

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Бубнова Маргарита Эдуардовна

ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЩЕСТВА

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет,
аудит и экономическая статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Ситнов Алексей Александрович,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2022

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 19 апреля 2023 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.121 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 55, Зал заседаний учёных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Демина И.Д., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Петров А.М., д.э.н., профессор;
учёный секретарь – Блинова У.Ю., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Башина О.Э., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;
Гришкина С.Н., д.э.н., профессор;
Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент;
Ефимова О.В., д.э.н., профессор;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королёв О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
Толмачев М.Н., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 23 декабря 2022 г.

Учёный секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.121

У.Ю. Блинова

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования обусловлена важностью задач и универсальностью налогового контроля как вида, что проявляется в обеспечении контроля ограниченных государственных ресурсов, поддержке экономических субъектов путем применения специализированных льгот, а также выявлении резервов, формирующих бюджетную систему страны. Это свидетельствует о необходимости эффективной и рациональной организации системы налогового контроля, в том числе путем применения современных информационных технологий и процессов.

Совершенствование контрольной деятельности налоговых органов Российской Федерации является актуальным по причине развития автоматизированной информационной системы «Налог-3» (далее – АИС «Налог-3») – платформы нового поколения, не имеющей аналогов в мире, способствующей полному и достоверному сбору информации обо всех налогоплательщиках Российской Федерации, а также обеспечивающей надлежащее осуществление налогового контроля. Несмотря на активное внедрение новых информационных платформ и упрощение тем самым контрольной деятельности различных сфер общества, открытыми остаются вопросы качественного построения информационных процессов, способствующих организации сквозного контроля экономических субъектов.

Актуальность темы исследования также подтверждается нарастающим внедрением и использованием современных IT-систем, позволяющих упростить и систематизировать контрольную деятельность налоговых органов в России, что в ряде случаев не приводит к качественному построению процессов, способствующих обеспечению сквозного контроля экономических субъектов, и ведет к возникновению новых вопросов в построении контрольной деятельности.

Степень разработанности темы исследования. Налоговое ведомство в России придает особое значение совершенствованию налогового контроля и мерам повышения его эффективности, однако несовершенство системы внутреннего

контроля ФНС России, а также форм и методов проведения налогового контроля не даёт возможности обеспечить полноценный вывод о качественном и рациональном подходе в развитии контрольной деятельности налоговых органов Российской Федерации; это активизировало тематику научных исследований в этой сфере. В научной литературе существует множество взглядов на данную тему, что значительно облегчает её изучение.

Вопросам модернизации и повышения качества налогового контроля посвящены исследования современных отечественных авторов: А.В. Брызгалина, В.Н. Засько, Л.И. Гончаренко, А.В. Гурнака, Е.В. Ордынской, Д.И. Ряховского, Е.Е. Смирновой, Ю.Ф. Кваши, И.В. Липатовой, И.А. Майбурова, В.В. Мороза, К.В. Новоселова, Д.Г. Черника.

Специфика налогового контроля как отдельного вида контрольной деятельности выражается в его многозадачности, поскольку он является одним из разновидностей внешнего контроля, внутреннего контроля (в условиях мониторинга), а также сквозного контроля. Среди ученых, исследовавших теоретические вопросы, посвященные налоговому контролю как части системы контрольной деятельности, следует назвать: М.В. Мельник, В.В. Дворецкую, С.В. Степашина, Ю.Г. Швецова, А.В. Реут.

В рамках исследования затрагивается вопрос контроля с точки зрения возможностей существующих информационных технологий и процессов. В части изучения данного вопроса и организации операционного контроля использованы труды российских современников: А.А. Ситнова, Л.В. Каширской, А.И. Уринцова.

Изучение научных трудов способствовало более полному раскрытию темы исследования. Вместе с тем существующие исследования не конкретизируют современную специфику модернизации налогового контроля. Отсутствуют изыскания в области совершенствования управления и руководства информационных платформ, определяющих последующую структуру контрольной деятельности налогового ведомства, а также методик, основанных на применении стремительно развивающихся автоматизированных информационных систем.

Совершенствование методики осуществления налогового контроля

возможно на основе критического познания накопленного отечественного опыта с учетом трансформации системы налогового контроля в условиях информационного общества.

Актуальность и отсутствие необходимого интеграционного подхода к вопросам совершенствования налогового контроля в условиях развития информационного общества в России обусловили выбор темы исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Целью является совершенствование механизмов налогового контроля, способствующих развитию системы организации налоговых органов Российской Федерации в условиях становления информационного общества путем сквозного контроля, то есть разработки взаимосвязанных методик внутреннего контроля экономических субъектов, внешнего, в частности, аудиторского и государственного налогового контроля.

Для достижения поставленной цели сформулированы следующие **задачи**:

- определить направления и выстроить единство подхода методических и методологических принципов налогового контроля;
- детализировать задачи по уровням и видам контроля, осуществляемым налоговым ведомством;
- исследовать и конкретизировать возможности действующих механизмов организации сквозного контроля налоговых органов Российской Федерации в условиях становления информационного общества, обозначить возможные пути его развития;
- проанализировать и оценить действующую систему налогового контроля России путем применения риск-ориентированного подхода;
- разработать методические рекомендации и механизмы по совершенствованию организации сквозного контроля налоговых органов Российской Федерации в целях увеличения показателей эффективности налогового контроля.

Объектом исследования являются теоретические и методические задачи организации системы налогового контроля Российской Федерации в условиях

информатизации общества.

Предметом исследования являются инструменты и механизмы развития и модернизации системы налогового контроля Российской Федерации в условиях прогрессирующей цифровизации.

Область исследования соответствует пунктам 11.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии», 11.9. «Современные цифровые и информационные технологии в учете, анализе и контроле», 11.10. «Вопросы этики и независимости в учетной и аудиторской деятельности», Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

Методология и методы исследования. В рамках теоретико-методологической базы исследования использованы научные труды отечественных исследователей, нормативно-правовая база в области регулирования налогового контроля и информационных технологий. В ходе исследования применены общенаучные методы познания, в том числе: анализ, синтез, обобщение, сравнение, классификация, систематизация, дедукция и индукция. Применены частные методы исследования, включающие экспертную оценку, наблюдение, изучение документов и информации.

Нормативную и информационную базу исследования составили нормативно-правовые акты Российской Федерации, регламентирующие поле деятельности Федеральной налоговой службы России, её структурных подразделений и подведомственных организаций, нормативные акты Российской Федерации, определяющие реализацию программы «Информационное общество», иное законодательство Российской Федерации, международные стандарты менеджмента качества; международный стандарт ISO 9001, а также внутриведомственные регламенты, письма Федеральной налоговой службы России, утвержденные в рамках организации налогового контроля и автоматизации систем контроля; научные и практические исследования ведущих отечественных специалистов в области организации контрольной деятельности налогового ведомства и государственных IT-систем; статьи периодических изданий,

материалы научно-исследовательских конференций и интервью, данные аналитики Федеральной налоговой службы России и информационно-аналитические ресурсы сети Интернет.

Эмпирическую базу исследования составила информация, полученная в ходе статистического анализа внутриведомственных показателей отчетности налоговых органов Российской Федерации.

Научная новизна исследования заключается в обосновании и разработке рекомендаций по модификации и уточнению российских методик осуществления налогового контроля на всех его уровнях, учитывая расширение риск-ориентированного подхода с использованием современных информационно-коммуникационных платформ в рамках постепенного перехода к непрерывному контролю правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, сборов и страховых взносов, установленных российским законодательством.

Положения, выносимые на защиту:

– обоснована необходимость содействия аудиторов (аудиторских организаций) налоговому ведомству с целью соблюдения законодательства о налогах, сборах и страховых взносах; по результатам анализа и последующей оценки деятельности налоговых органов Российской Федерации предложены рекомендации для дальнейшего их взаимодействия (С. 56-57);

– установлены основные направления автоматизации средств налогового контроля как инструмента сквозного контроля, выявлены недостатки автоматизированной информационной системы «Налог-3» и рекомендованы меры по их преодолению посредством совершенствования методов и средств налогового контроля (С. 63-71; 89-95; 114);

– аргументирована целесообразность организации и применения целостной системы электронного документооборота налоговых органов Российской Федерации, структурированы её механизмы, которые наиболее рационально способствуют упрощению процедур взаимодействия внешних и внутренних субъектов пользования информацией в условиях цифровизации государственных, экономических и социальных институтов (С. 64; 76-77; 115);

– разработана система риск-ориентированного подхода в области процедуры проведения выездной налоговой проверки и её процессуальных сроков, используемая в ходе исследования для совершенствования методики организации сквозного контроля (С. 85-89);

– адаптирован и применен международный стандарт COBIT, позволяющий качественно оценивать работу автоматизированных информационных систем в области руководства и управления, а также их возможностей в рамках национального проекта «Цифровое государственное управление» с целью повышения показателей эффективности налогового контроля (С. 97-113; 116-117);

– разработаны методические рекомендации по совершенствованию организации сквозного контроля налоговых органов Российской Федерации в условиях развития информационно-телекоммуникационных платформ, включающие пятиэтапную методику аудита информационных систем; предложено внедрение в отечественную практику институтов медиации и налогового рулинга (С. 115; 117-119).

Теоретическая значимость работы заключается в обосновании и последующем развитии теоретико-методологических подходов контрольной деятельности посредством управления рисками автоматизации систем контроля в России.

Практическая значимость работы состоит в разработке методического инструментария, обеспечивающего повышение результативности работы налогового ведомства посредством автоматизации средств контроля. В рамках научного исследования практическое применение получила предложенная система риск-ориентированного подхода к организации контрольной деятельности налоговых органов Российской Федерации.

Рекомендации теоретико-методологического и практического характера находят применение в области организации налогового контроля в процессе осуществления прямых обязанностей Федеральной налоговой службы России, а также в рамках положений российского законодательства использования информации, в том числе стейкхолдерами.

Степень достоверности результатов исследования подтверждается их соответствием законодательству Российской Федерации и нормативно-правовым актам в области организации контрольной деятельности налоговых органов Российской Федерации, а также международным стандартам в сфере применения IT-технологий. Достоверность обеспечена применением общих методов научного познания и использованием трудов отечественных деятелей науки, исследующих вопросы налогового контроля и развития автоматизированных информационных систем в области государственного контроля и управления. Основой полученных результатов также послужили данные, используемые Федеральной налоговой службой России в рамках организации деятельности, а именно: внутренние показатели и статистические данные ведомства, инструкции и рекомендации, в том числе в области применения АИС «Налог-3».

Достоверность экспериментальной части исследования подтверждена применением автоматизированного программного комплекса ФНС России и международного стандарта СОВИТ, взаимно увязывающего цели деятельности организации и внедряемые информационные системы.

Апробация и внедрение результатов исследования. Концептуальные результаты исследования апробированы на научных конференциях и форумах, получив положительную оценку, в том числе: на научной конференции «Развитие экономики России: прошлое, настоящее, будущее» в рамках XIV Молодежной межвузовской научно-практической сессии «Неделя науки молодежи северо-восточного административного округа города Москвы» (Москва, Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева, 24 апреля 2019 г.); на научной конференции «Современные экономические и юридические проблемы» в рамках XIV Молодежной межвузовской научно-практической сессии «Неделя науки молодежи северо-восточного административного округа города Москвы» (Москва, Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, 25 апреля 2019 г.); на молодежной площадке «Единое информационное пространство налогового и таможенного контроля в рамках Евразийского экономического союза» в рамках

Евразийской налоговой недели (Москва, Финансовый университет, 26 марта 2021 г.).

Результаты исследования внедрены в практическую деятельность Межрайонной Инспекции ФНС России № 51 по г. Москве; в частности, используются предложения по совершенствованию процессов автоматизированной информационной системы, электронного документооборота на внутреннем уровне, в том числе в части разработки стратегии его дальнейшего развития. По материалам исследования в рабочий процесс автоматизированной системы внедрены коррективы в части сопоставления акта выездных налоговых проверок и решений, выносимых на их основании в ходе электронного документооборота, позволяющие снизить риски недостижения по результатам выездных налоговых проверок. В рамках организации трёхуровневой системы налогового ведомства озвучены и вынесены на обсуждение высшему руководству предложения в части вопросов автоматизации процессуальных сроков выездных налоговых проверок (далее – ВНП) на основании проведенного в исследовании анализа и применения риск-ориентированного подхода.

Материалы работы используются Департаментом аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Стандартизация контроля и аудита».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения исследования представлены в 7 публикациях общим объёмом 3,63 п.л. (авторский объём 3,43 п.л.), в том числе 6 работ общим объёмом 3,33 п.л. (авторский объём 3,13 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка литературы, включающего 98 наименований, трёх приложений. Текст диссертации изложен на 166 страницах, содержит 4 таблицы, 13 рисунков.

II Основное содержание работы

Основные положения исследования содержат следующие элементы научной новизны:

1) Обоснована необходимость содействия аудиторов (аудиторских организаций) налоговому ведомству с целью соблюдения законодательства о налогах, сборах и страховых взносах, по результатам анализа и последующей оценки деятельности налоговых органов Российской Федерации разъяснены рекомендации для дальнейшего их взаимодействия.

Статьей 93.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) определена возможность истребования документов (информации) у лиц по факту ведения финансово-хозяйственной деятельности проверяемым налогоплательщиком с учетом установленных правил. После начала применения статьи 93.2 НК РФ возникло множество споров и недовольств. Министерство экономического развития Российской Федерации, например, отрицательно отнеслось к нововведениям, обосновывая это снижением доверия к аудиторским фирмам, которое приведёт к «обвалу» рынка добровольного аудита и консультирования. Юристы и эксперты, обладающие значительным опытом в области споров налогового законодательства, в свою очередь, говорят о том, что для индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций нет причин для беспокойства, поскольку согласование такого истребования документов и информации проходит на федеральном уровне, а значит данные «запросы» будут производиться достаточно редко.

Диссонанс в сфере аудиторской деятельности, вызванный введением статьи 93.2 НК РФ, повлек за собой множество противоречивых обсуждений: размывание статуса аудиторской тайны, экономический спад рентабельности аудиторских услуг, ужесточение мер в области организации налогового контроля, а также усиление давления со стороны налоговых органов. На практике указанная норма применима в исключительных случаях и является одной из мер выявления инструментов и данных для расчета недоимки проверяемого налогоплательщика.

Необходимо учесть, что добросовестный налогоплательщик старается предоставить информацию в рамках проверки, обеспечивая тем самым защиту своих прав и схем оптимизации налогового учета. Лица, которые полностью или частично, более пятидесяти процентов документов и информации от их общего запрошенного числа, не представляют информацию по требованию, в ста процентах случаев имеют нарушения в области ведения налогового учёта.

В ходе истребования документов в соответствии со статьей 93.2 НК РФ аудиторская тайна автоматически переходит в область применения налоговой тайны, определённой статьей 102 НК РФ, тем самым запрещая разглашать любую полученную информацию при осуществлении налогового контроля.

Нормы закона не запрещают аудиторам оповещать аудируемое лицо, проверяемое налоговым органом, о передаче документов (информации). Однако, необходимо ограничить данное действие. Более того, обращаясь к Федеральному закону Российской Федерации от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», пунктом 4 статьи 7.1 установлено, что аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещено информировать аудируемое лицо о передаче указанной информации.

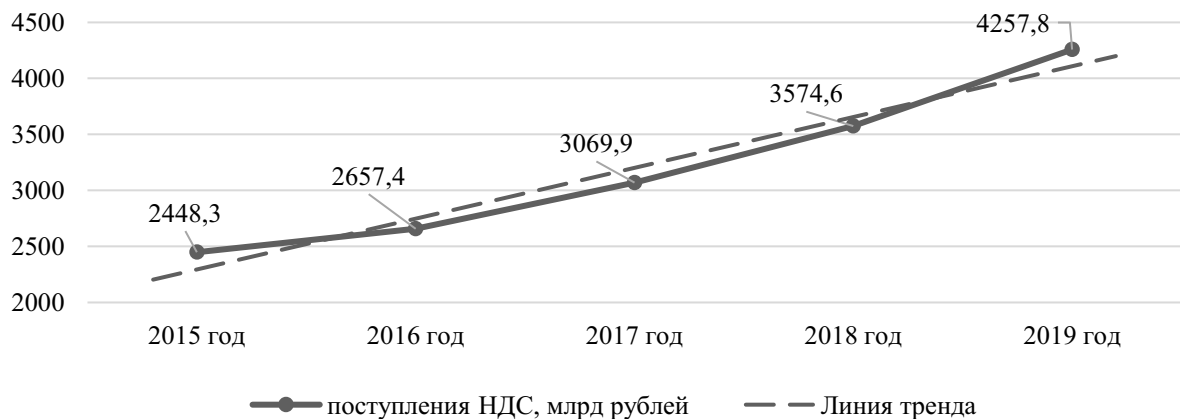
В исследовании предлагается к статье 93.2 НК РФ дополнительно утвердить норму в следующей интерпретации: «аудиторская организация, индивидуальный аудитор при оказании аудиторских услуг не вправе разглашать факт передачи документов (информации) в уполномоченный орган в рамках действия статьи 93.2 настоящего Кодекса».

2) Установлены основные направления автоматизации средств налогового контроля как инструмента сквозного контроля, выявлены недостатки автоматизированной информационной системы «Налог-3» и предложены меры по их преодолению посредством совершенствования методов и средств налогового контроля.

Централизованная платформа АИС «Налог-3» реализована на базе ранее используемой в работе налоговых органов Российской Федерации

децентрализованной информационной системы ЭОД позволила автоматизировать процессы системы внутреннего контроля ведомства посредством мониторинга деятельности, реализовать идею организации деятельности в общем информационном пространстве с единым хранилищем данных, а также упростить аналитические процессы и процедуры передачи информации между ведомствами и иными пользователями системы.

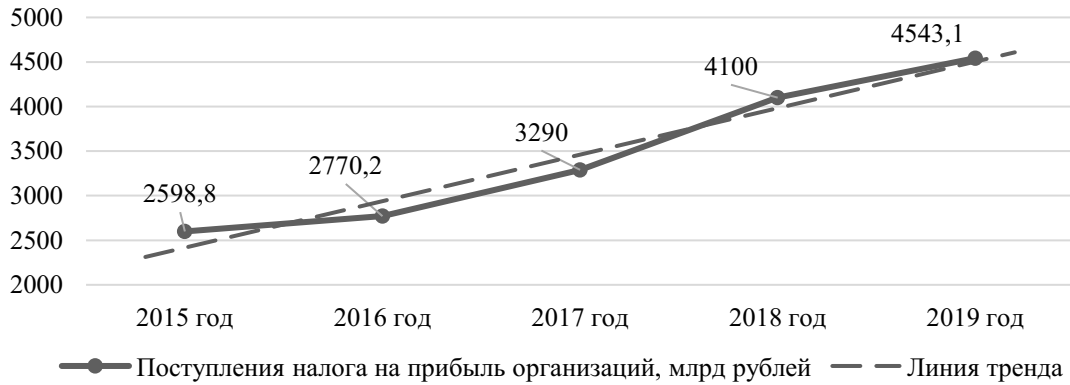
В ходе исследования проведен анализ работы аналитического комплекса АИС «Налог-3» и анализ собираемости налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации с момента ввода в эксплуатацию АИС «Налог-3». Результаты, представленные на рисунках 1 и 2, позволяют сделать однозначный вывод об увеличении поступлений налогов, сборов, страховых взносов в связи с применением средств автоматизированного контроля. Полученные данные подтвердили вывод о последующей необходимости автоматизации процессов контрольной деятельности ФНС России. В рамках анализа не взяты в расчет поступления 2020 года из-за возникшей нестабильности на мировом и внутреннем рынке в связи с пандемией коронавирусной инфекции.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Поступления в бюджет Российской Федерации налога на добавленную стоимость за 2015-2019 гг.

В ходе анализа временного ряда и графика поступлений НДС в период 2015-2019 гг. выявлено увеличение доходной статьи бюджета Российской Федерации за пять лет на 73,91%.



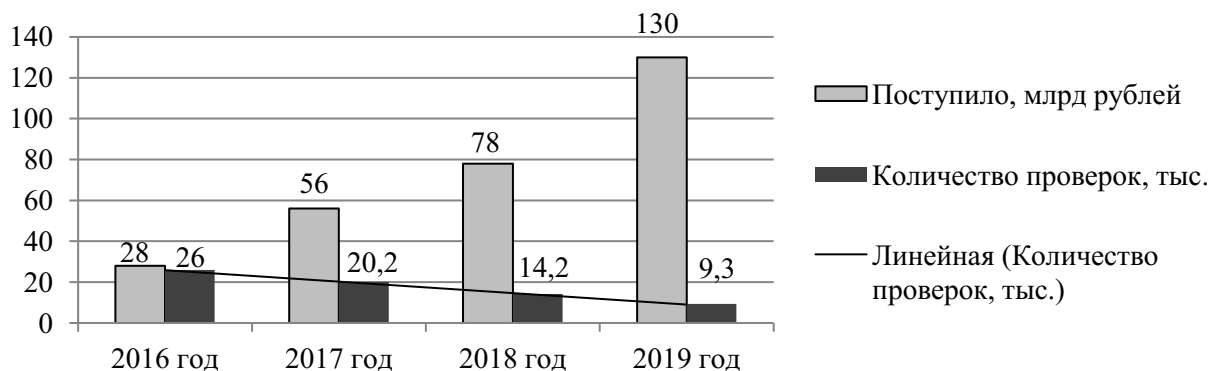
Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Поступления в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации налога на прибыль организаций за 2015-2019 гг.

Статистический анализ поступлений в бюджеты бюджетной системы России налога на прибыль организаций также имеет положительную динамику: с 2015 года в течение пяти лет доходность его увеличилась на 74,82%.

Соответствующий рост поступлений в бюджеты бюджетной системы страны является значительным фактором для определения эффективности работы АИС «Налог-3».

С целью выявления ежегодного повышения эффективности работы АИС «Налог-3» немаловажно провести оценку соотношения количества проверок и доли уплаты налогов, сборов и страховых взносов в добросовестном порядке, отражающих рациональность применения автоматизированной системой контрольных точек в ответ на оценённые риски, представленную на рисунке 3.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3 – Сопоставление количества проведённых проверок к сумме уплаты налогов, сборов и страховых взносов в добросовестном порядке за 2015-2019 гг.

Статистический анализ данных показал динамику к снижению количества проводимых налоговых проверок. При этом последовало увеличение показателей поступлений в бюджетную систему страны, вызванных как повышением налоговой культуры в России, тем самым осознанности населения, так и автоматизацией процессов, позволяющих своевременно определить контрольные точки, приводя к уменьшению затрат на осуществление контрольной деятельности.

С целью сокращения возникновения рисков несоблюдения процессуальных сроков и процедуры рассмотрения актов, дополнительных мероприятий налогового контроля выездных налоговых проверок, а также представленных проверяемым налогоплательщиком письменных возражений предложены методы совершенствования IT-процессов рекомендательного характера:

- автоматизация последовательности процедур формирования, подписания, вручения соответствующего документа, в том числе в АИС «Налог-3» ограничить доступ последующего подписания, вручения документов;

- автоматизация процессов отслеживания минимальных и максимальных сроков устранения возникновения возможных рисков;

- push-уведомления, способные заранее предупредить о сроках выполнения того или иного процесса, о получении документов и информации по ранее направленным запросам и прочее;

- ввести шкалу сопоставимости акта, дополнений к нему по частям с решением о привлечении (об отказе в привлечении), позволяющую осуществить сверку данных соответствующих документов.

Решением поставленных в рамках исследования вопросов и задач также может стать аудит информационных платформ и процессов, а также сопутствующее совершенствование системы налогового контроля посредством рациональной автоматизации.

3) Аргументирована целесообразность организации применения целостной системы электронного документооборота налоговых органов Российской Федерации, структурированы его механизмы, которые наиболее рационально способствуют упрощению процедур взаимодействия внешних и

внутренних субъектов пользования информацией в условиях цифровизации государственных, экономических и социальных институтов.

Электронный документооборот является новым форматом ведения бизнеса и реализации государственной политики. Инструментом реализации в рамках осуществления деятельности ФНС России является программный комплекс АИС «Налог-3». Документы и информация поступают в систему через операторов связи: Калуга Астрал, Такском, СКБ Контур и др. В процессе представления автоматически формируются извещения о передаче, принятии, соответствии или несоответствии указанных документов.

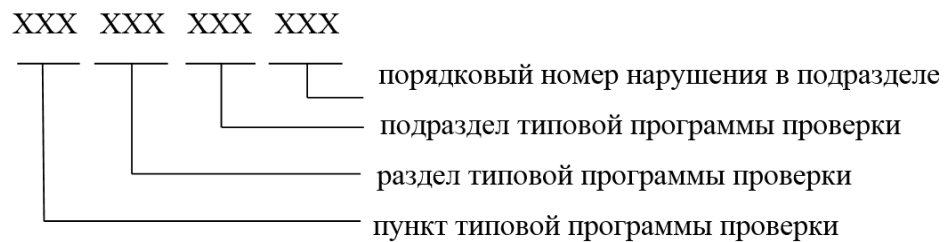
Исследования показали, что обмен документами и информацией в цифровом пространстве обладает рядом особенностей, позволяющих не просто упростить операционную деятельность субъектов пользования, но и выстроить новый формат взаимоотношений между пользователями, которыми выступают налоговые органы, сами налогоплательщики и его контрагенты, стейкхолдеры. Передача данных осуществляется посредством информационных площадок сторонних лиц, выступающих в роли независимого связующего звена, обеспечивающего процедуру отправки и получения документов. Тем самым появляется третья сторона, что способствует снижению риска возникновения спорных ситуаций, связанных с передачей информации между субъектами пользования.

В ходе непосредственной работы налоговых органов Российской Федерации проводится контроль в области технологических процессов АИС «Налог-3», позволяющий осуществить процедуру электронного документооборота.

Надежность системы внутреннего контроля по технологическим процессам налогового ведомства Российской Федерации определяется «Классификатором нарушений, выявленных при проведении внутреннего аудита налоговых органов» (далее – классификатор), который идентифицирует допущенные нарушения в рамках осуществления прямых обязанностей сотрудников ФНС России и её структурных подразделений, в том числе выявленных в ходе внутреннего аудита.

Классификатор – это систематизированный свод наименований классификационных признаков нарушений и соответствующих им кодов,

состоящих из двенадцати знаков. Структура кода, согласно классификатору, представлена на рисунке 4.



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Структура кода технологического процесса АИС «Налог-3»

Посредством технологических процессов АИС «Налог-3» стало возможным автоматическое формирование извещений о несоответствии поданного в обработку документа, автоматизированный анализ данных налоговой, бухгалтерской отчетности и банковских выписок, операционный контроль процессов информационной системы и прочее. В перспективе аналитические и иные процессы автоматизированной системы налоговых органов России будут сопоставляться в рамках внедрения искусственного интеллекта, что позволит выйти ведомству на новый этап организации системы налогового контроля.

Классификатор постоянно совершенствуется и вносит новые коррективы работы системы, тем самым его последующая более тщательная градация и дифференциация снижает риски деятельности. При этом частично классификатор можно применять в случае осуществления аудита информационной платформы при градации процессов и сопутствующих рисков.

Контроль по технологическим процессам направлен на снижение рисков, возникающих при информационно-техническом пользовании автоматизированной платформы, является эффективным инструментом коррекции отклонений, определяющим уровень надежности информационной системы посредством классификатора нарушений, идентифицирующего допущенные нарушения в рамках осуществления прямых обязанностей сотрудников ведомства.

В ходе исследования сделан соответствующий вывод об изменении традиционных элементов обмена информацией с внешними и внутренними

пользователями, которые влекут за собой перестройку системы внутреннего контроля.

4) Разработана система риск-ориентированного подхода в области процедуры проведения выездной налоговой проверки и её процессуальных сроков, используемая в ходе исследования для совершенствования методики организации сквозного контроля.

Федеральная налоговая служба России применяет в своей работе риск-ориентированный подход, позволяющий минимизировать риски недостижения результатов налогового контроля.

В рамках исследования рассмотрены и оценены по десятибалльной шкале по двум критериям десять рисков несоблюдения процессуальных сроков и процедуры рассмотрения актов, дополнительных мероприятий налогового контроля выездных налоговых проверок, а также представленных проверяемым налогоплательщиком письменных возражений. К критериям относятся частота появления выявленного риска и тяжесть его последствий при обнаружении. Вероятность возникновения риска оценивается как: от 0 до 1 – низкая, от 2 до 4 – ниже среднего, от 5 до 7 – выше среднего, от 8 до 10 – высокая.

Результаты анализа и оценки восьмой группы рисков, дифференцируемых в рамках исследовательской работы, привели к следующим выводам:

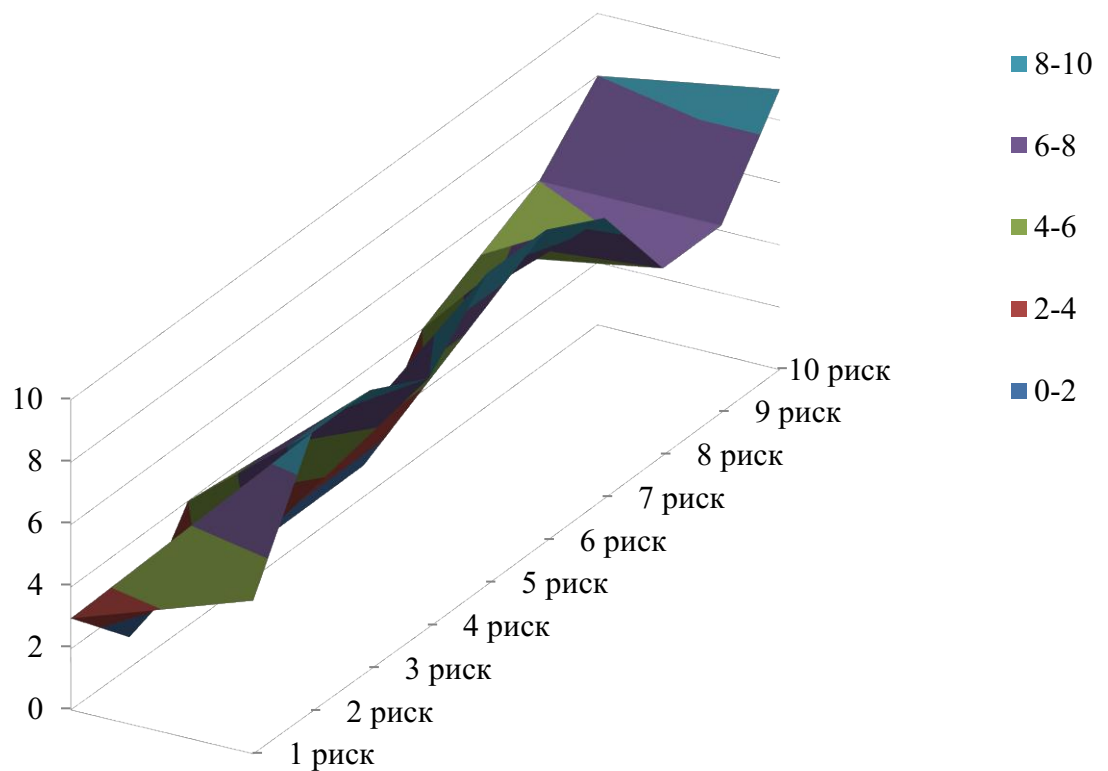
- все рассматриваемые риски имеют значительное влияние на достижение результативных показателей ВМП;
- 90% рисков, допускаемых в ходе проведения выездной налоговой проверки, имеют влияние «выше среднего» на поступления в бюджеты бюджетной системы России;
- низким потенциалом недостижения поставленных задач и целей выездной проверки не обладает ни один из перечисленных рисков.

С целью определения высоко рискованных процедур ВМП, осуществляемых в рамках процессуальных норм Российской Федерации, а также последующего устранения спорных вопросов в рамках исследования разработана карта рисков несоблюдения процессуальных сроков и процедуры рассмотрения актов,

дополнительных мероприятий выездных налоговых проверок, а также письменных возражений, представленная на рисунке 5.

Карта рисков определяет «точки», ориентиры, при которых уровень последствий при их возникновении достаточно высок, что позволяет определить, на что, в первую очередь, необходимо направить контрольные процедуры для последующего снижения высоко рискованных процессов.

Анализ карты рисков несоблюдения процессуальных норм и процедуры ВМП показал, что к рискам с «высоким» уровнем потенциальных последствий можно отнести 10-й риск.



Источник: составлено автором.

Рисунок 5 – Карта рисков несоблюдения процессуальных норм и процедуры выездной налоговой проверки

Следует отметить, что риски с уровнем последствий «выше среднего» несут за собой значительные последствия, поэтому их также нельзя оставлять без внимания.

Наиболее глубокий анализ рисков и их ранжирование увеличивает эффективность определения контрольных процедур, способствующих снижению

уровня рисков. Таким образом, схожую ротацию рисков необходимо проводить по всем соответствующим группам и подгруппам рисков.

5) Адаптирован и применен международный стандарт COBIT, позволяющий качественно оценить работу автоматизированных информационных систем в области руководства и управления, а также их возможностей, в рамках национального проекта «Цифровое государственное управление», с целью повышения показателей эффективности налогового контроля.

Роль информационных систем и технологий в деятельности исполнительной власти на современном этапе развития общества велика, поскольку их внедрение позволяет обеспечить более эффективное нормативно-правовое регулирование, сократить временные затраты, проводить более точный анализ и контроль (надзор), быстро реагировать на появление отклонений, а также обеспечить устойчивое развитие государства в целом, что ведет к необходимости диагностирования данных систем контроля, в том числе и посредством аудита.

Опорным инструментом аудита информационных платформ и систем может послужить международный стандарт COBIT, позволяющий рационально связать цели деятельности налоговых органов и наработки в области автоматизации процессов контроля, определяя уровень зрелости информационной системы в части COBIT 4.1 – Модель зрелости, а также возможности процесса – COBIT 5. Международный стандарт COBIT универсален в применении, поскольку не является жестко регламентированным документом, подходящим для осуществления аудита и контроля автоматизированных процессов как коммерческого, так и государственного управления.

Рассматриваемая в исследовании IT-платформа АИС «Налог-3» на современном этапе развития основана на руководствах пользователя и администратора процессов. Таким образом, выстраиваемые в информационном пространстве АИС «Налог-3» процессы соответствуют рекомендациям, прописанным международным стандартом COBIT 5. Организация архитектурного пространства АИС «Налог-3» разделяет пользователей информации и возможности

доступа к ней, что соответствует положениям руководства и управления международного стандарта СОВИТ. Выявленные в ходе исследования сходства пространства АИС «Налог-3» и любой иной ИТ-системы, действующей на основе СОВИТ, позволяют сопоставить российские нормативно-правовые документы и регламенты с рассматриваемым международным стандартом.

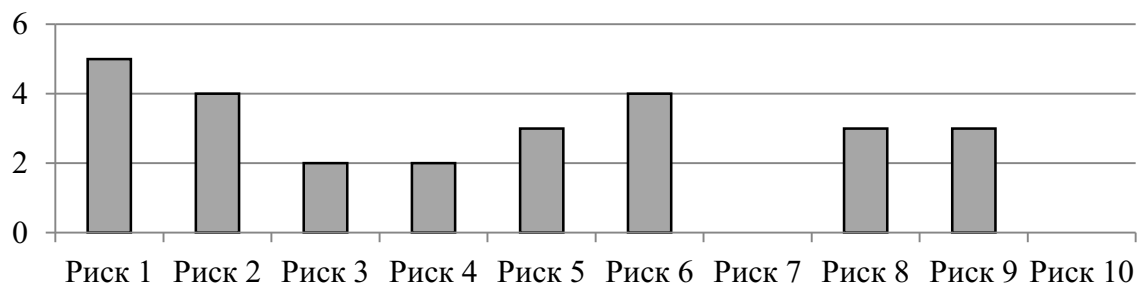
Вследствие проведённого анализа версий международного стандарта СОВИТ установлено, что наиболее рациональной для последующего применения его особенностей к российской практике является версия 5, в том числе в целях аудита АИС «Налог-3». Версия 5 реализована в рамках подхода к оценке процессов международного стандарта ISO / IEC 15504 «Информационные технологии – оценка процесса», позволяя исключить субъективизм в ходе проведения аудита.

В рамках исследования идентифицированы и оценены по уровню автоматизации потенциальные риски несоблюдения процессуальных и процедурных норм при проведении выездной налоговой проверки. Градация возможна по признаку принадлежности риска и включенности при организации работы в АИС «Налог-3»: процессный риск может быть неавтоматизированным, частично автоматизированным или полностью автоматизированным. Анализ рисков на предмет автоматизации процессов показал следующее:

- только 20% рисков полностью автоматизированы;
- ещё 20% анализируемых показателей не имеют контрольных процедур в части информационного пространства;
- более половины показателей потенциальных рисков несоблюдения процессуальных и процедурных норм, возможных при проведении ВМП, автоматизированы не в полной мере.

Процессы, автоматизированные частично, обладают потенциалом к совершенствованию, возможностью достичь полной автоматизации. Важно указать, что в случае с неавтоматизированными процессами необходимо рассмотреть их возможность внедрения в информационную систему, в соответствии с чем определяем возможность автоматизации контроля рисков 7 и 10 на основе экспертного мнения.

Следующим шагом исследования является оценка автоматизированных процессов возникновения рисков несоблюдения процессуальных и процедурных норм при проведении ВВП в соответствии с международным стандартом СОВИТ 5: каждый из рассматриваемых рисков анализируется на предмет совершенствования процесса, как представлено на рисунке 6.



Источник: составлено автором.

Рисунок 6 – Возможность сокращения рискованных процессов посредством совершенствования АИС «Налог-3»

Процессы, являющиеся на сегодняшний момент неавтоматизированными, приравниваем к нулевому уровню, определяя их как не достигающих ранее поставленных целей. Дифференциация последующих рисков производится по принципу их организации в области применения АИС «Налог-3».

Рисунок 6 полностью отражает реальную ситуацию, представляет наглядную «картину» возможности автоматизации исследуемых процессов. Подводя итоги, можно сказать, что анализируемые процессы в условиях их оптимизации в рамках АИС «Налог-3» обладают потенциалом к развитию.

Автоматизация процедур в ответ на оцененные риски позволяет сократить вероятность их появления, тем самым возникает необходимость проанализировать их в условиях работы АИС «Налог-3». Инструментом послужит СОВИТ 5.

Стандарт СОВИТ 5 необходимо рассматривать как методологию, носящую рекомендательный характер.

б) Разработаны методические рекомендации по совершенствованию организации сквозного контроля налоговых органов Российской Федерации в условиях развития информационно-телекоммуникационных платформ, включающие пятиэтапную методику аудита информационных систем,

предложено внедрение в отечественную практику институтов медиации и налогового рулинга.

Одним из основополагающих элементов организации деятельности налоговой службы является платформа АИС «Налог-3», позволяющая снизить риски недостижения результатов контрольной работы. В исследовании акцентировано внимание на внедрении аудита зрелости и возможности совершенствования процессов АИС «Налог-3» посредством применения международного стандарта COBIT. С целью модернизации и повышения эффективности налогового контроля, в том числе сквозного, в условиях автоматизации процессов и возможности их совершенствования в исследовании описана методика аудита информационных систем, состоящая из пяти этапов:

1) Установление особо рискованных и наиболее значимых процессов посредством риск-ориентированного подхода. Разработана градация рисков и их карта на примере рисков несоблюдения процессуальных сроков и процедуры рассмотрения актов, дополнительных мероприятий налогового контроля выездных проверок, а также представленных проверяемым налогоплательщиком письменных возражений, которые базируются на нескольких критериях; оценка рисков, осуществленная по шкале от нуля до десяти, позволяет сделать вывод о «важности» каждого рассмотренного процесса, а также определить наиболее рискованные точки.

2) Оценка автоматизации каждого отобранного процесса с целью последующей минимизации уровня возникновения рисков, подразделяющая каждый процесс на неавтоматизированный, частично автоматизированный и полностью автоматизированный. Процессы контрольной деятельности необходимо соотносить на предмет автоматизации для последующей возможности совершенствования уже имеющихся IT-процессов в АИС «Налог-3» посредством оценки их возможности в соответствии с COBIT 5. В случае если анализируемый процесс не является автоматизированным, необходимо рассмотреть возможность его внедрения в информационную систему.

3) Оценка возможностей системы на основе правил и принципов международного стандарта COBIT 5.

4) Определение конкретного направления и последующих действий в области организации автоматизированного процесса: операционный контроль процессов, позволяющий снизить риски недостижения результатов налогового контроля, в том числе сквозного.

5) Внедрение соответствующих рекомендаций с последующей переоценкой процессов посредством предложенной в исследовании методики.

Аудит отдельного процесса осуществляется в целях анализа возможности последующего снижения нагрузки на пользователя процесса и/или устранения ошибок, вызванных цифровым или техническим сбоем.

Методические рекомендации универсальны для осуществления аудита любой государственной автоматизированной платформы.

В рамках методических рекомендаций предложено внедрение в российскую практику медиации и налогового рулинга, посредством которых возможна минимизация рисков. Медиация является формой внесудебного разрешения споров посредством третьей незаинтересованной стороны, основная цель которой – достижение обоюдного согласия в решении спорной ситуации между налогоплательщиком и налоговым органом.

Институт предварительного налогового разъяснения, иначе – налогового рулинга, в свою очередь, стимулирует деловую активность юридических и физических лиц. Основная суть заключается в том, что плательщики налогов и сборов могут предварительно получить информацию по необходимым сделкам до их заключения, отправив в налоговый орган письменный запрос и необходимые документы для анализа. Таким образом, налогоплательщик «защищен» от негативных налоговых последствий в результате проведения предполагаемых операций.

Рассматриваемые институты способствуют повышению уровня доверия налогоплательщиков к налоговым органам Российской Федерации и позволят рационально организовать систему сквозного налогового контроля.

III Заключение

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации является совершенствование уже действующих процедур налогового контроля и полное исключение устаревших принципов ведения внутреннего контроля. Представленные в исследовании методики и рекомендации позволят улучшить показатели контрольной деятельности ФНС России. Предложенные для внедрения институты способствуют росту качества взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами, а также повышению их взаимного доверия.

Развитие современной системы налогового контроля напрямую зависит от организации работы информационной платформы. Применение положений международного стандарта COBIT в рамках аудита автоматизированных систем, платформ и процессов, а также предлагаемая в исследовании методика его осуществления позволит увеличить эффективность налогового контроля, повысить показатели собираемости налоговых платежей, способствует развитию института сквозного налогового контроля в России. Основываясь на рекомендациях стандарта COBIT, можно выстроить методику оценки возможностей не только АИС «Налог-3» и её процессов, позволяющую заранее установить контрольные точки в ответ на оценённые риски в качестве аудита автоматизированных систем контроля, но и иных государственных автоматизированных систем контроля. Также возможна наиболее быстрая реализация совершенствования рабочих продуктов информационной платформы.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Бубнова, М.Э. Проблемы системы регулирования государственного аудита и контроля в Российской Федерации / М.Э. Бубнова, М.Д. Пузырёва //

Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2017. – № 5. Том 2. – С. 43-46. – ISSN 2227-3891.

2. Бубнова, М.Э. Налоговая экспертиза как метод государственного аудита / М.Э. Бубнова, Ж.А. Кеворкова // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2018. – № 5. Том 6. – С. 152-155. – ISSN 2227-3891.

3. Бубнова, М.Э. Электронный документооборот при осуществлении налогового контроля в условиях информационного общества / М.Э. Бубнова // Проблемы экономики и юридической практики. – 2019. – № 6. – С. 107-110. – ISSN 2541-8025.

4. Бубнова, М.Э. Налоговый контроль и проблемы аудиторской тайны / М.Э. Бубнова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2019. – № 5 (79). – С. 137-139. – ISSN 1994-5094.

5. Бубнова, М.Э. Стандарт СОБИТ как инструмент аудита информационных систем органов власти / М.Э. Бубнова // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – № 2. Том 17. – С. 158-161. – ISSN 2541-8025.

6. Бубнова, М.Э. Автоматизированная система налоговых органов как пример системы организации контрольной деятельности на основе информационных технологий органов власти / М.Э. Бубнова // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2021. – № 4. Том 2. – С. 37-41. – ISSN 2227-3891.

Публикации в других научных изданиях:

7. Бубнова, М.Э. Контроль налогообложения средств целевого финансирования и целевых поступлений некоммерческих организаций / М.Э. Бубнова // Актуальные вопросы современной экономики. – 2019. – № 5. – ISSN 2311-4320. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: [http://авсэ.рф/pdf/Бубнова%20\(1\).pdf](http://авсэ.рф/pdf/Бубнова%20(1).pdf) (дата обращения: 29.08.2021).