значимость классификация, должна, по крайней мере, отвечать следующим критериям:

а) единство и однородность, взятые за исходный пункт для систематизации и классификации принципов, регулирующих сферу аудита;

б) каждая группа принципов должна включать однородные (по содержанию или по способам применения) принципы;

в) классификация принципов должна соответствовать логике истории и культурно-функциональному аспекту их возникновения и развития.

Для понимания и объяснения сущности аудита необходимо знание всех принципов. Нам представляется, что широкий подход к осмыслению принципов аудита, позволяет разделить их на общеметодологические принципы (основ конституционного строя, конституционные), общеправовые и аудиторские, которые можно разделить на содержательные и процедурные (таблица 1).

Когда в применении к некоей сфере общественных отношений говорится о «порядке», под этим обычно понимается набор правил, регулирующих структуру данной сферы и совокупность связанных с ней институтов. Под этим понимается экономический, а также общественный, государственный, правовой, культурный и иной порядок. К примеру, под экономическим порядком следует понимать совокупность всех правил организационного устройства экономики республики, и ответственных за это институтов, в том числе и института аудиторства. Это понятие определяет реальность экономического строя и целенаправленной деятельности в странах ЕАЭС. Оно предполагает также наличие у отдельных людей и их социальных групп определенного идеального представления, некоего образца. Экономический порядок обычно находит отражение в конституции, законах и предписаниях, то есть в законодательных нормах и упорядочивающих принципах. Экономический порядок «строится» с учетом знаний об экономических законах. С другой стороны, и сам порядок влияет на их действие, а, следовательно, на хозяйственную деятельность.

Упорядочивающие принципы содержат конституции любых стран, в том числе и Конституция Республики Казахстан. К таким принципам, составляющим основу конституционного строя, можно отнести принцип верховенства Конституции Республики Казахстан и законов на всей территории Казахстана и принцип прямого действия Конституции Республики Казахстан [2].

Необходимо отметить, что основы конституционного строя определяют такие конституционные принципы, как принцип непосредственного действия прав и свобод человека и гражданина, принцип равенства всех форм собственности перед законом, принцип приоритета международных норм, договоров над внутринациональным законодательством (в том числе и в сфере аудита).

Таблица 1. Классификация принципов аудита

Принципы аудита	Традиционная	Предложенная классификация и ее критерии		
		По юридической силе нормативных актов	По содержанию (материаль-ные)	По способам реализации (процедурные)
1	2	3	4	5
I. Общеметодологические принципы		1)		
1. Принципы основ конституционного строя:		1а)	+	
принцип верховенства Конституции РК			+	
принцип прямого действия Конституции РК			+	
принцип непосредственного действия прав и свобод человека и гражданина			+	
принцип равенства всех форм собственности			+	
принцип приоритета международных норм, договоров над внутринациональным законодательством			+	
принцип в сфере аудита			+	
2. Конституционные принципы:		1б)	+	
принцип права на частную собственность			+	
принцип равенства всех перед законом				+
принцип доступности информации для лица, затрагивающего его права и свободы				+
принцип нераспространения информации о частной жизни лица без его согласия			+	+
принцип возмещения государством вреда, причиненного незаконными действиями или бездействием органов государственной власти или их должностных лиц и др.				+
II. Общеправовые принципы		2)	+	
Принципы ГК, АК и др.			+	
III. Специальные (аудиторские) принципы:		3)		
а) базовые профессиональные:	+		+	

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5
принцип достоверности			+	
принцип гласности			+	
принцип адресности			+	
принцип независимости			+	
принцип императивности			+	
принцип обязательного страхования аудиторской ответственности			+	
принцип разграничения ответственности			+	
принцип обеспечения права пользователей аудиторской информации на защиту			+	
принцип специфики аудиторской ответственности			+	
принцип конфиденциальности			+	
принцип существенности	+		+	
принцип разумной уверенности	+			+
принцип доказательности	+			+
принцип документирования	+			+
принцип выборочной проверки	+			+
принцип унифицированности	+			+
принцип профессиональной компетентности				+
принцип профессионального поведения				+
<i>б) профессиональные, относящиеся к сопутствующим услугам:</i>			+	
принцип прогнозности			+	
принцип мониторинга			+	
принцип эффективности			+	
принцип рациональности			+	
принцип представительства			+	
<i>в) этические:</i>	+		+	+
принцип независимости	+			
принцип честности	+		+	+
принцип объективности	+		+	+
принцип добросовестности	+		+	+
принцип профессиональной компетентности	+			
Примечание – составлено автором на основе литературных источников				

Эти принципы определены в основах конституционного строя Казахстана. Законодатель, формулируя нормы конституционного строя, исходил из понимания их императивности, то есть непоколебимости и верховенства по отношению к другим нормам Конституции Республики Казахстан.

Таким образом, принципы основ конституционного строя предопределили содержание всех конституционных принципов, регулирующих сферу аудита, таких, к примеру, как принцип нераспространения информации о частной жизни лица без его согласия; принцип доступности информации для лица, затрагивающего его права и свободы; принцип права частной собственности; принцип возмещения государством вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием органов государственной власти или их должностных лиц и др. [2]

Пренебрежение конституционными принципами, регулиющими сферу аудита, привело к фактическому отсутствию правовых принципов аудита в законах Казахстана. Например, это привело к парадоксальной ситуации, когда в Законе Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» не содержится правовых принципов, определяющих содержательные и процедурные аспекты аудита. Данный закон составлен как система дозволений и запретов, исходящих от государства и определяющих, какой должна и не должна быть аудиторская деятельность. Такая логическая конструкция закона вызывает сомнение, поскольку любое правовое предписание должно иметь основу - принципы.

Таким образом, нам представляется, что правовыми принципами аудита, составляющими основные векторы концепции аудита в Казахстане должны быть: принцип в сфере аудита (устанавливающий права и обязанности Республики Казахстан и ее субъектов в сфере аудита); принцип иерархии закона и подзаконного нормативного акта; принцип императивности (устанавливающий, что по одной и той же отчетности выражение мнения о достоверности отчетности должно быть единым, независимо от лица, осуществляющего аудит) и др.

Среди принципов аудита особый статус имеют принцип разграничения ответственности в аудите и принцип специфики аудиторской ответственности. Принцип разграничения ответственности декларируется в аудиторском отчете и предполагает, что аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой отчетности. Ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности несет руководство аудируемого субъекта. Ответственность за использование информации, содержащейся в аудиторском отчете, и принятие решений несет непосредственно пользователь аудиторской информации. Следует констатировать, что такая важнейшая специфическая черта, как ответственность пользователя за принятие

квалифицированных решений на основе аудиторской информации, не зафиксирована в законодательстве Казахстана.

Такая группа аудиторских принципов - достоверности, гласности, адресности, независимости, императивности, разграничения ответственности, обеспечения права пользователей аудиторской информации на защиту, специфики аудиторской ответственности, конфиденциальности, разумной уверенности, существенности - отнесена нами к содержательным принципам, поскольку они определяют аудит как целостное явление, представляющее его составные элементы, свойства, связи и функции. Например, принцип существенности является своеобразным стержнем собственно аудита и используется как при планировании аудита, так и при формировании аудиторского мнения.

Поскольку аудит представляет собой публично-правовой аспект, мы включили в состав содержательных принципов принцип гласности.

Кроме того, содержательные принципы в значительной мере нуждаются в обогащении принципами, на которых базируются сопутствующие услуги: принципом прогнозности, позволяющим определить тенденции развития аудируемого субъекта; принципом мониторинга, позволяющим определить изменение динамики показателей; принципом эффективности, позволяющим давать рекомендации пользователям аудиторских услуг по эффективному использованию финансовых ресурсов; принципом рациональности, позволяющим давать рекомендации предприятиям по рациональной организации управления на всех уровнях; принципом представительства, позволяющим представлять интересы субъектов в арбитражных судах и судах общей юрисдикции. Данные принципы обусловлены спецификой исторического, культурного и экономического развития Казахстана в конце XX века и в начале XXI века. Культурно-исторический феномен этого периода можно охарактеризовать как возрождение гражданского общества, основанного на принципе частной собственности, охраняемой законом. Частная собственность порождает такое культурное явление, отсутствовавшее при административно-командной экономике, как ответственность собственника, предприимчивость, инициатива. В связи с этим значение сопутствующих аудиту услуг, оказываемых аудиторскими организациями, возрастает, то есть идет наращивание частного-правового потенциала аудиторской деятельности. [3, с.14] Это явилось исходным началом перечисленных выше принципов в сфере сопутствующих аудиту услуг.

Такая группа принципов аудита (доказательности, выборочной проверки, документирования, унифицированности) выделена нами в процедурные принципы в связи со следующими обстоятельствами: они определяют методику и технологию аудиторской деятельности, они сформулированы в различных рабочих стандартах аудита.

В одну из групп аудиторских принципов выделены принципы, определяющие нормы нравственного поведения аудиторов, которые должны пропагандировать аудиторы и аудиторские сообщества (честности, объективности, добросовестности) - этические принципы. Эти принципы в равной мере можно отнести как к содержательным, так и процедурным принципам. Этические принципы, в отличие от принципов основ конституционного строя, конституционных, общеправовых нельзя, по нашему мнению, разграничить на содержательные и процедурные – они в равной степени определяют и содержание и процедуры аудиторской деятельности. Это связано с тем, что данные принципы, выражающие нравственные убеждения аудитора, тесно связаны с привычками, обыкновением, нравами и определяются в целом культурно-историческими образцами соответствующего периода времени.

Такие принципы, как принципы независимости, профессиональной компетентности, профессионального поведения, конфиденциальности, нами отнесены к общеправовым (содержательным) принципам, а не к этическим.

Таким образом, критериями классификации принципов аудита могут являться: юридическая сила нормативных актов (их иерархия) в сфере аудита; содержание аудиторской деятельности (материальные принципы), способы реализации (процедурные принципы).

Кроме того, к основным принципам таможенного аудита можно отнести:

1) независимость – недопущение вмешательства, посягающего на независимость органов таможенного аудита (контроля) при проведении таможенного аудита;

2) объективность – проведение аудита строго в соответствии с законодательством Республики Казахстан, международными стандартами аудита, применение органами таможенного аудита (контроля) непредвзятого и беспристрастного подхода при проведении таможенного аудита и контроля;

3) профессиональная компетентность – обладание работниками органов таможенного аудита (контроля) необходимым объемом знаний и навыков, позволяющих обеспечивать проведение квалифицированного и качественного

аудита и контроля, а также следование профессиональному долгу и этическим нормам проверяемого субъекта организации;

4) конфиденциальность – обязательство органов таможенного аудита (контроля) по сохранности документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита и контроля, без права передачи их третьим лицам либо устного разглашения содержащихся в них сведений без согласия первого руководителя государственного органа, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Республики Казахстан;

5) достоверность – подтверждение результатов аудита и контроля бухгалтерскими, банковскими и иными документами объекта контроля;

6) прозрачность – ясность изложения результатов аудита и контроля, подотчетность органов таможенного аудита и таможенного контроля Президенту Республики Казахстан, Правительству Республики Казахстан, маслихатам, руководителям государственных органов, общественности;

7) гласность – публикация результатов таможенного аудита (контроля) с учетом обеспечения режима секретности, служебной, коммерческой или иной охраняемой законом тайны;

8) взаимное признание результатов аудита и контроля – признание органами таможенного аудита и контроля результатов аудита и контроля друг друга при условии соблюдения утвержденных стандартов.

Классификация принципов аудита по выделенным нами критериям позволит четко разграничить содержательную деятельность таможенного аудита и способы ее реализации. Это, в свою очередь, будет способствовать более четкому определению категориального статуса аудита и поможет избежать разного толкования категорий в правоприменительной и экономической практике. Очевидно, при углубленных исследованиях в этой области научный аппарат таможенного аудита в категориальном плане будет уточняться и обогащаться, что обусловлено необходимостью переориентации в современных условиях.

В настоящее время остается невыясненным вопрос о статусе аудита как формы научного знания. Разное восприятие аудита (как прикладной науки, предметной деятельности, научной дисциплины, формы научного знания и др.) не позволяет четко определить его предметно-объектное содержание. Общеизвестно, что первоначально новые отрасли науки формировались исключительно по предметному признаку, то есть в связи с вовлечением в процесс познания новых, никем не исследованных сфер действительности. Для современной науки



характерен переход от предметной ориентации к проблемной, когда новая наука «вырастает» не из специфики предмета исследования, а в связи с выдвижением определенной крупной теоретической или практической проблемы.

Таким образом, нам предстоит осмыслить, что же лежит в основе аудита: свой специфический предмет исследования или важнейшая теоретико-прикладная проблема. Известная и довольно широко распространенная трактовка предмета исследования аудита - финансово-хозяйственная деятельность, финансовая отчетность, факты хозяйственной деятельности - не выдерживает критики в силу того, что и другие экономико-прикладные знания также имеют аналогичный предмет исследования.

По нашему мнению, аудит имеет многопредметное поле: общественные отношения, которые непосредственно связаны как с осуществлением специфического вида финансового контроля - «собственно аудита», оказанием широкого спектра сопутствующих аудиту услуг, так и с управлением экономическим и социальным развитием организаций и индивидуальных предпринимателей, государства, общества посредством использования аудиторской информации.

В отсутствие четко определяемого предмета исследования, аудит, на наш взгляд, целесообразно признать формой научного знания, являющегося результатом научного исследования, то есть такого исследования, которое опирается главным образом на междисциплинарную методологию. Определенность научного статуса аудита позволит проследить его взаимосвязи с математическими, культурологическими, правовыми и иными научными направлениями. Определенность научного статуса аудита позволит эффективно использовать разработки других наук и научных знаний для оптимизации аудита в целом, для понимания его системного характера.

Система таможенного аудита не может быть представлена как простая совокупность его элементов. Она является дифференцированной системой, основанной на принципах и концепции аудита (рисунок 1).

Основное содержание в данной системе (структуре) характеристик заключается в следующем. Аудит как форма научного знания отражает систему идей, принципов, методов, объясняющих исследуемую область общественных отношений, а вместе с нормативно-законодательной базой и международными стандартами аудита формирует его теоретико-правовые основы.

Аудит как область практической деятельности основан на теоретико-правовой базе и входной информации и может выполнять методологическую функцию в случае несовпадения с теорией, то есть являться началом в исследовательской деятельности. Из теоретико-правовой и прикладной основ аудита вытекает его статус специфического информационного процесса - межкультурной коммуникации для повышения максимальной меры освоения расширяющихся условий существования организаций и индивидуальных предпринимателей, общества.

Традиционно в литературе выделяют в качестве третьего аспекта аудита информационную систему. На наш взгляд, такое выделение является неоправданным, так как она предполагает наличие телекоммуникационных связей. Новые технологии, широкополосный доступ, информация в формате XBRL - это этапы будущего в информационном процессе аудита. Поэтому нам представляется правильным сегодня рассматривать аудит как информационный процесс.

#### Литература

1. Киотская Конвенция. Руководства к Генеральному Приложению [Электронный ресурс] <http://www.carecprogram.org> (дата обращения: 11.11.2016)
2. Таможенный кодекс таможенного союза (в ред. Протокола от 16 апреля 2010 года) // [http://keden.kz/ru/tamojennii\\_kodeks\\_tamojennogo%20souza.php](http://keden.kz/ru/tamojennii_kodeks_tamojennogo%20souza.php) (дата обращения: 11.11.2016)
3. *Шостак С. Н.* Аудит: необходимое условие ускорения и упрощения процедуры таможенного оформления // <http://www.juristic.ru/articles> (дата обращения: 11.11.2016)
4. *Швец А. С.* Экономическая эффективность внедрения института таможенного аудита в структуру таможенных отношений // Основные аспекты развития таможенного дела на современном этапе: Сборник материалов. - 2003. - С. 301.
5. Выбор объектов таможенного аудита с использованием системы анализа и управления рисками: Пособие / Кудрявцев О. Е., Соловьев В. В., Соловьева И.В. - Ростов-н/Д: РИО Ростовского филиала РТА, 2005. – С.97.
6. *Лунева Е. П.* Методические и организационные основы таможенного аудита экспортно-импортных операций участников внешнеэкономической деятельности: Монография / Под общей редакцией докт. экон. наук, профессора Л.А.Поповой. - М.: РИО РТА, 2003. - С. 7.

7. Берзан А. А. Таможенный аудит в системе государственного контроля // Вестник транспорта. - 2006. - № 6. - С. 43.

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

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

10. Ким Н. В. Сущность и концепции аудита в зарубежной и отечественной экономической теории и праве / Н. В. Ким, Т. В. Смышляева // Юридическая теория и практика – 2008. – №1 (5)

Скроцкий Г.В., Тропинин В.Н. К термодинамике спиновых систем // Статистическая физика и квантовая теория поля: сб. статей. М.: Наука, 1973. Вып. 28. С. 120-200.

Глазкова Г. В. Инвестиции останутся сырьевыми [Электронный ресурс] // PROGNOSIS.RU: ежедн. интернет-изд. 2006. 25 янв. URL: <http://www.prognosis.ru/print.html?id=6464> (дата обращения: 19.03.2013).

#### Сведения об авторах

Березюк Валентина Ивановна, кандидат экономических наук, доцент,  
Карагандинский экономический университет Казпотребсоюза  
Адреса: г. Караганда, ул. Академическая, 9, индекс 100009  
e-mail: valuha-hilo@mail.ru

#### Information about authors

Bereznyuk Valentina, Ph.D., Associate Professor, University of Economics  
Karaganda Kazpotrebsoyuz  
Address: Karaganda, st. Academic, 9, 100009 Index  
e-mail: valuha-hilo@mail.ru

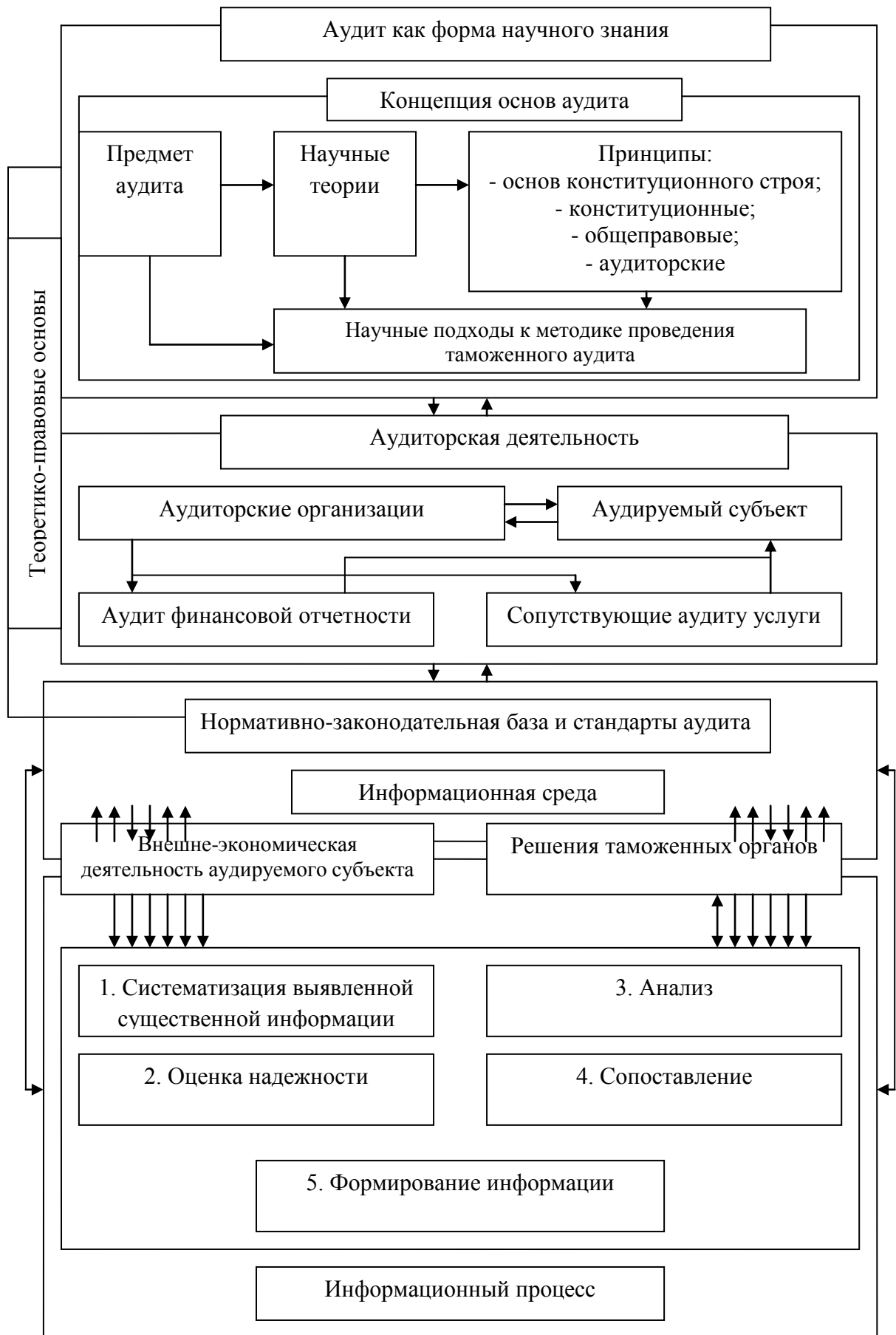


Рисунок 1. Структура таможенного аудита