

ПРИМЕНЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В ЦЕЛЯХ АУДИТА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ

Светлана Валентиновна ПАНКОВА ^{а*}, Валерий Владимирович ПОПОВ ^б

^а доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет (ОГУ), Оренбург, Российская Федерация
psv@mail.osu.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 8608-5104

^б кандидат экономических наук, доцент кафедры таможенного дела, Оренбургский государственный университет (ОГУ), Оренбург, Российская Федерация
porovv1@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 1168-7450

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 166/2020
Получена 26.03.2020
Получена в доработанном виде 10.04.2020
Одобрена 24.04.2020
Доступна онлайн
29.06.2020

УДК 339.56.055

JEL: C01, F02, H83, P33

Ключевые слова:

финансовый контроль,
таможенный аудит,
рейтинг таможенных
органов, экономический
анализ

Аннотация

Предмет. Разработка комплекса методов и показателей экономического анализа, который может использоваться при проведении аудита таможенных органов для отражения результативности их деятельности и рейтинговой оценки на примере Приволжского таможенного управления.

Цели. Обоснование возможности применения аналитических процедур рейтинговой оценки результативности взимания таможенных платежей для аудита экономической деятельности таможенных органов.

Методология. Использованы общенаучные методы исследования: диалектический, монографический, логический анализ, сравнение и сопоставление, а также метод евклидовых расстояний.

Результаты. Проведен обзор трудов российских и зарубежных ученых по вопросам истории развития таможенного аудита и внутреннего финансового контроля таможенных органов. Научно обоснована необходимость отнесения системы взимания таможенных платежей и ее результативности к показателям экономической деятельности таможенных органов. Научная новизна исследования обусловлена тем, что ввиду отсутствия методик оценки результативности деятельности таможенных органов применение аналитических процедур в ходе аудита их экономической деятельности видится перспективным направлением. Результаты исследования могут быть применены в деятельности таможенных органов, а также в образовательном процессе учреждений высшего образования.

Выводы. В результате проверки выдвинутой в исследовании научной гипотезы установлено, что внедрение и развитие системы рейтинговой оценки результативности деятельности таможенных органов по взиманию таможенных платежей может способствовать эффективному проведению финансового аудита деятельности таможенных органов в целом.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Панкова С.В., Попов В.В. Применение аналитических процедур в целях аудита экономической деятельности таможенных органов // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2020. – Т. 19, № 6. – С. 1035 – 1055.

<https://doi.org/10.24891/ea.19.6.1035>

Таможенные органы являются значимыми администраторами пополнения доходной части федерального бюджета страны. Около 30% государственной казны Российской Федерации в 2019 г. пополнилось за счет взимания таможенных платежей. Поэтому необходимо уделять особое внимание эффективности работы этих органов, внутреннему аудиту. Существующие нормативные документы, регламентирующие внутренний финансовый аудит государственных органов, сосредоточены только на показателях планирования и использования бюджетных средств и не отражают реальной эффективности деятельности аудируемых структур. Нами предлагается комплекс методов и показателей экономического анализа, который может использоваться при проведении аудита таможенных органов для отражения результативности их деятельности и рейтинговой оценки.

Создание Евразийского экономического союза внесло существенные изменения в развитие экономического и социального укладов обществ стран-участниц. Открытие границ внутри союза повлекло за собой усиление таможенного взаимодействия на внешнем контуре, что усилило ответственность таможенных органов каждой страны за защиту экономического суверенитета всего союза. Контроль деятельности таможенных органов, анализ их результативности по различным направлениям вышли на передний план и стали одной из главных тем не только российской, но и евразийской повестки. Это обуславливает развитие института внутреннего аудита деятельности таможенных органов. В конце 2019 г. были приняты три федеральных стандарта внутреннего финансового аудита, используемые в целях бюджетного контроля. В то же время существующие методики не позволяют оценить результативность деятельности таможенных органов по взиманию таможенных платежей, провести их рейтинговую оценку, выявить структурные подразделения с наилучшими практиками профильной деятельности.

Таможенный аудит ассоциируется с деятельностью таможенных органов в отношении участников внешнеэкономической деятельности, именуемой как таможенный контроль после выпуска товаров. Изначально Таможенным кодексом Российской Федерации в качестве одной из форм таможенного контроля была установлена таможенная ревизия, суть которой заключалась в проверке таможенными органами при необходимости бухгалтерских и иных финансовых документов по совершаемым внешнеторговым сделкам предприятиями – участниками внешнеэкономической деятельности. Объектами проверки выступали юридические лица и индивидуальные предприниматели, в качестве конечной цели заявлялись правильность прохождения таможенного контроля, а также своевременность и полнота уплаты ими таможенных платежей.

В редакции таможенных кодексов Таможенного союза и Евразийского экономического союза данная форма таможенного контроля претерпела изменения и была переформулирована в таможенную проверку. Качественного изменения содержания этой формы контроля не последовало, поскольку объектом проверки также являлась деятельность предприятий – участников внешнеэкономической деятельности. Приказом Федеральной таможенной службы от 09.02.2015 № 207 было утверждено Положение о проведении внутреннего финансового аудита в Федеральной таможенной службе (далее – Положение). Содержание Положения нацеливает исполнителей на обеспечение надежности контроля выполнения бюджетных процедур, достоверность бюджетного учета и отчетности, повышение экономности и результативности использования бюджетных средств. В то же время суть процесса взимания таможенных платежей как результата экономической деятельности таможенных органов Положением не затрагивается. Не освещаются эти вопросы и в принятых в конце 2019 г. федеральных стандартах внутреннего финансового аудита, которыми предписано проводить аналитические процедуры, но только в отношении бюджетных процедур, не уделяя внимания оценке и анализу результативности основной деятельности аудируемых органов.

В современной научной литературе таможенный аудит в основном рассматривается как сфера проверок предприятий – участников внешнеэкономической деятельности на предмет соблюдения таможенного законодательства. Так, Л.А. Попова и Н.Г. Липатова описывают инструменты таможенного аудита, направленные на проверку достоверности таможенных деклараций и другой документации участников внешнеэкономической деятельности [1]. Таможенный аудит как инструмент таможенного контроля отражен в работах таких авторов, как Д.Б. Бадмаева [2], А.В. Агапова, И.А. Гокинаева, А.А. Мелешкина [3], Е.И. Ефремова [4], А.М. Галицына, А.А. Зыков, В.С. Неудахин [5] и др. Юридические аспекты таможенного аудита освещены в статье О.Ю. Бакаевой и Е.В. Покачаловой, которые отмечают, что необходимо разграничивать понятия «таможенный аудит» и «таможенный контроль» на основе методов аудита. В первом случае это одна из форм таможенного контроля, проводимая таможенными органами, во втором – мера, использование которой позволяет таможенным органам осуществлять таможенный контроль [6]. Вопросы совершенствования таможенных процедур и таможенного аудита остаются дискуссионными и на международной научной площадке. В основном авторы уделяют внимание повышению эффективности деятельности таможенных органов при противодействии экономической контрабанде [7] с помощью оценки влияния таможенных органов на ускорение торговых потоков [8], с учетом рисков при заявлении таможенных процедур в различных условиях [9, 10], на основе упрощения таможенных процедур с помощью инновационных методов [11], ликвидации административных барьеров [12], совершенствования тарифной политики в таможенных союзах [13] и др. Следует отметить работы, касающиеся внутреннего контроля и показателей результативности работы таможенных органов. Так,

М.И. Исраилов и Б.К. Кожомбердиев¹ раскрывают особенности проведения внутреннего аудита таможенных органов Киргизской Республики, подчеркивают важность таможенных платежей для бюджета страны и отдельно раскрывают структуру системы внутреннего контроля в органах таможенной службы. При оценке результатов работы таможенных органов Ц.М. Огонь и Ю.А. Ломейко уделяют внимание динамике отдельных макроэкономических показателей, в которые входит совокупный объем таможенных платежей [14]. В статье В.И. Березюк делается акцент на создании интегрированной системы информационного обеспечения таможенного аудита в условиях ЕАЭС [15].

Тем не менее в рассмотренных работах не затрагиваются вопросы внутреннего финансового аудита таможенных органов и задачи определения результативности их основной работы. В данном направлении с учетом подходов, отраженных Д.А. Ендовицким, Н.П. Любушиным, Н.Э. Бабичевой [16], нами ранее была предложена методика проведения рейтинговой оценки деятельности таможенных органов [17] на основе применения интегрального показателя эффективности их деятельности. В то же время необходимы развитие системы показателей, свидетельствующих о результативности взимания таможенных платежей, методическое обоснование внедрения предлагаемых инструментов в практику внутреннего финансового аудита таможенных органов.

Аудит деятельности таможенных органов, по нашему мнению, должен использовать показатели результативности по взиманию таможенных платежей. Федеральной таможенной службе для планирования деятельности подведомственных таможенных органов важно оценивать их позиции в части одного из основных показателей – взимания таможенных платежей, причем в данном случае важен не абсолютный прирост платежей, а суммы их доначисления. С учетом этого несомненный методический интерес вызывает рейтинговая оценка деятельности таможенных органов по взиманию таможенных платежей, которую можно использовать при проведении финансового аудита. В качестве аудируемого лица выступает таможня субъекта Российской Федерации, обеспечивающая базовую деятельность по взиманию таможенных платежей и пополнению доходной части федерального бюджета, входящая в вертикальную структуру регионального таможенного управления.

Деятельность таможенных органов оценивается и анализируется по набору контрольных показателей эффективности деятельности, охватывающих все сферы таможенной службы. В отношении эффективности оценки деятельности таможенных органов руководством Федеральной таможенной службы практически ежегодно принимаются нормативно-правовые акты, которые являются методическими документами для расчета соответствующих показателей. По состоянию на 2019 г. таким

¹ *Исраилов М.И., Кожомбердиев Б.К.* Внутренний аудит, как один из методов улучшения деятельности таможенных органов // *Известия Иссыйк-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии*. 2019. № 1. С. 271–277; *Кожомбердиев Б.К.* Система внутреннего контроля в органах таможенной службы // *Известия Иссыйк-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии*. 2019. № 1. С. 281–286.

документом является приказ Федеральной таможенной службы от 26.12.2018 № 2131 «Об утверждении методик расчета показателей результативности деятельности, показателей эффективности деятельности и индикативных показателей региональных таможенных управлений и таможен, непосредственно подчиненных ФТС России» (далее – приказ № 2131). Указанным документом определены основные показатели эффективности деятельности таможенных органов, которые разделены на три основные группы:

- показатели результативности деятельности региональных таможенных управлений и таможен, непосредственно подчиненных Федеральной таможенной службе;
- показатели эффективности деятельности территориальных таможенных органов;
- индикативные показатели деятельности территориальных таможенных органов.

Данные группы показателей обеспечивают расчет итоговой оценки деятельности таможенного органа.

Поскольку цель нашего исследования касается оценки применимости методики рейтинговой оценки результативности деятельности территориальных таможенных органов, входящих в структуру Приволжского таможенного управления, то наибольший интерес представляет вторая группа показателей, учитывающая не только результат деятельности таможенного органа, но и обеспечивающая оценку результативности по взиманию таможенных платежей.

Входящий в эту группу показатель «доля уплаченных таможенных платежей в общей сумме таможенных платежей, доначисленных в ходе проведения таможенного контроля» характеризует степень результативности контрольной функции таможенных органов в части реализации мер по обеспечению участниками внешнеэкономической деятельности, в отношении которых были (наряду с уже уплаченными таможенными платежами) дополнительно начислены таможенные платежи по итогам проверок, инициированных таможенными органами после проведения таможенного контроля корректности сумм, исчисленных в таможенной декларации в отношении конкретной внешнеэкономической сделки. Рассматриваемый показатель состоит из двух подпоказателей:

- доля таможенных платежей, доначисленных по результатам декларирования товаров, после выпуска товаров или по итогам установления факта недекларирования;
- доля таможенных платежей, доначисленных по результатам декларирования товаров.

Первый подпоказатель является более комплексным и отражает более широкий спектр ситуаций, когда возможно доначисление таможенных платежей.

В группе индикативных показателей деятельности таможенных органов выделяются следующие, связанные с исчислением и уплатой таможенных платежей:

- доля экономически эффективных таможенных проверок – характеризуется как количество таможенных проверок всех видов, в результате которых были дополнительно начислены и уплачены таможенные платежи, по отношению ко всему объему таможенных проверок по всем направлениям деятельности таможенного органа;
- полнота взимания денежных средств по начисленным штрафам – отражает отношение взысканных средств к начисленным штрафам за правонарушения в области таможенного дела;
- полнота перечисления денежных средств, поступивших от реализации конфискованных товаров – отношение всех денежных средств (таможенные платежи, средства от продажи конфискатов и пр.) к общей сумме зачисленных на счет таможенного органа денежных средств от реализации задержанных товаров.

Обобщающие показатели итоговой оценки деятельности таможенного органа не разделяются по видам контрольных показателей и специфике деятельности таможенных органов.

В применении существующей методики оценки результативности таможенных органов в части уплаты таможенных платежей имеются существенные недостатки. Как показал анализ положений приказа № 2131, существующая методика расчета интегрального показателя деятельности таможенных органов основана главным образом на определении отклонений по каждому из достигнутых показателей эффективности и результативности таможенных органов по сравнению с плановыми величинами, что допускает изначально неравные условия в части установления данных целевых значений, которые не могут быть равноценно учтены всеми таможенными органами в силу специфики территории, характера перемещаемых грузов и т.д. В блоке показателей эффективности деятельности территориальных таможенных органов учтен только показатель «доля уплаченных таможенных платежей в общей сумме таможенных платежей, доначисленных в ходе проведения таможенного контроля», при этом не затрагиваются остальные аспекты деятельности таможенных органов в борьбе с недополучением таможенных платежей (задолженности, пени и пр.). В результате в ранее проведенном исследовании было предложено выделить и использовать для построения методики рейтинговой оценки следующую систему исходных показателей:

- доходы, администрируемые таможенными органами, млн руб., в том числе процент выполнения планового задания таможенного органа по взиманию таможенных платежей;
- доля уплаченных (взысканных) таможенных платежей в общей сумме таможенных платежей, дополнительно начисленных по результатам таможенного контроля при декларировании товаров (после выпуска товаров), %;

- сумма доначисленных таможенных платежей, пеней и наложенных штрафов по результатам таможенного контроля после выпуска товаров, тыс. руб.;
- изменение суммы задолженности по уплате таможенных платежей, пеней и процентов, руб.;
- выполнение плана по взиманию таможенных платежей, %.

Выбор данных показателей обусловлен тем, что из всего остального множества показателей только данные величины напрямую или наиболее тесно связаны с деятельностью таможенного органа по взиманию таможенных платежей.

В приказе № 2131 показатели эффективности работы таможенных органов в области таможенных платежей теряют самостоятельность и интегрированы в другие показатели (например, показатель для 2017 г. «сумма доначисленных таможенных платежей, пеней и наложенных штрафов по результатам таможенного контроля после выпуска товаров» в 2019 г. уже не имеет самостоятельности и входит в состав показателя «причиненный ущерб экономическим интересам государства в результате нарушения лицами обязательных требований, выявленный по результатам таможенного контроля после выпуска товаров», куда, помимо собственно доначисленных таможенных платежей, включены и другие показатели – сумма стоимости конфиската, утилизационного сбора и др.)².

В результате проведенного критического обзора существующей системы контрольных показателей эффективности деятельности таможенных органов возникает необходимость в разработке методики рейтинговой оценки результативности деятельности таможенных органов по взиманию таможенных платежей, основные преимущества которой представлены на *рис. 1*.

Рейтинговые оценки относятся к группе методов многомерного сравнения и призваны определить место конкретного объекта среди остальных объектов совокупности на основе заданного набора показателей. Методика рейтинговой оценки деятельности таможенных органов, построенная в результате проведенного исследования, базируется на подходе, подробно описанном в работе Г.В. Савицкой³. Этот метод основан на расчете евклидовых расстояний, то есть когда оценка проводится не только в отношении абсолютных показателей каждого субъекта совокупности, участвующего в сравнении, но и в отношении степени близости к показателям объекта, взятым за образец, эталон. Для реализации такого подхода показатели всех анализируемых субъектов

² О показателях результативности деятельности, показателях эффективности деятельности и индикативных показателях региональных таможенных управлений и таможен, непосредственно подчиненных ФТС России, на 2017 год: приказ Федеральной таможенной службы от 02.12.2016 № 2270; Об утверждении методик расчета показателей результативности деятельности, показателей эффективности деятельности и индикативных показателей региональных таможенных управлений и таможен, непосредственно подчиненных ФТС России: приказ Федеральной таможенной службы от 26.12.2018 № 2131.

³ Савицкая Г.В. Теоретические основы анализа хозяйственной деятельности. М.: ИНФРА-М, 2018. 217 с.

нормализуются по отношению к эталонному субъекту, значения которого принимаются за единицу. Общий алгоритм данного метода представлен на *рис. 2*.

Методика Г.В. Савицкой сводится к расчету рейтингового коэффициента R по определенной формуле, после чего определяется рейтинг (по наибольшей величине значения R) субъектов анализа. Главным звеном данной методики является определение весовых коэффициентов, которые должны строиться экспертным путем.

Поскольку речь идет о рейтинговой оценке определенного количества субъектов таможенных правоотношений, необходимо определиться со способом формирования шкалы ранжирования. По итогам расчета рейтинга будут определены значения рейтингового показателя, согласно которому все субъекты будут расположены в иерархической последовательности. Существует множество подходов к построению шкалы ранжирования. Так, рейтинговое агентство RusRating при оценке кредитного рейтинга российских компаний прибегает к использованию трехкомпонентной шкалы категории рейтингов – максимального, приемлемого, спекулятивного.

Шкала рейтингов банковских и страховых организаций содержит буквенные коды, соответствующие тому или иному уровню рейтинга. Согласно методологии данного рейтингового агентства, выделяются 10 возможных уточненных обозначений рейтингов, от самого высокого (AAA) до самого низкого (D), с более детальными индексами-пояснениями в виде «-» и «+».

В нашем случае применять подобные обозначения нецелесообразно, поэтому таможенные органы, попадающие в выборку, будут ранжированы по порядковому номеру.

Можно сразу сказать, что в рамках нашего исследования гораздо большее значение будут иметь показатели № 2–5 из приведенного списка, что обусловлено следующими обстоятельствами.

Во-первых, сумма таможенных платежей, взимаемая таможенными органами страны (показатель № 1), имеет большое значение для пополнения доходной части бюджета Российской Федерации. Уплата таможенных платежей является не столько заслугой таможенных органов, сколько обязанностью перед государством участника внешнеэкономической деятельности отчислять налоги в виде данных таможенных платежей в силу факта перемещения товара через таможенную границу. Из этого следует, что все участники внешнеэкономической деятельности, осуществляющие деятельность в зоне действия определенной таможни, должны в автоматическом режиме производить уплату. В противном случае их ожидают суровые административные санкции за нарушение налогового режима страны.

Во-вторых, по нашему мнению, истинной оценкой результативности деятельности должны являться показатели не столько собственно сбора платежей в их первоначальном виде (уплата таможенных платежей при перемещении товаров через

таможенную границу), сколько реализация механизма борьбы с недопоступлением таможенных платежей от участников внешнеэкономической деятельности по тем или иным причинам. Допустим, при первоначальном декларировании товаров при ввозе их на территорию Российской Федерации внешнеторговая фирма задекларировала товар, уплатив таможенные платежи на сумму 100 тыс. руб. После этого таможенными органами было обнаружено недостоверное декларирование товаров в виде неправильно заявленного кода товара по товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и выявлено занижение величины таможенной стоимости и, соответственно, суммы таможенных платежей, которая ранее была уплачена. В отношении участника внешнеэкономической деятельности проводят мероприятия по устранению нарушения (корректировка таможенной стоимости, контроль после выпуска товара и пр.), пересчитываются суммы скорректированных таможенных платежей, и участник внешнеэкономической деятельности обязан уплатить недостающие суммы. Показатели № 2–4 призваны оценить способность и эффективность работы таможенных органов в отношении недобросовестных участников внешнеэкономической деятельности в области контроля правильности уплаты таможенных платежей и, по нашему мнению, должны иметь также высокий вес при определении общего рейтинга.

В связи с этим возникает проблема обеспечения сопоставимости данных. Так, показатель № 1 «доходы, администрируемые таможенными органами» в абсолютном выражении имеет достаточно сильную вариацию и некоторые таможенные органы по этому показателю в суммовом выражении несопоставимы. Причиной могут являться различия в условиях работы таможенного органа и участников внешнеэкономической деятельности конкретного региона. Регионы Приволжского федерального округа сильно различаются как по уровню промышленной инфраструктуры, так и по количеству совершаемых экспортно-импортных операций участниками внешнеэкономической деятельности. Таможенные платежи не могут возникнуть без внешнеторговых сделок, которые совершаются с участием юридических и физических лиц во внешнеторговых отношениях преимущественно с прямым или косвенным участием соответствующего территориального таможенного органа.

Таким образом, предлагается ввести новый показатель для оценки результативности деятельности таможенных органов в части таможенных платежей, который будет нивелировать вариацию абсолютных данных по взиманию таможенных платежей, а также обеспечивать сопоставимость данных. Этот показатель позволит определить результативность взимания таможенных платежей, поскольку у каждого региона свои возможности в части объемов внешней торговли и, следовательно, сумм таможенных платежей. Если аудируемая таможня находится в зоне деятельности двух или более субъектов Российской Федерации, то в знаменателе должен учитываться их общий внешнеторговый оборот.

Все показатели, включенные в систему рейтинговой оценки, оказывают неравнозначное влияние на конечный показатель эффективности, следовательно, и на рейтинг

таможенных органов по взиманию таможенных платежей. Поэтому одним из главных методических вопросов на данном этапе является разработка весовых коэффициентов, которые должны соответствовать вкладу того или иного показателя в общую систему оценки эффективности деятельности. В общем виде расчет интегрального показателя результативности деятельности таможенного органа по взиманию таможенных платежей принимает следующий вид:

$$K = NI_1 + NI_2 + NI_3 + NI_4 + NI_5,$$

где K – интегральный показатель результативности деятельности таможенного органа по взиманию таможенных платежей;

NI_1 – нормированный показатель доли уплаченных (взысканных) таможенных платежей в общей сумме таможенных платежей, дополнительно начисленных по результатам таможенного контроля при декларировании товаров (после выпуска товаров);

NI_2 – нормированный показатель выполнения планового задания таможни по взиманию таможенных платежей;

NI_3 , NI_4 , NI_5 – нормированные значения корректирующих индексов взимания таможенных платежей, изменения сумм задолженности по уплате таможенных платежей, доначисленных таможенных платежей соответственно.

Нормирование показателей предложено провести посредством корректировки указанных пяти величин по отношению к объему внешнеэкономической деятельности региона и объему таможенных платежей в части деятельности таможенных органов в отношении недобросовестных участников внешнеэкономической деятельности.

Апробацию возможностей применения интегрального показателя результативности деятельности таможенного органа в части взимания таможенных платежей проведем на примере Приволжского региона.

В структуру таможенных органов Приволжского региона входят девять таможен: Башкортостанская, Нижегородская, Оренбургская, Пермская, Самарская, Саратовская, Татарстанская, Ульяновская, Приволжская оперативная таможня, 48 таможенных постов, подчиненных таможням, и Приволжский тыловой таможенный пост.

В регионе деятельности Приволжского таможенного управления функционируют 12 воздушных пунктов через таможенную границу ЕАЭС. В нашем распоряжении имеются заключения о выполнении контрольных показателей эффективности деятельности таможнями Приволжского таможенного управления поквартально за 2013–2016 гг.

Веса при формировании составляющих интегрального показателя были распределены следующим образом (согласно системе Федеральной таможенной службы):

- фактические доходы, администрируемые таможенными органами – 0,375;

- доля уплаченных (взысканных) таможенных платежей в общей сумме таможенных платежей, дополнительно начисленных по результатам таможенного контроля при декларировании товаров (после выпуска товаров) – 0,25;
- сумма доначисленных таможенных платежей, пеней и наложенных штрафов по результатам таможенного контроля после выпуска товаров – 0,25;
- изменение суммы задолженности по уплате таможенных платежей, пеней и процентов – 0,125.

Согласно позиции Федеральной таможенной службы, весовые коэффициенты определены по стоимостному принципу: чем больше показатель несет в себе фискальной составляющей, тем он эффективнее работает. Согласно полученным результатам, которые оказались довольно близки к рейтингу по скорректированному показателю, в лидирующей группе находятся таможенные органы, которые по абсолютным значениям не являются лидерами – это Ульяновская и Саратовская таможни, имеющие стабильный ежегодный рейтинг. Однако ряд таможенных органов демонстрирует нестабильные результаты. К примеру, Оренбургская таможня в двух годах из четырех находится на втором месте, но снижение до пятой и седьмой позиций в двух других годах уменьшило общий рейтинг по методике ФТС до итогового пятого места.

В результате апробации предложенной методики получены результаты, представленные в *табл. 1*.

Предложенная методика рейтинговой оценки позволяет провести ранжирование таможенных органов регионального таможенного управления по результативности их деятельности в области взимания таможенных платежей, исключая иную деятельность, то есть создает специализированный инструментальный профильной оценки и может стать действенным инструментом при проведении внутреннего финансового аудита региональным управлением.

Проведенная апробация методики показала, что Нижегородская, Ульяновская и Самарские таможни наиболее эффективно используют имеющиеся резервы по взиманию таможенных платежей, выраженные в объемах внешней торговли регионов. Было выявлено, что чем больше таможня взимает таможенных платежей, тем ниже ее результативность по качеству работы. Все крупные таможни Приволжского территориального управления (Самарская, Татарстанская и Нижегородская) оказались в нижней части рейтинга (хотя находятся в лидерах по общему количеству взимаемых таможенных платежей и выполнению плана), более мелкие по масштабам деятельности таможни, в том числе и Оренбургская, оказались в лидерах.

Проведение внутреннего финансового аудита должно затрагивать не только бюджетные процедуры, но и то, на что направлены в итоге бюджетные средства – результативность

основной деятельности таможенных органов, эффективность и качество, поиск резервов для улучшения их работы.

Предложенная методика рейтинговой оценки результативности деятельности таможенных органов по взиманию таможенных платежей позволяет создать надежную научно-методическую основу для проведения внутреннего аудита соответствующей деятельности таможенных органов. Ее преимущества заключаются в том, что при проведении аналитических процедур оценивается исключительно деятельность таможенных органов по взиманию таможенных платежей, нивелируется абсолютная составляющая в расчете, благодаря чему на первый план выходит результативность деятельности в отношении недобросовестных участников внешнеэкономической деятельности.

Таблица 1

Комплексный рейтинг таможен Приволжского таможенного управления по весам, установленным Федеральной таможенной службой, и по авторской методике

Table 1

Integrated ranking of customs of the Volga Customs Administration under the methodology of the Federal Customs Service and under our own methodology

| Таможня | Среднегодовой рейтинг по методике ФТС | | | | Среднегодовой рейтинг по авторской методике | | | | Среднегодовой рейтинг за весь период | |
|------------------|---------------------------------------|------|------|------|---------------------------------------------|------|------|------|--------------------------------------|--------------------|
| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | Методика ФТС | Авторская методика |
| Оренбургская | 2 | 5 | 7 | 2 | 1 | 3 | 3 | 1 | 5 | 1 |
| Башкортостанская | 8 | 6 | 5 | 8 | 8 | 2 | 2 | 5 | 7 | 5 |
| Нижегородская | 4 | 3 | 2 | 6 | 5 | 7 | 4 | 8 | 3 | 7 |
| Ульяновская | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 5 | 2 | 1 | 2 |
| Саратовская | 1 | 2 | 1 | 4 | 3 | 5 | 1 | 3 | 2 | 3 |
| Пермская | 6 | 7 | 8 | 5 | 4 | 4 | 5 | 3 | 6 | 4 |
| Татарстанская | 7 | 8 | 6 | 7 | 5 | 6 | 7 | 7 | 8 | 6 |
| Самарская | 5 | 4 | 4 | 3 | 5 | 8 | 8 | 6 | 4 | 8 |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1

Сравнение существующей системы контрольных показателей эффективности деятельности (КПЭД) таможенных органов и авторской методики рейтинговой оценки таможенных органов по взиманию таможенных платежей

Figure 1

Comparison of the existing system of performance indicators of customs authorities and our own rating methodology for customs authorities with regard to collection of customs payments

| Особенности существующей системы КПЭД, разработанной ФТС России, в области оценки деятельности таможенных органов по взиманию таможенных платежей | Особенности авторской методики рейтинговой оценки таможенных органов по взиманию таможенных платежей |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| В рассмотренных показателях нет привязки к внешнеэкономической деятельности региона | Корректирующий индекс взимания таможенных платежей учитывает объем внешнеэкономической деятельности региона деятельности таможенного органа |
| Имеющиеся показатели разрознены по структуре и не имеют комплексного характера, отсутствует какой-либо интегральный показатель, касающийся исключительно вопросов взимания таможенных платежей | Предложенные показатели в виде корректирующих индексов агрегируются в интегральный показатель результативности деятельности таможенного органа по взиманию таможенных платежей |
| Большинство рассмотренных показателей эффективности не связано напрямую с взиманием таможенных платежей | Все показатели в структуре интегрального показателя учитывают различные аспекты взимания таможенных платежей |
| Показатели по эффективности работы таможенных органов в области таможенных платежей теряют свою самостоятельность, интегрированы в другие показатели | Предложенные корректирующие индексы сами по себе могут выступать в качестве инструмента самостоятельной оценки результативности деятельности таможни по взиманию таможенных платежей, а также оцениваться в комплексе |
| В показателях присутствует субъективизм в части установления целевых значений, которые не могут быть равноценно учтены всеми таможенными органами | В разработанных показателях учитываются различные стороны деятельности таможенных органов, специфика территории, характер перемещаемых грузов и т.д. |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2

Алгоритм метода рейтинговых оценок, предложенный Г.В. Савицкой

Figure 2

The algorithm of the rating method proposed by G.V. Savitskaya



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Попова Л.А., Липатова Н.Г.* Организационные и методические основы применения экономических инструментов таможенной проверки (контроля) участников внешнеэкономической деятельности: монография. М.: Российская таможенная академия, 2014. 229 с.
2. *Бадмаева Д.Б.* Международный таможенный аудит в странах ЕС и России // *Вестник науки и образования*. 2019. № 2-2. С. 48–50.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-tamozhennyu-audit-v-stranah-es-i-rossii/viewer>
3. *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.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/napravlenie-tamozhennyi-audit-vnedrenie-v-tselyah-razvitiya-elektronnoi-tamozhni/viewer>
4. *Ефремова Е.И.* Особенности аудита и учета внешнеторговых бартерных сделок // *Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова*. 2018. № 4. С. 69–78. URL: <https://doi.org/10.21686/2413-2829-2018-4-69-78>
5. *Галицына А.М., Зыков А.А., Неудахин В.С.* Проблемные аспекты развития института таможенного аудита в рамках таможенного контроля после выпуска товаров // *Вестник Московского университета. Сер. 26: Государственный аудит*. 2018. № 4. С. 135–145.
URL: <http://audit.msu.ru/wp-content/uploads/2018/12/2018-4.pdf>
6. *Бакаева О.Ю., Покачалова Е.В.* Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях // *Вестник Пермского университета. Юридические науки*. 2018. № 4. С. 616–643. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/monitoring-i-audit-kak-instrument-dostizheniya-balansa-chastnyh-i-publichnyh-interesov-v-nalogovyh-i-tamozhennyh-pravootnosheniyah/viewer>
7. *Ibragimov Zh., Kapsalyamov K., Kapsalyamova S.* Problems of Organizational-Tactical Activity of Customs Authorities in Combating Economic Smuggling on Transport. *Procedia Computer Science*, 2019, no. 149, pp. 491–499.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.procs.2019.01.167>
8. *Elliott D., Bonsignori C.* The Influence of Customs Capabilities and Express Delivery on Trade Flows. *Journal of Air Transport Management*, 2019, vol. 74, pp. 54–71.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.jairtraman.2018.09.007>

9. Biljan J., Trajkov A. Risk Management and Customs Performance Improvements: The Case of the Republic of Macedonia. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 2012, vol. 44, pp. 301–313. URL: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.05.033>
10. Pourakbar M., Zuidwijk R. The Role of Customs in Securing Containerized Global Supply Chains. *European Journal of Operational Research*, 2018, vol. 271, iss. 1, pp. 331–340. URL: <https://doi.org/10.1016/j.ejor.2018.05.012>
11. Raus M., Flügge B., Boutellier R. Electronic Customs Innovation: An Improvement of Governmental Infrastructures. *Government Information Quarterly*, 2009, vol. 26, iss. 2, pp. 246–256. URL: <https://doi.org/10.1016/j.giq.2008.11.008>
12. Hornok C., Koren M. Administrative Barriers to Trade. *Journal of International Economics*, 2015, vol. 96, supplement 1, pp. S110–S122. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2015.01.002>
13. Syropoulos C. Rules for the Disposition of Tariff Revenues and the Determination of Common External Tariffs in Customs Unions. *Journal of International Economics*, 2003, vol. 60, iss. 2, pp. 387–416. URL: [https://doi.org/10.1016/S0022-1996\(02\)00046-6](https://doi.org/10.1016/S0022-1996(02)00046-6)
14. Огонь Ц.Г., Ломейко Ю.А. Оцінка ризиків та завдання митного контролю в Україні. *Економічний вісник університету*, 2017, вип. 33(1), с. 428–439. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-riskov-i-zadaniya-tamozhennogo-kontrolya-v-ukraine/viewer>
15. Березюк В.И. Формирование интегрированной межгосударственной системы информационного обеспечения таможенного аудита // *Учет. Анализ. Аудит*. 2016. № 3. С. 35–41. URL: <https://accounting.fa.ru/jour/article/view/85>
16. Ендовицкий Д.А., Любушин Н.П., Бабичева Н.Э. Диалектика теоретико-методологических основ экономического анализа // *Экономический анализ: теория и практика*. 2015. № 20. С. 2–15. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/dialektika-teoretiko-metodologicheskikh-osnov-ekonomicheskogo-analiza/viewer>
17. Попов В.В. Методологические подходы к рейтинговой оценке эффективности деятельности таможенных органов по взиманию таможенных платежей // *Вопросы статистики*. 2017. № 12. С. 61–71. URL: https://voprstat.elpub.ru/jour/article/view/604?locale=ru_RU

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

APPLYING ANALYTICAL PROCEDURES FOR PERFORMANCE AUDIT OF CUSTOMS AUTHORITIES

Svetlana V. PANKOVA ^{a*}, Valerii V. POPOV ^b

^a Orenburg State University,
Orenburg, Russian Federation
psv@mail.osu.ru
ORCID: not available

^b Orenburg State University,
Orenburg, Russian Federation
popovv1@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 166/2020
Received 26 March 2020
Received in revised form
10 April 2020
Accepted 24 April 2020
Available online
29 June 2020

JEL classification: C01,
F02, H83, P33

Keywords: financial
control, customs audit,
rating of customs
authorities, economic
analysis

Abstract

Subject. The article considers the development of a set of methods and indicators of economic analysis, which can be used for performance audit of customs authorities, using the Volga Customs Administration case.

Objectives. The aim is to justify the use of analytical procedures to rank the effectiveness of customs payments for the purpose of performance audit of customs authorities.

Methods. We employ general scientific methods of research, i.e. dialectical and monographic methods, logical analysis, comparison, as well as the Euclidean distance method.

Results. We reviewed works by Russian and foreign scholars on the history of customs audit development and internal financial control of customs authorities, gave scientific credence to attributing the system of customs payment and performance to the indicators of economic activity of customs authorities. Due to the lack of methods for assessing the performance of customs authorities, the use of analytical procedures during the performance audit seems to be a promising area.

Conclusions. When verifying the scientific hypothesis put forward in the study, we established that the introduction and development of the ranking system for the performance of customs authorities related to the collection of customs duties can contribute to effective financial audit of customs authorities in general.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Pankova S.V., Popov V.V. Applying Analytical Procedures for Performance Audit of Customs Authorities. *Economic Analysis: Theory and Practice*, 2020, vol. 19, iss. 6, pp. 1035–1055.
<https://doi.org/10.24891/ea.19.6.1035>

References

1. Popova L.A., Lipatova N.G. *Organizatsionnye i metodicheskie osnovy primeneniya ekonomicheskikh instrumentov tamozhennoi proverki (kontrolya) uchastnikov vneshneekonomicheskoi deyatel'nosti: monografiya* [Organizational and methodological framework for the application of economic instruments of customs audit (control) of participants in foreign economic activity: a monograph]. Moscow, Russian Customs Academy Publ., 2014, 229 p.
2. Badmaeva D.B. [International Customs Audit in the EU and Russia]. *Vestnik nauki i obrazovaniya = Bulletin of Science and Education*, 2019, no. 2-2, pp. 48–50.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-tamozhennyi-audit-v-stranah-es-i-rossii/viewer> (In Russ.)
3. Agapova A.V., Gokinaeva I.A., Meleshkina A.A. [‘Customs Audit’ Direction: Implementation for the Purpose of Electronic Customs Development]. *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal = Financial Research Institute. Financial Journal*, 2019, no. 3, pp. 106–116.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/napravlenie-tamozhennyi-audit-vnedrenie-v-tselyah-razvitiya-elektronnoi-tamozhni/viewer> (In Russ.)
4. Efremova E.I. [Specific Features of Audit and Assessment of Foreign-Trade Barter Deals]. *Vestnik Rossiiskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G.V. Plekhanova = Vestnik of Plekhanov Russian University of Economics*, 2018, no. 4, pp. 69–78. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.21686/2413-2829-2018-4-69-78>
5. Galitsyna A.M., Zykov A.A., Neudakhin V.S. [Problem aspects of the development of the institution of customs audit in the framework of customs control after the release of goods]. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Ser.: 26: Gosudarstvennyi audit = Bulletin of Moscow University. Series 26: State Audit*, 2018, no. 4, pp. 135–145.
URL: <http://audit.msu.ru/wp-content/uploads/2018/12/2018-4.pdf> (In Russ.)
6. Bakaeva O.Yu., Pokachalova E.V. [Monitoring and Audit as a Tool for Achieving Balance of Private and Public Interests in Tax And Customs Legal Relations]. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki = Perm University Herald. Juridical Sciences*, 2018, no. 4, pp. 616–643. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/monitoring-i-audit-kak-instrument-dostizheniya-balansa-chastnyh-i-publichnyh-interesov-v-nalogovyh-i-tamozhennyh-pravootnosheniyah/viewer> (In Russ.)
7. Ibragimov Zh., Kapsalyamov K., Kapsalyamova S. Problems of Organizational-Tactical Activity of Customs Authorities in Combating Economic Smuggling on Transport. *Procedia Computer Science*, 2019, no. 149, pp. 491–499.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.procs.2019.01.167>

8. Elliott D., Bonsignori C. The Influence of Customs Capabilities and Express Delivery on Trade Flows. *Journal of Air Transport Management*, 2019, vol. 74, pp. 54–71.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.jairtraman.2018.09.007>
9. Biljan J., Trajkov A. Risk Management and Customs Performance Improvements: The Case of the Republic of Macedonia. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 2012, vol. 44, pp. 301–313.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.05.033>
10. Pourakbar M., Zuidwijk R. The Role of Customs in Securing Containerized Global Supply Chains. *European Journal of Operational Research*, 2018, vol. 271, iss. 1, pp. 331–340.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.ejor.2018.05.012>
11. Raus M., Flügge B., Boutellier R. Electronic Customs Innovation: An Improvement of Governmental Infrastructures. *Government Information Quarterly*, 2009, vol. 26, iss. 2, pp. 246–256. URL: <https://doi.org/10.1016/j.giq.2008.11.008>
12. Hornok C., Koren M. Administrative Barriers to Trade. *Journal of International Economics*, 2015, vol. 96, supplement 1, pp. S110–S122.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2015.01.002>
13. Syropoulos C. Rules for the Disposition of Tariff Revenues and the Determination of Common External Tariffs in Customs Unions. *Journal of International Economics*, 2003, vol. 60, iss. 2, pp. 387–416.
URL: [https://doi.org/10.1016/S0022-1996\(02\)00046-6](https://doi.org/10.1016/S0022-1996(02)00046-6)
14. Огонь Ц.Г., Ломейко Ю.А. Оцінка ризиків та завдання митного контролю в Україні. *Економічний вісник університету*, 2017, iss. 33(1), pp. 428–439.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-riskov-i-zadaniya-tamozhennogo-kontrolya-v-ukraine/viewer>
15. Berezyuk V.I. [Development of integrated interstate system of information support of customs audit]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 3, pp. 35–41.
URL: <https://accounting.fa.ru/jour/article/view/85> (In Russ.)
16. Endovitskii D.A., Lyubushin N.P., Babicheva N.E. [The dialectics of theoretical and methodological background of economic analysis]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2015, no. 20, pp. 2–15.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/dialektika-teoretiko-metodologicheskikh-osnov-ekonomicheskogo-analiza/viewer> (In Russ.)
17. Popov V.V. [Methodological approaches to ranking evaluation of performance of customs authorities on collecting customs payments]. *Voprosy statistiki*, 2017, no. 12, pp. 61–71.
URL: https://voprstat.elpub.ru/jour/article/view/604?locale=ru_RU (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.