

Информация для цитирования:

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. Вып. 41. С. 616–643. DOI: 10.17072/1995-4190-2018-42-616-643.

Bakaeva O. Yu., Pokachalova E. V. Monitoring i audit kak instrument dostizheniya balansa chastnykh i publichnykh interesov v nalogovykh i tamozhennykh pravootnosheniyakh [Monitoring and Audit as a Tool for Achieving Balance of Private and Public Interests in Tax and Customs Legal Relations]. *Vestnik Permskogo universiteta. Juridicheskie nauki* – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2018. Issue 4. Pp. 616–643. (In Russ.). DOI: 10.17072/1995-4190-2018-42-616-643.

УДК 347.73

DOI: 10.17072/1995-4190-2018-42-616-643

**МОНИТОРИНГ И АУДИТ КАК ИНСТРУМЕНТ ДОСТИЖЕНИЯ
БАЛАНСА ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ
В НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ**

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16102

О. Ю. Бакаева

Доктор юридических наук, профессор
кафедры финансового, банковского и таможенного права

Саратовская государственная юридическая академия
410056, Россия, г. Саратов, ул. Вольская, 1

ORCID: 0000-0002-1971-0497

ResearcherID: M-6827-2018

E-mail: finpravo@ssla.ru

Е. В. Покачалова

Доктор юридических наук, профессор,
зав. кафедрой финансового, банковского и таможенного права

Саратовская государственная юридическая академия
410056, Россия, г. Саратов, ул. Вольская, 1

ORCID: 0000-0003-4738-7428

ResearcherID: M-6847-2018

E-mail: finpravo@ssla.ru

Поступила в редакцию 01.04.2018

Введение: вопросы поиска оптимального баланса между частными и публичными интересами не теряют своей актуальности. Конфликт таких интересов неизбежен при регулировании отношений, присущих сфере реализации государством фискальной функции и осуществления финансового контроля. Сглаживание противоречий между плательщиками обязательных платежей и налоговыми (таможенными) органами возможно посредством применения таких инструментов, как мониторинг и аудит. Анализ правовых норм, регламентирующих порядок их проведения; выявление проблем, возникающих при их применении; определение путей их развития – все эти вопросы требуют научного осмысления. **Цель:** на основе раскрытия особенностей проведения налогового монито-

© Бакаева О. Ю., Покачалова Е. В., 2018

**Information for citation:**

Bakaeva O. Yu., Pokachalova E. V. Monitoring i audit kak instrument dostizheniya balansa chastnykh i publichnykh interesov v nalogovykh i tamozhennykh pravootnosheniyakh [Monitoring and Audit as a Tool for Achieving Balance of Private and Public Interests in Tax and Customs Legal Relations]. *Vestnik Permskogo universiteta. Juridicheskie nauki* – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2018. Issue 4. Pp. 616–643. (In Russ.). DOI: 10.17072/1995-4190-2018-42-616-643.

УДК 347.73

DOI: 10.17072/1995-4190-2018-42-616-643

**MONITORING AND AUDIT AS A TOOL OF ACHIEVING BALANCE OF PRIVATE
AND PUBLIC INTERESTS IN TAX AND CUSTOMS LEGAL RELATIONS**

The study was funded by the Russian Foundation for Basic Research as part of the research project No. 18-29-16102

O. Yu. Bakaeva

Saratov State Law Academy
1, Volskaya st., Saratov, Russia, 410056

ORCID: 0000-0002-1971-0497

ResearcherID: M-6827-2018

E-mail: finpravo@ssla.ru

E. V. Pokachalova

Saratov State Law Academy
1, Volskaya st., Saratov, Russia, 410056

ORCID: 0000-0003-4738-7428

ResearcherID: M-6847-2018

E-mail: finpravo@ssla.ru

Received 01.04.2018

Introduction: the search for an optimal balance between private and public interests remains extremely relevant today. The conflict of such interests is inevitable when regulating relations associated with the implementation of the fiscal function and financial supervision by the state. The use of such tools as monitoring and audit allows for neutralizing controversies between payers of compulsory payments and tax (customs) bodies. There appear the following issues requiring scientific consideration: analysis of the legal rules regulating the procedure for conducting monitoring and audit, identification of problems arising in course of their application, determination of the ways for their development. **Purpose:** to show the possibilities of achieving a balance between public and private interests on the basis of tax monitoring, audit in the field of customs affairs. **Methods:** analysis and synthesis, formal-logical, comparative-legal, historical, statistical. **Results:** it is determined that tax and customs relations may be to a certain extent fiduciary in nature; the essence and functions of tax monitoring as an innovative form of tax control are clarified; the relationship between audit and customs control after the release of goods is correlated; the role of tax monitoring and customs audit is established for the optimal balance of private and public interests. The main functions of tax monitoring and audit in the field of customs are identified: fiscal, preventive, analytical. **Conclusion:** the authors present some ideas concerning the development of monitoring and audit that might con-

© Bakaeva O. Yu., Pokachalova E. V., 2018



ринга, аудита в области таможенного дела показать возможности достижения баланса частных и публичных интересов. **Методы:** методы анализа и синтеза, формально-логический, сравнительно-правовой, исторический, статистический. **Результаты:** определено, что налоговые и таможенные отношения могут носить в определенной степени фидуциарный характер; раскрыты сущность и функции налогового мониторинга как инновационной формы налогового контроля; проведено соотношение между аудитом и таможенным контролем после выпуска товаров; установлена роль налогового мониторинга и таможенного аудита для оптимального соотношения частных и публичных интересов. Выделены основные функции налогового мониторинга и аудита в области таможенного дела: фискальная, превентивная, аналитическая. **Выводы:** в целях дальнейшего поиска баланса между частными и публичными интересами предложено рассмотреть перспективы развития указанных форм финансового контроля, расширить круг организаций, в отношении которых может проводиться налоговый мониторинг. Аргументирована идея о возможности использования таможенными органами аудиторских заключений в рамках категорирования участников внешнеэкономической деятельности, а также для определения финансовой устойчивости уполномоченных экономических операторов. Продемонстрированы преимущества потенциального введения института таможенных аудиторов.

Ключевые слова: частные и публичные интересы; налоговый мониторинг; таможенный аудит; финансовый контроль; налоговый контроль; таможенный контроль; государственный аудит, аудиторская деятельность

MONITORING AND AUDIT AS A TOOL OF ACHIEVING BALANCE OF PRIVATE AND PUBLIC INTERESTS IN TAX AND CUSTOMS LEGAL RELATIONS

The study was funded by the Russian Foundation for Basic Research as part of the research project No. 18-29-16102

O. Yu. Bakaeva

Saratov State Law Academy
1, Volskaya st., Saratov, Russia, 410056
ORCID: 0000-0002-1971-0497
ResearcherID: M-6827-2018
E-mail: finpravo@ssla.ru

E. V. Pokachalova

Saratov State Law Academy
1, Volskaya st., Saratov, Russia, 410056
ORCID: 0000-0003-4738-7428
ResearcherID: M-6847-2018
E-mail: finpravo@ssla.ru

Received 01.04.2018

Introduction: the search for an optimal balance between private and public interests remains extremely relevant today. The conflict of such interests is inevitable when regulating relations associated with the implementation of the fiscal function and financial supervision by the state. The use of such tools as monitoring and audit allows for neutralizing controversies between payers of compulsory payments and tax (customs) bodies. There appear the following issues requiring scientific consideration: analysis of the legal rules regulating the procedure for conducting monitoring and audit, identification of problems arising in course of their application, determination of the ways for their development. **Purpose:** to show the possibilities of

tribute to balancing private and public interests. It is proposed to expand the range of organizations in respect to which tax monitoring can be conducted. It is argued that audit reports can be used by the customs authorities when categorizing participants in foreign economic activity, as well as when determining the financial stability of authorized economic operators. The possible advantages of introducing the institution of customs auditors are presented.

Keywords: private and public interests; tax monitoring; customs audit; financial control; tax control; customs control; public audit; audit activity

Information in Russian

МОНИТОРИНГ И АУДИТ КАК ИНСТРУМЕНТ ДОСТИЖЕНИЯ БАЛАНСА ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ В НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16102

О. Ю. Бакаева

Доктор юридических наук, профессор
кафедры финансового, банковского и таможенного права
Саратовская государственная юридическая академия
410056, Россия, г. Саратов, ул. Вольская, 1
ORCID: 0000-0002-1971-0497
ResearcherID: M-6827-2018
E-mail: finpravo@ssla.ru

Е. В. Покачалова

Доктор юридических наук, профессор,
зав. кафедрой финансового, банковского и таможенного права
Саратовская государственная юридическая академия
410056, Россия, г. Саратов, ул. Вольская, 1
ORCID: 0000-0003-4738-7428
ResearcherID: M-6847-2018
E-mail: finpravo@ssla.ru

Поступила в редакцию 01.04.2018

Введение: вопросы поиска оптимального баланса между частными и публичными интересами не теряют своей актуальности. Конфликт таких интересов неизбежен при регулировании отношений, присущих сфере реализации государством фискальной функции и осуществления финансового контроля. Сглаживание противоречий между плательщиками обязательных платежей и налоговыми (таможенными) органами возможно посредством применения таких инструментов, как мониторинг и аудит. Анализ правовых норм, регламентирующих порядок их проведения; выявление проблем, возникающих при их применении; определение путей их развития – все эти вопросы требуют научного осмысления. **Цель:** на основе раскрытия особенностей проведения налогового мониторинга, аудита в области таможенного дела показать возможности достижения баланса частных и публичных интересов. **Методы:** методы анализа и синтеза, формально-логический, сравнительно-правовой, исторический, статистический. **Результаты:** определено, что налоговые и таможенные отношения могут носить в определенной степени фидуциарный характер; раскрыты сущность и функции налогового мониторинга как инновационной формы налогового контроля; проведено соотношение между аудитом и

achieving a balance between public and private interests on the basis of tax monitoring, audit in the field of customs affairs. **Methods:** analysis and synthesis, formal-logical, comparative-legal, historical, statistical. **Results:** it is determined that tax and customs relations may be to a certain extent fiduciary in nature; the essence and functions of tax monitoring as an innovative form of tax control are clarified; the relationship between audit and customs control after the release of goods is correlated; the role of tax monitoring and customs audit is established for the optimal balance of private and public interests. The main functions of tax monitoring and audit in the field of customs are identified: fiscal, preventive, analytical. **Conclusion:** the authors present some ideas concerning the development of monitoring and audit that might contribute to balancing private and public interests. It is proposed to expand the range of organizations in respect to which tax monitoring can be conducted. It is argued that audit reports can be used by the customs authorities when categorizing participants in foreign economic activity, as well as when determining the financial stability of authorized economic operators. The possible advantages of introducing the institution of customs auditors are presented.

Keywords: private and public interests; tax monitoring; customs audit; financial control; tax control; customs control; public audit; audit activity

Введение

Одной из важнейших составляющих взаимодействия органов публичной власти и частных субъектов является проявление к ним определенного доверия. Основой для образования и функционирования государственных и общественных институтов выступают публичные интересы, транслируемые государством. Для граждан и организаций главным вектором их деятельности являются частные интересы, отражающие их потребности. Современное взаимодействие государства, общества и индивида требует учета частных и публичных интересов, поиска оптимального баланса между ними. Это возможно при взаимном уважении интересов друг друга, взаимной ответственности граждан и государства, развитии демократических институтов, привлечении частных субъектов к различным инструментам государственного управления.

Поиск баланса частных и публичных интересов возможен при безусловном приоритете права, назначение которого, в частности, состоит в обеспечении их разумного соотношения, минимизации дисбаланса, нахождения способов преодоления коллизий. Конфликт интересов личности и государства, острые противоречия между ними неблагоприятно отражаются на функционировании общественных отношений в современной России, подрывают авторитет закона, иллюстрируют кризис доверия населения к органам публичной власти,

снижают уровень правосознания и даже ведут к правовому нигилизму.

Необоснованное вмешательство государства в экономическую деятельность хозяйствующих субъектов, высокое налоговое бремя, низкий уровень благосостояния населения при гипертрофированном внимании к публичным интересам неминуемо ущемляет частные, не позволяет им динамично развиваться и полноценно реализовываться. Недовольство проводимой государственной политикой усиливает противостояние власти и населения, при котором адекватное соотношение частных и публичных интересов становится невозможным.

К сожалению, сфера достижения государством фискальных целей характеризуется конфликтом интересов органов государственной власти (налоговых и таможенных органов) и подконтрольных им лиц. Достичь здесь полного доверия, нивелировать возникающие противоречия и споры весьма затруднительно. Однако придать таким взаимоотношениям некий фидуциарный характер вполне достижимо при учете интересов плательщиков налогов, сборов, иных обязательных платежей. Построение данной модели правовых отношений должно быть основано на использовании инструментов и механизмов, помогающих частным субъектам осуществлять свою деятельность и в то же время способствующих достижению государством фискальных целей. Метод принуждения здесь должен играть второстепенную роль, уступая

там и таможенным контролем после выпуска товаров; установлена роль налогового мониторинга и таможенного аудита для оптимального соотношения частных и публичных интересов. Выделены основные функции налогового мониторинга и аудита в области таможенного дела: фискальная, превентивная, аналитическая. **Выводы:** в целях дальнейшего поиска баланса между частными и публичными интересами предложено рассмотреть перспективы развития указанных форм финансового контроля, расширить круг организаций, в отношении которых может проводиться налоговый мониторинг. Аргументирована идея о возможности использования таможенными органами аудиторских заключений в рамках категорирования участников внешнеэкономической деятельности, а также для определения финансовой устойчивости уполномоченных экономических операторов. Продемонстрированы преимущества потенциального введения института таможенных аудиторов.

Ключевые слова: частные и публичные интересы; налоговый мониторинг; таможенный аудит; финансовый контроль; налоговый контроль; таможенный контроль; государственный аудит, аудиторская деятельность

Introduction

Establishing trust is one of the most important components of interaction between public authorities and private entities. The basis for the formation and functioning of state and public institutions are public interests conveyed by the state. For citizens and organizations, the guiding lines of their activities are private interests reflecting their needs. Modern interaction of the state, society and the individual requires taking into account private and public interests and searching for an optimum balance between them. This is possible with the mutual respect for the interests of each party, mutual responsibility of citizens and the state, development of democratic institutions and involvement of private entities in various government tools.

The search for a balance of private and public interests is possible through an unconditional priority of law. Its purpose, in particular, is to ensure the reasonable ratio, minimize imbalance and find methods to overcome collisions. The conflict of interest of the individual and the state and acute contradictions between them adversely affect the functioning of social relations in modern Russia, undermine the authority of the law, illustrate a crisis of public confidence in bodies of the state pow-

er, reduce legal awareness and even lead to legal nihilism.

Unreasonable state intervention in economic activities of business entities, high tax burden and low welfare of the population with hypertrophied attention to public interests inevitably infringes upon the private sector. All this does not allow business entities to develop dynamically and to realized their potential to the fullest extent possible. Opposition between the authorities and the population is strengthened by the discontent with the state policy, when adequate ratio of private and public interests becomes impossible.

Unfortunately, measures taken by the state to achieve fiscal purposes are associated with the conflict of interest of public authorities (tax and customs authorities) and persons under their control. It is very difficult to achieve full confidence and level out the contradictions and disputes in this sphere. However, it is quite possible to impart a certain fiduciary character to such relations, taking into account the interests of those who pay taxes, charges, and other obligatory payments. The construction of this model of legal relations should be based on the use of the tools and mechanisms that help private subjects to conduct their activities and at the same time promote the achievement of fiscal purposes by the state. The coercive measure should play a supporting role, giving way

место убеждению, а также таким способам правового регулирования, как стимулирование и поощрение.

Президентом Российской Федерации в числе стратегических задач развития нашей страны на период до 2024 года поставлены и такие, как улучшение условий ведения предпринимательской деятельности, сокращение административных процедур и барьеров в сфере международной торговли¹. Их решение предполагает, в частности, и необходимость оптимизации деятельности налоговых и таможенных органов в части повышения уровня доверия к ним.

Достижению баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях способствуют такие меры, как мониторинг и аудит. Они являются элементами института финансового контроля и наряду с общими характерными чертами, присущими различным его способам, обладают и существенными особенностями. Закрепление их в законодательстве свидетельствует о понимании того, что без наличия частных интересов и выражения волеизъявления к их реализации никакие публичные интересы не могут быть обеспечены.

В важнейших источниках финансового права указанному институту уделяется особое внимание, что предопределено самой сущностью финансов как денежных фондов государства и муниципальных образований. Основам государственного (муниципального) финансового контроля посвящен раздел IX Бюджетного кодекса РФ² (далее – БК РФ). Глава 14 «Налоговый контроль» включена в часть 1 Налогового кодекса РФ³ (далее – НК РФ). Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле»⁴ содержит главу 4 «Валютный контроль». При этом единого понятия финансового контроля законодателем не выработано, хотя в науке неоднократно указывалось на целесооб-

разность его разработки и принятия закона об основах финансового контроля [6, с. 144].

Финансовый контроль – важнейшая составляющая финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Это контроль за соблюдением законности и целесообразности действий в области образования, распределения и использования публичных денежных фондов, нацеленный на сохранение стабильности и развитие экономики государства и его регионов. Через данный институт в полной мере проявляется контрольная функция финансов, а в результате его осуществления решается задача укрепления финансовой дисциплины. Финансовый контроль не только обеспечивает интересы государства и муниципальных образований, но и способствует соблюдению прав и интересов граждан и организаций [15, с. 124–131].

Как указывает Е. Ю. Грачева, «выделение и формулирование в законодательстве реализации публичных интересов как важнейшей составляющей политики социального государства в качестве основной цели осуществления финансового контроля – принципиальные в современных условиях» [5, с. 211]. В рамках достижения указанных интересов происходит проверка соблюдения установленного законодательства всеми субъектами, экономической обоснованности совершаемых действий, а также их эффективности.

Классификация финансового контроля проводится по различным критериям. Так, в зависимости от времени проведения финансовый контроль разграничивается на предварительный, текущий и последующий; по объекту он бывает бюджетным, налоговым, валютным и проч. Для дифференциации финансового контроля используются и такие основания, как: органы, его осуществляющие; подконтрольные субъекты; характер проведения; метод проверки и т. д.

Одним из критериев классификация финансового контроля служит волеизъявление проверяемых субъектов, в связи с чем он бывает обязательным (проводится в соответствии с законодательными требованиями уполномоченными органами) и инициативным (проводится по желанию и решению проверяемых субъектов). Инициативным финансовым контролем охватывается такая его форма, как на-

to conviction as well as to such methods of legal regulation as promotion and encouragement.

The President of the Russian Federation set the strategic objectives for the development of our country until 2024. These include improvement of conditions for doing business, reduction of administrative procedures and barriers in the field of international trade¹. Tackling these tasks implies, in particular, the need to optimize the activity of tax and customs authorities in terms of increasing the level of credibility to them.

Achievement of a balance of private and public interests in tax and customs legal relations is promoted by means of such measures as monitoring and audit. They are elements of the institute of financial control and, along with the general characteristics inherent in its various methods, they also have indispensable features. These measures should be enforced through legislation, which would indicate the understanding that no private interests can be achieved without the availability and safeguarding of public interests.

The specified institute is given special attention in the most important sources of financial law, which is predetermined by the very essence of finance as monetary funds of the state and municipal units. The basics of the state (municipal) financial control are covered in Section IX of the Budget Code of the Russian Federation² (hereinafter – the BC of the RF). Chapter 14, entitled “Tax Control”, is included in Part 1 of the Tax Code of the Russian Federation³ (hereinafter – the TC of the RF). The federal law “On Currency Regulation and Currency Exchange Control”⁴ contains Chapter 4, entitled “Currency Exchange Control”. At the same time, the legislator has not elaborated a sin-

¹ Decree of the President of the Russian Federation No. 204 “On the National Goals and Strategic Objectives for Development of the Russian Federation for the Period up to 2024” of May 07, 2018. *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2018. No. 20. Art. 2817.

² Federal Law No. 145-FZ “The Budget Code of the Russian Federation” of July 31, 1998 (as amended on June 4, 2018). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 1998. No. 31. Art. 3823.

³ Federal Law No. 146-FZ “The Tax Code of the Russian Federation (Part One)” of July 31, 1998 (as amended on February 19, 2018). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 1998. No. 31. Art. 3824.

⁴ Federal Law No. 173-FZ “On Currency Regulation and Currency Control” of December 10, 2003 (as amended on April 3, 2018). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 1998. No. 50. Art. 4859.

gle concept of financial control, although science has repeatedly pointed out the expediency of its development and adoption of a law on the fundamentals of financial control [6, p. 144].

Financial control is the most important component of financial activities of the state and municipal units. It is the control over the observance of legality and expediency of actions in the sphere of formation, distribution and use of public monetary funds aimed at maintaining stability and developing the economy of the state and its regions. The control function of finance is fully manifested through this institution, and as a result of its implementation, the task of strengthening financial discipline is solved. Financial control ensures the interests of not only the state and municipal units, but also contributes to the observance of the rights and interests of citizens and organizations [15, pp. 124–131].

As E. Yu. Gracheva points out, “in modern conditions, it is essential to ensure that implementation of public interests as a major component in the policy of the welfare state is formulated in the legislation as the main objective of financial control” [5, p. 211]. Within achievement of the specified interests there takes place a check of compliance with the established legislation by all subjects, the economic feasibility of the actions committed, as well as of their efficiency.

Classification Financial control is carried out according to various criteria. For example, financial control is divided into preliminary, current and subsequent, depending on implementation schedules; it can be budget, tax, currency, etc., depending on the object. In order to differentiate financial control, such grounds are used as the bodies which implement it, the entities under control, the nature of implementation, the verification method, etc.

One of the criteria for classification of financial control is the expression of will of the audited entities, either mandatory (carried out by authorized bodies in accordance with legislative requirements) and initiative (conducted at will and decision of the audited entities). Initiative financial control covers such a form as tax

¹ О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года: указ Президента Рос. Федерации от 7 мая 2018 г. № 204 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2018. № 20, ст. 2817.

² Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 04.06.2018) // Там же. 1998. № 31, ст. 3823.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // Там же. Ст. 3824.

⁴ О валютном регулировании и валютном контроле: Федер. закон от 10 дек. 2003 г. № 173-ФЗ (ред. от 03.04.2018) // Там же. 1998. № 50, ст. 4859.

логовый мониторинг, а также, как правило, аудит. В отдельных случаях аудит проводится на обязательной основе.

Прежде чем перейти к исследованию сущности налогового мониторинга и таможенного аудита, следует остановиться на их правовой природе и месте в системе финансового контроля. Особого внимания в данной связи заслуживает вопрос о формах и методах финансового контроля. Их сочетание, по верному утверждению Е. А. Ровинского, наряду с глубоким изучением конкретного состояния хозяйственной и финансовой деятельности проверяемого объекта есть сущность финансово-контрольной деятельности [13, с. 50].

К сожалению, приходится констатировать, что юридические понятия вида, формы и метода финансового контроля в настоящее время в нормативных актах не содержатся. В отдельных законах закреплены лишь разновидности указанных элементов. Например, в ст. 265 БК РФ установлены внешний и внутренний, предварительный и последующий контроль; в ст. 10 Федерального закона «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»¹ установлены такие формы, как контрольные или экспертно-аналитические мероприятия. К числу методов финансового контроля законодатель относит проверку, ревизию, обследование, санкционирование операций (ст. 267.1 БК РФ). Между тем проверка в п. 1 ст. 82 НК РФ названа формой налогового контроля, а в ст. 322 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза² (далее – ТК ЕАЭС) – формой таможенного контроля. В таможенном законодательстве недавно появилось и новое понятие – «меры, обеспечивающие проведение таможенного контроля». В их число входят запрос документов и сведений, идентификация товаров,

учет товаров, проверка наличия системы учета товаров и ведения учета товаров и др. (п. 1 ст. 338 ТК ЕАЭС). По своей сути они весьма схожи с методами контроля.

Содержание категорий формы и метода финансового контроля нередко смешивается, поскольку и то и другое выступают способом осуществления контрольной деятельности. Неслучайно в государственной программе Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» прямо указано на необходимость упорядочения форм и методов государственного (муниципального) финансового контроля³.

Очевидно, что форма контроля может быть реализована через применение конкретных приемов, средств, способов. Иными словами, каждой форме контроля соответствует несколько методов, через которые она и осуществляется. В свою очередь, форма финансового контроля есть отражение его вида. Например, последующий таможенный контроль (как вид контроля) выражается в проведении таможенных проверок (как формы контроля) и заключается в использовании таких методов контроля, как: арифметическая проверка документов, подсчет, сопоставление, инспектирование, анализ и т. д.

В данной связи, представляется, что мониторинг по своей правовой природе является методом контроля, поскольку в целом он выражается в применении такого приема, как наблюдение, проводимого в отношении подконтрольного лица. При этом в Налоговом кодексе РФ он позиционируется как форма налогового контроля.

Аудит трактуется, как правило, в качестве вида финансового контроля. При этом в ряде документов используется выражение «метод аудита»⁴, поскольку содержит в своей основе

³ Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»: постановление Правительства Рос. Федерации от 15 апр. 2014 г. № 320 (ред. от 29.03.2018) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 18, ч. 3, ст. 2166.

⁴ См., например: *О Положении о едином порядке проведения совместных проверок объектов и отбора проб товаров (продукции), подлежащих ветеринарному контролю (надзору): решение Совета Евразийской экономической комиссии от 9 окт. 2014 г. № 94.* URL: <http://www.eurasiancommission.org> (дата обращения: 18.06.2018); *Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита [Электронный ресурс]: утв. приказом*

monitoring, as well as audit. In some cases, audit is conducted on a mandatory basis.

Before proceeding to studying the essence of tax monitoring and customs audit, it is necessary to dwell on their legal nature and place in the financial control system. In this connection, the issue of the forms and methods of financial control deserves special attention. According to the veracious statement of E. A. Rovinsky their combination, along with thorough examination of the specific condition of the economic and financial activities of the audited object is the essence of financial control activities [13, p. 50].

Unfortunately, it should be noted that the legal concepts of the type, form and method of financial control are not contained in the current regulatory enactments. Only some parts of the specified elements are included in particular laws. For example, Article 265 of the BC of the RF establishes external, internal, preliminary, and subsequent control. Article 10 of the Federal Law “On General Principles of the Organization and Functioning of Control and Auditing Bodies of the Constituent Entities of the Russian Federation and Municipal Units”¹ establishes such forms as control or expert analytical measures. Among the methods of financial control, the legislator lists verification, audit, inspection, authorization of transactions (Art. 267.1 of the BC of the RF). Meanwhile, in Clause 1 of Article 82 of the Tax Code of the Russian Federation the check is named a form of tax control. In Article 322 of the Customs Code of the Eurasian Economic Union (hereinafter – CC of EAEU), it is referred to the form of customs control². A new concept “measures to ensure customs control” has recently appeared in customs legislation. These include requesting documents and data,

identification of goods, accounting of goods, checking the availability of a system of accounting of goods and keeping records of goods, and others (cl. 1 Art. 338 of the CC of EAEU). In essence they are very similar to the methods of control.

The content of the categories of the form and method of financial control are often mixed, since both of them act as a way to implement control activities. It is no coincidence that the state program of the Russian Federation “Management of public finance and regulation of financial markets” explicitly points to the need to streamline the forms and methods of the state (municipal) financial control³.

It is obvious that the form of control can be implemented through the use of specific techniques, means and methods. In other words, for each form of control there are several methods through which it is performed. In its turn, the form of financial control is a reflection of its type. For example, subsequent customs control (as a type of control) means conducting customs inspections (as a form of control) and consists in using such control methods as arithmetic verification of documents, counting work, comparison, inspection, analysis, etc.

In this connection, it appears that by its legal nature monitoring is a method of control. In general, it is carried out in the application of such a technique as observation concerning the entity under control. Meanwhile, in the Tax Code of the Russian Federation it is positioned as a form of tax control.

As a rule, audit is regarded as a type of financial control. However, some documents use the expression “audit method”⁴, since it contains a set

³ Resolution of the Government of the Russian Federation No. 320 “On the Approval of the State Program of the Russian Federation “Management of Public Finance and Regulation of Financial Markets”” of April 15, 2014 (as amended on March 29, 2018). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2014. No. 18. Part 3. Art. 2166.

⁴ See, e.g.: Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission No. 94 “On the Regulation on a Uniform Procedure of Conducting Joint Inspections of Objects and Sampling of Goods (Products) which are Subject to Veterinary Control (Supervision)” of October 9, 2014. Available at: <http://www.eurasiancommission.org> (accessed 18.06.2018); “Methodical Recommendations for Implementation of Internal Financial Audit” approved by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 822 of December 30,

¹ Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований: Федер. закон от 7 февр. 2011 г. № 6-ФЗ (ред. от 03.04.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 7, ст. 903.

² Таможенный кодекс Евразийского экономического союза: приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (подписан 11 апреля 2017 г.) // URL: <http://www.eaunion.org/> (дата обращения: 23.06.2018). Ратифицирован: *О ратификации Договора о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза: Федер. закон от 14 нояб. 2017 г. № 317-ФЗ* // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2017. № 47, ст. 6843.

¹ Federal Law No. 6-FZ “On the General Principles of the Organization and Activity of Regulatory and Calculating Bodies of Territorial Subjects of the Russian Federation and Municipal Units” of February 7, 2011 (as amended on April 3, 2017). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2011. No. 7. Art. 903.

² Customs Code of the Eurasian Economic Union: Appendix No. 1 to the Agreement on the Customs Code of the Eurasian Economic Union of April 11, 2017. Available at: <http://www.eaunion.org/> (accessed 23.06.2018). It is ratified: Federal Law No. 317-FZ “On Ratification of the Agreement on the Customs Code of the Eurasian Economic Union” of November 14, 2017. *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2017. No. 47. Art. 6843.

совокупность различных способов и приемов его осуществления. В данной связи, как видится, следует различать аудиторский финансовый контроль как разновидность инициативного контроля, а также использование аудита как методики проведения финансового контроля. Однако в таможенных отношениях аудит нередко признают формой контроля, проводимого таможенными органами или уполномоченными субъектами.

Отмечая дискуссионность данного вопроса и следуя нормам, установленным в нормативных актах, в настоящей работе налоговый мониторинг и аудит, применяемый в области таможенного дела, исследуем в качестве форм финансового контроля.

Налоговый мониторинг как инновационная форма налогового контроля

Понятие мониторинга в целом означает один из способов проведения исследования определенных явлений, фактов, действий, информации. Этот механизм основан на наблюдении, в результате которого формируются взгляды, производится оценка, принимаются решения. Термин «мониторинг» происходит от латинского слова «monitor», т. е. «предостерегающий», что отражает его нацеленность на профилактику возможных рисков, предупреждение потенциальных нарушений.

В налоговом праве мониторинг стал инновационной формой контроля, он позволил налоговым органам усовершенствовать методику администрирования. Новая перспективная форма взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами сразу же была поддержана как хозяйствующими субъектами, так и публичной властью. В период активного развития цифровых технологий этот институт имеет все шансы на эффективное применение.

По своей природе налоговый мониторинг представляет собой комплаенс-контроль, т. е. инициативное следование частного субъекта в рамках системы управления правилам, установленным законодательством о налогах и сборах. Принятие на себя определенных обязательств сопровождается желанием выявить потенциальные риски, которые впоследствии могут привести к негативным последствиям в ви-

де юридических санкций. В данной связи отношения между налоговым органом и налогоплательщиком преобразуются из вертикальных (с императивным подчинением одного субъекта другому) в горизонтальные (с элементами партнерства), что позволяет разрешить возможные противоречия и споры, устранить имеющиеся недостатки заблаговременно, не прибегая к традиционным способам правовой защиты. Три основных составляющих, на которых основаны такие отношения, это взаимное доверие, понимание и прозрачность [24]. Налогоплательщик должен быть полностью открыт и готов к активному взаимодействию с налоговым органом.

Правовые нормы о налоговом мониторинге были введены в НК РФ в 2014 году и вступили в законную силу с 1 января 2015 года¹, хотя его отдельные элементы (соглашения о расширенном информационном взаимодействии) в качестве эксперимента внедрялись в российскую практику с 2012 года. Механизм налогового мониторинга является некой формой «горизонтального» контроля в противовес классическому «вертикальному» контролю со стороны налогового органа. Он предполагает расширенное взаимодействие с налоговым органом еще до подачи налоговой декларации, что позволяет оперативно разрешать спорные вопросы налогообложения. В свою очередь, налоговый орган в режиме реального времени получает доступ к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика и может проверять правильность и своевременность отражения хозяйственных операций налогоплательщиком для целей налогообложения².

Введение налогового мониторинга обусловлено заинтересованностью государства в повышении прогнозируемости поступлений налогов во все уровни бюджетной системы РФ, а также важностью своевременного выявления пробелов и коллизий в налоговом законодательстве, сокращения издержек на проведение налоговых проверок, судебных издержек в свя-

¹ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федер. закон от 4 нояб. 2014 г. № 348-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 45, ст. 6158.

² См.: Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=529630-6&02> (дата обращения: 18.06.2018).

М-ва финансов Рос. Федерации от 30 дек. 2016 г. № 822. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

of various methods and techniques for its implementation. Hence it is necessary to distinguish between audit financial control as a type of initiative control and the use of audit as a method of conducting financial control. However, in customs relations, audit is often recognized as a form of control carried out by customs authorities or authorized entities.

Bearing in mind the debatable nature of this issue, and following the standards established in the regulatory enactments, in this work we will examine tax monitoring and audit applied in the customs affairs as forms of financial control.

Tax Monitoring as an Innovative Form of Tax Control

In general, monitoring means one of the ways to examine certain phenomena, facts, actions, information. This mechanism is based on observation, as a result of which certain views are formed, assessments are made, decisions are taken. The term “monitoring” is derived from the Latin word “monitor”, i.e. “warning”, which reflects its focus on the prevention of possible risks and the caution of potential violations.

In tax law, monitoring has become an innovative form of control; it has allowed tax authorities to improve the administration methodology. A new promising form of interaction between taxpayers and tax authorities was immediately supported by both business entities and public authorities. The current period of active development of digital technologies increases the chances for effective application of this institute.

By its nature, tax monitoring represents compliance control, i.e. initiative adherence of a private entity within a management system to the rules established by the legislation on taxes and fees. Acceptance of certain obligations is accompanied by desire to identify potential risks that may later

2016. Access from the legal reference system “Consultant Plus” (accessed 18.06.2018).

lead to negative consequences in the form of legal sanctions. In this connection, the relations between tax authority and taxpayer are converted from vertical (with the imperative subordination of one subject to another) into horizontal (with partnership elements). This allows for resolving possible contradictions and disputes, eliminating existing shortcomings in advance, without resorting to traditional methods of legal protection. Such relationships are based on three main components – mutual trust, understanding, and transparency [24]. The taxpayer has to be completely open and ready to actively interact with the tax authority.

Legal norms on tax monitoring were introduced into the Tax Code of the Russian Federation in 2014 and entered into force on January 1, 2015¹, although its separate elements (agreements on expanded information interaction) were introduced into Russian practice as an experiment in 2012. The mechanism of tax monitoring is a certain form of “horizontal” control as opposed to classical “vertical” control by the tax authority. It involves an expanded interaction with the tax authority even before filing of a tax return, which allows for quick resolution of controversial issues of taxation. In turn, the tax authority gets access to the business and tax accounting data of the taxpayer in real time and can verify correctness and timeliness of the economic transactions reported by the taxpayer for the purposes of taxation².

Introduction of tax monitoring is caused by interest of the state in increasing the predictability of tax revenues at all levels of the budget system of the Russian Federation. This is also due to the importance of timely identification of gaps and conflicts in tax legislation,

¹ Federal Law No. 348-FZ “On Amending Part One of the Tax Code of the Russian Federation” of November 04, 2014. *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2014. No. 45. Art. 6158.

² See: *The explanatory note to the Draft Federal Law “On Amending Part One of the Tax Code of the Russian Federation”*. Available at: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=529630-6&02> (accessed 18.06.2018).

зи с сокращением налоговых споров и повышением уровня правовой культуры налогоплательщиков¹. Его задача – обеспечить прозрачное, оперативное взаимодействие с налогоплательщиками по вопросам налогообложения, что позволяет организациям сократить налоговые риски, затраты на проведение налоговых проверок, количество спорных вопросов по налогам.

Как наиболее мягкая форма налогового контроля, налоговый мониторинг известен различным государствам. Так, процедура горизонтального мониторинга (Horizontal Monitoring Program) применяется в Нидерландах, в США действует программа заключения соглашения до подачи налоговой отчетности, подобная практика имеется в Германии [16, с. 58–64]. В Канаде при выявлении самим плательщиком ошибки, повлекшей образование налоговой задолженности, он может обратиться к программе добровольного раскрытия (Voluntary Disclosure Program), позволяющей снизить суммы пеней и санкций [9, с. 178]. В рамках проведения налогового мониторинга в иностранных государствах применяется практика оценки налоговых рисков, оказывающих влияние на поступления от уплаты налогов в бюджетную систему. В качестве рисков принимаются во внимание такие, как: использование инструментов налогового планирования, в том числе с участием офшорных компаний; злоупотребление соглашениями об избежании двойного налогообложения; искажение информации с целью искусственного образования убытков [7, с. 17]. В данной связи налоговый мониторинг может использоваться и в целях обеспечения экономической безопасности государства.

Предмет налогового мониторинга прямо указан законодателем: правильность исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, обязанность по уплате (перечислению) которых, в соответствии с НК РФ, возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) – организацию.

Для участника консолидированной группы налогоплательщиков в предмет дополнительно включаются правильность определения полученных им доходов и осуществленных расходов для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков (ст. 105.26 НК РФ).

Субъектный состав налогового мониторинга достаточно четко определен в законодательстве:

1) налоговые органы (п. 2 ст. 105.26 НК РФ) как субъекты, наделенные правом его проведения;

2) подконтрольные субъекты: налогоплательщики, а также плательщики сборов и страховых взносов, налоговые агенты – организации (п. 1 ст. 105.26 НК РФ).

В отношении физических лиц (например, имеющих статус индивидуальных предпринимателей) налоговый мониторинг проводиться не может.

Следует отметить дискуссионность вопроса о позиционировании налоговых органов в качестве субъектов налогового мониторинга. По своей сути здесь в качестве властного участника налоговых правоотношений выступает государство в лице уполномоченных органов. Государство транслирует свою волю органам публичной власти, наделяет их соответствующими полномочиями, определяет порядок и условия осуществления своей деятельности. И именно государство, используя финансовые ресурсы своей казны, несет ответственность за вред, причиненный неправомерными действиями органов государственной власти и их должностными лицами.

Круг субъектов, подлежащих налоговому мониторингу, не так широк, как может показаться на первый взгляд. Для допуска к участию в мониторинге они должны соответствовать ряду требований, предусмотренных п. 3 ст. 105.26 НК РФ. Эти требования рассматриваются в совокупности и отражают финансовую устойчивость лица, а также его статус как крупного субъекта, обеспечивающего немалую долю доходов бюджетной системы.

Во внимание принимаются следующие финансовые показатели такого субъекта:

– совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате за календарный

reduction of costs for tax audits, legal costs in connection with reduction of tax disputes and increase in the level of legal culture of taxpayers¹. Its task is to provide transparent, prompt interaction with taxpayers on tax issues. This allows organizations to reduce tax risks, costs for carrying out tax audits and the number of tax disputes.

Internationally, tax monitoring is known as the most lenient form of tax control. For example, the procedure of horizontal monitoring (Horizontal Monitoring Program) is applied in the Netherlands; in the USA there is a practice of concluding an agreement before filing tax returns, and similar practice exists in Germany [16, pp. 58–64]. In Canada, if a payer makes a mistake when submitting a tax form, he can use the option of voluntary disclosure (Voluntary Disclosure Program), allowing him to reduce the amounts of a penalty fee and sanctions [9, p. 178]. In the framework of tax monitoring in foreign countries, the practice of assessing tax risks affecting tax revenues to the budget system is applied. The risks are taken into account such as: the use of tax planning tools, including the participation of offshore companies; abuse of double tax treaties; distortion of information for the purpose of artificial damages [7, p. 17]. In this connection, tax monitoring can also be used to ensure the economic security of the state.

The subject of tax monitoring is directly specified by the legislator. It covers the correctness of calculation (withholding), completeness and timeliness of payment (transfer) of taxes, levies and insurance contributions. In accordance with the Tax Code of the Russian Federation, the obligation to pay (transfer) is assigned to the taxpayer (payer of the levy, payer of insurance contributions, tax agent), that is to the organization.

For a participant of the consolidated group of taxpayers, the subject additionally includes the correctness of determination of the income received

by him and expenses incurred for the purposes of calculating and paying corporate income tax on the consolidated group of taxpayers (Article 105.26. of the Tax Code of the RF).

The subject structure of tax monitoring is rather accurately defined in the legislation:

1) tax authorities (clause 2 of Article 105.26 of the Tax Code of the Russian Federation) as the subjects given the right to hold it;

2) controlled entities: taxpayers, as well as payers of tax levies and insurance fees, tax agents – organizations (clause 1 of Article 105.26 of the Tax Code of the Russian Federation).

Tax monitoring cannot be carried out with regard to individuals (for example, persons having the status of individual entrepreneurs).

It should be noted that the issue of positioning tax authorities as subjects of tax monitoring is debatable. At its core, the state represented by authorized bodies is the authoritative participant in tax legal relations. The state transfers its will to the public authorities, vests them with appropriate powers, determines the procedure and conditions for the implementation of its activities. And the state as the user of the financial resources of its treasury bears responsibility for the harm caused by misconduct of state authorities and their officials.

The range of parties subject to tax monitoring is not as wide as it might seem at first. To be admitted to participation in monitoring, they must meet a number of requirements stipulated by clause 3 of Article 105.26 of the Tax Code of the Russian Federation. These requirements are considered in the aggregate and reflect the financial stability of the person, as well as his status as a large entity, providing a considerable share of the budget system revenues.

The following financial indicators of such a subject are taken into account:

– the aggregate amount of value added tax, excise taxes, corporate income tax and mineral extraction tax payable for the calendar year

¹ Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=529630-6&02> (дата обращения: 18.06.2018).

¹ The explanatory note to the Draft Federal Law “On Amending Part One of the Tax Code of the Russian Federation”. Available at: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=529630-6&02> (accessed 18.06.2018)..

год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 300 млн руб.¹;

– суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд руб.;

– совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд руб.

Перечисленные требования «отсекают» от возможности участия в налоговом мониторинге широкий круг субъектов, поскольку ориентированы на крупнейших налогоплательщиков. Такая норма, как представляется, необоснованно сужает спектр лиц, потенциально готовых вступить в такое взаимодействие с налоговыми органами. В данной связи положение п. 3 ст. 105.26 НК РФ, устанавливающее финансовые показатели лиц, допускаемых к осуществлению в отношении них налогового мониторинга, целесообразно изменить путем существенного снижения таких показателей. На первом этапе такого реформирования совокупная сумма подлежащих уплате налогов, суммарный объем полученных доходов и совокупная стоимость активов организации могут быть уменьшены в три раза. Тем самым к участию в налоговом мониторинге будут допущены не только крупнейшие налогоплательщики, но и крупные и средние организации. В дальнейшей перспективе следует рассмотреть вопрос об устранении ограничений для плательщиков для участия в такой процедуре.

Налоговый мониторинг проводится за период, составляющий календарный год. Тем не менее срок, в который осуществляется указанная форма налогового контроля за указанный период, длится с 1 января проверяемого года по 1 октября следующего года (п. 4, 5 ст. 105.26 НК РФ).

Поскольку налоговый мониторинг относится к инициативной разновидности финансового контроля, он проводится исключительно при наличии волеизъявления организации, т.е. на добровольной основе. Такая его особенность дает основание считать, что данная форма налогового контроля обладает признаками примирительных (взаимосогласительных) процедур [8, с. 192]. Она отражает стремление налоговых органов к равноправным, партнерским отношениям с плательщиками, желание им помочь, предупредить возможные негативные последствия. Налоговый мониторинг обуславливает переход на качественно новый уровень контроля за счет открытого диалога с органами публичной власти и превентивных мероприятий.

Для его инициирования субъекты подают в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга по установленной форме не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, на который планируется его проведение (п. 1 ст. 105.27 НК РФ). К заявлению прилагаются: регламент информационного взаимодействия; информация о прямых или косвенных участниках организации (если доля такого участия составляет более 25 процентов); учетная политика для целей налогообложения организации, действующая в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга; внутренние документы, регламентирующие систему внутреннего контроля организации.

Налоговый мониторинг в отношении организаций, которые уже принимают в нем участие, может быть продлен решением налогового органа еще в течение двух периодов в случае, если организация до 1 декабря года, предшествующего следующему периоду, не подаст заявление об отказе. При этом такие организации не обязаны выполнять указанные выше требования к участникам налогового мониторинга (п. 3 ст. 105.26 НК РФ).

По результатам рассмотрения представленного заявления и пакета документов руководитель налогового органа либо его заместитель должны принять решение о проведении или об отказе в проведении налогового мониторинга. Срок его вынесения – до 1 ноября года, в котором было подано заявление.

¹ Не учитываются налоги, подлежащие уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, но учитываются суммы налогов, удерживаемых организацией в качестве налогового агента (подп. 1 п. 3 ст. 105.26 НК РФ).

preceding the year in which the application for tax monitoring is submitted, makes at least 300 million rubles¹;

– the total amount of income received according to the annual accounting (financial) records of the organization for the calendar year preceding the year in which the application for tax monitoring is submitted, makes at least 3 billion rubles;

– the aggregate value of assets according to the accounting (financial) records of the organization by December 31 of the calendar year preceding the year in which the application for conducting tax monitoring is submitted, makes at least 3 billion rubles.

The listed requirements “cut off” a wide range of subjects from being able to participate in tax monitoring, since they are focused on the largest taxpayers. Such a rule seems to have unreasonably narrowed the range of parties potentially willing to engage in such interaction with the tax authorities. In this regard, it is advisable to change the provision of clause 3 of Article 105.26. of the Tax Code of the Russian Federation, which establishes the financial indicators of parties allowed to implement tax monitoring in respect of them by significantly reducing such indicators. At the first stage of such a reform, the cumulative amount of payable taxes, the total amount of received income and the total value of the assets of the organization can be reduced three times. Thereby not only the largest taxpayers, but also large and average organizations will be allowed to participate in tax monitoring. In the longer term, consideration should be given to the elimination of restrictions for payers in participating in such a procedure.

Tax monitoring is carried out for the period constituting the calendar year. However, the period in which the said form of tax control for the specified period is carried out lasts from January 1 of

the audited year to October 1 of the following year (clauses 4, 5 of Article 105.26 of the Tax Code of the Russian Federation).

Since tax monitoring is an initiative type of financial control, it is carried out only if there is the expression of will of the organization, i.e. on a voluntary basis. This feature of tax monitoring gives grounds to believe that this form of tax control has signs of conciliatory (mutually agreed) procedures [8, p. 192]. It reflects the tendency of the tax authorities to equal partnership with payers, the desire to help them, to prevent possible negative consequences. Tax monitoring makes to the transition to a qualitatively new level of control through open dialogue with public authorities and preventive measures.

For its initiation, the subjects submit to the tax authority an application for tax monitoring in the prescribed form not later than July 1 of the year preceding the period for which it is planned to be carried out (Clause 1 of Article 105.27 Tax Code of the Russian Federation). The application shall be accompanied by the regulation of information exchange; information on direct or indirect participants of the organization (if the share of such participation is more than 25 percent); accounting policy for the purposes of taxation of the organization acting in the calendar year in which the application for tax monitoring is submitted; internal documents regulating the internal control system of the organization.

Tax monitoring in respect of organizations that already take part in it may be extended by the decision of the tax authority for another two periods if the organization does not submit an application about refusal before December 1 of the year preceding the next period. At the same time, such organizations are not obliged to comply with the above requirements to the participants of tax monitoring (Clause 3 of Article 105.26 of the Tax Code of the Russian Federation).

According to the results of consideration of the submitted application and set of documents, the head of the tax authority or his Deputy must make a decision to conduct or refuse to carry out tax monitoring. The term of its making – before November 1 of the year in which the application was filed.

¹ The taxes which are subject to payment in connection with transit of goods through a customs border of the Customs Union are not considered, but the amounts of the taxes withheld by the organization as the tax agent (sub clause 1 of clause 3 of Art. 105.26 of the Tax Code of the Russian Federation) are considered.

Отказ в проведении налогового мониторинга должен быть обоснован исключительно основаниями, прямо указанными в НК РФ:

- непредставление или представление не в полном объеме организацией документов (информации), указанных выше;
- несоответствие организации требованиям (п. 3 ст. 105.26 НК РФ), которые были упомянуты ранее;
- несоответствие регламента информационного взаимодействия установленным форме и требованиям;
- несоответствие применяемой налогоплательщиком системы внутреннего контроля установленным требованиям к организации данной системы.

Регламент информационного взаимодействия составляется налогоплательщиком и предоставляется в налоговый орган вместе с заявлением о проведении налогового мониторинга по форме и в соответствии с требованиями, установленными Федеральной налоговой службой¹ (далее – ФНС России). В нем обязательно отражаются:

- 1) порядок представления налоговому органу документов и информации (в электронной форме или путем доступа к информационным системам компании), а также порядок ознакомления налогового органа с подлинниками документов при необходимости;
- 2) порядок отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов, объектов налогообложения и налоговой базы;
- 3) сведения о регистрах бухгалтерского учета, об аналитических регистрах налогового учета;
- 4) информация о системе внутреннего контроля данной организации за совершаемыми фактами хозяйственной жизни и правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов.

¹ См.: Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним: приказ ФНС России от 21 апр. 2017 г. № ММВ-7-15/323@. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 18.06.2018).

В свою очередь, система внутреннего контроля представляет собой совокупность организационной структуры, методик и процедур, утвержденных организацией для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности (в том числе достижения финансовых и операционных показателей, сохранности активов), выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации при исчислении (удержании) налогов, сборов, страховых взносов, полноты и своевременности их уплаты (перечисления), а также для своевременной подготовки бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации (п. 7 ст. 105.26 НК РФ).

Обязательные требования к построению системы внутреннего контроля для целей налогового мониторинга (например, к контрольной среде организации, системе управления рисками, используемым налогоплательщиком контрольным процедурам, информационной системе и т.п.) также устанавливаются ФНС России².

В целом система внутреннего контроля должна обеспечивать:

- упорядоченное и эффективное ведение финансово-хозяйственной деятельности организации;
- правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов, сборов, страховых взносов;
- достоверность, полноту и своевременность отражения результатов деятельности в бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности;
- соблюдение законодательства Российской Федерации;
- мониторинг результатов выполняемых контрольных процедур.

Как форма налогового контроля, налоговый мониторинг проводится при обязательном соблюдении установленного порядка. В системе налоговых органов соответствующие функции возложены на межрайонные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. В их составе создаются рабочие группы, в которые должны входить должностные

² См.: Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля: приказ ФНС России от 16 июня 2017 г. № ММВ-7-15/509@. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 18.06.2018).

Refusal to conduct tax monitoring must be justified strictly on the grounds directly stated in the Tax Code of the Russian Federation:

- failure to provide documents (information) specified above or submission of these documents (information) not in full;
- non-compliance of the organization with the requirements (Clause 3 of Article 105.26 of the Tax Code of the Russian Federation) mentioned earlier;
- non-compliance of the regulations on information interaction with the prescribed format and requirements;
- non-compliance of the internal control system used by the taxpayer with the established requirements to the organization of this system.

The regulations of information interaction shall be drawn up by the taxpayer and submitted to the tax authority together with the application for tax monitoring in the form and in accordance with the requirements established by the Federal Tax Service (hereinafter – the FTS of Russia)¹. It should necessarily reflect:

- 1) the procedure for submitting documents and information to the tax authority (in electronic form or by accessing the company's information systems), as well as the procedure for familiarizing the tax authority with the original documents, if it is necessary;
- 2) the procedure for reflection by the organization of the income and expenses, objects of taxation and tax base;
- 3) information about accounting registers and analytical registers of tax accounting;
- 4) information about the company's internal control system for monitoring facts of economic life and correctness of the calculation (retention), completeness and timeliness of payment (transfer) of taxes, fees, insurance premiums.

In turn, the internal control system is a set of organizational structure, methods and procedures approved by the organization to provide orderliness and efficiency of financial and economic ac-

¹ See: Order of the Federal Tax Service of the Russian Federation No. ММВ-7-15/323@ “On the Approval of the Forms of the Documents Used when Conducting Tax Monitoring and Requirements to Them” of April 21, 2017. Available at: <http://www.pravo.gov.ru> (accessed 18.06.2018).

tivities (including the achievement of financial and operational indicators, the safety of assets), identification, correction and prevention of errors and distortion of information in the calculation (retention) of taxes, fees, insurance premiums, completeness and timeliness of their payment (transfer), as well as timely preparation of accounting (financial), tax and other reporting of the organization (Clause 7 of Article 105.26 of the Tax Code of the Russian Federation).

Mandatory requirements for the arrangement of an internal control system for the purposes of tax monitoring (for example, for the control environment of the organization, the risk management system, the control procedures used by the taxpayer, the information system, etc.) are also established by the FTS of Russia².

In general, the internal control system should provide:

- well organized and efficient management of financial and economic activities of the organization;
- correctness of calculation, completeness and timeliness of payment of taxes, fees, insurance premiums;
- the accuracy, completeness and timeliness of reflection of the performance results in the accounting (financial), tax and other reports;
- compliance with the legislation of the Russian Federation;
- monitoring of the results of the control procedures performed.

As a form of tax control, tax monitoring is carried out in compliance with the established procedure. In the system of tax authorities, the relevant functions are assigned to the inter-district inspections of the FTS of Russia for the largest taxpayers. There are formed working groups within these inspections which should include officials of the Department of

² See: Order of the Federal Tax Service of the Russian Federation No. ММВ-7-15/509@ “On the Approval of Requirements for the Organization of the System of Internal Control” of June 16, 2017. Available at: <http://www.pravo.gov.ru> (accessed 18.06.2018).

лица отдела камеральных проверок, отдела выездных проверок, правового отдела¹.

В процессе проведения налогового мониторинга налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика необходимые документы, информацию и пояснения по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов, сборов, страховых взносов², а также привлекать эксперта и специалиста. При этом объем, периодичность истребования, период, к которому относятся истребуемые документы (пояснения), формально не ограничены.

Важнейшим документом, принимаемым в рамках налогового мониторинга, является мотивированное мнение налогового органа, в котором отражается позиция налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов (п. 1 ст. 105.30 НК РФ). По своей природе такой документ является правоприменительным (ненормативным) актом налогового органа, содержащим информацию разъяснительного характера. Он получил название «налоговый рюллинг» (advance tax ruling), т. е. инструмент налоговых соглашений в отношении сделок, планируемых плательщиком в дальнейшем. Это позволяет организациям определить уровень налоговой нагрузки и возможные риски в каждой конкретной ситуации, избежать ошибок в налогообложении.

Указанный документ может быть составлен как по инициативе налогового органа, так и по запросу налогоплательщика. В первом случае налоговый орган составляет мотивированное мнение, если при проведении налогового мониторинга налоговым органом установлен

факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов, сборов, страховых взносов. Так, если при проведении налогового мониторинга выявлены противоречия или несоответствия между материалами, предоставляемыми организацией и имеющимися у налогового органа документами, то первой предоставляется возможность внести необходимые исправления в документы либо предоставить пояснения. Если же пояснения отсутствуют либо не устраивают налоговый орган, то он обязан составить мотивированное мнение по факту, свидетельствующему о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов, сборов, страховых взносов (п. 2 ст. 105.29, п. 3 ст. 105.30 НК РФ). Оно составляется не позднее чем за три месяца до окончания срока проведения налогового мониторинга.

По запросу налогоплательщика мотивированное мнение составляется при наличии у него сомнений или в случае неясности по вопросам налоговых последствий совершенной или только планируемой сделки (операций) либо иных фактов хозяйственной жизни. Требования к запросу мотивированного мнения, а также сроки его предоставления налоговым органом установлены п. 4, 5 ст. 105.30 НК РФ. Таким образом, участник налогового мониторинга может еще до совершения тех или иных действий проконсультироваться с должностным лицом налогового органа относительно их налоговых последствий.

По получении мотивированного мнения налогоплательщик вправе согласиться либо не согласиться с ним. В первом случае он должен уведомить о своем согласии налоговый орган с приложением подтверждающих выполнение мотивированного мнения документов в случае их наличия. При несогласии налогоплательщик должен в течение месяца со дня получения мотивированного мнения представить документы в части разногласий в соответствующий налоговый орган, который направляет их вместе со всеми имеющимися у него материалами в ФНС России для инициирования взаимосогласительной процедуры.

Взаимосогласительная процедура проводится руководителем (заместителем руководи-

Desk Audits, the Department of Field Audits, the Legal Department¹.

In the process of tax monitoring, the tax authority has the right to demand from the taxpayer the necessary documents, information and explanations concerning the correctness of calculation, completeness and timeliness of payment of taxes, fees, insurance premiums², as well as to involve an expert and a specialist. At the same time, the volume, frequency of reclamation, the period to which the documents (explanations) are related are not formally limited.

The most important document adopted in the framework of tax monitoring is a reasoned opinion of the tax authority, which reflects the position of the tax authority on the correctness of calculation (retention), completeness and timeliness of payment (transfer) of taxes, fees, insurance premiums (Clause 1 of Article 105.30 of the Tax Code of the Russian Federation). By its nature, such a document is a law enforcement (non-normative) act of a tax authority containing explanatory information. It is called "advance tax ruling", i.e. instrument of tax agreements in respect of transactions planned by the payer in the future. This allows organizations to determine the level of tax burden and possible risks in each specific situation, to avoid mistakes in taxation.

This document can be drawn up both at the initiative of the tax authority and at the request of the taxpayer. In the first case, the tax authority shall make a reasoned opinion if during the tax monitoring the tax authority has established a fact indicat-

¹ See: Letter of the Federal Tax Service of the Russian Federation No. SD-4-15/16073@ "On the Creation of Working Groups on Tax Monitoring" of September 14, 2015. Available at: <http://www.pravo.gov.ru> (accessed 18.06.2018).

² The procedure of submitting by the taxpayer of the documents (personally or through a representative, by registered mail or in electronic form via telecommunication channels) is regulated by Clauses 3-6 of Article 105.29 of the Tax Code of the RF. The procedure demand and transfer of documents via telecommunication channels is also detailed by the Order of the Federal Tax Service of Russia of 17.02.2011 No. MMV-7-2/168@ "On the statement of the procedure for the direction of the requirement on submission of documents (information) and the procedure for submission of documents (information) at the request of tax authority in electronic form via telecommunication channels".

ing a wrong calculation (retention), incomplete or late payment (transfer) of taxes, fees, insurance premiums by the organization. Thus, if during the tax monitoring revealed contradictions or inconsistencies in the materials provided by the organization and the documents available to the tax authority, the organization is given the opportunity to make the necessary corrections to the documents or provide explanations. If explanations are absent or will not satisfy the tax authority, it is obliged to make a motivated opinion upon the fact testifying the wrong calculation (retention), incomplete or untimely payment (transfer) by the organization of taxes, fees, insurance premiums (Clause 2 of Article 105.29, Clause 3 of Article 105.30 of the Tax Code of the Russian Federation). It is to be drawn up not later than three months before the end of the tax monitoring period.

At the request of the taxpayer, a reasoned opinion shall be drawn up in the presence of doubts or in the case of ambiguity in the issues of tax consequences of a transaction (operations) made or only planned, or other facts of economic life. The requirements for the request of a reasoned opinion, as well as the terms of its provision by the tax authority are set in Clauses 4, 5 of Article 105.30 of the Tax Code of the Russian Federation. Thus, the participant of tax monitoring can consult with the official of the tax authority concerning tax consequences of particular actions even before committing those actions.

Upon receipt of a reasoned opinion, the taxpayer has the right to agree or disagree with it. In the first case, he must notify the tax authority of his consent, attaching documents confirming the implementation of the reasoned opinion, if any. In case of disagreement, within a month from the date of receipt of the reasoned opinion the taxpayer must submit documents concerning the disagreements to the relevant tax authority, which sends these disagreements together with all the available materials to the FTS of Russia to initiate a mutual conciliation procedure.

The mutual conciliation procedure is carried out by the Head (Deputy Head) of the Federal Tax

¹ См.: *О создании рабочих групп по налоговому мониторингу*: письмо ФНС России от 14 сент. 2015 г. № СД-4-15/16073@. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 18.06.2018).

² Порядок предоставления налогоплательщиком документов (лично или через представителя, заказным письмом либо в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи) урегулирован п. 3-6 ст. 105.29 НК РФ. Порядок истребования и передачи документов по телекоммуникационным каналам связи также детализирован приказом ФНС России от 17 февр. 2011 г. № ММВ-7-2/168@ «Об утверждении Порядка направления требования о представлении документов (информации) и порядка представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи».

теля) ФНС России. По ее результатам оспоренное мотивированное мнение налогового органа либо изменяется, либо остается без изменений, о чем уведомляется налогоплательщик. Последний, по правилам ст. 105.31 НК РФ, в течение месяца со дня получения соответствующего уведомления ФНС России уведомляет налоговый орган, составивший мотивированное мнение, о согласии либо несогласии с ним с приложением подтверждающих его выполнение документов (при наличии).

Следует отметить важнейшие положительные стороны мотивированного мнения налогового органа для организации-участника налогового мониторинга:

- выполнение мотивированного мнения налогового органа, направленного в ходе проведения налогового мониторинга, является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ);

- на суммы недоимки, которая образовалась в результате выполнения мотивированного мнения налогового органа, направленного в ходе проведения налогового мониторинга, не начисляются пени (п. 8 ст. 75 НК РФ).

Тем не менее указанные преимущества не действуют, если мотивированное мнение составлено на основе неполной или неверной информации, предоставленной организацией. Предоставление достоверных сведений в максимально возможном объеме – залог обоснованного и качественного решения налогового органа.

В целом же мотивированное мнение, как правило, является обязательным для исполнения и налоговыми органами, и организацией в ходе проведения налогового мониторинга. Налоговый орган в срок не позднее 1 декабря года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг, обязан информировать организацию о наличии (отсутствии) невыполненных мотивированных мнений (п. 9 ст. 105.30 НК РФ).

Досрочное прекращение налогового мониторинга допускается по следующим основаниям, перечисленным в ст. 105.28 НК РФ:

- неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, которое

стало препятствием для проведения налогового мониторинга;

- выявление налоговым органом факта представления организацией недостоверной информации в ходе проведения налогового мониторинга;

- систематическое (два раза и более) непредставление налоговому органу в ходе проведения налогового мониторинга документов (информации), пояснений в порядке, установленном ст. 105.29 НК РФ.

В случае установления любого из указанных выше обстоятельств налоговый орган письменно уведомляет налогоплательщика о досрочном прекращении налогового мониторинга.

Одним из основных особенностей и преимуществ данной формы налогового контроля для налогоплательщика является освобождение от налоговых проверок (как камеральных, так и выездных) за налоговые (отчетные) периоды, по которым проводился налоговый мониторинг (п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89 НК РФ).

Однако данное освобождение от проверок далеко не абсолютно и содержит ряд исключений. Камеральная проверка все же может быть проведена в случае (п. 1.1 ст. 88 НК РФ):

- представления налоговой декларации позднее 1 июля года, следующего за периодом проведения мониторинга;

- представления налоговой декларации по НДС или акцизам, в которой заявлены суммы к возмещению;

- представления уточненной декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая к уплате в бюджет, либо увеличена сумма заявляемого убытка по сравнению с ранее представленной декларацией (расчетом);

- досрочного прекращения налогового мониторинга.

Возможно и проведение выездных проверок в случаях, установленных п. 5.1 ст. 89 НК РФ. Это допускается, если: такая проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа; налоговый мониторинг прекращен досрочно; налогоплательщик не выполнил мотивированное мнение налогового органа. Кроме того, выездная налоговая проверка может быть осуществлена в случае

Service of Russia. According to its results, the disputed reasoned opinion of the tax authority is either changed or remains unchanged, what the taxpayer is notified about. According to the rules of Article 105.31 of the Tax Code of the Russian Federation, within a month from the date of receipt of the relevant notification of the Federal Tax Service of Russia, the taxpayer notifies the tax authority which prepared the reasoned opinion on consent or disagreement with it, attaching documents confirming its implementation (if there are any).

There should be highlighted the most important positive aspects of the motivated opinion of the tax authority for the organization being a participant of tax monitoring:

- implementation of a reasoned opinion of the tax authority sent in the course of tax monitoring is a circumstance precluding the person's guilt in committing a tax offense (Part of 3 Clause 1 of Article 111 of the Tax Code of the Russian Federation);

- the amount of arrears which were formed as a result of the implementation of the reasoned opinion of the tax authority, sent in the course of tax monitoring, are not subject to penalties (Clause 8 of Article 75 of the Tax Code of the Russian Federation).

However, these benefits are not valid if the reasoned opinion is based on incomplete or incorrect information provided by the organization. Providing reliable information in the maximum extent possible is the key to a reasonable and qualitative decision of the tax authority.

In general, a reasoned opinion is generally binding on both the tax authorities and the organization in the course of tax monitoring. The tax authority shall inform the organization of the presence (absence) of unfulfilled reasoned opinions (Clause 9 of Article 105.30 of the Tax Code of the Russian Federation) no later than December 1 of the year following the period for which the tax monitoring was conducted.

Early termination of tax monitoring is allowed on the following grounds listed in Article 105.28 of the Tax Code of the Russian Federation:

- failure of the organization to comply with the regulations on information interaction, which has become an obstacle to tax monitoring;

- identification by the tax authority of the fact of submission by the organization of false information in course of tax monitoring;

- systematic (twice and more) failures to submit documents (information) and explanations in the manner prescribed by Article 105.29 of the Tax Code of the Russian Federation to the tax authority in course of tax monitoring.

If any of the above circumstances has been established, the tax authority shall notify the taxpayer in writing of the early termination of tax monitoring.

One of the main features and advantages of this form of tax control for the taxpayer is exemption from tax audits (both Desk Audits and Field Audits) for tax (reporting) periods for which tax monitoring was carried out (Clause 1.1 of Article 88, Clause 5.1 of Article 89 of the Tax Code of the Russian Federation).

However, this exemption is far from absolute and contains a number of exceptions. Desk Audit can still be carried out in the case of (Part. 1.1. Article 88 of the Tax Code of the Russian Federation):

- submission of the tax return not later than 1 July of the year following the monitoring period;

- submission of the tax return on VAT or excises where the amount is claimed for reimbursement;

- submission of a revised return (calculation) which reduced the amount of tax payable to the budget or increased the amount of the claimed loss compared to the previously submitted return (calculation);

- early termination of tax monitoring.

Field audit might also occur in cases established by Clause 5.1 of Article 89 of the Tax Code of the Russian Federation. This is allowed if such audit is conducted by a superior tax authority as a measure of control over the activities of subordinate tax authority; tax monitoring terminated early; the taxpayer has not complied the reasoned opinion of the tax authority. In addition, field tax audit can be carried out in the case of

представления уточненной декларации (расчета) за период проведения налогового мониторинга, в которой уменьшена сумма налога к уплате или увеличен убыток по сравнению с ранее поданной декларацией (расчетом).

Несмотря на сравнительно недавнее введение налогового мониторинга, начиная с 2016 года и по настоящее время на него перешли 26 крупнейших налогоплательщиков: участники групп «Роснефть», «Газпромнефть», «Лукойл», «Новатэк», «Норильский никель», а также компании «Аэрофлот», «ИнтерРАО», Банк «Национальный Клиринговый Центр», «Мегафон», «МТС» и др. Из них 14 субъектов выбрали в качестве способа взаимодействия предоставление налоговым органам удаленного доступа к своим системам бухгалтерской и налоговой информации, 12 участников предоставляют информацию по телекоммуникационным системам (т. е. посредством специального облачного хранилища для публикации налоговой отчетности и расшифровки показателей декларации)¹. Перспективным направлением в данной области является проведение Федеральной налоговой службой мероприятий по стандартизации способов информационного взаимодействия между плательщиком и налоговыми органами.

По итогам проведения налогового мониторинга плательщики направили в ФНС России ряд запросов, среди которых: запросы о налоговых последствиях совокупности сделок, экономика которых неочевидна; вопросы по конкретным операциям, последовательное совершение которых обладает признаками получения необоснованной налоговой выгоды; общие вопросы методологического характера. Наиболее актуальными остаются вопросы налогообложения прибыли организаций.

При проведении опроса потенциальных участников налогового мониторинга о том, что является для них основным мотивом вступления, чего они ожидают от нового формата

взаимодействия с налоговыми органами, большинство организаций заявили, что мониторинг позволит им снизить налоговые риски через урегулирование спорных вопросов. Кроме того, переход на налоговый мониторинг – это и возможность повысить престиж организации, подтвердив тем самым репутацию добросовестного налогоплательщика². Таким образом, законопослушные субъекты имеют прямую заинтересованность в проведении в отношении них данной формы контроля. В свою очередь, налоговые органы получают оперативный доступ к налоговой отчетности, формируют свою позицию по планируемым сделкам, чем обеспечивается оптимальное соотношение частных и публичных интересов.

Анализ сущности налогового мониторинга позволил представителям экономической науки выделить его основные функции:

- информационную, выражающуюся в обеспечении налоговых органов оперативными данными об объекте и предмете наблюдения, а также элементах финансово-хозяйственной деятельности подконтрольных субъектов;
- аналитическую, заключающуюся в оценке соответствия фактических условий и результатов, представленных плательщиком, предварительно установленным критериям и нормам;
- модераторскую, способствующую принятию эффективных решений налоговыми органами в отношении отдельного плательщика;
- контрольную, обусловленную его включением в число форм налогового контроля [2, с. 16–17].

Эти функции могут быть дополнены еще одной – превентивной, отражающей возможность предотвратить в процессе осуществления налогового мониторинга нарушения законодательства о налогах и сборах. Именно данная функция во многом обуславливает заинтересованность частных субъектов в инициировании этой процедуры.

Наряду с налоговым мониторингом одной из форм государственного контроля в сфере финансов признается аудит.

² Там же.

submission of a revised return (calculation) for the period of tax monitoring in which the amount of tax payable is reduced or the loss is increased compared to the previously filed return (calculation).

Despite the relatively recent introduction of tax monitoring, the 26 largest taxpayers have switched to it since 2016: those from the groups “Rosneft”, “Gazpromneft”, Lukoil”, “Novatek”, “Norilsk Nickel”, and also “Aeroflot” company, “Inter RAO”, bank “National Clearing Centre”, “Megaphon”, “MTS”, etc. 14 entities from them have chosen as a way of interaction providing tax authorities with remote access to their accounting and tax information systems, 12 participants provide information via telecommunications systems (that is, through a special cloud storage for the publication of tax reporting and decoding of return)¹. A promising direction in this area is the implementation of measures by the Federal Tax Service to standardize ways of information interaction between the payer and the tax authorities.

Following the results of tax monitoring, the payers sent to the Federal Tax Service a number of requests, including: requests for information about tax consequences of a set of transactions that have unobvious economy; questions about specific transactions consistent conducting of which has signs of obtaining unjustified tax benefits; general methodological questions. The most popular are the issues concerning taxation of profits of organizations.

When conducting a survey of potential participants of tax monitoring about what is the main motive for them to join, what they expect from the new format of interaction with tax authorities, most

organizations said that the monitoring would allow them to reduce tax risks through the settlement of disputes. In addition, the transition to tax monitoring is an opportunity to increase the prestige of the organization, thereby confirming the reputation of a conscious taxpayer². Thus, law-abiding entities have a direct interest in carrying out this form of control over them. In turn, tax authorities receive prompt access to tax reports, form their position on the planned transactions, which ensures an optimal balance of private and public interests.

Analysis of the essence of tax monitoring allowed representatives of economic science to identify its main functions:

- informational function, which is expressed in providing tax authorities with operational data on the object and subject of supervision, as well as elements of financial and economic activities of controlled entities;
- analytical function, which consists in assessing the compliance of the actual conditions and results presented by the payer with the pre-established criteria and standards;
- function of the moderator, which contributes to effective decision-making by tax authorities in respect of a particular payer;
- control function (since tax monitoring is regarded as one of the forms of tax control) [2, pp. 16–17].

These functions can be supplemented by one more – preventive, which reflects the ability to prevent violations of legislation on taxes and fees in the process of tax monitoring. It is this function that largely determines the interest of private entities in initiating this procedure.

Along with tax monitoring, one of the forms of state control in the field of finance is audit.

¹ The Federal Tax Service of Russia held a “round table” with the largest taxpayers – tax monitoring participants. Information is published on the official website of the FTS of Russia on March 5, 2018. Available at: https://www.nalog.ru/rn64/news/activities_fts/7259013/ (accessed 18.06.2018).

² Ibid.

¹ В ФНС России провели «круглый стол» с крупнейшими налогоплательщиками – участниками налогового мониторинга. Информация опубликована на официальном сайте ФНС России 5 марта 2018 г. URL: https://www.nalog.ru/rn64/news/activities_fts/7259013/ (дата обращения: 18.06.2018).

Аудит и аудиторская деятельность в финансовых правоотношениях

Аудиторский финансовый контроль – яркий пример оптимального соотношения в финансовой сфере публичных и частных интересов. Он широко применяется в разных государствах, что предопределило необходимость разработки международных стандартов аудита, применяющихся в России с 1 января 2017 года¹. В их состав включен целый пакет документов, разработанных Международной федерацией бухгалтеров. К ним относятся:

- а) международные стандарты контроля качества;
- б) международные стандарты аудита финансовой информации;
- в) международные отчеты о практике аудита финансовой информации;
- г) международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок;
- д) международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорных проверок финансовой информации;
- е) международные стандарты сопутствующих аудиту услуг;
- ж) иные документы, определенные Международной федерацией бухгалтеров в качестве неотъемлемой части международных стандартов аудита.

Изменения указанных документов также признаются Международными стандартами аудита.

В свою очередь, перечисленные стандарты содержат ряд правил, конкретизирующих условия и порядок проведения аудиторских проверок. К ним, например, относятся: согласование условий аудиторских заданий; контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности; рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности; оценка искажений, выявленных в ходе аудита; аудиторские доказательства и проч.

В Российской Федерации аудит изначально был введен указом Президента РФ 1993 года² и трактовался как предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также по оказанию иных аудиторских услуг.

В дальнейшем был принят Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»³, который в целом сохранил основные положения о понятии и организации проведения аудиторских проверок, однако усовершенствовал этот институт, развил и уточнил понятийно-категориальный аппарат, детализировал порядок его проведения, определил правовой статус его субъектов, установил порядок контроля качества аудиторской деятельности и ответственность за нарушения законодательства об аудите.

В настоящее время понятия аудиторской деятельности и аудита разграничены и закреплены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» (п. 2, 3 ст. 1). Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Под аудитом понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Исходя из данного определения легко выявляется объект аудита – сведения, содержащиеся в документах финансовой отчетности; его способ – проверка; специфическая особенность – независимость проведения; основная цель – обоснование мнения о достоверности отчетных документов и сведений, представленных в них.

Указанные понятия соотносятся как целое и часть. Поскольку аудиторская деятельность

² Об аудиторской деятельности в Российской Федерации (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») (ред. от 26.11.2001): указ Президента Рос. Федерации от 22 дек. 1993 г. № 2263 // Собр. актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 52, ст. 5069 (утратил силу).

³ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30 дек. 2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 23.07.2018) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 1, ст. 15.

Audit and Audit Activity in Financial Relations

Audit financial control is a vivid example of the optimal balance in the financial sphere of public and private interests. It is widely used in different countries, which determined the need for the development of international standards of audit, applicable in Russia from 1 January, 2017¹. They include a whole package of documents developed by the International Federation of Accountants, in particular:

- a) international quality control standards;
- b) international standards of auditing financial information;
- c) international reports on practice of financial information audit;
- d) international standards for review audits;
- e) international standards for assurance assignments other than audits and review audits of financial information;
- f) international standards for audit-related services;
- g) other documents defined by the International Federation of Accountants as an integral part of international auditing standards.

Changes in these documents are also recognized by International standards on auditing.

In turn, these standards contain a number of rules specifying the conditions and procedure for conducting audits. These include, for example, harmonization of terms of audit assignment; quality control during the audit of financial statements; consideration of laws and legal acts during the audit of financial statements; assessment of distortions identified during audit; audit evidence, etc.

In the Russian Federation, audit was originally introduced by the Presidential decree in 1993²

¹ Resolution of the Government of the Russian Federation No. 576 “On the Approval of the Regulation on the Recognition of the International Standards on Auditing to Be Applied in the Territory of the Russian Federation” of June 11, 2015 (as amended on July 31, 2017). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2015. No. 25. Art. 3659.

² Decree of the President of the Russian Federation No. 2263 “On Auditing Activities in the Russian Federation (together with the “Provisional Rules of Auditing Activities in the Russian Federation”)” of December 22, 1993 (as amended on November 26, 2001) (invalid). *Collected Acts of the President*

and was interpreted as entrepreneurial activity of auditors (audit firms) to carry out independent non-departmental audits of accounting (financial) statements, payment and settlement documentation, tax returns and other financial obligations and requirements of economic entities, as well as to provide other audit services.

Later, the Federal Law “On Auditing Activities”³ was adopted, which generally retained the basic provisions about the concept and organization of audit,

but improved this institution, developed and clarified the conceptual and categorical apparatus, detailed the procedure for its conducting, determined the legal status of its subjects, established the procedure for monitoring the quality of audit activity and responsibility for violations of audit legislation.

At present, the notions of audit activity and audit are distinguished and enshrined in the Federal Law “On Auditing Activities” (Parts 2, 3, 1). Auditing activities (audit services) are activities associated with audit and provision of audit-related services carried out by audit organizations, individual auditors.

Audit is an independent examination of accounting (financial) statements of the audited entity for the purpose of expressing an opinion on the adequacy of this reporting. Based on this definition, it is easy to identify: the object of audit – information contained in financial statements; its method – examination; a specific feature – independence of conducting; the main purpose – to substantiate the opinion on the reliability of the reporting documents and the information presented in them.

These concepts are related as a whole and a part, insofar as auditing activities include both

and the Government of the Russian Federation. 1993. No. 52. Art. 5069.

³ Federal Law No. 307-FZ “On Auditing Activities” of December 30, 2008 (as amended on April 23, 2018). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2009. No. 1. Art. 15.

¹ Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации: постановление Правительства Рос. Федерации от 11 июня 2015 № 576 (ред. от 31.07.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2015. № 25, ст. 3659.

включает и сам аудит, и оказание услуг, сопутствующих ему.

Закон определяет и субъектов деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг: аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Индивидуальный аудитор – индивидуальный предприниматель, получивший квалификационный аттестат аудитора и являющийся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Гарантия их независимости обеспечена статьей 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и содержит запрет на осуществление аудита лицами, являющимися учредителями, руководителями, должностными лицами, близкими родственниками аудируемого лица и т.п. Между тем в аудите может принимать участие и более широкий круг субъектов – вплоть до высших (государственных) органов аудита (о них – ниже).

В статье 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» устанавливаются случаи проведения ежегодного обязательного аудита: при функционировании организации в организационно-правовой форме акционерного общества; при допуске ценных бумаг организации к организованному торгам; при представлении и (или) раскрытии организацией годовой сводной (консолидированной) бухгалтерской (финансовой) отчетности и др. Обязательному аудиту подлежат также кредитные организации; бюро кредитных историй; организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, страховые организации, клиринговые организации, общества взаимного страхования, организаторы торговли, негосударственные пенсионные или иные фонды, акционерные инвестиционные фонды и управляющие компании таких фондов, паевые инвестиционные фонды или негосударственные пенсионные фонды. Решение о проведении аудита могут принять и правоохранительные органы в рамках расследования уголовных дел (как правило, экономических преступлений) с целью получения специальных знаний. В таких случаях публичные интересы превалируют над частными, поскольку гражданин или организация не могут повлиять на вопрос инициирования таких проверок. В науке излагается мнение о том, что

аудит есть консультативно-совещательная деятельность субъектов, наделенных соответствующими функциями [12, с. 240]. Действительно, в отличие от категории «контроль» понятие «аудит» звучит более мягко, менее императивно, хотя умаление роли аудита не может допускаться. В процессе аудита критериями проверки отчетности выступают ее полнота, достоверность, объективность и точность. Аудитор обязан подтвердить отсутствие в представленных документах каких-либо искажений информации, всесторонне оценить ее соответствие действующим правовым нормам.

Отличие аудита от контроля прослеживается и в нормах, закрепляющих процедуру их проведения. Так, контроль может проводиться внепланово, внезапно, тогда как осуществление аудиторской проверки всегда согласуется. В целом для контроля характерна более четкая регламентация производства его осуществления.

Содержание положений закона дает четкое понимание того, что аудит – деятельность частных субъектов, в основном охватываемая процедурой саморегулирования. Такая процедура представляет собой самостоятельную и инициативную деятельность, осуществляемую субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности, содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил¹. По мнению О. В. Романовской, саморегулирование есть одна из форм делегирования государственно-властных полномочий, а саморегулируемая организация в силу надления ими наделяется определенными характеристиками публичного органа [11, с. 147]. При этом указанные отношения не трансформируются в частноправовые, а сохраняют публично-правовой характер. Они, как указывает А. В. Турбанов, ориентированы на удовлетворение публичного интереса, выражающегося, в том числе, в принятии саморегулируемыми организациями обязательных для исполнения актов, применении к нарушителям санкций [14, с. 22]. Между тем институт саморегулирования – удачный пример оптимального сочетания между частными и публичными

¹ См.: *О саморегулируемых организациях*: Федер. закон от 1 дек. 2007 г. № 315-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 49, ст. 6076.

audit itself and provision of services that accompany it.

The law also defines the entities conducting audit and providing related services: audit organizations and individual auditors. An audit organization is a commercial organization that is a member of one of the self-regulatory organizations of auditors. An individual auditor is an individual entrepreneur who has received a qualification certificate of the auditor and is a member of one of the self-regulatory organizations of auditors. Their independence is guaranteed by Article 8 of the Federal Law “On Auditing Activities” and prohibits carrying out audit by entities which are founders, managers, officials, close relatives of the audited entity, etc. Meanwhile, there is a wider range of subjects that can participate in auditing – up to the supreme (state) audit institutions (they will be discussed below).

Article 5 of the Federal Law “On Auditing Activities” establishes the cases of mandatory annual audit: the organization operates in the legal form of a joint-stock company; securities of the organization were admitted to organized trading; when the organization presents and (or) discloses the annual summary (consolidated) accounting (financial) statements. The list of organizations also subject to mandatory audit include: credit Bureau, organizations that are professional participants in the securities market, insurance organizations, clearing organizations, mutual insurance companies, trade organizers, non-state pension or other funds, joint-stock investment funds and management companies of such funds, mutual investment funds or non-state pension funds. The decision to conduct audit can also be taken by law enforcement agencies in the framework of investigation of criminal cases (usually economic crimes) in order to obtain special knowledge. In such cases, public interests prevail over private interests, since the citizen or organization cannot influence the initiation of such inspections.

There is an opinion among scholars that audit is an advisory and consultative activity of entities endowed with appropriate functions [12, p. 240].

Indeed, in contrast to the category “control”, the concept “audit” sounds milder, less imperative, although it is wrong to underestimate the role of audit. In course of audit, the criteria for checking the statements are their completeness, reliability, objectivity and accuracy. An auditor is obliged to confirm the absence of any distortion of information in the submitted documents, to fully evaluate its compliance with applicable legal norms.

The difference between audit and control can be traced in the rules that fix the procedure for their conducting. For example, control can be carried out unscheduled, suddenly, while conduct of audit is always subject to agreement. In general, control is characterized by more precise regulation of its implementation.

The content of the provisions of the law gives a clear understanding that audit is the activities of private entities, mainly covered by the procedure of self-regulation. This procedure is an independent and initiative activity carried out by entities of entrepreneurial or professional activity, the content of which is the development and establishment of standards and rules of this activity, as well as monitoring over compliance with the requirements of these standards and rules¹. According to O. V. Romanovskaya, self-regulation is one of the forms of delegation of state authority, and a self-regulatory organization is endowed with empowerment with certain characteristics of a public body [11, p. 147]. At the same time, these relations are not transformed in the private law ones, and preserve publicly-legal character. They are, as is pointed out by A. V. Turbanov, focused on satisfaction of public interest, as expressed, in particular, in the adoption of obligatory acts, the application of sanctions to violators by self-regulatory organizations [14, p. 22]. Meanwhile, the institute of self – regulation is a good example of the optimal combination between private and public

¹ See: Federal Law No. 315-FZ “On Self-Regulatory Organizations” of December 1, 2007 (as amended on July 3, 2016). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2007. No. 49. Art. 6076.

интересами, устранения избыточного административного давления.

Статус аудитора подтверждается квалификационным аттестатом и членством в саморегулируемой организации. Его профессионализм выражается в сдаче квалификационного экзамена и наличии стажа работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет такого стажа должны приходиться на работу в аудиторской организации.

В течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата, аудитор должен проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Однако в последнее время не все аудиторы исполняют указанную обязанность. По официальным данным Министерства финансов РФ в 2017 году из 19 401 аудитора, обязанного повысить свою квалификацию, соответствующее обучение прошли 18 766 специалистов¹.

В настоящее время в России действуют две саморегулируемые организации: Российский союз аудиторов (Ассоциация) и Ассоциация «Содружество» (в 2016 году их было 5). Отказ специалистов от повышения квалификации может привести к сокращению их численности, что поставит под угрозу сам факт их существования, поскольку минимальное число участников в таких организациях не должно быть ниже 2 тыс. компаний или 10 тыс. индивидуальных аудиторов. В каждой из организаций количество человек, повысивших квалификацию, составляет менее 10 тыс. Потеря статуса саморегулируемой организации приведет к утрате статуса всеми ее членами. В данной связи видится целесообразной реформа аудиторской деятельности, в том числе и в части снижения численности членов саморегулируемой организации как одного из критериев ее функционирования.

Снижение количества лиц, занимающихся аудиторской деятельностью, во многом обу-

словлено недостаточной востребованностью их услуг.

Однако, помимо названного вида аудита, выделяется и государственный аудит, высшим органом которого признается Счетная палата РФ. В п. 1 ст. 2 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации»² прямо определяется, что она есть постоянно действующий высший орган внешнего государственного аудита (контроля), образуемый в установленном порядке и подотчетный Федеральному Собранию. Это свидетельствует о существовании (как минимум) двух разновидностей аудита: частного и государственного. В России в современных условиях в качестве субъекта, реализующего функцию государственного аудита, выступает указанный орган. Кроме того, аналогичными функциями наделены контрольно-счетные органы субъектов Федерации и муниципальных образований.

Однако сущность государственного аудита выражается не только в возможности его производства государственными органами, но и в нацеленности на проверку управления финансовыми ресурсами государственного бюджета. Так, в числе задач Счетной палаты РФ, установленных ст. 5 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации»:

- организация и осуществление контроля за целевым и эффективным использованием средств федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- определение эффективности и соответствия нормативным правовым актам РФ порядка формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами;
- анализ выявленных недостатков и нарушений в процессе формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами, выработка предложений по их устранению, а также по совершенствованию бюджетного процесса в целом;
- оценка эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств федерального бюджета, а также оценка законности предоставления государственных гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обяза-

interests, the elimination of excessive administrative pressure.

The status of the auditor is confirmed by the qualification certificate and membership in a self-regulating organization. His professionalism is expressed in passing a qualification exam and at least 3-year work experience in auditing activities or accounting and preparation of accounting (financial) statements. At least two years of the last three years of such experience should fall on work in an audit organization.

During each calendar year, starting from the year following the year of receipt of the qualification certificate, an auditor shall be trained at programs of professional development approved by the self-regulating organization of auditors of which he is a member. Recently, however, not all auditors fulfill this obligation. According to official data of the Ministry of Finance of the Russian Federation in 2017, out of 19,401 auditors who are obliged to improve their skills, 18,766 specialists had completed the appropriate training¹.

Currently, there are two self-regulatory organizations in Russia: the Russian Union of Auditors (Association) and the Association “Commonwealth” (in 2016, there were five of them). If specialists refuse to advance professional training, it may lead to a staff reduction. That would pose a threat to their existence since the minimum number of participants in such organizations should not be less than 2 thousand companies or 10 thousand individual auditors. In each organization, the number of people who have improved their skills is less than 10 thousand. If a self-regulating organization loses its status, it will lead to the loss of status by all its members. In this regard, it is necessary to reform the auditing process, in particular in terms of reducing the membership of a self-regulating organization as one of the criteria for its functioning.

The reduction in the number of persons engaged in auditing activities is largely associated with the lack of demand for their services.

However, in addition to the type of audit discussed above, there is also public audit, with the Accounting Chamber of the Russian Federation being its supreme body. Clause 1 of Article 2 of the Federal Law “On the Accounting Chamber of the Russian Federation”² directly determines that it is a permanent supreme body of external public audit (control), formed in the prescribed manner and accountable to the Federal Assembly. This indicates the existence of (at least) two types of audit: private and public. In Russia under contemporary circumstances, this body acts as a subject implementing the function of public audit. In addition, the control and accounting bodies of the constituent entities of the Federation and municipalities have the same functions.

The essence of public audit is expressed not only in the possibility of its being conducted by state bodies but also in its being aimed at checking management of financial resources of the state budget. Among the purposes of the Accounting Chamber of the Russian Federation, established by Article 5 of the Federal Law “On Accounting Chamber of the Russian Federation” are:

- organization, target control and effective use of funds from the federal budget and the budgets of state non-budgetary funds;
- determination of the efficiency and compliance of the procedure for the formation, management and disposal of federal and other resources with regulatory acts of the Russian Federation;
- analysis of the revealed deficiencies and violations in the process of formation, management and disposal of federal and other resources, development of corrective measures, as well as of suggestions to improve the budget process as a whole;
- assessment of the efficiency of granting tax or other exemptions, budget loans at the expense of the federal budget, as well as assessment of the legality of providing state guarantees and sureties

¹ См.: Доклад Минфина России «Повышение квалификации аудиторами в 2017 г.» / офиц. сайт М-ва финансов РФ. URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/EduAud/ (дата обращения: 22.05.2018).

² О Счетной палате Российской Федерации: Федер. закон от 5 апр. 2013 г. № 41-ФЗ (ред. от 07.02.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 14, ст. 1649.

¹ See: Report of the Ministry of Finance of the Russian Federation “Advanced Training of Auditors in 2017”. *Official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation*. Available at: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/EduAud/ (accessed 22.05.2018)

² Federal Law No. 41-FZ “On the Accounts Chamber of the Russian Federation” of April 5, 2013 (as amended on February 7, 2017). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2013. No. 14. Art. 1649.

тельств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет федеральных и иных ресурсов;

– определение достоверности бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации и годового отчета об исполнении федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

– контроль за законностью и своевременностью движения средств федерального бюджета и средств государственных внебюджетных фондов в Центральном банке Российской Федерации, уполномоченных банках и иных кредитных организациях РФ.

Государственный аудит относится к разновидности внешнего аудита, его главная цель – «дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте» [10, с. 21]. При этом институт государственного аудита – не только важный элемент системы «раннего предупреждения» о возможных недостатках планирования и эксцессах исполнения, но и инструмент, с помощью которого реализуется функция легитимации решений государства [4, с. 12]. В данной связи аудиту присуща не только контрольная, но и превентивная функция.

Аудит в таможенных правоотношениях как инструмент поиска баланса между частными и публичными интересами

В таможенной сфере понятие «аудит» не считается распространенным. Гораздо более широкое применение остается за институтом таможенного контроля, осуществляемого в отношении товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу, а также подконтрольных таможенным органам лиц. Между тем исключать возможность проведения таможенного аудита было бы неверно.

Первые упоминания об аудиторских проверках в современных актах таможенной направленности относятся к середине 90-х годов. Так, в одном из писем Государственного таможенного комитета РФ определена методика предварительного тестирования предприятий и организаций, осуществляющих деятельность в качестве таможенного склада и таможенного

брокера¹. Проверка таких лиц на предмет рассмотрения таможенными органами их заявлений на получение (продление) соответствующих лицензий включала и такой этап, как аудиторская проверка финансово-хозяйственной деятельности. При этом такая проверка предполагала ее производство не таможенными органами, а уполномоченными субъектами (аудиторскими фирмами).

Немного позднее в таможенной сфере обсуждался вопрос о развитии данного явления и возможном введении института таможенных аудиторов². Однако эта идея так и не была воплощена, хотя применение методов аудита допускалось и далее в более широких рамках контрольно-надзорной деятельности таможенных органов³, однако речь в то время шла не о самостоятельном инструменте, а лишь о включении данного механизма в число иных способов проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Особенностью указанной ситуации стало то, что проведение аудита возлагалось на частных субъектов, а их заключения принимались во внимание в рамках реализации таможенными органами разрешительной функции, т. е. при выдаче лицензий лицам, составляющим околотаможенную инфраструктуру. В этом ракурсе аудит можно признать таможенным и исключительно потому, что он производился в таможенной сфере. Такое понятие верно, если считать разновидностями аудита его классификации в зависимости от сферы проведения (тогда аудит может быть строительным, медицинским, банковским, сельскохозяйственным и

¹ *О проведении аудиторских проверок организаций, заинтересованных в получении лицензий на учреждение таможенных складов, а также на осуществление деятельности в качестве таможенного брокера* [Электронный ресурс]: письмо ГТК РФ от 8 мая 1997 г. № 01-33/8591 (утратило силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² *О работе таможенных органов с таможенными брокерами* (вместе с «Методическими указаниями таможенным органам при рассмотрении заявлений и принятии решения о выдаче организации лицензии на осуществление деятельности в качестве таможенного брокера»): письмо ГТК РФ от 18 нояб. 1998 г. № 01-15/24086 // Таможенный вестник. 1998. № 24 (утратило силу).

³ *Об утверждении Методических рекомендаций по проведению таможенного контроля* (в т.ч. проверка финансово-хозяйственной деятельности участников ВЭД) с использованием методов аудита: распоряжение ГТК РФ от 1 нояб. 2001 г. № 1025-р (ред. от 05.08.2002) // Таможенный вестник. 2001. № 23 (утратило силу).

or using other means to ensure performance of obligations for transaction made by legal entities and individual entrepreneurs at the expense of federal and other resources;

– determination of the reliability of the budgetary accountability reporting presented by chief officers administering the federal budget and budgets of state non-budgetary funds of the Russian Federation, the annual federal accounts, the budgets of state non-budgetary funds of the Russian Federation;

– control over the legality of financial flow of the federal budget funds and funds of state non-budgetary funds in the Central Bank of the Russian Federation, authorized banks and other monetary establishments of the Russian Federation.

Public audit is a variety of external audit, and its main goal is “to provide objective, real and copious information about the audited entity” [10, p. 21]. At the same time, the institute of public audit is not only an important element of the system of “early warning” about possible planning flaws and excesses of execution, but also a tool to implement the function of legitimizing decisions of the state [4, p. 12]. Thus, audit has not only the function of control but also the preventive one.

Audit in Customs Legal Relations as a Search for Balance between Private and Public Interests

In the customs sphere, the concept "audit" is not widely used. The leading role belongs to the institute of customs control, applied with respect to goods and vehicles moved across the customs border, as well as persons controlled by the customs authorities. Meanwhile, it would be wrong to exclude the possibility of customs audit.

Audits were first mentioned in the modern customs acts in the mid 90s. For example, one of the letters of the State Customs Committee of the Russian Federation defines the methods for preliminary testing of enterprises and organizations operating as a customs warehouse and a customs bro-

ker¹. Verification of such persons for consideration of their applications for licenses by the customs authorities included such a stage as audit of financial and economic activities. Such inspection was to be conducted not by customs authorities but authorized entities (audit companies).

A little later, the issue of the development of this phenomenon and possible introduction of the institution of customs auditors was discussed². However, this idea was never implemented, although the use of audit methods was allowed to continue in the broader framework of customs control and supervisory activities of the customs authorities³ (but at that time, it was not an independent tool but just one mechanism among other ways of checking financial and business operation of companies).

The main feature of this situation was that the audit procedure was entrusted to private entities, and their conclusions were taken into account in the framework of the licensing function of customs authorities, i.e. when licenses were issued to persons constituting intermediary customs services. From this point of view, audit can be recognized as customs audit only because it was carried out in the customs sphere. This concept is true if types of audit are distinguished depending on the sphere where it is conducted (in this case it is possible to speak about construction, medical, banking, agricultural, etc. types of audit).

¹ Letter of the State Customs Committee of the Russian Federation No. 01-33/8591 “On Auditing Organizations Interested in Obtaining Licenses for the Establishment of Customs Warehouses, as well as for Carrying out Activities as a Customs Broker” of May 8, 1997 (invalid). Access from the legal reference system “ConsultantPlus” (accessed 18.06.2018).

² Letter of the State Customs Committee of the Russian Federation No. 01-15/24086 “On the Work of the Customs Authorities with Customs Brokers (together with the “Methodical Instructions for the Customs Authorities when Considering Applications and Deciding whether to License an Organization to Operate as a Customs Broker”)” of November 18, 1998 (invalid). *Customs Herald*. 1998. No. 24.

³ Order of the State Customs Committee of the Russian Federation No. 1025-r “On Approval of Methodological Recommendations for Customs Control (Including Inspections of Financial and Economic Activities of Participants of Foreign Trade Activities) Using Auditing Methods” of November 1, 2001 (as amended on August 5, 2002) (invalid). *Customs Herald*. 2001. No. 23.

т. д.). В принципе, такая классификация аудита – по объектам – приводится в литературе и вполне имеет право на существование.

Между тем аудит, проводимый в такой форме, является негосударственным, имеет договорную основу и не влияет на характер взаимоотношений между таможенными органами и подконтрольными им лицами.

В мировой же практике допускается включение таможенного аудита в число форм таможенного контроля и осуществление должностными лицами таможенных органов. Так, в гл. 2 Генерального приложения к Киотской конвенции¹ (E3./F4.) содержится упоминание о контроле на основе методов аудита. Это означает право таможенных органов применять меры, позволяющие 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. Контроль на основе методов аудита есть элемент системы таможенного контроля (стандарт 6.6 Генерального приложения к Киотской конвенции).

В Руководстве к Генеральному приложению к Киотской конвенции, разработанном Всемирной таможенной организацией, особое внимание уделено мерам контроля, основанным на аудите. Такие меры разделены на два вида: аудит, проводимый после таможенного оформления, и аудит систем участников внешней торговли.

Аудит, проводимый после таможенного оформления (пост-таможенный аудит), признается эффективным средством контроля, благодаря созданию объективной картины сделок, релевантных таможенной системе, поскольку его объектом выступают данные бухгалтерского учета. С целью его проведения таможенными органами должно быть определено направ-

ление аудита: например, аудит таможенной стоимости; аудит тарифной классификации товаров; аудит использования таможенных льгот и проч.

Особый акцент при проведении такого аудита ставится на профессиональном проведении проверки данных бухгалтерского учета и отчетности, что может быть достигнуто, в частности, на основе открытого общения и координации через продолжительный диалог с аудируемым лицом. В результате проверки дается оценка слабым и сильным сторонам коммерческой системы проверяемого субъекта. Рекомендуется проведение пост-таможенного аудита посредством следующих этапов:

1) обзор, предваряющий аудит (сбор данных об организации и ее структуре; сведений о перемещаемых товарах, их стоимости и формах оплаты; информации о системе бухгалтерского учета, сделках и др.);

2) первоначальная встреча с импортером (запрос у участника внешнеторговой деятельности подробной информации: коммерческих инвойсов, счетов, контрактов, деловой корреспонденции и т. д.);

3) первоначальная встреча с аудиторами (сообщение аудиторов представителям проверяемого лица о предмете, целях и задачах аудита);

4) аудиторская анкета (заполнение аудируемым лицом анкеты с указанием информации о внешнеторговых сделках, товарах, их стоимости, формах оплаты и других сведений);

5) внутренний корпоративный контроль (принятие таможенными органами стимулирующих мер к проведению самооценки, самоанализа хозяйственной деятельности лица до проведения аудита);

6) координация проведения аудита (информирование проверяемого лица об ожидаемых результатах или других вопросах в течение всего времени проведения аудита);

7) заключительная конференция (представление проверяемому лицу результатов аудита с предоставлением ему возможности дать необходимые разъяснения);

8) финальный отчет (подготовка аудиторского заключения (отчета) и вручение его экземпляра проверяемому лицу);

9) последующий визит (проведение аудита для обеспечения исполнения результатов и рекомендаций по корректировке).

Such classification of audit – by objects – is given in the literature and has a right to exist.

Meanwhile, this form of audit is non-governmental, has a contractual basis and does not affect the nature of the relationship between the customs authorities and controlled entities.

In world practice, it is allowed to include customs audit into the number of forms of customs control and it is possible for audit to be conducted by public officials of customs authorities. For example, Chapter 2 of the General Annex to the Kyoto Convention¹ (E3./F4.) contains reference to control based on the methods of audit. This means the right of the customs authorities to apply measures to ensure the correctness of filling out declarations and the accuracy of the information by checking accounting books, accounts, documents and commercial information possessed by the parties interested. Control based on the methods of audit is an element of the customs control system (standard 6.6 of the General Annex to the Kyoto Convention).

In the Guidebook to the General Annex to the Kyoto Convention, developed by the World Customs Organization, special attention is paid to control measures based on audit. Such measures are divided into two types: audit conducted after customs clearance and audit of the systems of participants in foreign trade.

Post-clearance audit is considered to be an effective means of control since its object is accounting data. In order to conduct this audit, the customs authorities should determine the direction of the audit: for example, audit of the customs value, au-

dit of tariff classification of goods, audit of use of customs privileges, etc.

When carrying out such audit, the emphasis is placed on the professional verification of accounting and reporting data, which can be achieved, in particular, based on open communication and coordination through a long dialogue with the auditee. In course of audit, an assessment is made of the marketing weakness and strengths. It is recommended to conduct audit analytical review within the following stages:

1) a review, pre-audit (collection of the data about the organization and its structure; information about transported goods, their value and forms of payment; information about the accounting system, transactions, etc.);

2) an initial meeting with the importer (a request from the foreign trade participant for detailed information: commercial invoices, accounts, contracts, business correspondence, etc.);

3) initial meeting with auditors (auditors inform representatives of the audited entity on the subject, audit purposes and objectives);

4) audit questionnaire (filling in the questionnaire by an auditee with information on foreign trade transactions, goods, their value, forms of payment and other information);

5) internal corporate control (the customs authorities adopt measures to stimulate self-assessment, self-analysis of the economic activities of the person before the audit);

6) coordination of the process of audit (informing the inspected person of the expected results or other issues during the entire audit period);

7) final conference (presentation of the audit results to the auditee with the possibility for him to give the necessary explanations);

8) the final report (preparation of the audit report (account) and delivery of its copy to the verified person);

9) follow-up visit (audit to ensure the implementation of the results and recommendations for correction).

¹ *Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур*: совершено в Киото 18 мая 1973 г. (в ред. Протокола от 26 июня 1999 г.). Российская Федерация присоединилась к Конвенции в соответствии с Федеральным законом от 3 нояб. 2010 г. См.: *О присоединении Российской Федерации к Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 года в редакции Протокола о внесении изменений в Международную конвенцию об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 26 июня 1999 года*: Федер. закон от 3 нояб. 2010 г. № 279-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 45, ст. 5744.

¹ *International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures*: done at Kyoto on May 18, 1973 (as amended by the Protocol of June 26, 1999). The Russian Federation has acceded to the Convention in accordance with the Federal Law of November 3, 2010. See: Federal Law No. 279-FZ “On the Accession of the Russian Federation to the International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures of May 18, 1973 as amended by the Protocol of Amendment to the International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures of June 26, 1999” of November 3, 2010. *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2010. No. 45. Art. 5744.

Наиболее приближена к пост-таможенному аудиту такая форма таможенного контроля, как таможенная проверка, которая, по правилам п. 1 ст. 331 ТК ЕАЭС, проводится после выпуска товаров.

Аудит систем участников внешней торговли проводится в целях оказания содействия указанным лицам и разрешения использования компьютерной системы для подготовки и подачи периодической таможенной декларации или для проведения самооценки своей деятельности. В отличие от пост-таможенного аудита он предполагает проверку не только внешнеэкономических сделок, но и всего цикла обработки документов, т. е. системы коммерческой документации, данных бухучета и налоговой отчетности.

Этот вид аудита включает ряд этапов:

1) планирование (определение цели и предмета аудита, выявление области риска, рассмотрение вопросов о сроке проверки, необходимых ресурсах для ее проведения, возможности проведения собеседования с ключевыми должностными лицами);

2) сбор данных (запрос у аудируемого лица документов и информации, данных о функционировании системы учета и отчетности; предварительное заключение о состоянии или отсутствии системной документации) и ведение учета системы (подтверждение понимания аудитором системы, используемой участником внешней торговли);

3) оценка (изучение и анализ собранной информации; выявление сильных и слабых сторон систем учета; определение достоверности результатов);

4) тестирование (проведение наблюдения; проверка учета, выдачи отчетов; сопоставление полученных данных);

5) отчет (оформление результатов аудита с разработкой рекомендаций по устранению недостатков или повышению эффективности осуществления контроля);

6) заключение (внесение дополнений по улучшению системы, оценка исполнения результатов);

7) аудит развития (проведение последующего аудита на этапе появления и развития новых программ; консультирование).

Такой аудит по характеристикам можно соотнести с одной из мер, обеспечивающих проведение таможенного контроля, а именно проверкой наличия системы учета товаров и

ведения учета товаров. В соответствии с п. 1 ст. 350 ТК ЕАЭС, эта мера реализуется в отношении:

– лиц, претендующих на включение в реестр уполномоченных экономических операторов, реестры лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела, и лиц, включенных в такие реестры;

– лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела, уполномоченных экономических операторов и лиц, владеющих и (или) пользующихся товарами, помещенными под таможенные процедуры, предусматривающие ведение учета товаров.

Итак, аудит, определяемый Всемирной таможенной организацией, охватывает как оценку данных бухгалтерского учета по итогам таможенного оформления товаров, так и анализ всей деятельности участников внешней торговли. Международные акты не содержат четкого указания субъектов проведения аудита: его могут осуществлять как таможенные органы, так и аудиторские организации (аудиторы). Но и в том, и в другом случае цель аудита – использование для повышения эффективности таможенного контроля. Решение вопроса о том, какие лица могут проводить аудит, отнесено к ведению государств-членов Всемирной таможенной организации.

Образование в 2010 году Таможенного союза, нацеленность на совершенствование методов таможенного администрирования оптимизировали деятельность таможенных органов в части проведения различных мероприятий, среди которых знаковым стал эксперимент в 2014–2016 годах по установлению возможности использования российскими таможенными органами аудиторских заключений для целей таможенного контроля¹. Основной его целью стало повышение эффективности таможенного контроля после выпуска товаров. Созданная в соответствии с приказом Федеральной таможенной службы от 21 ноября 2014 года № 2275 рабочая группа сформировала круг вопросов, подлежащих проверке и оценке по правилам (стандартам) аудита аудиторской организацией.

¹ О проведении эксперимента по установлению возможности использования таможенными органами Российской Федерации аудиторских заключений для целей таможенного контроля: приказ ФТС России от 14 окт. 2015 г. № 2053.

The form of customs control closest to post-customs audit is customs verification, which is conducted after release of goods, according to the rules of cl. 1 of Article 331 of the Customs Code of the Eurasian Economic Union.

Audit of the systems of participants in foreign trade is carried out in order to provide assistance to these persons and authorize the use of a computer system for preparation and submission of a periodic customs return or for conducting self-assessment of their activities. Unlike post-clearance audit, it involves checking not only foreign trade transactions but also the entire document processing cycle, that is, the system of commercial records, accounting data and tax accounts.

This type of audit includes a number of steps:

1) planning (determining the purpose and subject of the audit, identifying the area of risk, considering questions about the period of the audit, the necessary resources for its conduct, and the possibility of interviewing key officials);

2) data collection (request of documents and information, data on the functioning of the accounting and reporting system from the audited entity; preliminary conclusion on the status or absence of system records) and system record keeping (confirmation of understanding of the system used by the foreign trade participant by the auditor);

3) assessment (study and analysis of the collected information; identification of strengths and weaknesses of the accounting systems; determination of the reliability of the results);

4) testing (examination; checking accounting, issuing reports; comparing the data obtained);

5) report (registration of the audit results with the development of recommendations for the elimination of deficiencies or improving the effectiveness of the control implementation);

6) conclusion (additions to improve the system, evaluation of the results);

7) development audit (a follow-up audit at the stage of the emergence and development of new programs; consulting).

By its characteristics, such audit can be correlated with one of the measures ensuring the implementation of customs control, namely, verification of the existence of a system for accounting

goods and keeping records of goods. In accordance with cl. 1 of Article 350 of the Customs Code of the Eurasian Economic Union, this measure is implemented in relation to:

– persons applying for inclusion in the register of authorized economic operators, registries of persons carrying out activities in the field of customs, and persons included in such registers;

– persons carrying out activities in the field of customs, authorized economic operators and persons owning and (or) using goods placed under customs procedures providing for accounting of goods.

Therefore, auditing, defined by the World Customs Organization, includes both assessment of accounting data according to the results of customs clearance of goods and analysis of all activities of foreign trade participants. International acts do not contain a clear indication of audit entities: audit can be performed both by customs authorities and audit organizations (auditors). However, in both cases the purpose of audit is to improve the efficiency of customs control. Decisions about the persons who can conduct audit falls within the authority of the member states of the World Customs Organization.

The formation of the Customs Union in 2010, as well as the focus on improving the methods of customs administration, predetermined the expediency of various activities by customs authorities. One of such events was an experiment conducted in 2014–2016 to establish the possibility of the use of audit reports by the Russian customs authorities for the purpose of customs control¹. Its main goal was to increase the efficiency of customs control after the release of goods. The working group, established in accordance with the order of the Federal Customs Service of November 21, 2014 No. 2275, has formed a range of issues to be checked and evaluated according to the rules (standards) of audit by an auditing organization.

¹ Order of the Federal Customs Service of the Russian Federation No. 2053 “On Conducting an Experiment to Establish the Possibility of Using Auditing Reports for the Purposes of Customs Control by the Customs Authorities of the Russian Federation” of October 14, 2015.

В эксперименте приняли участие юридические лица, оказывающие услуги в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», а также юридические лица – участники внешнеэкономической деятельности. Оценка результатов проведения аудита фиксировалась в составлении заключений членами рабочей группы ФТС России, элементами которых были ответы на следующие вопросы:

- в какой части, на какой стадии и для каких целей аудиторское заключение может быть использовано в работе таможенных органов (при невозможности использования необходимо указать причины);

- насколько полными являются сведения, указанные в аудиторском заключении, для целей таможенного контроля;

- целесообразно ли использование аудиторского заключения таможенными органами.

Таким образом, аудиторские заключения подлежали оценке со стороны таможенных органов, что обусловило определенный уровень недоверия со стороны таможенных органов к аудиторским компаниям.

В настоящее время в Российской Федерации постепенно вводится правило, позволяющее таможенным органам использовать аудиторские заключения для целей таможенного контроля. В Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года¹ ставится задача создания методологической базы таможенного контроля после выпуска товаров на основе методов аудита и стандартизации проверочной деятельности.

Понятие «аудиторское заключение» содержится в ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Следовательно, результатом аудиторской проверки выступает обоснование вывода о достоверности документов и сведе-

ний, содержащихся в них. Как официальный правоприменительный документ, оно должно быть составлено в установленной форме, в нем содержатся данные, имеющие юридическое значение.

Вопрос использования таможенными органами аудиторских заключений содержит и еще один аспект: здесь имеется риск увеличить административную нагрузку на бизнес-структуры путем введения обязательного аудита и сохранения объема таможенных проверок. При такой ситуации контроль будет осуществляться с двух сторон: аудиторами и таможенными органами. Помимо усиления давления на участников таможенных отношений они же понесут и дополнительные издержки, связанные с оплатой услуг аудиторов. В данной связи требуется повышать уровень доверия таможенных органов к лицам, проводящим аудиторские проверки, которым в свою очередь следует гарантировать надлежащее качество их проведения.

Недостаточная развитость рынка аудита в сфере внешней торговли во многом объясняется его невостребованностью, а также отсутствием необходимой квалификации у специалистов. Как представляется, такие недостатки вполне поправимы: так, последняя проблема может быть решена силами саморегулирования. Не исключается и возможность государственного воздействия на аудиторов. Так, в странах Восточной Азии результаты таможенного аудита могут быть обжалованы в налоговый суд [22, p. 177].

Исследование данного вопроса требует разграничения понятий «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. На различие таких понятий указывают и ученые [17, с. 1297]. Подмена указанных понятий невозможна, поскольку аудит не может заменить таможенный контроль, хотя в ряде случаев происходит путаница между ними [1, с. 17–23].

В таможенной сфере особое значение придается таможенному контролю после выпуска товаров. Он проводится в форме таможенной проверки, которая заключается в сопоставлении сведений, заявленных в таможенной декла-

The experiment involved legal entities providing services in accordance with the Federal Act “On Auditing Activities”, as well as legal entities being participants in foreign trade activities. Evaluation of the audit results was presented in reports prepared by the members of the working group of the Federal Customs Service of Russia. The elements of these reports included answers to the following questions:

- in which part, at what stage and for what purposes the audit report can be used in the work of the customs authorities (if it is impossible to use, state the reasons);

- how complete is the information specified in the audit report for the purposes of customs control;

- whether it is advisable to use the audit report by the customs authorities.

Thus, the audit reports were subject to assessment by the customs authorities, which predetermined a certain level of distrust on the part of the customs authorities to audit companies.

At present, a rule is gradually being introduced in the Russian Federation allowing customs authorities to use audit reports for the purposes of customs control. The Strategy for the Development of the Customs Service of the Russian Federation until 2020¹ sets the task of creating a methodological base of customs control after the release of goods based on the methods of audit and standardization of verification activities.

The term “audit report” is contained in Article 6 of the Federal Law “On Auditing Activities”. This is an official document intended for users of accounting (financial) statements of audited persons, containing the opinion of the audit organization, an individual auditor on the reliability of the accounting (financial) statements of the audited entity, expressed in the prescribed form. Consequently, the result of audit is the justification of the conclusion about the reliability of the documents

and information contained therein. As an official law enforcement document, it must be compiled in the prescribed form; it contains data of legal significance.

Another aspect involves the use of audit reports by the customs authorities: there is a risk to increase the administrative burden on business structures by introducing a mandatory audit and maintaining the scope of customs checks. In such situation, control will be exercised from two sides: auditors and customs authorities. In addition to increasing pressure on participants in customs relations, they will also incur additional costs associated with auditors’ fees. In this regard, it is necessary to increase the level of confidence of the customs authorities to the persons auditing, who, in turn, should ensure the proper quality of their method of auditing.

The underdeveloped audit market in foreign trade is largely due to the lack of demand, as well as the lack of necessary qualifications among specialists. It seems that such shortcomings are quite rectifiable: for example, the latter problem could be solved with the help of self-regulation. The possibility of state influence on auditors is also not excluded. For example, in East Asian countries, the results of customs audit can be appealed to a tax court [22, p. 177].

Studying this issue requires distinguishing between the concept “customs audit” and “customs control based on the methods of audit”. In the first case, it is one of the forms of customs control by the customs authorities; in the second case, it is a measure the use of which allows customs authorities to exercise customs control. Scientists also point out the difference in these concepts [17, p. 1297]. The substitution of these concepts is impossible, because audit cannot replace customs control, although in some cases there is confusion [1, pp. 17–23].

In the customs sphere, special importance is attached to customs control after release of goods. It is carried out in the form of customs check, which consists in comparing the information stated in the customs return and

¹ О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 год: распоряжение Правительства Российской Федерации от 28 дек. 2012 г. № 2575-р (ред. от 10.02.2018) // Собр. законодательства Российской Федерации. 2013. № 2, ст. 109.

¹ Order of the Government of the Russian Federation No. 2575-r “On the Strategy for the Development of the Customs Service of the Russian Federation until 2020” of December 28, 2012 (as amended on February 10, 2018). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2013. No. 2. Art. 109.

рации и (или) содержащихся в представленных таможенным органам документах, и (или) иных сведений, представленных таможенному органу или полученных им, с документами и (или) данными бухгалтерского учета и отчетности, со счетами и иной информацией (п. 2 ст. 331 ТК ЕАЭС).

Переход таможенных органов от текущего к последующему контролю обусловлен важностью совершения таможенных операций в кратчайшие сроки, что соответствует основной миссии таможенной службы – содействовать развитию внешней торговли. Таможенный контроль после выпуска товаров дает возможность сконцентрировать ресурсы таможенных органов на анализе информации, дающей возможность: оценить факт помещения товаров под таможенную процедуру; выявить достоверность заявленных сведений; установить соблюдение существующих запретов и ограничений, а также иных требований законодательства. Такая проверка не препятствует обороту товаров, не нарушает внешнеторговую деятельность лица, не влечет для подконтрольного субъекта дополнительных издержек в виде оплаты за временное хранение товаров. Она может быть камеральной (по месту нахождения таможенного органа) или выездной (с выездом в место нахождения проверяемого лица или место осуществления им своей деятельности).

Проведение сравнительного анализа понятий «аудит» применительно к внешнеторговой сфере и «таможенный контроль после выпуска товаров» позволяет установить их общие черты и различия.

Характеристиками, обобщающими данные институты, выступают:

- форма проведения – проверка;
- объект – данные бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- подконтрольные субъекты – участники внешнеторговой деятельности и лица, осуществляющие деятельность в области таможенного дела;
- период проведения – после совершения внешнеторговых операций и выполнения таможенных формальностей.

Между тем выявляются и существенные различия.

Во-первых, разнятся правовые основы проведения данных мер. Нормативной основой

проведения выступают: аудита – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»; таможенного контроля – ТК ЕАЭС и Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации»¹.

Во-вторых, проведение аудита возлагается на частных лиц (аудиторские организации, индивидуальные аудиторы), тогда как полномочиями по осуществлению таможенного контроля наделены исключительно таможенные органы, уполномоченные на это государством. В отличие от таможенного контроля аудит относится к видам предпринимательской деятельности.

В-третьих, аудит нацелен на проверку достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а таможенный контроль – на обеспечение соблюдения таможенного законодательства. В данной связи задачей аудита становится предотвращение возможных нарушений таможенных правил, тогда как при таможенном контроле в основном выявляются и пресекаются такие нарушения.

В-четвертых, основанием проведения аудиторской проверки является заключение договора. Таможенный контроль проводится по решению таможенного органа, при этом не учитывается волеизъявление подлежащего проверке лица.

В-пятых, результатом проведения аудита является выражение мотивированного мнения. По итогам осуществления таможенного контроля составляется акт.

В-шестых, аудиторское заключение предназначено для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, акт таможенной проверки – для целей таможенного контроля.

В-седьмых, различаются и последствия проведения. В отличие от аудита результатом таможенного контроля может стать привлечение виновного лица к юридической ответственности.

В настоящее время аудит в таможенной сфере не является обязательным, однако представляется важным заинтересовать участников внешнеторговой деятельности в целесообраз-

¹ О таможенном регулировании в Российской Федерации: Федер. закон от 27 нояб. 2010 г. № 311-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 48, ст. 6252.

(or) contained in the documents submitted to the customs authorities, and (or) other information submitted to the customs authority or received by it, with documents and (or) data on accounting and reporting, with invoices and other information (cl. 2 of Article 331 of the CC of the EEU).

The transition of customs authorities from the current to the subsequent control is due to the importance of customs operations in the shortest time possible, which corresponds to the main mission of the customs service – promotion of foreign trade. Customs control after release of goods allows for concentrating the resources of the customs authorities on the analysis of information making it possible to assess the fact of placing goods under the customs procedure; accuracy of the stated information; compliance with the established prohibitions and restrictions, as well as other requirements established by law. Such verification does not prevent the circulation of goods, does not violate the foreign trade activity of the person, and does not entail additional costs for the controlled entity in the form of payment for temporary storage of goods. It can be conducted in the form of an office analysis or outsourced inspection.

A comparative analysis of the concepts “audit” in relation to the foreign trade area and “customs control after release of goods” allows us to establish their common features and differences.

The characteristics that summarize these institutions include:

- form of auditing – verification;
- object – data of accounting (financial) statements;
- controlled entities – participants of foreign trade activities and persons engaged in activities in the field of customs;
- the period of conduct – after the commission of foreign trade operations and performance of customs formalities.

Meanwhile, there are some significant differences.

First, different are legal bases of these measures. The regulatory basis for audit is Federal Law

“On Auditing Activities”; the regulatory basis for customs control is the Customs Code of the EEU and the Federal Law “On Customs Regulation in the Russian Federation”¹.

Secondly, audit is entrusted to private individuals (auditing organizations, individual auditors), while the customs authorities are exclusively authorized by the state to carry out customs control. Unlike customs control, audit is considered to be a type of business activity.

Thirdly, audit is aimed at checking the authenticity of the accounting (financial) statements, while customs control – at ensuring compliance with customs legislation. In this regard, the task of audit is to prevent possible violations of customs regulations; whereas under customs control, such violations are mainly identified and suppressed.

Fourthly, the basis of the audit is conclusion of a contract. Customs control is carried out by the decision of the customs authority, and the will of the person being verified is not taken into account.

Fifth, the result of the audit procedure is presented in a motivated opinion. Following the results of customs control there is an act compiled.

Sixth, the audit report is intended for users of accounting (financial) statements of the auditees, the act of customs check – for the purposes of customs control.

Seventh, the consequences of conducting these procedures are also different. In contrast to audit, the result of customs control may be bringing a liable person to legal accountability.

Currently, audit in the customs sphere is not mandatory, but it appears to be important to make the participants of foreign trade activities interested

¹ Federal Law No. 311-FZ “On Customs Regulation in the Russian Federation” of November 27, 2010 (as amended on December 29, 2017). *Collection of Legislative Acts of the Russian Federation*. 2010. No. 48. Art. 6252.

ности его проведения. Стимулом для этого может стать рассмотрение возможности о включении заинтересованного лица в так называемый зеленый сектор – группу законопослушных субъектов.

В настоящее время таможенными органами в рамках функционирования системы управления рисками проводится работа по развитию субъектно-ориентированной модели, заключающаяся в распределении участников внешнеэкономической деятельности по трем категориям. В п. 2 ст. 377 ТК ЕАЭС установлено право таможенных органов осуществлять категорирование лиц, совершающих таможенные операции, путем отнесения их к категориям низкого, среднего или высокого уровня риска, что проводится в целях дифференцированного применения мер по минимизации рисков.

Критерием для такой дифференциации выступает оценка вероятности нарушения ими таможенных правил. Данный фактор оказывает влияние на применение к указанным субъектам форм таможенного контроля. Так, в отношении законопослушных субъектов снижается количество форм таможенного контроля, а основной акцент ставится на пост-контроле, проводимом после выпуска товаров. Это дает возможность максимально ускорить процесс таможенного оформления, сократить время производства таможенных формальностей, уменьшить издержки на оплату за хранение товаров в зонах таможенного контроля.

По официальным данным Федеральной таможенной службы на 1 января 2018 года в группу с низким уровнем риска вошли чуть более 8 тыс. участников ВЭД; при этом они исполнили таможенные операции в отношении 65% товарных партий от их общего количества и уплатили 83% от общей суммы подлежащих уплате таможенных платежей при ввозе и вывозе товаров. К категории среднего уровня риска отнесены примерно 88,5 тыс. участников ВЭД, а к группе высокого уровня риска – около 11 тыс. субъектов¹.

При этом видится целесообразным дальнейшее упрощение таможенных формальностей, в частности, за счет введения аудита, проводимого таможенными органами. Противники

такой идеи опасаются роста количества нарушений в таможенной сфере. Однако исследование, проведенное иностранными учеными в странах Азии, Африки, Европы, а также Северной и Латинской Америки, показало, что практика упрощения таможенных формальностей в разных регионах не приводит к негативным последствиям – ослаблению таможенного контроля и утрате части государственных доходов [23, p. 33].

По мнению С. О. Шохина, увеличение объемов внешней торговли требует модернизации системы таможенного контроля, в результате которой можно достичь ускорения процедуры соблюдения таможенных формальностей и обеспечения экономической безопасности, а также минимизировать риски нарушения таможенных правил [18, с. 16]. В этом ракурсе таможенный аудит поможет решить указанные задачи.

Основная миссия таможенной службы, заключающаяся в оказании содействия развитию внешней торговли и, как следствие, упрощении таможенных формальностей, сопряжена с необходимостью решения задачи обеспечения соблюдения таможенного законодательства, что достижимо посредством таможенного контроля. Установление надлежащего баланса между «облегчением» мировой торговли и осуществлением контроля предполагает возможность управления двумя рисками: потенциальной неспособностью упростить международную торговлю и наличием способов для несоблюдения таможенного законодательства. Применение принципов управления рисками обеспечивает средства для достижения этого баланса. В данной связи упрощение не может противопоставляться контролю [25, p. 92].

Рассмотрение в первой части работы такой формы налогового контроля, как налоговый мониторинг, показывает, что в публичных правоотношениях такая мера не только возможна, но и весьма необходима. По аналогии с данной формой, таможенный аудит в ближайшей перспективе может быть введен для крупных, стабильно работающих экспортеров и импортеров. Эта мера может стать и одним из условий включения лиц, осуществляющих деятельность в области таможенного дела (таможенных представителей, таможенных перевозчиков и др.) в государственные реестры.

in its expediency. Here a possible incentive may be seen in consideration of the possibility to include a party interested in the so-called green sector – a group of law-abiding subjects.

At the present moment, the customs bodies are working within the framework of the risk management system on the development of a subject-field-driven model that could classify the participants in international business activities according to three categories. Cl. 2 of Art. 377 of the Customs Code of the EAEU establishes the right of customs bodies to classify persons performing customs operations by categorizing them as those of low, medium or high-risk levels, which is done in order to differentiate application of measures aimed at risk mitigation.

The criterion for such differentiation is assessment of the probability of violation of customs rules by these persons. This factor influences the forms of customs control selected for these entities. For example, in case of law-abiding subjects, the number of forms of customs control is reduced and the main emphasis is placed on post-control, which is conducted after the release of goods. It gives the opportunity to speed up the process of customs clearance as much as possible, to reduce the time for customs formalities, as well as to reduce the costs of storing goods in the customs control zones.

According to the official data of the Federal Customs Service, as of January 1, 2018, the group with a low level of risk included a little over 8 thousand participants in international business activity; they have already performed customs operations comprising 65% of consignments and paid 83% of the total amount of customs payments due for imports and exports. Approximately 88.5 thousand participants in foreign trade were classified as medium-risk, and about 11 thousand – as high-risk ones¹.

At the same time, it seems to be rational to simplify customs formalities, in particular, by in-

troducing audit performed by customs bodies. Opponents of this idea fear the growth of violations in the customs sphere. However, a study conducted by foreign scientists in Asia, Africa, Europe, North and Latin America showed that the practice of simplifying customs formalities in different regions does not lead to negative consequences of weakening customs control and loss of state revenue [23, p. 33]

According to S. O. Shokhin, the expansion of foreign trade requires modernization of the customs control system, which should simultaneously speed up customs formalities, ensure economic security, and minimize the risks of violation of customs rules [18, p.16]. In this perspective, customs audit will help to solve these problems.

The main mission of the customs service, which is to facilitate the development of foreign trade and, consequently, simplify customs formalities, is associated with the problem of ensuring compliance with the customs law, which can be solved through the agency of customs control. Achieving the proper balance between simplifying the world trade and controlling it is associated with the possibility to manage two risks: the potential inability to simplify international trade and the availability of methods to evade compliance with customs laws. Applying risk management principles provides the means to achieve this balance. In this connection, simplification cannot be opposed to control [25, p. 92].

As was shown in the first part of the work, considering such form of customs control as tax monitoring, this kind of measure is not only possible but also essential in public legal relations. By analogy with this form, in the nearest future tax audit can be applied for large, prosperous exporters and importers. This measure may also become one of the conditions for including the persons working in the customs procedures (customs agents, customs conveyancers, etc.) in public registries.

¹ Таможенная служба Российской Федерации в 2017 году. URL: http://customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=7995&Itemid=1845 (дата обращения: 18.06.2018).

¹ Customs Service of the Russian Federation in 2017. Available at: http://customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=7995&Itemid=1845 (accessed 18.06.2018).

Безусловно, введение аналогичных мер в налоговой и таможенной сферах отражает, в частности, и бюджетную эффективность органов, их проводящих. Разумеется, контроль в таможенной сфере, в том числе за уплатой таможенных платежей, менее сложен и более надежен по сравнению с системой внутреннего налогового контроля. По верному утверждению британского экономиста В. Кордена, работа по сбору внутренних налогов требует существенных издержек, поскольку «основные потоки внешней торговли можно контролировать с меньшими затратами, чем большое количество индивидуальных налогоплательщиков, функционирующих на внутреннем рынке» [20, p. 65]. Применение указанных мер позволит в определенной степени снизить их объем.

Как представляется, проведение таможенного аудита целесообразно в отношении лиц, претендующих на получение статуса уполномоченного экономического оператора. Первоначальная апробация введения данного института может быть проведена именно на них, т. е. использование методов аудита возможно при решении вопроса о включении таких лиц в государственный реестр.

Институт уполномоченных экономических операторов возник сравнительно недавно. Так, в Евросоюзе он был введен в результате таможенной реформы в 2005 году. В отличие от отечественного законодательства ходатайствовать о получении такого статуса могут как индивидуальный предприниматель, так и концерн и его отдельный владелец. Он присваивается лицам: проживающим (зарегистрированным) в таможенной зоне сообщества; платежеспособным и имеющим хорошую репутацию относительно соблюдаемых таможенных процессов; пользующимся удовлетворительной системой ведения приходно-расходных книг и возможной транспортной документации; исполняющим стандарты безопасности и защиты [26, s. 31].

В главе 3 Генерального приложения к Киотской конвенции «Таможенное оформление и другие таможенные формальности» содержится стандартное правило, позволяющее упростить процедуру таможенного оформления для уполномоченных лиц, отвечающих установленным таможенной службой критериям. В соответствии с п. 1 ст. 430 ТК ЕАЭС, уполномоченным экономическим оператором признается юриди-

ческое лицо, созданное в соответствии с законодательством государств-членов и включенное в реестр уполномоченных экономических операторов в порядке и при соблюдении условий, которые установлены главой 61 Кодекса. Уполномоченные экономические операторы могут претендовать на получение свидетельства одного из трех типов, что влияет на круг специальных упрощений, им предоставляемых.

По правилам п. 1 ст. 437 ТК ЕАЭС, такими упрощениями могут быть особенности совершения отдельных таможенных операций и проведения таможенного контроля, а также иные особенности применения положений указанного Кодекса. По своей сути это льготы, предоставляемые отдельным категориям юридических лиц, установленные в нормах, свидетельствующих о стремлении государства найти оптимальный баланс между публичными и частными интересами. К ним относятся: совершение таможенных операций, а также таможенного осмотра (досмотра) в первоочередном порядке; непредоставление в определенных случаях обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин; выпуск товаров до подачи таможенной декларации; временное хранение товаров и проведение в отношении них таможенного контроля в собственных сооружениях (помещениях, открытых площадках) и др.

Условия включения в реестр уполномоченных экономических операторов:

1) осуществление лицом внешнеэкономической деятельности, определенного вида деятельности в области таможенного дела в определенный период времени, в течение которого были достигнуты установленные показатели (например, подано определенное количество деклараций; суммарная стоимость перемещенных товаров составила нормативную величину);

2) обеспечение исполнения обязанностей уполномоченного экономического оператора такими способами, как залог (денежный или имущественный), банковская гарантия, поручительство, или иными;

3) отсутствие не исполненной в установленный срок обязанности по уплате таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, пеней, процентов;

Undoubtedly, the introduction of similar measures in the tax and customs spheres reflects, in particular, the budget effectiveness of the bodies employing them. Indeed, control in the tax sphere, including over customs payments, is less difficult and more reliable in comparison with the system of internal tax control. The British economist W. Corden is right to say that collection of domestic taxes involves substantial costs, since “the main flows of foreign trade can be controlled with lower costs than a large number of individual taxpayers acting on the domestic market” [20, p. 65]. Taking the specified measures would allow for reducing the costs down to a certain extent.

Customs audit seems to be expedient when conducted with regard to persons applying for the status of Approved Economic Operator. An initial testing of this institution could be done based on these group of persons, that is, the use of auditing methods is possible when deciding whether to include them in the public register.

The institute of Approved Economic Operators appeared relatively recently. In the European Union it was introduced as part of the customs reform in 2005. As distinct from the provisions of Russian legislation, both an individual entrepreneur and a monopolistic concern and its individual owner can apply for such status. It is assigned to persons residing (registered) in the customs enforcement area of the community, financially solvent and having a good reputation for observing customs processes, using a satisfactory system of keeping receipt and payments books and possible transportation papers, complying with the standards of security and protection [26, p. 31].

Chapter 3 of the General Annex to the Kyoto Convention “Customs Clearance and Other Customs Formalities” contains a standard rule that makes it possible to simplify the customs clearance procedure for authorized persons who meet the criteria established by the customs service. In accordance with cl. 1 of Art. 430 of the Customs Code of the EAEU, an Approved Economic Opera-

tor is a legal entity established in accordance with the laws of member states and included in the register of Approved Economic Operators in the manner and subject to the conditions established in Chapter 61 of the Code. Approved Economic Operators may qualify for a certificate of one of the three types, which affects the range of special simplifications provided to them.

According to the rules of cl. 1 of Art. 437 of the Customs Code of the EAEU, among such simplifications are the features of particular customs procedures and customs control, as well as other features of applying the provisions of this code. In their essence, these are privileges granted to certain categories of legal entities, established according to the norms that indicate the intention of the state to find a balance between the public and private interests. Among these are: completion of customs formalities, as well as customs inspection (examination) as a matter of priority; failure to provide in certain cases the enforcement of the obligation to pay customs clearance charge, taxes, special, anti-dumping, countervailing duties; release of goods prior to filing a customs declaration; temporary storing of goods and customs control over them in their own facilities (premises, open areas) and others.

Among the conditions for inclusion in the registry of Approved Economic Operators are the following:

1) the person should be conducting foreign economic activity, a certain type of activity in the customs sphere for a certain period of time during which the performance targets have been achieved (for example, a certain number of declarations have been filed; the aggregate value of the goods has reached a regulatory value);

2) the person ensures performance of the duties of Approved Economic Operator in such ways as: a pledge (monetary or property), a bank guarantee, a bail or others;

3) there are no unpaid customs payments, special, anti-dumping, countervailing duties, fines and interests, which were not paid at the scheduled time;

4) отсутствие задолженности (недоимки) в соответствии с законодательством о налогах и сборах (налоговым законодательством) государств-членов;

5) отсутствие фактов привлечения этого лица к административной ответственности в течение одного года до дня регистрации таможенным органом заявления за административные правонарушения, привлечение к ответственности за совершение которых законодательством государств-членов определено в качестве основания для отказа во включении в реестр уполномоченных экономических операторов;

6) отсутствие фактов привлечения физических лиц государств-членов, являющихся акционерами этого юридического лица, имеющих 10 и более процентов акций юридического лица, претендующего на включение в реестр уполномоченных экономических операторов, его учредителями (участниками), руководителями, главными бухгалтерами, к уголовной ответственности за преступления или уголовные правонарушения, производство по которым отнесено к ведению таможенных и иных государственных органов и привлечение к ответственности за совершение которых законодательством государств-членов определено в качестве основания для отказа во включении в реестр уполномоченных экономических операторов;

7) наличие системы учета товаров, отвечающей установленным 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.

Перечисленные условия являются базовыми и применяются по отношению к кандидатам на получение свидетельства первого типа (п. 1 ст. 433 ТК ЕАЭС).

Для лиц, претендующих на получение свидетельства уполномоченного экономического оператора второго типа, не требуется обеспечения исполнения обязанностей уполномоченного экономического оператора. При этом в число дополнительных условий включено соответствие финансовой устойчивости такого юридического лица значению совокупного показателя, представляющего собой сумму показателей финансовой устойчивости в размере не менее

50 баллов. Евразийской экономической комиссией установлен порядок ее определения¹.

Значения показателей финансовой устойчивости рассчитываются юридическим лицом, претендующим на включение в реестр, на основании сведений, содержащихся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Они могут подтверждаться аудиторской организацией (аудитором, осуществляющим деятельность в качестве индивидуального предпринимателя) на предмет достоверности их расчета и сведений, на основании которых они рассчитаны. При определении финансовой устойчивости принимаются во внимание как абсолютные показатели (активы, долгосрочные и краткосрочные обязательства, размер уставного капитала, остаточная стоимость основных средств), так и относительные показатели (собственный капитал, оборотные активы, чистая прибыль и др.).

Этот же критерий является одним из основных условий включения юридического лица в реестр уполномоченных экономических операторов с выдачей свидетельства третьего типа (п. 5 ст. 433 ТК ЕАЭС). Его важность обусловлена возможностью юридического лица подтвердить с точки зрения наличия финансовых ресурсов свою стабильность, отсутствие внутренних рисков и угроз, наличие потенциала, нацеленность на долговременную работу в области таможенного дела.

Поскольку в основе расчета показателей финансовой отчетности находится бухгалтерская (финансовая) отчетность, при подтверждении такого условия вполне могут использоваться аудиторские заключения. В данной связи соответствующие изменения следует внести в ст. 433 ТК ЕАЭС «Условия включения в реестр уполномоченных экономических операторов», где необходимо указать, что соответствие финансовой устойчивости лица установленному значению определяется аудиторскими организациями (аудиторами).

Введение таможенного аудита позволит снизить административную нагрузку на участ-

¹ Об утверждении Порядка определения финансовой устойчивости юридического лица, претендующего на включение в реестр уполномоченных экономических операторов, и значений, характеризующих финансовую устойчивость и необходимых для включения в этот реестр: решение Совета Евразийской экономической комиссии от 15 сент. 2017 г. № 65. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 18.06.2018).

4) there are no arrears (back taxes) in accordance with the tax and fees legislation (tax law) of member states;

5) within the period of one year prior to the day when the application was registered by the customs authority, the person had not been held liable for administrative offences bringing to account for which is defined by the legislation of the member states as the grounds for refusal to include a person in the register of Approved Economic Operators;

6) there are no facts of criminal prosecution of individuals being citizens of the member states and shareholders of this legal entity and having 10 or more percent of the shares of the legal entity initiated by the founders (participants), managers, chief accountants of the legal entity for a crime or some other kind of criminal offence that meets the following criteria: proceedings on such crimes/offences are under the jurisdiction of the customs and other state bodies; prosecution for these crimes/offences is determined by the state as the grounds for refusal to provide inclusion in the register of Approved Economic Operators;

7) here is a stock accounting system that meets the imposed requirements. This system allows for comparing the information submitted to the customs authorities while dealing with customs formalities, information on business transactions, and it also provides the access (including remote access) to this kind of information for customs authorities.

The listed provisions are basic and can be applied to the candidates who intend to obtain a certificate of the first type (cl. 1 of Art. 433 of the Customs Code of the EAEU).

For persons applying for a certificate of Approved Economic Operator of the second type, it is not necessary to perform the duties of Approved Economic Operator. At the same time, among additional terms there is a requirement that solvency of the legal entity shall be commensurate with the value of the cumulated measure, which is the sum of the indicators of financial stability of at least 50

points. The Eurasian Economic Commission has established the procedure for its determination¹.

The index of solvency is estimated by a legal entity applying for inclusion in the register based on the information contained in the accounting (financial) reports. Reliability of estimates and accuracy of information can be confirmed by an auditing firm (by an auditor working as an individual entrepreneur). In determining financial sustainability, both absolute indices (assets, long-term and short-term liabilities, amount of authorized capital, price-to-book value) and relative ones (total equity, current assets, net profit, etc.) are taken into account.

The same criterion is one of the main conditions for the inclusion of a legal entity in the register of Approved Economic Operators giving the certificate of the third type (cl. 5 of article 433 of the Customs Code of the EAEU). Its importance is due to the ability of a legal entity to confirm its stability with the help of its financial resources, the absence of internal risks and threats, the availability of potential, and the orientation towards regular occupation in the customs sphere.

Since calculation of indices of financial statements is based on accounting (financial) statements, audit reports may be used for confirming this condition. In this regard, the appropriate amendments should be made in Art. 433 of the Customs Code of the EAEU “Conditions for Including Approved Economic Operators in the Register”. It is necessary to indicate there that compliance of a person’s financial stability with the established value is determined by auditing firms (auditors).

Customs audit will reduce the administrative burden on participants of foreign economic

¹ Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission No. 65 “On Approval of the Procedure for Determination of the Financial Sustainability of a Legal Entity Applying for Inclusion in the Register of Authorized Economic Operators and the Values Characterizing Financial Sustainability and Necessary for Inclusion in This Register” of September 15, 2017. Available at: <http://www.eaeunion.org/> (accessed 18.06.2018).

ников внешнеэкономической деятельности, стимулировать их законопослушную деятельность, предупредить возможные нарушения таможенных правил. С помощью данного инструмента будет обеспечена независимая объективная оценка результатов деятельности частных субъектов, а также сформирована информация, позволяющая на основе принципа обратной связи вырабатывать и воплощать в жизнь корректирующие решения, ориентированные на достижение целей внешней торговли [3, с. 41]. Аудит при его качественном проведении позволяет избежать возможных ошибок и нарушений.

Смысл введения аудита, проводимого таможенными органами, состоит также и в получении объективной и всесторонней картины состояния внешней торговли в целом. В результате проведения такого аудита полученные и обобщенные сведения могут использоваться не только с целью анализа состояния проверяемого субъекта, но и для оценки тенденций развития международных хозяйственных отношений.

Одним из вариантов решения данного вопроса может стать и рассмотрение возможности образования аудиторских компаний, наделенных полномочиями по проведению аудита таможенными органами. В настоящее время деятельность в сфере таможенного дела осуществляет целый ряд лиц, входящих в околотаможенную инфраструктуру. К ним относятся таможенный представитель, таможенный перевозчик, а также владельцы таможенных складов, свободных складов и магазинов беспошлинной торговли. Согласно п. 2 ст. 397 ТК ЕАЭС, они должны обладать статусом юридических лиц, создаваться в соответствии с законодательством государств-членов ЕАЭС и быть включенными в соответствующие государственные реестры. Такие реестры ведут таможенные органы, а на основании их Евразийской экономической комиссией формируются общие (сводные) реестры таможенных представителей, таможенных перевозчиков и т. д.

Расширение указанного перечня лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела, возможно за счет включения в него таможенных аудиторов. Как видится, ими могут стать юридические лица (аудиторские организации), отвечающие определенным требованиям, в том числе, например, состоящие в шта-

те аудиторы, прошедшие соответствующее обучение, сдавшие квалификационный экзамен по программе аудита внешнеторговой деятельности и получившие квалификационный аттестат. Законодательством следует предусмотреть и иные условия включения в реестр таможенных аудиторов (наличие договора страхования риска своей гражданской ответственности, обеспечение исполнения обязанностей юридического лица и др.).

Введение института таможенных аудиторов позволит решить ряд задач: эффективно перераспределить контрольные функции между таможенными органами и таможенными аудиторами; предупредить возможные нарушения таможенных правил со стороны плательщиков таможенных платежей; обеспечить проведение мониторинга финансово-хозяйственной деятельности частных субъектов и сферы внешней торговли в целом. Кроме того, это придаст импульс рынку аудиторских услуг за счет введение нового направления, которое в настоящее время остается недостаточно развитым и востребованным.

По своей сути таможенный аудит в полной мере соответствует практике упрощения таможенных процедур, применяемой в большинстве стран мира. Обеспечение соблюдения таможенных правил – задача таможенных органов всех без исключения государств. В данной связи представляется важным тесное взаимодействие таможенных служб иностранных государств. Наибольшую активность в решении этого вопроса проявляют таможенные службы Евросоюза, которые должны действовать синхронно, как единая структура. При этом все меры, направленные на борьбу с правонарушениями, «действенны только, если таможенные службы, отвечающие за ввоз товаров в ЕС, имеют средства, помогающие осуществлять такую борьбу» [21, pp. 592–593].

Поскольку проведение таможенного аудита нацелено на проверку правильности исчисления, полноту и своевременность уплаты таможенных платежей, крайне важным признается эффективное взаимодействие таможенных служб государств-членов ЕАЭС. В настоящее время разработан порядок такого взаимодействия при взыскании таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин при перевозке товаров в

activity, stimulate their law-abiding activities, and prevent possible violations of customs regulations. With the help of this instrument, an independent objective assessment of the results of private actors' activity will be provided. In addition, certain information will be gathered, which will make it possible, based on the feedback principle, to develop and implement decisions eliminating errors and aimed at achieving foreign trade goals [3, p. 41]. High-quality auditing allows one to avoid possible errors and violations.

One more advantage of audit conducted by the customs authorities is the possibility to obtain an objective and comprehensive overview of the situation in foreign trade as a whole. As a result of such auditing, the obtained and summarized information can be used not only for analyzing the inspected subject, but also for assessing the trends in the development of international economic relations.

One of the possible solutions to be considered is establishing audit companies that are authorized to conducting audit by the customs bodies. Currently, certain kinds of activity in the customs sphere are performed by a number of persons belonging to the infrastructure relating to this field. These include a customs agent, a customs carrier, as well as owners of customs stores, free warehouses, and duty-free shops. According to cl. 2 of Art. 397 of the Customs Code of the EAEU, they must have the status of legal entities, be established in accordance with the legislation of the EAEU member states and be included in the relevant state registers. Such registers are kept by the customs authorities, and based on them the Eurasian Economic Commission forms general (joint) registers of customs representatives, customs carriers, etc.

Expansion of the list of persons performing different kinds of activity in the customs sphere is possible due to including customs auditors. Apparently, they can be legal entities (audit organizations) that meet certain requirements, including, for

example, staff auditors who have received relevant training, passed the foreign trade audit program exam and obtained the qualification certificate. The legislation should also provide other conditions for inclusion in the register of customs auditors (existence of a risk coverage policy for civil liability, ensuring the fulfillment of the duties of a legal entity, and others).

The introduction of the institution of customs auditors will allow for solving a number of tasks: it will help to redistribute control functions between customs authorities and customs auditors, prevent possible violations of customs regulations by payers of customs payments, ensure the monitoring of financial and economic activities of private actors and of the sphere of foreign trade as a whole. In addition, it will give an impetus to the audit services market due to a new trend, which is still weak but in demand.

In essence, customs audit is fully consistent with the practice of simplifying customs procedures used in most countries of the world. Ensuring implementation of customs regulations is the task of the customs authorities of all states without exception. In this regard, of high importance is close cooperation of the customs services of foreign countries. Customs services of the European Union are the most active in resolving this issue; they should function synchronously, as a single structure. At the same time, all measures aimed at combating offenses are “effective only if the customs services responsible for importation of goods into the EU have the means for this struggle” [21, pp. 592–593].

Since customs audit is aimed at checking the correctness of the calculation, the completeness and timeliness of the payment of customs duties, the effective interaction of the customs services of the EAEU member states is considered to be extremely important. At present, the method of such cooperation has been developed for the collection of customs duties, taxes, special, anti-dumping, countervailing duties while transporting goods

соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита¹. Координация усилий таможенных органов ЕАЭС может быть распространена и на область проведения таможенного аудита. Совместная работа указанных органов в этом направлении позволит не только предупредить возможные нарушения таможенных правил, но и составить наиболее цельную картину функционирования внешнеэкономических отношений внутри всего интеграционного образования.

Кроме того, весьма важно в этом вопросе учитывать опыт иностранных государств в части совершенствования правил регулирования таможенных отношений на основе поиска оптимального баланса между частными и публичными интересами. Такая практика в ракурсе реализации мировой программы упрощения таможенных процедур, в том числе введения таможенного аудита, должна быть доступна для ознакомления. Следует поддержать идею руководителя Управления таможни и тарифов Министерства финансов Японии Ю. Аояма о целесообразности создания в рамках функционирования Всемирной таможенной организации так называемой библиотеки, предоставляющей возможность ознакомления ее государств-членов с лучшими правовыми механизмами, используемыми разными странами, и спектром методов обеспечения их соблюдения [19, p. 99].

Выводы и предложения

Проведенный анализ содержания таких форм финансового контроля, как налоговый мониторинг и аудит в области таможенного дела, позволил установить, что их применение способствует определению баланса между интересами государства в лице фискальных органов и частными интересами плательщиков обязательных платежей.

Перспективы развития данных инструментов видятся в следующем:

– во-первых, круг лиц, в отношении которых может быть проведен налоговый мониторинг, целесообразно расширить за счет включения в него крупных (а не только крупнейших) и средних организаций-налогоплательщиков;

– во-вторых, аудиторские заключения могут использоваться таможенными органами в рамках категорирования участников внешнеэкономической деятельности, а также для определения финансовой устойчивости лиц, претендующих на получение статуса уполномоченных экономических операторов;

– в-третьих, целесообразно введение института таможенных аудиторов как юридических лиц, составляющих околотаможенную инфраструктуру и включенных в государственные реестры.

На основе сравнительно-правового анализа налогового мониторинга и аудита в области таможенного дела были установлены их общие функции:

1) фискальная, заключающаяся в нацеленности налоговых и таможенных органов на исполнение функций по формированию доходной части бюджетной системы и позволяющая использовать такие инструменты для выявления резервов пополнения казны;

2) превентивная, отражающая важность профилактики возможных нарушений законодательства в области налогов, сборов, страховых взносов, таможенного дела путем использования мер, позволяющих их предотвратить;

3) аналитическая, выражающаяся в заинтересованности государства в проведении сбора, обобщения и изучения информации о финансово-хозяйственной деятельности плательщиков обязательных платежей посредством проведения оценки информации, полученной налоговыми и таможенными органами.

С учетом того, что в основе взаимоотношений налоговых и таможенных органов с плательщиками обязательных платежей находится трудноразрешимый конфликт интересов, более широкое применение институтов мониторинга и аудита, несомненно, будет способствовать его сглаживанию. Фидуциарный признак таких отношений предполагает создание платформы для определенного доверия частных субъектов к фискальным органам, что позволит в некоторой степени нивелировать проблемный имидж налоговой и таможенной служб. Излишнее, хотя и вполне объяснимое, доминирование фискальных органов по отношению к подконтрольным субъектам может быть смягчено партнерскими отношениями между ними посредством использования мониторинга и аудита.

in accordance with the customs transit procedure¹. Coordination of efforts of the EAEU customs authorities can be used in the area of the customs audit. The joint operation of these bodies will not only prevent possible violations of customs rules, but also provide the overall picture of the functioning of foreign economic relations within the entire integration entity.

Furthermore, it is very important in this matter to take into account the experience of foreign countries in improving the rules regulating customs relations based on finding the appropriate balance between private and public interests. The practice of implementing the world's program of simplification of customs procedures, including customs audit, must be publicly available. It is necessary to support the idea of the head of the Customs and Tariffs Department of the Ministry of Finance of Japan Y. Aoyama about the usefulness of creating a so-called library, maintained by the World Customs Organization, thereby providing an opportunity for member states to familiarize themselves with the best legal mechanisms used by different countries and the whole range of methods ensuring their enforcement [19, p. 99].

Conclusions and Proposals

The analysis of the content of such forms of financial control as tax monitoring and audit in the customs sphere made it possible to establish that use of these tools helps in finding balance between the state interests represented by fiscal authorities and the private interests of those who pay obligatory payments.

Prospects for the development of these instruments are as follows:

firstly, it is advisable to expand the range of taxpayers who can be subject to tax monitoring, including large-scale enterprises (and not only the largest) and medium taxpayers;

secondly, audit reports can be used by customs authorities when categorizing participants in foreign economic activity, as well as for determining the financial sustainability of persons applying for the status of Approved Economic Operators;

thirdly, it is advisable to introduce the institution of customs auditors as legal entities being part of customs infrastructure and included in state registries.

A comparative legal analysis of tax monitoring and audit in the customs sphere allowed us to identify their common functions:

1) fiscal function: tax and customs authorities are focused on the execution of functions for the formation of the revenue part of the budget system; these instruments are used to reveal reserves for replenishing the treasury;

2) preventive function, showing the importance of preventing the commission of possible violations of legislation in the field of taxes, fees, insurance premiums, customs by using measures to prevent them;

3) analytical function, expressed in the interest of the state in carrying out the collection, compilation and study of information of the financial and economic activities of payers of obligatory payments by assessing the information obtained by the tax and customs authorities.

Taking into account the fact that the relationship of the tax and customs authorities with payers of obligatory payments is based on an intractable conflict of interest, a wider use of the monitoring and auditing institutions will undoubtedly help to resolve the conflicts. The fiduciary trait of these relations implies providing an opportunity for certain confidence of private entities in fiscal authorities, which will make it possible to neutralize, to some extent, the problem image of the tax and customs services. The excessive, though understandable, dominance of the fiscal authorities over the subjects being under their control can be mitigated by the partnership between them through using monitoring and audit.

¹ См.: приложение № 1 к Таможенному кодексу ЕАЭС. URL: <http://www.eaeunion.org/>.

¹ See: Appendix No. 1 to the EAEU Customs Code. Available at: <http://www.eaeunion.org/>.

Библиографический список

1. *Агапова А. В.* Таможенный аудит: государственственный контроль или предпринимательская деятельность? // Ученые записки Санкт-Петербургского имени В. Б. Бобкова филиала Российской таможенной академии. 2011. № 2 (39).
2. *Барулин С. В., Минвалиева М. С.* Содержание и развитие института налогового мониторинга в России // Налог и финансы. 2016. № 4. С. 15–24.
3. *Березюк В. И.* Формирование интегрированной межгосударственной системы информационного обеспечения таможенного аудита // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 3. С. 35–41.
4. *Васильева М. В.* Финансовый контроль и аудит в государственном секторе // Финансы и кредит. 2009. № 18 (354). С. 5–15.
5. *Грачева Е. Ю.* Обеспечение публичных интересов в условиях рынка как важнейшая цель государственного финансового контроля // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М.; Харьков: Право, 2011. С. 205–228.
6. *Карпучкин Д. В., Лапин А. В.* Специфические признаки финансового контроля и формы его осуществления // Вестник Финансового университета. 2016. № 4 (94). С. 137–145.
7. *Кизимов А. С.* Формирование и развитие налогового мониторинга в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2009. 30 с.
8. *Курочкин Д. А.* Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС // Российский юридический журнал. 2017. № 5. С. 189–204.
9. *Литвинова Ю. М.* Налоговый мониторинг: опыт правового регулирования в зарубежных странах и перспективы развития в Российской Федерации // Ленинградский юридический журнал. 2017. № 4 (50). С. 175–182.
10. *Подольский В. И., Поляк Г. Б., Савин А. А.* Аудит: учебник для вузов / под ред. проф. В. И. Подольского. 2-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. 655 с.
11. *Романовская О. В.* Делегирование государственно-властных полномочий в системе публично-правового регулирования // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 2(36). С. 143–154. DOI: 10.17072/1995-4190-2017-36-143-154.
12. *Савченко Л. А.* Финансовый контроль, аудит, бухгалтерский учет – основные категории финансово-контрольного права // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М.; Харьков: Право, 2011. С. 229–247.
13. *Советское финансовое право* / под ред. Е. А. Ровинского. М.: Юрид. лит., 1978. 344 с.
14. *Турбанов А. В.* Саморегулирование в аудите: отражение в законодательстве, науке и практике // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 3. С. 17–27.
15. *Финансовое право: учебник* / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. 6-е изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. 800 с.
16. *Цветкова Е. А.* Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 2.
17. *Шапкина А. Н.* Административно-правовое регулирование таможенного контроля после выпуска товаров в Российской Федерации // Административное и муниципальное право. 2014. № 12. С. 1296–1300.
18. *Шохин С. О.* ЕАЭС и международные конвенции // Международное публичное и частное право. 2015. № 4. С. 14–17.
19. *Aoyama Yu.* Perspectives of Customs in the 21st Century: from the Experiences of Japan Customs // World Customs Journal. 2008. Vol. 2, Issue 1. Pp. 95–100.
20. *Corden W. M.* Trade Policy and Economic Welfare. Oxford, 1989. 423 p.
21. *Craig P., de Burca Gr.* European Union Law: Text, Cases and Materials. Oxford, 2003. 1241 p.
22. *Customs Law of East Asia* / edited by C.-J. Cheng. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2010. 600 p.
23. *Morini C., Costacurta de Sá Porto P., Inácio Jr. E.* Trade facilitation and customs revenue collection: Is that a paradox? // World Customs Journal. 2017. Issue 2. Pp. 23–36.
24. *The Netherlands Tax and Customs Administration.* Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment. URL: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf (дата обращения: 18.06.2018).
25. *Widdowson D.* Managing risk in the customs context // Customs modernization handbook / edited by Luc de Wulf, José B. Sokol. Washington, D. C., 2005. Pp. 91–99.
26. *Witte P., Wolfgang H.-M.* Lehrbuch des Europäischen Zollrechts. 6 Auflage. Herne, 2009. 536 s.

References

1. *Agapova A. V.* Tamozhenny audit: gosudarstvennyy kontrol' ili predprinimatel'skaya deyatel'nost'? [Customs Auditing: State Control or Entrepreneurial Activity]. *Uchenye zapiski Sankt-Peterburgskogo imeni V.B. Bobkova filiala Rossiyskoy tamozhennoy akademii* – Scientific Letters of Russian Customs Academy St.-Petersburg branch named after Vladimir Bobkov. 2011. Issue 2 (39). Pp. 17–23. (In Russ.).
2. *Barulin S. V., Minvalieva M. S.* Soderzhanie i razvitie instituta nalogovogo monitoringa v Rossii [Content and Development of Tax Monitoring Institute in Russia]. *Nalogi i finansy* – Taxes and Finances. 2016. Issue 4. Pp. 15–24. (In Russ.).
3. *Berezyuk V. I.* Formirovanie integrirrovannoy mezhgosudarstvennoy sistemy informatsionnogo obespecheniya tamozhennogo audita [Development of Integrated Interstate System of Information Support of Customs Audit]. *Uchet. Analiz. Audit.* – Accounting, Analysis, Auditing. 2016. Issue 3. Pp. 35–41. (In Russ.).
4. *Vasil'eva M. V.* Finansovyy kontrol' i audit v gosudarstvennom sektore [Financial Control and Audit in the State Sector]. *Finansy i kredit* – Finance and Credit. 2009. Issue 18 (354). Pp. 5–15. (In Russ.).
5. *Gracheva E. Yu.* Obespechenie publichnykh interesov v usloviyakh rynka kak vazhneyshaya tsel' gosudarstvennogo finansovogo kontrolya [Ensuring Public Interests under Market Conditions as a Critical Goal of State Financial Control]. *Ocherki finansovo-pravovoy nauki sovremennosti: monografiya / pod obshch. red. L. K. Voronovoy i N. I. Khimichevoy* [Essays on the Modern Financial and Legal Science: Monograph; ed. by L. K. Voronova and N. I. Khimicheva]. Moscow – Kharkov, 2011. Pp. 205–228. (In Russ.).
6. *Karpukhin D. V., Lapin A. V.* Spetsificheskie priznaki finansovogo kontrolya i formy ego osushchestvleniya [Financial Monitoring: Specific Features and Implementation Forms]. *Vestnik Finansovogo universiteta* – Bulletin of The Financial University. 2016. Issue 4 (94). Pp. 137–145. (In Russ.).
7. *Kizimov A. S.* Formirovanie i razvitie nalogovogo monitoringa v Rossii: avtoref. dis. ... kand. ekonom. nauk [Formation and Development of the Tax Monitoring in Russia: Synopsis of Cand. econ. sci. diss.]. Saratov, 2009. 30 p. (In Russ.).
8. *Kurochkin D. A.* Mediatsiya v nalogovykh sporakh: perspektivy razvitiya v Rossii i drugih gosudarstvakh BRIKS [Mediation in Tax Disputes: Development Prospects in Russia and Other BRICS Countries]. *Rossiyskiy yuridicheskiy zhurnal* – Russian Juridical Journal. 2017. Issue 5. Pp. 189–204. (In Russ.).
9. *Litvinova Yu. M.* Nalogovyy monitoring: opyt pravovogo regulirovaniya v zarubezhnykh stranakh i perspektivy razvitiya v Rossiyskoy Federatsii [Tax Monitoring: Experience of Legal Regulation in Foreign Countries and Prospects for Development in the Russian Federation]. *Leningradskiy yuridicheskiy zhurnal* – Leningradskiy Juridical Journal. 2017. Issue 4 (50). Pp. 175–182. (In Russ.).
10. *Podol'skiy V. I., Polyak G. B., Savin A. A.* Audit: uchebnik dlya vuzov / pod red. prof. V. I. Podol'skogo. 2-e izd. [Audit: textbook; ed. by V. I. Podol'skiy. 2nd ed.]. Moscow, 2001. 655 p. (In Russ.).
11. *Romanovskaya O. V.* Delegirovanie gosudarstvenno-vlastnykh polnomochiy v sisteme publichno-pravovogo regulirovaniya [Delegation of State Authoritative Powers in the Public Regulation System]. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki* – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2017. Issue 2(36). Pp. 143–154. (In Russ.). DOI: 10.17072/1995-4190-2017-36-143-154.
12. *Savchenko L. A.* Finansovyy kontrol', audit, bukhgalterskiy uchet – osnovnye kategorii finansovo-kontrol'nogo prava [Financial Control, Audit, Accounting as the Main Categories of Financial Control Law]. *Ocherki finansovo-pravovoy nauki sovremennosti: monografiya / pod obshch. red. L. K. Voronovoy i N. I. Khimichevoy* [Essays on the Modern Financial and Legal Science: Monograph; ed. by L. K. Voronova and N. I. Khimicheva]. Moscow – Kharkov, 2011. Pp. 229–247. (In Russ.).
13. *Sovetskoe finansovoe pravo* / pod red. E. A. Rovinskogo [Soviet Financial Law; ed. by E. A. Rovinskiy]. Moscow, 1978. 344 p. (In Russ.).
14. *Turbanov A. V.* Samoregulirovanie v audite: otrazhenie v zakonodatel'stve, nauke i praktike [Self-Regulation in Audit: as Reflected in Legislation, Science and Jurisprudence]. *Aktual'nye problemy rossiyskogo prava* – Actual Problems of Russian Law. 2018. Issue 3. Pp. 17–27. (In Russ.).
15. *Finansovoe pravo: uchebnik* / otv. red. N. I. Khimicheva, E. V. Pokachalova – 6-e izd. [Financial Law: textbook; ed. by N. I. Khimicheva, E. V. Pokachalova. 6th ed.]. Moscow, 2017. 800 p. (In Russ.).
16. *Tsvetkova E. A.* Sravnitel'no-pravovoy analiz al'ternativnykh sposobov razresheniya nalogovykh sporov na primere Rossii, SShA, Ni-

References

1. Agapova A. V. *Tamozhenny audit: gosudarstvennyy kontrol' ili predprinimatel'skaya deyatel'nost'?* [Customs Auditing: State Control or Entrepreneurial Activity]. *Uchenye zapiski Sankt-Peterburgskogo imeni V.B. Bobkova filiala Rossiyskoy tamozhennoy akademii* – Scientific Letters of Russian Customs Academy St.-Petersburg branch named after Vladimir Bobkov. 2011. Issue 2 (39). Pp. 17–23. (In Russ.).
2. Barulin S. V., Minvalieva M. S. *Soderzhanie i razvitie instituta nalogovogo monitoringa v Rossii* [Content and Development of Tax Monitoring Institute in Russia]. *Nalogi i finansy* – Taxes and Finances. 2016. Issue 4. Pp. 15–24. (In Russ.).
3. Berezyuk V. I. *Formirovanie integrirrovannoy mezhgosudarstvennoy sistemy informatsionnogo obespecheniya tamozhennogo audita* [Development of Integrated Interstate System of Information Support of Customs Audit]. *Uchet. Analiz. Audit.* – Accounting, Analysis, Auditing. 2016. Issue 3. Pp. 35–41. (In Russ.).
4. Vasil'eva M. V. *Finansovyy kontrol' i audit v gosudarstvennom sektore* [Financial Control and Audit in the State Sector]. *Finansy i kredit* – Finance and Credit. 2009. Issue 18 (354). Pp. 5–15. (In Russ.).
5. Gracheva E. Yu. *Obespechenie publichnykh interesov v usloviyakh rynka kak vazhnyashaya tsel' gosudarstvennogo finansovogo kontrolya* [Ensuring Public Interests under Market Conditions as a Critical Goal of State Financial Control]. *Ocherki finansovo-pravovoy nauki sovremennosti: monografiya / pod obshch. red. L. K. Voronovoy i N. I. Khimichevoy* [Essays on the Modern Financial and Legal Science: Monograph; ed. by L. K. Voronova and N. I. Khimicheva]. Moscow – Kharkov, 2011. Pp. 205–228. (In Russ.).
6. Karpukhin D. V., Lapin A. V. *Spetsificheskie priznaki finansovogo kontrolya i formy ego osushchestvleniya* [Financial Monitoring: Specific Features and Implementation Forms]. *Vestnik Finansovogo universiteta* – Bulletin of The Financial University. 2016. Issue 4 (94). Pp. 137–145. (In Russ.).
7. Kizimov A. S. *Formirovanie i razvitie nalogovogo monitoringa v Rossii: avtoref. dis. ... kand. ekonom. nauk* [Formation and Development of the Tax Monitoring in Russia: Synopsis of Cand. econ. sci. diss.]. Saratov, 2009. 30 p. (In Russ.).
8. Kurochkin D. A. *Mediatsiya v nalogovykh sporakh: perspektivy razvitiya v Rossii i drugih gosudarstvakh BRIKS* [Mediation in Tax Disputes: Development Prospects in Russia and Other BRICS Countries]. *Rossiyskiy yuridicheskiy zhurnal* – Russian Juridical Journal. 2017. Issue 5. Pp. 189–204. (In Russ.).
9. Litvinova Yu. M. *Nalogovyy monitoring: opyt pravovogo regulirovaniya v zarubezhnykh stranakh i perspektivy razvitiya v Rossiyskoy Federatsii* [Tax Monitoring: Experience of Legal Regulation in Foreign Countries and Prospects for Development in the Russian Federation]. *Leningradskiy yuridicheskiy zhurnal* – Leningradskiy Juridical Journal. 2017. Issue 4 (50). Pp. 175–182. (In Russ.).
10. Podol'skiy V. I., Polyak G. B., Savin A. A. *Audit: uchebnik dlya vuzov / pod red. prof. V. I. Podol'skogo. 2-e izd.* [Audit: textbook; ed. by V. I. Podol'skiy. 2nd ed.]. Moscow, 2001. 655 p. (In Russ.).
11. Romanovskaya O. V. *Delegirovanie gosudarstvenno-vlastnykh polnomochiy v sisteme publichno-pravovogo regulirovaniya* [Delegation of State Authoritative Powers in the Public Regulation System]. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki* – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2017. Issue 2(36). Pp. 143–154. (In Russ.). DOI: 10.17072/1995-4190-2017-36-143-154.
12. Savchenko L. A. *Finansovyy kontrol', audit, bukhgalterskiy uchet – osnovnye kategorii finansovo-kontrol'nogo prava* [Financial Control, Audit, Accounting as the Main Categories of Financial Control Law]. *Ocherki finansovo-pravovoy nauki sovremennosti: monografiya / pod obshch. red. L. K. Voronovoy i N. I. Khimichevoy* [Essays on the Modern Financial and Legal Science: Monograph; ed. by L. K. Voronova and N. I. Khimicheva]. Moscow – Kharkov, 2011. Pp. 229–247. (In Russ.).
13. *Sovetskoe finansovoe pravo / pod red. E. A. Rovinskogo* [Soviet Financial Law; ed. by E. A. Rovinskiy]. Moscow, 1978. 344 p. (In Russ.).
14. Turbanov A. V. *Samoregulirovanie v audite: otrazhenie v zakonodatel'stve, nauke i praktike* [Self-Regulation in Audit: as Reflected in Legislation, Science and Jurisprudence]. *Aktual'nye problemy rossiyskogo prava* – Actual Problems of Russian Law. 2018. Issue 3. Pp. 17–27. (In Russ.).
15. *Finansovoe pravo: uchebnik / otv. red. N. I. Khimicheva, E. V. Pokachalova* – 6-e izd. [Financial Law: textbook; ed. by N. I. Khimicheva, E. V. Pokachalova. 6th ed.]. Moscow, 2017. 800 p. (In Russ.).
16. Tsvetkova E. A. *Sravnitel'no-pravovoy analiz al'ternativnykh sposobov razresheniya nalogovykh sporov na primere Rossii, SShA, Ni-*

References in Russian

1. *Agapova A. V. Таможенный аудит: государственный контроль или предпринимательская деятельность? // Ученые записки Санкт-Петербургского имени В. Б. Бобкова филиала Российской таможенной академии. 2011. № 2 (39).*
2. *Барулин С. В., Минвалиева М. С. Содержание и развитие института налогового мониторинга в России // Налоги и финансы. 2016. № 4. С. 15–24.*
3. *Березюк В. И. Формирование интегрированной межгосударственной системы информационного обеспечения таможенного аудита // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 3. С. 35–41.*
4. *Васильева М. В. Финансовый контроль и аудит в государственном секторе // Финансы и кредит. 2009. № 18 (354). С. 5–15.*
5. *Грачева Е. Ю. Обеспечение публичных интересов в условиях рынка как важнейшая цель государственного финансового контроля // Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М.; Харьков: Право, 2011. С. 205–228.*
6. *Карпукhin Д. В., Лапин А. В. Специфические признаки финансового контроля и формы его осуществления // Вестник Финансового университета. 2016. № 4 (94). С. 137–145.*
7. *Кизимов А. С. Формирование и развитие налогового мониторинга в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2009. 30 с.*
8. *Курочкин Д. А. Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС // Российский юридический журнал. 2017. № 5. С. 189–204.*
9. *Литвинова Ю. М. Налоговый мониторинг: опыт правового регулирования в зарубежных странах и перспективы развития в Российской Федерации // Ленинградский юридический журнал. 2017. № 4 (50). С. 175–182.*
10. *Подольский В. И., Поляк Г. Б., Савин А. А. Аудит: учебник для вузов / под ред. проф. В. И. Подольского. 2-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. 655 с.*
11. *Романовская О. В. Делегирование государственно-властных полномочий в системе публично-правового регулирования // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 2(36). С. 143–154. DOI: 10.17072/1995-4190-2017-36-143-154.*
12. *Савченко Л. А. Финансовый контроль, аудит, бухгалтерский учет – основные категории финансово-контрольного права // derlandov, Germanii [Comparative-Legal Analysis of Alternative Tax Dispute Resolution: the Practice of the Russian Federation, the United States, the Netherlands and Germany]. Zhurnal zarubezhnogo zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniya – Journal of Foreign Legislation and Comparative Law. 2017. Issue 2. Pp. 58–64. (In Russ.).*
17. *Shashkina A. N. Administrativno-pravovoe regulirovanie tamozhennogo kontrolya posle vypuska tovarov v Rossiyskoy Federatsii* [Administrative-Law Regulation of Customs Control after Release of Goods in the Russian Federation]. *Administrativnoe i munitsipal'noe pravo* – Administrative and Municipal Law. 2014. Issue 12. Pp. 1296–1300. (In Russ.). DOI: 10.7256/1999-2807.2014.12.13627.
18. *Shokhin S. O. EAES i mezhdunarodnye konventsii* [The Eurasian Economic Union and International Conventions]. *Mezhdunarodnoe publichnoe i chastnoe pravo* – International Public and Private Law. 2015. Issue 4. Pp. 14–17. (In Russ.).
19. *Aoyama Yu. Perspectives of Customs in the 21st Century: from the Experiences of Japan Customs. World Customs Journal. 2008. Vol. 2. Issue 1. Pp. 95–100. (In Eng.).*
20. *Corden W. M. Trade Policy and Economic Welfare. Oxford, 1989. 423 p. (In Eng.).*
21. *Craig P., de Burca Gr. European Union Law: Text, Cases and Materials. Oxford, 2003. 1241 p. (In Eng.).*
22. *Customs Law of East Asia; ed. by C-J. Cheng. Alphen aan den Rijn, 2010. 600 p. (In Eng.).*
23. *Morini C., Costacurta de Sá Porto P., Inácio Jr. E. Trade Facilitation and Customs Revenue Collection: Is That a Paradox? World Customs Journal. 2017. Issue 2. Pp. 23–36. (In Eng.).*
24. *The Netherlands Tax and Customs Administration. Horizontal Monitoring within the Medium to very Large Businesses Segment. Available at: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf (accessed 18.06.2018). (In Eng.).*
25. *Widdowson D. Managing Risk in the Customs Context. Customs Modernization Handbook; ed. by Luc de Wulf, José B. Sokol. Washington, D. C., 2005. Pp. 91–99. (In Eng.).*
26. *Witte P., Wolfgang H. -M. Lehrbuch des Europäischen Zollrechts. 6th ed. Herne, 2009. 536 p. (In Germ.).*

- derlandov, Germanii* [Comparative-Legal Analysis of Alternative Tax Dispute Resolution: the Practice of the Russian Federation, the United States, the Netherlands and Germany]. *Zhurnal zarubezhnogo zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniya* – Journal of Foreign Legislation and Comparative Law. 2017. Issue 2. Pp. 58–64. (In Russ.).
17. *Shashkina A. N. Administrativno-pravovoe regulirovanie tamozhennogo kontrolya posle vypuska tovarov v Rossiyskoy Federatsii* [Administrative-Law Regulation of Customs Control after Release of Goods in the Russian Federation]. *Administrativnoe i munitsipal'noe pravo* – Administrative and Municipal Law. 2014. Issue 12. Pp. 1296–1300. (In Russ.). DOI: 10.7256/1999-2807.2014.12.13627.
18. *Shokhin S. O. EAES i mezhdunarodnye konventsii* [The Eurasian Economic Union and International Conventions]. *Mezhdunarodnoe publichnoe i chastnoe pravo* – International Public and Private Law. 2015. Issue 4. Pp. 14–17. (In Russ.).
19. *Aoyama Yu. Perspectives of Customs in the 21st Century: from the Experiences of Japan Customs*. *World Customs Journal*. 2008. Vol. 2. Issue 1. Pp. 95–100. (In Eng.).
20. *Corden W. M. Trade Policy and Economic Welfare*. Oxford, 1989. 423 p. (In Eng.).
21. *Craig P., de Burca Gr. European Union Law: Text, Cases and Materials*. Oxford, 2003. 1241 p. (In Eng.).
22. *Customs Law of East Asia*; ed. by C.-J. Cheng. Alphen aan den Rijn, 2010. 600 p. (In Eng.).
23. *Morini C., Costacurta de Sá Porto P., Inácio Jr. E. Trade Facilitation and Customs Revenue Collection: Is That a Paradox?* *World Customs Journal*. 2017. Issue 2. Pp. 23–36. (In Eng.).
24. *The Netherlands Tax and Customs Administration. Horizontal Monitoring within the Medium to very Large Businesses Segment*. Available at: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf (accessed 18.06.2018). (In Eng.).
25. *Widdowson D. Managing Risk in the Customs Context*. *Customs Modernization Handbook*; ed. by Luc de Wulf, José B. Sokol. Washington, D. C., 2005. Pp. 91–99. (In Eng.).
26. *Witte P., Wolfgang H. -M. Lehrbuch des Europäischen Zollrechts*. 6th ed. Herne, 2009. 536 p. (In Germ.).

- Очерки финансово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М.; Харьков: Право, 2011. С. 229–247.
13. *Советское финансовое право* / под ред. Е. А. Ровинского. М.: Юрид. лит., 1978. 344 с.
14. *Турбанов А. В. Саморегулирование в аудите: отражение в законодательстве, науке и практике* // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 3. С. 17–27.
15. *Финансовое право: учебник* / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. 6-е изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. 800 с.
16. *Цветкова Е. А. Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии* // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 2.
17. *Шапкина А. Н. Административно-правовое регулирование таможенного контроля после выпуска товаров в Российской Федерации* // Административное и муниципальное право. 2014. № 12. С. 1296–1300.
18. *Шохин С. О. ЕАЭС и международные конвенции* // Международное публичное и частное право. 2015. № 4. С. 14–17.
19. *Aoyama Yu. Perspectives of Customs in the 21st Century: from the Experiences of Japan Customs* // *World Customs Journal*. 2008. Vol. 2, Issue 1. Pp. 95–100.
20. *Corden W. M. Trade Policy and Economic Welfare*. Oxford, 1989. 423 p.
21. *Craig P., de Burca Gr. European Union Law: Text, Cases and Materials*. Oxford, 2003. 1241 p.
22. *Customs Law of East Asia* / edited by C.-J. Cheng. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2010. 600 p.
23. *Morini C., Costacurta de Sá Porto P., Inácio Jr. E. Trade facilitation and customs revenue collection: Is that a paradox?* // *World Customs Journal*. 2017. Issue 2. Pp. 23–36.
24. *The Netherlands Tax and Customs Administration. Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment*. URL: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf (дата обращения: 18.06.2018).
25. *Widdowson D. Managing risk in the customs context* // *Customs modernization handbook* / edited by Luc de Wulf, José B. Sokol. Washington, D. C., 2005. Pp. 91–99.
26. *Witte P., Wolfgang H. -M. Lehrbuch des Europäischen Zollrechts*. 6 Auflage. Herne, 2009. 536 s.