

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

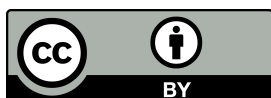
ResearcherID: M-6847-2018

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



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*

*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

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-

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

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.

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.eurasian-commission.org> (дата обращения: 18.06.2018); *Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита* [Электронный ресурс]: утв. приказом

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).

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.

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).

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

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 представленных 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).

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).

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 руллинг» (*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 устроят 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 своей 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-

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

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.

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/m64/news/activities_fts/7259013/ (дата обращения: 18.06.2018).

² Там же.

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

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.

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.

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

Закон определяет и субъектов деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту 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 организованным 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 наделения 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.

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-

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.

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 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. проверок 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).

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).

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.*

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 внешнеторговых 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.

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, р. 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-

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

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, р. 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, р. 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.

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).

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, р. 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;

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).

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

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, р. 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.

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

Библиографический список

1. *Агапова А. В.* 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. *Карпунин 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 integrirovannoy 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 drugikh 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-*

- 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.).