

УДК 336.225.673(1-87)

РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ: ОПЫТ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН**Т.Г. Шешукова, д. экон. наук, проф., зав. кафедрой учета, аудита и экономического анализа**Электронный адрес: sheshukova@psu.ru**Д.В. Баленко, асп. кафедры учета, аудита и экономического анализа**Электронный адрес: dashenka-11@yandex.ru

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

В статье рассматривается понятие «налоговый контроль», его место в финансовом контроле. Выявляются проблемы в российском законодательстве в области налогового контроля, изучаются различия в применении налогового контроля по сравнению с иностранными государствами, предлагается заимствовать наиболее интересные положения зарубежной практики.

Ключевые слова: налоговый контроль; финансовый контроль; зарубежный опыт; налоговые правонарушения.

Непрерывным условием нормального функционирования экономики и финансовой системы выступает финансовый контроль, составной частью входящий в единый механизм государственного контроля. Его назначение заключается в содействии успешной реализации финансовой политики государства, обеспечении процесса формирования и эффективного использования финансовых ресурсов.

Нередко финансовый контроль рассматривают не как счетно-проверочную деятельность, а как функцию управления и важный инструмент реализации экономической роли государства [13].

Финансовый контроль выступает формой реализации контрольной функции финансов, то есть присущего финансам свойства служить средством контроля за производством, распределением и использованием совокупного общественного продукта и национального дохода. Иными словами, контрольная функция финансов является объективной основой финансового контроля, содействующей сбалансированности между потребностью в финансовых ресурсах и их наличием. Объектом финансового контроля являются прежде всего денежные отношения, возникающие при формировании и использовании финансовых ресурсов в материальном производстве и непромышленной сфере, во всех звеньях финансовой системы. Непосредственным предметом финансового контроля выступают финансовые показатели. Таким образом, финансовый контроль – это совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов дея-

тельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации [3].

Составной частью финансового контроля является налоговый контроль, так как объектом налогового контроля являются экономические, распределительные отношения по поводу формирования финансовых ресурсов государства.

В первую очередь необходимо установить, к какому типу государственного финансового контроля относится налоговый контроль. Как справедливо отмечает В.В. Бурцев [2], в основу такой типологии должен быть положен сущностный признак. По его мнению, в данном случае это подход к государственной финансовой системе, т.е. к системе императивных экономических отношений по образованию, распределению и использованию денежных средств государства. В результате им выделяются два типа государственного финансового контроля: финансово-бюджетный контроль, который охватывает государственные финансы как единое целое, и финансово-хозяйственный контроль, охватывающий деятельность отдельных субъектов хозяйствования (или экономических единиц). Финансово-бюджетный контроль в основном включает различного рода контрольные мероприятия в рамках непосредственно бюджетного процесса, а финансово-хозяйственный выражается в проверках и ревизиях финансово-хозяйственных операций экономических субъектов. С учетом этого налоговый контроль, предметом которого является своевременность и полнота уплаты налогов и сборов организа-

циями и физическими лицами, следует отнести именно к финансовому контролю второго типа.

Налоговые контрольные действия охватывают всю систему налогообложения, а также осуществляются в разрезе отдельных налогов, налоговых групп, групп налогоплательщиков, территорий. Налоговый контроль пронизывает экономику по вертикали и по горизонтали, обеспечивая соблюдение правил бухгалтерского учета и отчетности, законодательных основ налогообложения [18].

В целях объективной оценки сущности налогового контроля его понятие следует рассматривать в двух аспектах: узком и широком. В широком аспекте налоговый контроль – это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов. В узком аспекте налоговый контроль – это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов. [5]

В современных условиях создание прочной финансовой основы существования государства и общества в целом, успешное осуществление реформ в сфере налогообложения, своевременное и полное формирование бюджетов всех уровней невозможны без создания системы эффективного налогового контроля, призванного обеспечить финансовые интересы государства при одновременном соблюдении прав организаций и физических лиц. От того, насколько развита система налогового контроля и налогообложения во многом зависит развитие и экономическое, и социальное любого современного государства.

Налоговый контроль – англ. *tax control* – контроль за правильностью уплаты налогов и сборов юридическими и физическими лицами. Налоговый контроль понимается как проверка соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах; выявление налоговых нарушений; обеспечение поступлений налоговых платежей в бюджет всех уровней. Формирование налоговой политики представляет собой совокупность мероприятий, обеспечивающих своевременную и полную уплату налогов и сборов, в объемах, необходимых для финансирования государственной деятельности [17].

В литературе можно встретить различные определения налогового контроля.

Е.В. Поролло подходит к характеристике налогового контроля с двух точек зрения: «Сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: во-первых, как функцию или элемент

государственного управления экономикой, во-вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства. Эти стороны налогового контроля находятся в неразрывном единстве, что позволяет представить налоговый контроль в виде классической кибернетической системы, сочетающих в себе разнообразие статических элементов и их динамическое взаимодействие, непрерывное развитие и совершенствование» [15].

А.В. Брызгалин считает, что «налоговый контроль — это специализированный (только в отношении налогов и сборов) надведомственный (вне рамок ведомств) государственный контроль...» [7].

О.А. Макарова понимает под налоговым контролем «деятельность должностных лиц налоговых органов в пределах своей компетенции и формах, предусмотренных Налоговым кодексом, с целью проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также выявления и устранения налоговых правонарушений и причин, их порождающих, соблюдения законодательства о налогах и сборах» [7].

Из вышеприведенных определений налогового контроля можно сделать вывод, что авторы, раскрывая понятие данного феномена, сходятся в том, что налоговый контроль имеет целью обеспечить полноту, своевременность уплаты налогов и сборов в бюджет, соблюдение налогового законодательства, применение мер ответственности за эти нарушения. Также следует обратить внимание на то, что все авторы отмечают юридический аспект данной контрольной деятельности, подчеркивая, что она регламентируется соответствующими правовыми нормами.

Налоговый контроль является необходимым условием существования эффективной налоговой системы, которая характеризуется полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, и снижением числа судебных разбирательств и жалоб на действия субъектов налогового контроля.

Современная редакция Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ ст. 82) [9] определяет налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым Кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и

территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ [10].

Для выявления слабых звеньев и положительных аспектов в деятельности органов, осуществляющих налоговый контроль в РФ, необходимо изучение опыта зарубежных стран.

В настоящее время задача улучшения качества государственного контроля за налоговыми правонарушениями рассматривается с двух позиций:

1) со стороны улучшения государственного регулирования отношений по исчислению и уплате налогов и сборов;

2) со стороны анализа и заимствования международного опыта.

Рассмотрим более подробно вторую позицию. Обобщение и анализ опыта иностранных государств в сфере налогового контроля, внедрения передовых форм и методов его проведения, подтвердивших свою эффективность на практике, способны оказать существенное позитивное влияние на налоговую систему любой страны.

Опыт Франции представляет значительный интерес для России. Так, действующий во Франции Налоговый кодекс широко использовался при подготовке Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, НДС в России был введен по образцу французской налоговой системы.

Все необходимые меры для борьбы с уклонением от уплаты налогов предусмотрены в Налоговом кодексе Франции. Подобный целостный документ существует в немногих странах. Во Франции он ежегодно уточняется при утверждении Закона о бюджете. К кодексу прилагаются два тома разъяснений (ежегодных комментариев).

Остановимся на ряде конкретных вопросов функционирования французской системы налогового контроля.

Осуществление проверок возложено на созданные в каждом департаменте налоговые центры, которые направляют уведомления плательщикам, изучают подаваемые в добровольном порядке декларации. Декларацию обязаны представлять все физические лица, независимо от величины их доходов.

Налоговые работники осуществляют два вида контроля. На своих рабочих местах они осуществляют работу с декларациями (камеральный контроль). Имеющаяся в базе данных информация сравнивается с представленной в декларации, часто уже на этом этапе обнаруживаются расхождения, и инспектор обращается к налогоплательщику, требуя соответствующих объяснений.

Если эти объяснения не удовлетворяют налоговую администрацию, она может потребо-

вать доплаты налогов либо обратиться в другие контролирующие подразделения для проведения более детального контроля.

Контроль с выездом на место обычно осуществляется при наличии серьезных оснований для подозрений в сокрытии дохода.

Особенностью налогового контроля во Франции является то, что, в отличие от российского, французский налогоплательщик должен быть предупрежден о налоговой проверке, как минимум, за 8 дней. Без предупреждения внезапная проверка может быть проведена лишь при наличии достоверной информации о том, что предприятие уклоняется от уплаты налогов.

Проверки обычно осуществляются за три предшествующих года. Специальных положений о частоте проверок нет. За редчайшими исключениями, повторные проверки в отношении одного периода обычно не проводятся.

Выбор предприятия, подлежащего проверке, осуществляется по многим критериям, в основе лежит анализ риска. Во-первых, выбираются те предприятия, которые являются потенциальными нарушителями, и, во-вторых, используется информация от осведомителей.

Длительность процедуры проверки зависит от размера предприятия: для мелких предприятий — не более трех месяцев, для крупных сроки не устанавливаются. Срок проверки частных лиц не может превышать 12 месяцев.

Отношения между налоговым органом и налогоплательщиком строятся в форме обмена мнениями: каждая сторона отстаивает свою правоту. Налоговая администрация обязана в письменном виде отвечать на вопросы налогоплательщика, последний может использовать эти ответы для своей защиты.

В результате выявления правонарушений налоговые органы применяют различные санкции. Санкции зависят от того, были действия плательщика умышленными или неумышленными, а также от того, помогает ли налогоплательщик налоговым органам. В случае простых ошибок применяются мягкие наказания. Доначисление налогов осуществляется в административном порядке. Уголовное наказание носит символический характер, но к этой мере прибегают все чаще, при этом обвинение в уклонении от уплаты налогов предъявляется лично руководителю.

В том случае, если плательщик внес излишнюю сумму налога, соответствующая разница возвращается ему, как правило, с процентами. Обычно, при обнаружении переплаты, возврат производится сразу [13].

Что касается налогового контроля Германии, специальным органом Минфина Германии, в компетенцию которого входят вопросы практической реализации налоговой политики

страны, является налоговая полиция — «Штойфа».

Оперативно-розыскные подразделения и следственный аппарат «Штойфа» занимаются расследованием правонарушений, связанных с сокрытием доходов и уклонением от уплаты налогов, а также под прокурорским надзором осуществляют специальные мероприятия по пресечению различных видов преступлений в экономической сфере.

Ответственность контролирующих органов предусматривается Уголовным кодексом Германии. Так, параграф 353 УК предусматривает ответственность за незаконное взимание непредусмотренных сборов и уменьшение платежа. Параграф 355 устанавливает ответственность за нарушение налоговой тайны в виде лишения свободы на срок до двух лет или денежного штрафа. Российским Уголовным кодексом предусмотрена уголовная ответственность за разглашение налоговой тайны в том случае, если разглашенные сведения являются коммерческой или банковской тайной. Ответственность за нарушение обязанности ведения бухгалтерских книг предусмотрена параграфом 283 Уголовного кодекса Германии [13].

При проведении расследований по делам, связанным с нарушением финансового и налогового законодательства, представители «Штойфа» имеют те же права, что и сотрудники полиции, руководствующиеся в своей деятельности соответствующими положениями Уголовно-процессуального кодекса.

Налоговым кодексом Германии предоставлены значительные полномочия налоговой полиции на проведение обысков и личных досмотров граждан, задержание подозреваемых лиц и конфискацию документов [1].

Руководство «Штойфа» имеет право назначать специальное расследование по любому факту нарушения налогового законодательства. При этом налоговая полиция наделена исключительным правом изъятия документов и получения необходимых ей сведений практически из всех государственных и частных учреждений страны, за исключением некоторых специальных служб. В деятельности налоговой полиции Германии и России много схожего. Однако судебная практика Германии более широко раскрывает факты нарушения налогового законодательства.

В немецкой судебной практике в делах по расследованию фактов уклонения от налогов различают следующие стадии правонарушений:

- уклонение от налогов — завершённое действие;
- попытка уклонения;
- подготовительные действия к уклонению от налогов.

В Соединенных Штатах Америки федеральным органом налогового контроля является Служба внутренних доходов (СВД).

На уровне субъектов федерации действуют налоговые службы штатов.

Будучи структурным подразделением Министерства финансов, СВД осуществляет контроль за соблюдением налогового законодательства и сбором федеральных налогов: подоходного налога, налога на дарение, а также некоторых акцизов.

Деятельность СВД направлена на обеспечение получения государственной казной налоговых поступлений в надлежащем объеме при минимальных издержках.

Каждое налоговое бюро Службы внутренних доходов состоит из 6 отделов: административного, выдачи лицензий (на занятие определенным видом деятельности), обработки информации, сбора налогов, контроля за правильностью уплаты налогов, а также следственного отдела [16].

Действовавшие в рамках СВД отдельные оперативно-розыскные группы были объединены в самостоятельное подразделение налогового сыска — Штаб специальной службы, превратившийся к началу 1990-х гг. в мощное Генеральное управление налоговых расследований (ГУНР).

Особое место в структуре ГУНР отводится Следственному управлению, состоящему из нескольких оперативных отделов, функциональных и информационно-аналитических служб, криминалистических лабораторий [13].

Все поступающие в СВД сведения вводятся в компьютеризированную учетную систему, автоматически обрабатываются и сопоставляются с данными, содержащимися в налоговых декларациях. Применение при обработке информации специальных математических моделей позволяет проводить отбор налоговых деклараций для тщательной проверки, которая впоследствии осуществляется налоговыми инспекторами.

Кроме того, налоговые власти располагают достаточными полномочиями, чтобы в подавляющем большинстве случаев заставить население платить налоги, не прибегая к судебному иску. Так, если платежи просрочены и после нескольких официальных напоминаний не уплачены, налоговая служба имеет право наложить арест на банковский счет или имущество налогоплательщика, удержать причитающиеся суммы из его заработной платы, закрыть его предприятие или лишить частной практики [11].

В Российском законодательстве полномочия контролирующих органов по взиманию задолженности и работе с недоимщиками существенно снижены. Поэтому целесообразно использовать опыт Главного управления налогово-

вых расследований США. По мере организационного становления и совершенствования форм и методов работы акцент в приоритетах Главного управления налоговых расследований СВД США постепенно смещается с пресечения конкретных нарушений налогового законодательства на проникновение в потенциально криминогенную среду с целью оперативной разработки подозреваемых лиц, а также выявления используемых ими недостатков в действующем законодательстве и новых путей легализации незаконно полученных денежных средств.

Рассмотрим далее наиболее проблемные вопросы в области налогового контроля России в сравнении с зарубежной практикой.

Наиболее распространенными проблемами в нашей стране в налоговой сфере являются завышение расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль по сделкам с участием «фирм-однодневок»; легализация доходов, полученных преступным путем; отсутствие в налоговой системе прогрессивности [19].

Начать нужно с того, что в развитых странах в аналитической работе налоговых органов применяется более широкий арсенал средств и методов, а также в распоряжении налоговых органов находится единая общая база данных, которая включает информацию по всем видам налогов и пошлин (включая таможенные и вообще все данные по внешнеторговым сделкам), сведения от миграционных органов, банков и страховых компаний, базы данных по сделкам на фондовом рынке и по учету объектов недвижимости.

Итак, рассмотрим характерные моменты *отсутствия в налоговой системе* нашей страны *прогрессивности*. Экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое до и после уплаты налогов, не сокращается – как это должно быть в прогрессивной системе, а остается в целом неизменным, что характерно для нейтральной налоговой системы. Апробированный и признанный путь решения данной проблемы давно известны мировой практике – это внедрение прогрессивности в налогообложение доходов и имущества. Что касается внедрения прогрессии в налогообложение имущества, то этот процесс идет. В налогообложение транспорта прогрессия уже внедрена, а в обложении имущества идет многолетняя подготовка к внедрению нового интегрального налога на недвижимость. Этот процесс длится уже несколько лет, но излишняя торопливость в этом случае ни к чему, необходимо тщательно проработать все элементы данного налога. Интересным примером в этой области может служить опыт Германии. Одной из важнейших особенностей системы налогообложения в Германии является солидарный налог, который был введен еще в 1991 г. в целях финансирования расходов по

объединению страны. Этот федеральный налог взимается при превышении суммы подоходного налога и корпоративного налога, установленного на фиксированном уровне [6].

Что касается следующей проблемы, *легализации денежных средств*, можно обратиться к опыту США. Эффективность деятельности налоговых органов повышает сложившаяся практика исключения из расчетов наличных денежных средств. Для оплаты мелких сумм предназначены кредитные карточки, для крупных – банковские чеки. Дело в том, что, в конечном счете, криминальный бизнес, даже расплачивая крупными суммами, не может эффективно использовать, не вступая в сферу легального безналичного оборота. А легализация наличных денег в США возможна только путем проведения этих средств через счета фирм, уплачивающих все положенные налоги. Таким образом, нарушителей заставляют платить налоги, а правоохранительные органы последовательно ограничивают сферу криминальной деятельности, постепенно сужая область обращения наличных денег и ужесточая при этом контроль над ними, фискальные органы со своей стороны используют все возможности, чтобы внедрить в сознание налогоплательщиков понимание неизбежности и неотвратимости уплаты налогов [12].

При осуществлении контроля за правильностью исчисления налогоплательщиками сумм налогов, налоговые органы могут использовать любую информацию, содержащуюся в доступных для них базах данных. При этом в Швеции и Финляндии налоговой службой уже инициировано самостоятельное составление налоговых деклараций за налогоплательщиков, которые затем получают эту декларацию по защищенным каналам связи и могут либо согласиться с ней, либо пожелать внести свои изменения и дополнения. В первом случае им достаточно подтвердить эту декларацию, используя механизм электронной подписи, во втором случае им уже необходимо войти в контакт с налоговой службой и представить необходимые документальные доказательства в обоснование предлагаемых поправок и изменений.

Что касается *борьбы с фирмами «однодневками»*, в развитых странах ежегодно миллионы фирм открываются и закрываются, не имея при этом корыстных целей. Например, Генри Форду только с пятой фирмой удалось достичь успеха, четыре первые попытки провалились. На самом деле, надо овладеть умением правильно и четко регулировать процессы создания, деятельности и закрытия юридических лиц. На Западе власти не осложняют себе жизнь поисками адресов или просто признаков жизни прошедших регистрацию юридических лиц. Если какая-то фирма вдруг не отвечает на

запросы, направляемые ей по указанному учредителями адресу, то власти переводят все финансовые и имущественные претензии на ее учредителей (при регистрации фирм регистрирующие органы проверяют не только документы, но и личность учредителя), привлекают к ответственности управляющих, бухгалтеров, аудиторов или любых иных лиц, выступающих в том или ином качестве от имени этой фирмы или имеющих доступ к ее банковским счетам.

К примеру, в Финляндии участились случаи банкротства с неисполненными обязательствами фирм в строительном бизнесе. Они провели экстренное расследование и выявили 20 человек, активно практиковавших учредительство и ликвидацию практически всех этих фирм – адвокатов, бухгалтеров, аудиторов и т.д. и тут же предъявили им соответствующие обвинения и требования немедленно оплатить все накопившиеся у этих фирм долги, в том числе налоговые [7].

В своей работе налоговые органы всех развитых стран полагаются не только на свои возможности, но и на активное содействие со стороны населения. Обратимся опять же к опыту США. Если у кого-либо имеются подозрения либо стало известно о неких нарушениях налогового законодательства, то об этом сообщают налоговым органам, либо заполняют соответствующую форму Form 3949-A – для отправления по факсу либо почте по определенному адресу. При этом указываются название компании, которая заподозрена в нарушении налогового законодательства, ИНН налогоплательщика, описание факта нарушения, период времени, к которому относится нарушение, примерная сумма укрываемого дохода, сумма вычетов из дохода, сумма скидок или льгот, возвратов налоговых сумм, и т.д., уменьшающих налоговые обязательства данного налогоплательщика; имя, адрес, телефон заявителя. Некоторые добровольные информаторы могут при этом рассчитывать на премию, составляющую до 10% от суммы доначисленного налога. При этом заявитель может предпочесть остаться анонимным, что не влияет на процесс проверки его заявления. Если заявитель сообщает данные о себе, то на них распространяются положения о конфиденциальности налоговой информации [4].

Отметим также опыт Норвегии, где организовано совместное расследование экономических преступлений правоохранительными органами – исходя из положения, что практически в каждом преступлении есть элемент налогового правонарушения. Преимущество такой практики в том, что, во-первых, расследования ведутся с использованием единой информационной базы, и, во-вторых, при наличии затруднений с подготовкой доказательной базы по преступлению для суда у следствия остается

возможность привлечь к ответственности за совершение налоговых правонарушений [8, 14].

Использование зарубежного опыта является целесообразным и будет иметь должный эффект по мере тщательного анализа возможностей его реализации в условиях российской действительности. Межгосударственный обмен опытом и результатами внедренных мероприятий по государственному контролю налоговых правонарушений обеспечит предупреждение и нейтрализацию налоговых правонарушений, позволит поддерживать высокий уровень бюджетных поступлений и укреплять осознание гражданами и организациями необходимости финансового обеспечения функционирования государства платежами налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Список литературы

1. Базедов П.В. Шахиджанян Р.Г. Справочник. Налоговая система Германии М. Полигроссум, 2005. 27 с.
2. Бурцев В.В. Государственный контроль: методология и организация. М., 2000. С.86-89.
3. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. 120 с.
4. Кашин В.А. О налогообложении доходов граждан // Финансы. 2012. №8. С.40-44.
5. Крохина Ю.А. Налоговое право России. М.: Норма, 2003. 303 с.
6. Кузугуртова А.Ш. применение форм и методов государственного контроля за налоговыми правонарушениями в России и некоторых иностранных государствах // Финансы и кредит. 2011. № 5. С.69-73.
7. Малис Н.И. Совершенствование элементов налогового механизма // Финансы. 2012. №12. С.31-36.
8. Малис Н.И. Социальный аспект налогового реформирования // Финансы. 2012. №5. С.35-39.
9. Налоговый кодекс РФ. Часть 1 (в ред. Федеральных законов от 03.12.2012) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Официальный сайт зарубежного законодательства на русском языке. URL:<<http://www.worldbiz.ru/>> (дата обращения: 27.03.2013).
11. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: <<http://www.nalog.ru>> (дата обращения: 20.04.2013).
12. Пансков В.Г. О возможных направлениях налоговой политики //Финансы. 2012. №5. С.30-34.
13. Перекрестова Л.В., Чухнина Г.Я. Реформирование системы налогового контроля в

РФ. Волгоград: Издательство ВолГУ, 2001. 136 с.

14. *Попова Л.В.* Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие. М.: Дело и Сервис, 2008. 368 с.

15. *Поролло Е.В.* Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.: Гардарика, 1996. 264 с.

16. *Тютрюков Н.Н.* Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США: учеб. пособие. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2002. 174 с.

17. *Черник Д.Г.* Налоги и налогообложение. М.: Юнити, 2010. 367 с.

18. *Шешукова Т.Г., Орлов Д.В.* Аудит учётной политики для целей налогообложения // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 12. С. 48-52.

19. *Шешукова Т.Г., Орлов Д.В.* Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности // Вестник Перм. ун-та. Сер. Экономика. 2011. Вып. 1. С. 62-70.

RETRACTED
December 17, 2019