

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

ДИССЕРТАЦИЯ  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Ситнов Алексей Александрович, доктор экономических наук, профессор
---

Москва – 2022

## Оглавление

Введение .....	4
Глава 1 Проблемы и перспективы развития организации деятельности органов государственного контроля Российской Федерации в современных условиях .....	14
1.1 Понятие государственного контроля и основные этапы его развития в России.....	14
1.2 Влияние понятийных основ государственного контроля на определение его видов, форм и методов.....	23
1.3 Проблемы и перспективы развития контроля исполнительных органов власти в условиях информационного общества.....	31
Глава 2 Специфика организации контрольной деятельности Федеральной налоговой службы России.....	44
2.1 Осуществление контрольной деятельности Федеральной налоговой службы России.....	44
2.2 Налоговый контроль на современном этапе развития информационных платформ.....	68
2.3 Методика проведения внутреннего контроля налоговых органов Российской Федерации на современном этапе развития.....	81
Глава 3 Модернизация контрольной деятельности Федеральной налоговой службы России в условиях информационного общества .....	92
3.1 Оценка рисков и анализ рациональности модернизации налогового контроля в условиях информационного общества.....	92
3.2 Применение стандарта COBIT для обеспечения контрольной деятельности процессов.....	102
3.3 Пути совершенствования контрольной деятельности налоговых органов в условиях информационного общества .....	117
Заключение .....	129

Список литературы.....	141
Приложение А Федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации, контроль за деятельностью которых осуществляет Правительство Российской Федерации.....	160
Приложение Б Этапы проведения операционного аудита деятельности территориальных налоговых органов Российской Федерации.....	163
Приложение В Потенциальные риски несоблюдения процессуальных и процедурных норм, возникающие при проведении выездной проверки налоговыми органами Российской Федерации.....	164

## Введение

**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.

Последующая модернизация налогового контроля, а также путей его реализации, направлена на автоматизацию контрольной деятельности, что полностью соответствует национальной цели «Цифровая трансформация», реализуемой в рамках госпрограммы «Информационное общество», утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 31.03.2020 № 386-20 [1]. В рамках указанной программы автоматизация налогового контроля способна обеспечить развитие экономической, социальной и иных сфер деятельности, а также усовершенствовать систему государственного управления.

Активное применение автоматизации уже поспособствовало созданию совершенно новых общественных институтов, позволяющих сформировать обмен информацией между государственными властями, гражданами и юридическими лицами в цифровом поле.

Совершенствование налогового контроля является также актуальной темой для исследования поскольку Федеральная налоговая служба России в своей контрольной деятельности использует платформу нового поколения, которая в мировой практике на современном этапе развития общества не имеет аналогов – Автоматизированная информационная система «Налог-3» (далее – АИС «Налог-3»). Рассматриваемая информационная платформа способствует полному и достоверному сбору информации о плательщиках налогов, сборов

и страховых взносов, установленных законодательством Российской Федерации, что обеспечивает не только надлежащее исполнение функций в рамках налогового контроля, но и предоставляет возможность обеспечить надлежащей информацией иные органы власти в рамках их взаимодействия.

Вопреки вышесказанному, внедрение и использование современных IT-систем, позволяющих упростить и систематизировать контрольную деятельность налоговых органов Российской Федерации, в ряде случаев не приводят к качественному построению процессов, способствующих обеспечению сквозного контроля экономических субъектов.

Перестройка системы налогового контроля и внедрение новых инструментов в условиях цифровизации общества также определили выбор темы исследования и её актуальность. В том числе введены такие универсальные инструменты как: риск-ориентированный подход в рамках осуществления налогового контроля, методики организации системы внутреннего контроля и внутреннего аудита ведомства, автоматизация систем внутреннего и внешнего контроля, система менеджмента качества и прочее.

**Степень разработанности темы исследования.** В рамках организации качественного осуществления своих прямых обязанностей, налоговые органы Российской Федерации придают особую важность вопросу совершенствования налогового контроля. Вместе с тем существующие и нерешенные задачи в области автоматизации систем контроля, несовершенства внутреннего контроля, неструктурированность форм и методов налогового контроля, а также его методологий активизировало тематику научных исследований в сфере контрольной деятельности налоговых органов.

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

Липатовой И.В., Майбурова И.А., Мороза В.В., Новоселова К.В., Черника Д.Г.

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: Мельник М.В., Дворецкую В.В., Степашина С.В., Швецова Ю.Г., Реут А.В.

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

Изучение научных трудов поспособствовало более полному раскрытию темы исследовательской работы. 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 диссертационной работы, 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.

В соответствии с поставленной целью научного исследования 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.** Диссертация и ее основные результаты соответствуют п. 11.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения

аудита, контроля и ревизии», п. 11.9. «Современные цифровые и информационные технологии в учете, анализе и контроле», п. 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 СОВИТ, 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 ИТ-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 своей деятельности, а именно: внутренние показатели и статистические данные ведомства, инструкции и рекомендации, в том числе в области применения автоматизированной информационной системы нового поколения.

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

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Концептуальные результаты исследовательской работы на тему «Организация системы налогового контроля в условиях информационного общества» 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 научной конференции, молодежной площадке «Единое информационное пространство налогового и таможенного контроля в рамках Евразийского экономического союза» в рамках Евразийской налоговой недели с 22 по 27 марта 2021 г. (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 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 диссертационной работы представлены в 7 публикациях общим объемом 3,63 п.л. (авторский объем 3,43 п.л.), в том числе 6 работ общим объемом 3,33 п.л. (авторский объем

3,13 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

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

## Глава 1

# Проблемы и перспективы развития организации деятельности органов государственного контроля Российской Федерации в современных условиях

### 1.1 Понятие государственного контроля и основные этапы его развития в России

На протяжении многих тысячелетий, при формировании различных цивилизаций и государств, одной из основных функций власти являлась контрольная, поскольку она должна была обеспечить рациональное использование имеющихся ресурсов в условиях их ограниченности и безграничных желаний и потребностей людей.

И все же в условиях одних и тех же целей контроля, за последние десятилетия его методы существенно изменились: применены технологические инновации, выстроены специальные информационные массивы, разработаны новые методы познания, в том числе научного, и прочее.

Развитие инновационных технологий и их разностороннее применение в современном обществе определило последующий путь становления контрольной деятельности государств. Ввиду чего возникла необходимость перестройки государственной политики и ее приоритетов путем совершенствования управленческой функции государственной власти, включая контрольную.

Контроль – это направленная организационная деятельность одного или нескольких лиц, целью которой является получение достоверной информации о процессах управления для своевременной корректировки, устранения отклонений и различных препятствий развития и функционирования рассматриваемой системы.

Контроль является неотъемлемой частью регулятивной системы страны,

цель которой заключается в распознавании отклонений от существующих норм и стандартов и установлении нарушений общественных принципов и порядков. В юридической науке, например, контроль рассматривается как [65]:

- система институтов общества и государства;
- комплекс механизмов, которые воздействуют на поведение людей с целью устранить отклонения от общепринятых норм;
- средство регулирования и управления общественными отношениями.

Степашин С.В. в своей работе «Конституционный аудит» высказал мнение о том, что контроль – это одна из существующих форм управленческой деятельности. Он утверждает, что «контроль существует везде, где наличествуют субъект управления и управляемый субъект. Тот, кто наделен правом контролировать, обладает более высоким статусом и объемом полномочий, чем тот, кто является объектом контроля, а кроме того, первый вправе использовать в отношении последнего имеющиеся механизмы непосредственного властного принуждения» [52].

В зависимости от субъектов, осуществляющих контроль, выделяют государственный контроль и негосударственный контроль [64]. Первый осуществляется со стороны органов государственной власти, а второй – прочими субъектами (юридическими и / или физическими лицами).

Наиболее значимый для устойчивого развития страны – государственный контроль, ведь именно он является основой системы контрольной деятельности всей страны: используя властные полномочия и меры принуждения, он осуществляется от имени государства.

Зарождение государственного контроля напрямую связано с необходимостью надзора за использованием казённых средств, что относится к первому этапу развития госконтроля [53].

По сей день синонимом термина «государственный контроль» как в научной литературе, так и в нормативно-правовых актах выступает «государственный надзор» [16; 97]. Направленность, а именно цель, данных

терминов общая: обеспечение законности в государственном управлении, однако приравнивать их друг к другу нельзя. Контроль, по своей сущности, это система наблюдения и корректировки деятельности подконтрольных объектов, а надзор – это система проверки в процессе осуществления любого вида деятельности в отношении неопределённого круга лиц. К различиям относится и то, что контроль – это непрерывный процесс, в то время как надзор со стороны государства проводится выборочно и более приближен к правоохранительной деятельности. Также контрольная деятельность подразумевает не только проверку законности действий, но и оценку целесообразности ведения хозяйственной деятельности экономического субъекта. Таким образом, можно сделать вывод, что термины «государственный контроль» и «государственный надзор» не являются синонимами, при этом, имея общую цель, специфика проведения каждого из них индивидуальна.

В продолжение рассмотрения этапов развития государственного контроля, необходимо упомянуть о том, что второй этап включал помимо надзорных функций использования государственных средств еще и необходимость обоснования формирования и распределения казной.

Третий этап развития государственного контроля, советский период, значительно отличается от предыдущих, так как большее внимание уделяется целевому использованию бюджетных средств.

Современный этап развития государственного контроля финансовой системы страны начался относительно недавно, а именно с момента становления Российской Федерации и формирования главного органа государственного контроля в области бюджетного финансирования Счётной палаты Российской Федерации в 1993 году. Основной целью четвёртого этапа является не только повышенное внимание к формированию, распределению и целевому использованию государственных средств, но и отдача за пользование государственными ресурсами. Таким образом, современный государственный контроль не обходится без оценки эффективности



использования ресурсов.

С развитием общества появилось множество новых объектов, предметов, методик и видов госконтроля. В настоящее время государственный контроль многообразнее и не ограничивается одним нормативным актом. Тем самым, для полного понимания его сущности, возникает необходимость установить особенности госконтроля, а также общий для всех структурных единиц и лиц термин «государственный контроль».

В рамках общего понимания государственного финансового контроля необходимо также выделить отдельно отличительные черты государственного контроля:

- проводится специально уполномоченными органами, в целях получения полной и достоверной информации о законности деятельности подконтрольных объектов;

- уполномоченные органы наблюдают за подконтрольным объектом, выявляют причины и условия, которые способствовали правонарушению, а также проводят мероприятия по их предупреждению, пресечению и устранению;

- применение мер ответственности при выявлении правонарушения;

- законодательное закрепление норм проведения государственного контроля.

Определение «государственный контроль» установлено рамками Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (далее – ФЗ № 294), под которым понимают «деятельность уполномоченных органов власти, направленную на предупреждение, выявление и пресечение нарушений требований», установленных законодательством Российской Федерации, сопровождающуюся проверками, мониторингом, законодательно установленными мероприятиями «по профилактике и устранению нарушений и контролю обязательных требований» с помощью анализа и последующего

прогноза состояния исполнения обязательных требований [2].

На законодательном уровне ФЗ № 294 определил основные положения в рамках осуществления государственного контроля, в том числе закреплены порядок проведения проверок, а также порядок взаимодействия органов исполнительной власти, права и обязанности «проверяющих» и «проверяемых» лиц [2].

Пунктом 3 статьи 1 ФЗ № 294 установлен перечень действий субъектов контроля, при которых положения данного закона не применяются, например, в случае [2]:

- расследований причин возникновения аварий и нанесения вреда имуществу, окружающей среде, несчастных случаев и прочее;
- проведения административного или прокурорского расследования;
- оперативно-розыскных мероприятий;
- мероприятий, направленных на «противодействие неправомерному использованию инсайдерской информации и манипулированию рынком» [2];
- делопроизводства по нарушениям антимонопольного российского законодательства и прочее.

Помимо всего прочего, п. 3.1 ст. 1 рассматриваемого Федерального закона устанавливает ограничения по видам государственного контроля (надзора). Положения ФЗ № 294 не применяются в отношении налогового, валютного, таможенного, банковского, страхового контроля, контроля уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды и прочих видов государственного контроля [2].

Порядок, правила и методы организации проведения проверок различных видов контроля установлены специальным законодательством. Так, например, при осуществлении налогового контроля применяются нормы Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), при проведении таможенного контроля – Таможенный кодекс Евразийского экономического союза, а также прочее законодательство Российской Федерации.

Пунктом 4 статьи 1 ФЗ № 294 определено 43 вида контроля, в рамках

проведения которых могут быть установлены иным федеральным законодательством их «предмет, основания проведения проверок, сроки и периодичность их проведения» [2], а также вопросы уведомления о проведении внеплановых выездных проверок и их согласования с органами прокуратуры. Указанные особенности характерны, например, для таких видов контрольной деятельности как: лицензионный, экспортный контроль, контроль образовательной сферы и сферы деятельности монополий, контроль в области обеспечения защиты государственной тайны и иные [2]. К их числу относят Федеральный закон от 18 июля 1999 г. № 183-ФЗ «Об экспортном контроле» [3], Федеральный закон от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (ст. 19) [4], Федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (ст. 25.1) [5], Федеральный закон от 7 июля 2003 г. № 126-ФЗ «О связи» (ст. 27) [6], Федеральный закон от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе» (гл. 5) [7], Федеральный закон от 9 февраля 2007 г. № 16-ФЗ «О транспортной безопасности» (ст. 11.1) [8] и другие.

Особенность любого вида государственного (муниципального) контроля заключается в том, что он проводится специально на то уполномоченными должностными лицами государственных и муниципальных органов власти, то есть контрольная деятельность всегда осуществляется со стороны государства. При этом объекты, на который направлен сам контроль, могут сильно различаться.

Контроль осуществляется в соответствии с определенными принципами. Рассматривая основные принципы государственного контроля, необходимо выделить наиважнейший из них – принцип законности, который заключается в четкой определённости и неуклонном исполнении правовых норм. Его несоблюдение ставит под угрозу эффективность рассматриваемого института. При осуществлении государственного контроля также выделяют следующие основные принципы: объективность, независимость, гласность, демократичность, комплексность, планирования, сохранения государственной

или иной тайны, охраняемой законодательством и прочие [64].

Принципы по своему функционалу стабильны и часто неизменны для любого научного явления, однако влияние на них может оказывать тенденция развития социально-экономического положения страны. Например, в настоящее время принципы партийного руководства, участия в контроле народных масс, интернационализма и другие, выделявшиеся ранее в научной литературе, уже не актуальны и в какой-то мере противоправны. Тем самым, возникает необходимость выделения общего направления деятельности госконтроля, а именно его цели.

Госконтроль в любой сфере имеет одну общую цель: предупреждение, выявление и пресечение нарушений норм законодательства. Он осуществляется во всех сферах общественной жизнедеятельности при этом, зачастую, создается подразделение (ведомство), осуществляющее контроль определённой отрасли или направления. Так контроль системы здравоохранения, например, осуществляется Росздравнадзором. Федеральная служба по надзору в сфере здравоохранения Российской Федерации, при взаимодействии с Министерством экономического развития России, совершенствуют Положения:

- о государственном контроле качества и безопасности медицинской деятельности, утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации № 1152 от 12.11.2012 [9];

- о государственном контроле «за обращением медицинских изделий», утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации № 970 от 25.09.2012 [10];

- о федеральном государственном надзоре в сфере обращения лекарственных препаратов, утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации № 1043 от 15.10.2012 [11].

Существуют и иные положения, рекомендации и законодательные акты, которые способствуют проведению государственного контроля в сфере здравоохранения.

Государственный (муниципальный) контроль любой отрасли направлен либо на соблюдение качества изготовления товаров, выполнения работ или услуг (далее – ТРУ), а также на положительный эффект от ТРУ, либо на финансовый контроль, а именно контроль за эффективным использованием общественных финансов. К первой категории, можно отнести ранее приведённые Положения, утвержденные постановлениями Правительства Российской Федерации, которые предусматривают надлежащее соблюдение законодательных норм по качеству медицинских услуг и лекарственных препаратов. Контроль качества является неотъемлемым предметом государственного контроля так, как основные задачи государства: безопасность, защита жизни и здоровья населения, охрана окружающей среды и прочее, напрямую связаны с данным подвидом контроля.

Однако не менее значимым является, не только качественное выполнение ТРУ, но и рациональное обеспечение процессов формирования, распределения и использования финансовых ресурсов во всех областях жизнедеятельности общества.

Результативное осуществление финансовой политики государства – есть первоочередная задача государственного финансового контроля (далее – ГФК).

Первая статья Лимской декларации руководящих принципов контроля [12], принята на IX Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в октябре 1977 года, определяет контроль как обязательный элемент сферы управления публичными финансами, поскольку влечет ответственность перед общественностью в целом. По мнению авторов Кучерова И.И. и Поветкина Н.А. ГФК «не является самоцелью, а представляет собой неотъемлемую часть системы регулирования, ориентированной на вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на наиболее ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях

привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем» [54].

Данный контроль охватывает вопросы контроля финансовых ресурсов страны и эффективность их использования. В первую очередь ГФК применяется в сфере обращения финансов и довольно редко апроприруется в иной области. Организация ГФК является обязательным элементом управления публичными финансами, потому как сопутствующее регулирование приводит к прямой ответственности перед гражданами государства.

В следствии вышесказанного, государственный контроль любого вида – это система управления органов власти при организации проверки хозяйствующих субъектов в рамках установленных норм и правил. Ключевым направлением является выявление, пресечение и предотвращение нарушений требований законов, принятых нормативно-правовых актов, постановлений, стандартов, инструкций и прочего.

Специфической чертой, влияющей на государственный (муниципальный) контроль в современной России, также является федеративное устройство страны, которое предполагает помимо трёхуровневой системы органов государственной власти, самостоятельность территориальных единиц. В связи с таким делением проведение государственного контроля к централизованной форме практически невозможно.

Соответственно, для системы госконтроля, имеющей законодательно закреплённый термин «государственный контроль», не определены общие для всех видов государственного контроля методологические основы. Имея специфические черты во всех направлениях, государственный контроль обладает определённым набором качеств, которые необходимо сгруппировать в отдельные «плеяды», чтобы в последующем сформировать общее понимание государственного контроля любой отрасли.

Несмотря на многообразие видов государственного контроля, отличающихся характером, формами, методами проведения, уровнем подконтрольных объектов, точно можно сказать, что такой контроль проводится только уполномоченными лицами, наделенными данным правом (обязательством) государством.

Далее в параграфе более подробно рассмотрено влияние понятийных основ видов, форм и методов при формировании методики проведения контрольной деятельности в частности государственного сектора.

## **1.2 Влияние понятийных основ государственного контроля на определение его видов, форм и методов**

По мере развития государства совершенствуется и его система контроля. Усложнение государственных задач управления ставят перед ним новые проблемы в области модернизации форм, видов и методов госконтроля. Развитие форм, видов и методов государственного контроля зачастую связано с:

- изменением законодательства;
- увеличением либо сокращением органов контроля;
- введением специальных полномочий;
- усовершенствованием технического оснащения при осуществлении

государственного контроля и так далее.

В условиях развития и реформирования контрольно-надзорной деятельности в России, приоритетный проект «Реформа контрольной и надзорной деятельности ФАС России» [13], значительную роль играют понятийные основы государственного контроля, способствующие эффективному становлению контрольно-надзорных органов.

Законодательное закрепление форм, видов и методов государственного контроля на федеральном уровне является одним из острых вопросов на сегодняшний день, так как по сей день остаётся непонимание разницы между видами, методами и формами госконтроля в настоящее время.

Так ранее упомянутый Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ оговаривает некие виды государственного (муниципального) контроля, которые не подпадают под его действие. Однако подпунктом 2 пункта 2 статьи 4 данного закона определено, что перечни видов федерального государственного контроля, федеральных органов исполнительной власти, наделённых полномочиями по его осуществлению, обязаны соответствовать правилам, утверждённым постановлением Правительства Российской Федерации от 24 марта 2017 г. № 331 [2; 14].

Государственный (муниципальный) контроль по сферам общества, в зависимости от уровня власти на основе бюджетного федерализма Российской Федерации, дифференцируется по видам федерального контроля (надзора), субъектов Российской Федерации, а также местных органов власти.

В соответствии с указанным выше Постановлением Правительства Российской Федерации реестр видов федерального государственного контроля формирует Министерство экономического развития Российской Федерации на основании предложений уполномоченных и исполнительных органов власти Российской Федерации. Опираясь на указанный Федеральный закон, любой вид федерального госконтроля при его включении в общий перечень должен содержать помимо названия [14]:

- наименование и реквизиты нормативно-правовых актов, регламентирующих осуществление «нового» вида контроля;
- федеральные органы власти;
- список прочих организаций, которые имеют право осуществлять отдельные полномочия в сфере федерального государственного контроля, а также надзора, с указанием реквизитов законодательных актов, подтверждающих их участие в осуществлении государственного контроля на уровне федерации.

На уровне субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципалитетов также утверждаются необходимые для соблюдения правильности ведения перечня видов государственного (муниципального)

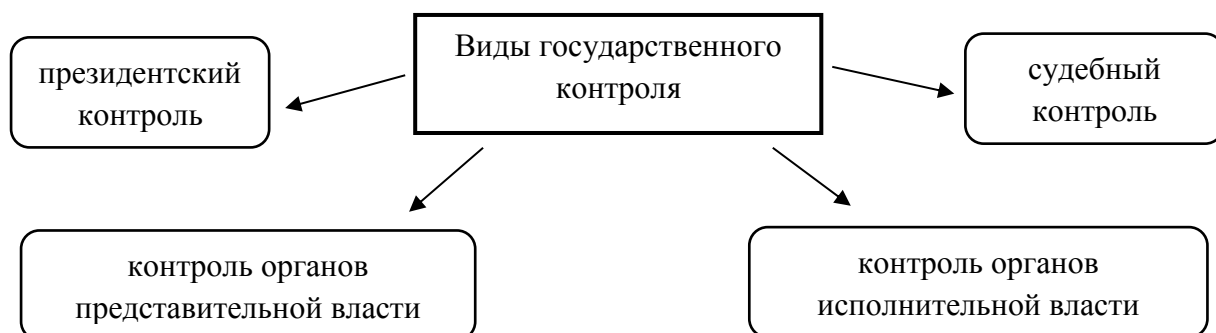


контроля нормы.

Реестр видов федерального контроля публикуется на портале административной реформы «Совершенствование государственного управления» [83]. Также имеется отсылочная норма на акты, регламентирующие осуществление видов государственного контроля (надзора) на федеральном уровне, и на соответствующие органы исполнительной власти, осуществляющие каждый из них. Всего начитывается 213 вида, в том числе федеральный государственный контроль (надзор) в таких областях как [83]:

- промышленная безопасность;
- охрана атмосферного воздуха;
- строительство;
- информационные технологии;
- деятельность некоммерческих организаций;
- таможенного законодательства;
- валютного законодательства и иные.

По видам государственный контроль чаще дифференцируется в соответствии с разделением властей, то есть по ветвям власти, к каждому из которых отнесены свои законодательные акты и регламенты, в том числе к каждому виду отнесены соответствующие меры по их осуществлению, тем самым компонуя в четыре основных вида, как представлено на рисунке 1. Однако данная классификация не является единственной.



Источник: составлено автором по материалам [66].

Рисунок 1 – Деление видов государственного контроля по ветвям власти

Президентский контроль в России обеспечивает контроль со стороны Президента, его полномочных представителей, Контрольного управления Президента, Администрации Президента, а также иных структурных подразделений. Контроль в данном случае осуществляется путем возлагаемых на Президента и подведомственных ему структур обязанностей.

Контроль органов представительной власти, иначе парламентский контроль, осуществляется со стороны Федерального Собрания Российской Федерации, которое проводит государственный контроль во всех возложенных на них областях деятельности, например, рассмотрение нового законодательства, бюджета, обеспечение выполнения основных принципов контрольно-надзорной деятельности и прочее.

Контроль органов исполнительной власти непосредственно осуществляется Правительством Российской Федерации, в том числе подведомственными ему министерствами, и ведомствами, находящимися в составе Российской Федерации в соответствии с принятой иерархической системой. Рассматриваемый вид контрольной деятельности обеспечивает законность применения прав и свобод граждан федерации, а также правильность осуществления полномочий, возложенных Конституцией Российской Федерации, федеральными законами и прочими законодательными актами [84].

Судебный контроль обеспечивается конституционным, гражданским, административным и уголовным судопроизводством. Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» определяет основные виды и принципы контрольной деятельности судов [15].

Кроме того, в зависимости от содержания и объёма государственный контроль можно классифицировать на общий и специфический. Общий государственный контроль охватывает все стороны деятельности подконтрольного объекта, а специфический – осуществляется по конкретным вопросам или направлениям деятельности, например, налоговый, санитарный,

таможенный контроль и прочее.

В зависимости от подконтрольности объектов и направленности субъекта государственный контроль делят на внешний, который осуществляется в отношении объектов, не подчинённых контролирующему органу, и внутренний, применимый в пределах системы контролирующего органа власти.

Следующая классификация по виду государственного контроля разделяет его в зависимости от стадии осуществления деятельности на [66]:

- предварительный – до проведения основного контрольного мероприятия;
- текущий – непосредственно в период проведения контрольного мероприятия;
- последующий – после окончания основного контрольного мероприятия для проверки исправленных ранее ошибок, недочётов, нарушений и прочее.

Перечень деления видов государственного (муниципального) контроля не является исчерпывающим, существуют и иные направления.

Нетривиальность видов государственного контроля заключается в том, что виды имеют широкую направленность и дифференциацию, в то время как методы и формы госконтроля должны быть чётко определены, не подразумевая под собой каких-либо дополнений и/или делений.

Проблема смешения таких понятий как «форма» и «метод» является актуальной, поскольку возникает проблема правильности их применения при осуществлении госконтроля на любом уровне власти. Так в 2015 году подготовлен проект Федерального закона «Об основах государственного контроля (надзора) и муниципального контроля в Российской Федерации» [16], в соответствии с которым необходимо было законодательно расширить понятийный аппарат: встал вопрос об определении форм и методов государственного контроля (надзора). Однако федеральный закон не был утвержден, что по сей день влечет смешение понятий «формы» и «метода»,

данный вопрос продолжает оставаться одним из острых в теории государственного контроля. Рассмотрим более подробно каждое из данных понятий.

В практических пособиях, например, Лещиной Э.Л. и Магденко А.Д. методами государственного контроля являются [55]:

- ревизия – проверка деятельности всех подразделений проверяемого объекта по всем вопросам;
- непосредственно сама проверка;
- обследование – изучение недостатков;
- наблюдение – ознакомление с деятельностью подконтрольного объекта «на предприятии».

По мнению Баранова М.А. ревизия, проверка, инспектирование и мониторинг относятся к формам государственного контроля [65].

Методы государственного контроля «обеспечивают реализацию функций государственной администрации» [67]. Если обратить внимание на классификацию деления общенаучных методов, то можно сказать, что она применима и для государственного (муниципального) контроля [54]:

- эмпирическое исследование: наблюдение, сравнение, описание, измерение, эксперимент и прочее;
- теоретическое познание: формализация, идеализация, дедукция, гипотеза и прочее;
- применяются в обоих случаях: анализ, синтез и моделирование.

Применение той или иной формы контроля напрямую зависит соответствующих от целей и задач, поставленных перед контролирующим органом.

Такая форма контроля как проверка проводится в целях оценки соответствия деятельности контролируемого объекта, в рамках которой выявляются и описываются нарушения.

Контроль, осуществляемый в форме мониторинга, проводится в

«реальном режиме»: непрерывно осуществляются сбор, обобщение, анализ и оценка информации о состоянии контролируемых лиц, а также о выполнении соответствующих обязанностей. Данная информационная база в последующем используется для принятия управленческих решений и корректировки дальнейших действий.

Обследование – общая оценка, осмотр, проводимый с определёнными целями. Помогает провести «диагностику» подконтрольных структур.

Контрольная закупка – мнимая сделка: приобретение товара или услуг, целью которой является проверка соблюдения общих правил различных сфер деятельности.

Каждая форма государственного контроля обладает собственным индивидуальным набором методов, представляющих комплекс определенных действий контролирующего органа, иначе комплекс мероприятий, которые направлены на достижение ранее поставленных целей и задач.

Государственный контроль в форме проверки, например, реализуется посредством следующих контрольных мероприятий [56]:

- исследование документов (информации) о деятельности проверяемого лица;
- осмотр и обследование помещений, документов, предметов;
- отбор образцов товаров, готовой продукции и их испытания;
- экспертиза и расследований, направленных на выявление причинно-следственной связи установленного нарушения с фактами причинения вреда – Приказ Министерства юстиции Российской Федерации от 27.12.2012 № 237 определяет 28 видов судебных экспертиз [17].

Формы и методы, применимые при организации контрольно-надзорной деятельности, обеспечивают соответствующий законодательству порядок. Тем самым они определяют процедуру осуществления государственного контроля.

Непосредственно сами формы определяют способы взаимодействия между участниками отношений. Методы же организуют «способы принятия

оптимальных решений», а также в зависимости от поставленных целей и задач могут быть реализованы в различных формах. Правильно определенная форма и соответствующе подобранные ей методы способствуют повышению показателей эффективности государственного (муниципального) контроля (надзора).

Вид и форма также взаимосвязаны между собой, поскольку выбираются совместно исходя из:

- возложенных задач;
- объекта контроля;
- времени и места проведения контроля;
- вопросов, на которые необходимо дать ответы по окончании контрольного мероприятия;
- сроков, отведенных на проведение контрольного мероприятия;
- статуса объекта ГФК.

Подводя итог, необходимо указать, что виды госконтроля являются узаконенными, но ещё недоработанными. Последующее принятие решений в определении формы и методов к конкретному виду государственного (муниципального) контроля способствует увеличению или снижению показателей результативности и эффективности такого контроля. Правильный выбор формы и методов позволяет с наименьшими усилиями достигнуть наилучших результатов. Таким образом, смешение понятийных основ формы и метода госконтроля недопустимо.

В рамках определения метода следует понимать любые мероприятия, осуществляемые в ходе контрольной деятельности, которые состоят из определённых действий. Примерами могут послужить осмотр и досмотр, видеонаблюдение, опрос или допрос, сбор и использование информации, анализ документов, инвентаризация, проведение экспертизы, выемка документов и предметов, а также иных действия, осуществляемые в рамках законодательства.

По нашему мнению, проверку, мониторинг, обследование, контрольную

закупку и постоянный госконтроль (надзор) необходимо относить к формам контрольно-надзорной деятельности.

Правильное разделение понятийных основ государственного контроля поможет выстроить эффективную систему контрольной деятельности органов власти Российской Федерации, а также в нужной форме реализовать реформу контрольной и надзорной деятельности.

### **1.3 Проблемы и перспективы развития контроля исполнительных органов власти в условиях информационного общества**

Совокупность государственных органов, компетенции которых позволяют осуществлять контрольно-надзорные функции во многих сферах общественной жизни это – система государственного контроля. Система госконтроля любой страны индивидуальна, однако многие из них применяют систему, структурированную по ветвям власти, обладающими четырьмя основными элементами.

Важное место отводится контролю со стороны органов исполнительной власти – правительственному контролю, так как указанный элемент системы следит за правильностью исполнения принятых законов и подзаконных актов в стране, а также способствует предотвращению их нарушения. Данный контроль является «иммунной системой» всего государства, так как при его ослаблении не будут выполняться ни его основные задачи, ни функции.

Ранее, в параграфе 1.2 «Влияние понятийных основ государственного контроля на определение его видов, форм и методов», было указано, что правительственный контроль осуществляет Правительство, министерства и иные органы исполнительной власти субъектов федерации.

Правительство Российской Федерации – это главенствующий орган исполнительной власти, который обладает общей компетенцией, и вправе [84]:

- отменять или приостанавливать действие нормативно-правовых актов федеральных органов исполнительной власти России;
- вносить предложения Президенту России о приостановлении

действия законов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, если данные нормы противоречат Конституции Российской Федерации, договорам и стандартам международного права, а также законодательным актам Российской Федерации, в том числе в случае нарушения прав и свобод человека.

Основным документом, которым руководствуется Правительство Российской Федерации при выполнении своих основных целей и задач, является Федеральный конституционный закон от 17.12.1997 № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» (далее – ФКЗ № 2 от 17.12.1997) [18].

Общими вопросами, находящимися в ведении Правительства Российской Федерации являются [18]:

- распределение функций органов исполнительной власти в зависимости от их полномочий;
- утверждение положений о министерствах Российской Федерации и иных федеральных органах исполнительной власти;
- установление предельной численности работников аппарата и размера ассигнований на их содержание
- учреждение организаций, координационных и совещательных органов, а также иных органов (комиссий) необходимых, например, в случае ликвидации последствий, вызванных обстоятельствами чрезвычайного характера.

Существуют и иные полномочия, в рамках которых ведётся деятельность Правительства Российской Федерации, указанные также в ФКЗ № 2 от 17.12.1997 [18]

В третьей главе ФКЗ № 2 от 17.12.1997 определён перечень полномочий высшего органа исполнительной власти, при этом, они поделены постатейно, исходя из принадлежности к отдельной сфере общественной жизни [18]:

- общей;
- экономической;



- бюджетной, финансовой и денежно-кредитной;
- социальной;
- научной, культурной и образовательной;
- природопользования и охраны окружающей среды;
- обеспечение законности, прав и свобод человека, борьба с преступностью;
- обеспечение обороны и госбезопасности России;
- международных отношений, внешней политики и прочие.

Организация контроля федеральными органами исполнительной власти России, в том числе и федеральными министерствами, зачастую осуществляется по отраслям и сферам их деятельности – отраслевой контроль, иначе внутриведомственный. В сфере экономики и финансов, например, проводят контроль Министерство финансов Российской Федерации, Министерство экономического развития Российской Федерации, Центральный банк России, которые в обязательном порядке докладывают Правительству о ходе проделанных работ и исполнении федерального бюджета.

Помимо прочего, органами исполнительной власти Российской Федерации осуществляется межотраслевой, иначе надведомственный контроль, по вопросам своего ведения. Его отличие от отраслевого контроля в том, что межотраслевой реализуется федеральными органами исполнительной власти по вопросам деятельности органов и должностных лиц, не находящихся в их подчинении. Для проведения надведомственного контроля создаются специальные инспекции или внутренние структурные подразделения, например, Государственная жилищная инспекция, Государственная инспекция по безопасности дорожного движения и прочие.

Общая схема федеральных органов исполнительной власти, подведомственных Правительству представлена в приложении А.

Необходимо отметить, что государственный контроль исполнительных

органов власти всех уровней, обладая присущими ему особенностями, является составным элементом системы государственного контроля в России. Правительственный контроль, дополняя контрольные функции иных органов государственной власти, обеспечивает соблюдение законности, защиту прав и свобод граждан, а также поддержку правопорядка в России.

Согласно ФКЗ № 2 от 17.12.1997 Правительство Российской Федерации взаимодействует со всеми властными структурами [18].

Так, например, статья 83 Конституции Российской Федерации и статья 31 ФКЗ № 2 от 17.12.1997 даёт право Президенту находиться на заседаниях Правительства Российской Федерации, Президиума Правительства, таким образом осуществляя повсеместный контроль деятельности федеральных органов исполнительной власти [18,19].

Взаимодействие Правительства Российской Федерации с органами судебного контроля раскрыто в статье 42 ФКЗ № 2 от 17.12.1997 Его значимость для органов исполнительной власти всех уровней велика, так как по результатам контроля органов судебной власти Правительство Российской Федерации и его федеральные министерства, в том числе ведомства, обязаны обеспечить исполнение решений судов в должном порядке [18].

Обосновав значимость контрольной деятельности органов исполнительной власти, возникает необходимость в реализации эффективного контроля соответствующими министерствами, ведомствами, а также их подразделениями.

На современном этапе развития общества в рамках процессов государственного управления повсеместно применяются информационные технологии и сопутствующие им системы и платформы. Инновации в области государственного управления напрямую затрагивают и контрольную деятельность, осуществляемую государственными органами власти, они уже стали ее неотъемлемой частью. Тем самым, становление нового порядка организации управленческой и контрольной деятельности государства должно обеспечить реализацию общей политики, не приводя ее к противоречию, а

трансформируя методы, не затрагивая ранее сформировавшиеся каноны.

Исходя из выше сказанного в 2017 году Президентом России утверждена Стратегия развития информационного общества Российской Федерации на период с 2017 года по 2030 год (далее – Стратегия), определившая последующие цели, задачи и меры по реализации внутренней и внешней политики России в области использования информационно-коммуникационных технологий [20].

Под информационным обществом понимается такой социум, на экономические и социально-культурные условия которого значительным образом влияет информация, её уровень применения и доступности [20].

Стратегия имеет несколько направлений, одним из наиболее важных можно назвать необходимость взаимодействия различных лиц и органов государственной (муниципальной) власти Российской Федерации, целью которого является значительный рост показателей эффективности государственного управления, а также последующее развитие экономических и социальных сфер общественной жизнедеятельности.

В рамках реализации указанного направления и формирования информационного общества в соответствии с пунктом 29 раздела 3 Стратегии было принято решение по обеспечению повсеместного перехода органов государственной (муниципальной) власти на объекты инфраструктуры электронного правительства, под которой понимается совокупность информационных систем и платформ и используемых для их управления коммуникационных технических средств, обеспечивающих последующее взаимодействие органов власти и субъектов финансово-хозяйственной деятельности в условиях цифровизации [20].

На современном этапе активно используются информационные системы в области государственного управления, о чем будет более подробно описано далее в работе.

В соответствии с Федеральным законом от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» под

информационной системой следует понимать базисный комплекс, состоящий из достоверной информации и средств её обработки, технологических процессов и приемлемых методов [21]. В свою очередь, «процессы, методы поиска, сбора, хранения, обработки, предоставления, распространения информации и способы их осуществления являются информационными технологиями» [21].

Системы и технологии можно разделить на два вида: государственные, в том числе муниципальные, и иные – негосударственные. Информационные системы и технологии, относящиеся к первому виду, используются органами государственной (муниципальной) власти в ходе осуществления своих прямых обязательств. Негосударственные, в свою очередь, охватывают деятельность, не связанную с организацией государственного (муниципального) управления, в том числе контрольно-надзорной деятельности.

При реализации своих прямых полномочий органы государственной (муниципальной) власти Российской Федерации обязаны участвовать в разработке и реализации государственных информационных систем и технологий, а также способствовать их последующему применению.

Информационные системы в области государственного (муниципального) применения в соответствии со статьёй 13 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ создаются на основании нормативно-правовых актов федерального и регионального уровня, а также на основании решений местных органов власти. Также данные информационные системы создаются «с целью реализации полномочий государственных органов и обеспечения обмена информацией между этими органами» [21]. Под самой же информацией подразумевается любые сведения в различных формах её представления.

В рамках Стратегии была утверждена в 2018 году национальная программа «Цифровая экономика», направленная на [68]:

– организацию обновленной регулятивной среды между

юридическими и физическими лицами и государственных (муниципальных) органов, которые возникают в условиях формирования цифровой экономики;

- разработку современной высокотехнологичной инфраструктуры хранения, обработки и передачи информации, а также на обеспечение её бесперебойного и безопасного функционирования;

- реализацию системы подготовки и переподготовки кадров в условиях цифровой экономики;

- повышение эффективности деятельности государственных (муниципальных) органов власти путем внедрения информационных (цифровых) систем и технологий.

Указанная национальная программа определяет цель создания новых технологических основ в условиях развития экономической и социальной сфер, к которой относит улучшение условий жизни граждан страны на основе применения новейших отечественных цифровых технологий. Такие информационные и коммуникативные технологии направлены на повышение показателей эффективности производства и производительности труда, а также предоставляют возможность индуцировать экономический рост и обеспечить устойчивое и сбалансированное долгосрочное развитие страны.

К основным задачам национальной программы «Цифровая экономика» отнесено [22]:

- внедрение в органах государственной (муниципальной) власти новейших информационных технологий, обеспечивающих улучшения качества в области государственного управления;

- снижение административной нагрузки на юридических и физических лиц путём введения информационных и коммуникационных систем и технологий при реализации органами государственной (муниципальной) власти своих обязанностей при осуществлении контрольно-надзорной деятельности;

- предоставление соответствующих условий участникам экономической деятельности посредством развития цифровой экономики;

- внедрение систем мониторинга во все сферы жизни общества, основанных на инновационных технологиях информации и коммуникации;
- реализация в полной степени технологий электронного (цифрового) взаимодействия юридических и физических лиц, государственных (муниципальных) органов власти, в том числе между указанными субъектами;
- повышение доверия к электронной идентификации и аутентификации экономических отношений, а также к электронному документообороту;
- совершенствование механизмов предоставления электронных услуг финансового характера, а также обеспечение безопасности их информационных баз.

Национальная программа «Цифровая экономика» определяет и иные задачи, способствующие осуществлению политики внедрения электронных (цифровых) технологий и систем [22].

В рамках «Цифровой экономики» реализуется национальный проект «Цифровое государственное управление», целью которого является переход 95 процентов социальных услуг в электронный формат к 2030 году. Данный проект устанавливает перечень трансформационных мероприятий системы государственного (муниципальных) управления, предназначенных для реализации его основной цели, направленных на [23]:

- цифровизацию процессов предоставления государственных (муниципальных) услуг;
- цифровизацию процессов, связанных с исполнением непосредственных функций государственного (муниципального) органа;
- переход к получению государственных (муниципальных) услуг в электронном формате посредством Единого портала;
- удовлетворенность пользователей качеством предоставления государственных (муниципальных) услуг.

Огромный объем информации, используемый для реализации прямых

обязанностей исполнительных органов власти, вызывает острую необходимость последующего создания, использования и развития информационных систем и технологий. Использование информационных систем и платформ в работе органов исполнительной власти позволяет расширить базы данных, упростить методы и средства извлечения, обработки, представления, структурирования и использования информации, а также способствует сокращению временных затрат на поиск информации и дает возможность отслеживать значительное количество объектов информации в реальном времени, в том числе проводить мониторинг.

Данный подход позволяет органам исполнительной власти наиболее эффективно реализовывать свою деятельность, в том числе проводить контрольную работу в разных сферах жизни общества. Например, в области бюджетного регулирования область применения ИТ обеспечивает автоматизацию контроля в сфере управления и использования общественных финансов, правильности ведения учета и отчетности в рамках бюджетного законодательства и прочее.

Примером может послужить интегрированная государственная информационная система «Электронный бюджет»: используется Министерством финансов Российской Федерации и Федеральным казначейством. «Электронный бюджет» позволил обеспечить прозрачность действий, а также рациональность контроля использования бюджетных средств, что в большей мере улучшило качество государственного менеджмента в области финансового регулирования [85].

Доступ к платформе «Электронный бюджет» и содержащимся в ней данным ограничен кругом пользователей, каждый из которых имеет личный кабинет и электронную подпись [85].

Благодаря рассматриваемой информационной системе становится возможным автоматизация процессов бюджетного планирования, регулирования в области государственного долга страны, кадровой координации, финансового контроля, бюджетного, управленческого учета,

управление доходами, расходами, закупками и иными финансовыми активами.

Необходимо отметить, что использование информационных (цифровых) технологий в финансово-бюджетной сфере обеспечивает прозрачность формирования и расходования бюджетных средств, а также позволяет отследить процессы их распределения, перераспределения и расходования для выявления легальности их «обращения».

Предполагается, что информационная система «Электронный бюджет» должна отслеживать план-факт на всех этапах исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, строить точные прогнозы с учетом всех бюджетных поступлений, а также реагировать на отклонения, способствуя оптимизации планов с учетом изменяющихся потребностей в режиме реального времени [85].

Информационная система «Электронный бюджет» взаимодействует с иными информационными системами в области государственного (муниципального) регулирования, в том числе контроля.

Одной из систем, взаимодействующей с «Электронным бюджетом», является информационная система «Управление». Через данную систему в «Электронный бюджет» поступает информация об исполнении федерального бюджета и бюджетных проектах. В рамках организации работы информационная система «Управление» возникает возможность [86]:

- организации деятельности в ходе исполнения различных национальных проектов;
- систематизации и анализа показателей социально-экономического развития государства;
- систематизации информации об исполнении федерального бюджета бюджетной системы Российской Федерации;
- обеспечения стратегического планирования и документального контроля в рамках его реализации;
- сбора информации о ходе реализации различных проектов, программ



и мероприятий, которые реализуются за счёт средств федерального бюджета бюджетной системы России;

- обработки содержащихся данных и информации из иных ресурсов;
- предоставления доступа к данным бюджетной отчетности;
- создания условия для реализации иных полномочий государственных (муниципальных) органов власти.

Огромное значение для проведения надлежащего контроля также имеют и иные информационные системы, например, государственная информационная система о государственных и муниципальных платежах (далее – ГИС ГМП). Формирование и реализацию её процессов Федеральное казначейство совместно с Центральным банком Российской Федерации.

ГИС ГМП реализована «для размещения и получения информации об уплате физическими и юридическими лицами платежей за оказание государственных (муниципальных) услуг» [87], а также иных платежей, которые являются источниками формирования доходной части бюджетов всех уровней (далее – платежи).

Информацию о поступивших платежах незамедлительно вводится при получении такой информации в ГИС ГМП. Затем сведения о платежах бесперебойно передаются в системы взаимодействующих по оплате органов и организаций: кредитных организаций, отделений почтовой связи, территориальных органов Федерального казначейства и прочих органов и организаций, через которые существует возможность оплата платежей.

Ранее при обращении в государственный (муниципальный) орган власти необходимо было представить необходимое количество документов для подтверждения платежей. В настоящее время благодаря ГИС ГМП такая необходимость исчерпала себя, поскольку вся информация о платежах доступна различным государственным (муниципальным) ведомствам в электронном режиме.

Одной из систем, позволяющих уплатить налоги, сборы, штрафы, пошлины и прочие неналоговые платежи является Единая система

идентификации и аутентификации (далее – ЕСИА), способствующая авторизации при регистрации на портале государственных услуг. ЕСИА обеспечивает взаимодействие между собой информационных систем, способствующих предоставлению государственных (муниципальных) услуг в электронном виде. Тем самым указанная федеральная информационная система позволяет юридическим и физическим лицам исполнить свои обязательства перед бюджетами бюджетной системы Российской Федерации. Помимо этого, ЕСИА выполняет социальные функции, в различных сферах жизни граждан, например, такие как: запись к врачу и / или в детский сад, подача заявлений в органы ЗАГС, подача заявлений на выдачу паспорта Российской Федерации и / или загранпаспорта, а также множество других общественно важных функций [24].

Таким образом, современная Россия имеет достаточно эффективно сформированную информационную структуру для последующего развития технологий в области информации и коммуникации, способствующих взаимодействию общества, его формаций и государства.

В условиях развития цифровизации в современном мире IT-платформы и -системы становятся неотъемлемой частью систем управления всех сфер жизни общества, в том числе и в рамках деятельности органов исполнительной власти. Однако для реализации своих полномочий органы исполнительной власти должны обеспечить достоверность информации. В противном случае информационная система не даст необходимого результата, и повлечет за собой негативные последствия, сформировав неправильные сведения об информации, её объекте, проверяемом компоненте.

Роль информационных систем и технологий для деятельности исполнительной власти велика, поскольку их внедрение позволяет обеспечить более эффективное нормативно-правовое регулирование, сократить временные затраты при осуществлении своей деятельности, проводить более точный анализ и контроль (надзор), быстро реагировать на появление отклонений, а также обеспечить устойчивое развитие государства в целом.

Подводя итоги, необходимо отметить, развитие IT-пространства в России и последующее интенсивное внедрение во все сферы жизни общества информационных систем и технологий в значительной мере влияют на правовую систему государства. Это в значительной степени положительно отражается на последующем управлении и системе контроля органов государственной (муниципальной) власти страны, однако при неправильном взаимодействии и воздействии систем информации и цифровых технологий могут возникнуть ситуации негативного характера. Таким образом, для прозрачности и повышения достоверности контрольных мероприятий органов исполнительной власти, обеспечить сокращение сроков и времени их проведения, а также в общем повысить эффективность государственного (муниципального) управления, необходимо в большей степени развить IT-платформы, способствующие взаимодействию общества и государства, посредством внедрения аудита автоматизированных информационных систем.

## Глава 2

### Специфика организации контрольной деятельности Федеральной налоговой службы России

#### 2.1 Осуществление контрольной деятельности Федеральной налоговой службы России

Органы государственной власти являются структурной системой, непосредственно связанной с организацией и управлением большого количества людей с помощью такого специального института, как государство. При этом ветви власти в пределах своих компетенций самостоятельны и не зависят друг от друга: каждая из них реализует свое особое функциональное назначение в области государственного управления, отдельное от иных ветвей. Однако в совокупности они реализуют общую концепцию управленческой деятельности в стране. Иначе говоря, каждая из ветвей власти является отдельной частью общего механизма государственного управления.

Государственный контроль, как вид управленческой деятельности государства, является универсальным, поскольку распространяется на все сферы жизни общества. В то же время в каждой из этих сфер он имеет специфику, которая накладывает свои особенности на работу контрольных органов. Обеспечение качественного и эффективного проведения государственного контроля любой общественной сферы относится к одному из наиболее важных направлений работы исполнительных органов власти, а «правовые нормы, регулирующие эту деятельность, представляют собой комплексный и весьма динамичный институт административного права» [70].

Организация контрольной деятельности любого уровня является элементом управления, в том числе и общественных финансов. Она позволяет своевременно обнаружить риски и отклонения от общепринятых стандартов, а также выявить нарушения и предотвратить возможность их возникновения.

Система государственного контроля финансовой сферы является обязательным элементом управления публичными финансами, формирование которой является необходимым по причине реализации прав на законное обеспечение финансовых интересов граждан страны, тем самым осуществляя распределительную функцию государства.

Значительное внимание при организации государственного контроля финансовой сферы уделяется институту противодействия отмывания доходов, которые были получены нелегальным путем. В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 07 августа 2001 года № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [25] под легализацией (отмыванием) доходов, полученным преступным путём, подразумевают «владение, пользование и распоряжение имуществом, в том числе денежными средствами, которые были получены в результате совершения преступления» [25]. Рассматриваемый Федеральный закон является регулятором гражданских правоотношений в ходе осуществления операций с имуществом или денежными средствами, цель которого является предупреждение, выявление и пресечение различного рода деяний, связанных с отмыванием незаконно полученных доходов [25]. Основным органом власти, отвечающим за осуществление функций в рассматриваемой сфере, является Росфинмониторинг.

Однако немало важную роль в области применения указанного Федерального закона играет Федеральная налоговая служба России, организующая контрольную деятельность зарегистрированных субъектов правоотношений. Осуществляя налоговый контроль посредством определённых законодательством по налогам и сборам мероприятий, ФНС России в рамках своих полномочий способствует выявлению нарушений в области ведения упомянутого Федерального закона № 115 [25].

Помимо вспомогательных функций в сфере применения законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов,

полученных преступным путем, ФНС России и её подведомственные структуры оказывают влияние на организацию государственного финансового контроля. В её системе налоговый контроль становится связующим звеном между государством и лицами финансовых правоотношений. Контроль со стороны ведомства по налогам и сборам обеспечивает не просто соблюдение законодательства о налогах, сборах, страховых взносах, но и непосредственно привлекает финансовые ресурсы в бюджет государства.

Налоговый контроль – это специализированный ГФК, в рамках которого осуществляется проверка соблюдения законодательства о налогах, сборах и страховых взносов, установленных на территории Российской Федерации, а также правильности их исчисления, полноты и своевременности уплаты с последующим предупреждением и устранением выявленных правонарушений. Налоговый контроль регламентирован нормами Налогового кодекса Российской Федерации, в рамках которого установлено, что рассматриваемая деятельность осуществляется в пределах компетенции налогового ведомства России, что указано в п. 3 ст. 30 НК РФ [26].

Налоговый контроль прямо направлен на объект контроля, под которым подразумеваются денежные отношения, осуществляющиеся в публичном порядке, возникающие в результате обязательств налогоплательщиков и налоговых агентов перед государством по уплате налогов, сборов и страховых взносов.

Пунктом 1 статьи 82 НК РФ установлено официально признанное определение «налоговый контроль», под которым подразумевается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, страховых взносов налогового законодательства, установленного Налоговым кодексом Российской Федерации [26].

«Целью налогового контроля является обнаружение нарушений и отклонений от принятых норм, правил и стандартов в сфере налогов, сборов, страховых взносов принятие необходимых корректирующих мер,

привлечение виновных к ответственности и возмещение причиненного государству ущерба, а также предотвращение или сокращение совершения таких правонарушений в дальнейшем» [26].

К основным задачам налогового контроля следует отнести [57]:

- наблюдение за объектами, находящимися на контроле;
- планирование, прогнозирование и последующий анализ деятельности в части налогов, сборов, страховых взносов;
- выявление виновных и их неотвратимое наказание за нарушения налогового законодательства;
- принятие мер по предупреждению и пресечению налоговых правонарушений;
- обеспечение полной и своевременной уплаты, а также правильного исчисления налогов, сборов, страховых взносов в бюджеты и внебюджетные фонды.

В свою очередь, налоговый контроль прямо направлен на его предмет, под которым подразумеваются денежные отношения, осуществляющиеся в публичном порядке, возникающие в результате обязательств налогоплательщиков и налоговых агентов перед Российской Федерацией, её субъектами и муниципалитетами по уплате налогов, сборов и страховых взносов.

Участники налогового контроля являются его субъектами и дифференцируются на контролируемые, к которым относятся налогоплательщики и налоговые агенты, и контролирующие – органы государственной власти, которым предоставлены полномочия в сфере налогового контроля в соответствии с налоговым законодательством государства. Налоговый кодекс Российской Федерации в статье 9 определяет четыре вида участников налогового контроля, из которых [26]:

- первые два связаны с объектами налогового контроля – юридическими и физическими лицами, относятся к контролируемым;

– два последующих – органы государственной власти, которым предоставлены полномочия в сфере налогового контроля в соответствии с налоговым законодательством страны и относятся к контролирующим участникам.

Участники налогового контроля находятся во властных отношениях.

В процессе налогового контроля возникает прямая и обратная связь между его субъектом и объектом. Под прямой связью подразумевается обеспечение результатов контрольного воздействия, которые используются для выработки последующих решений. В свою очередь, обратная связь определяет итоги налогового контроля, а именно его качество и степень воздействия на объект, что позволяет оценить необходимость изменения налогового законодательства, информационной работы налоговых органов и так далее.

Пункт 1 статьи 30 НК РФ определяет, что органы, которые проводят налоговый контроль, составляют единую систему контроля, в которую включены федеральные органы исполнительной власти и его территориальные органы. Также в пункте четвёртом данной статьи указано, что они взаимодействуют и с иными органами власти, такими как органы внутренних дел, таможенные и следственные органы, а также внебюджетными фондами [26]. Помимо перечисленных субъектов налогового контроля, Счётная палата и Министерство финансов Российской Федерации обладают отдельными контрольными полномочиями, связанными с налоговым законодательством.

Необходимо упомянуть и о том, что все контролирующие субъекты сообщают друг другу о налоговых правонарушениях, мерах, которые приняты по их пресечению и иной необходимой информации в целях налогового контроля. Данная деятельность узаконена п. 3 ст. 82 НК РФ [26].

Основными контролирующими субъектами в рассматриваемой области в России признаются налоговые органы Российской Федерации, под которыми следует понимать не только ФНС России (центральный аппарат), но и её



структурные подразделения. Постановление Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» определяет основную функцию ФНС России и её подразделений, которая заключается в проведении контрольно-надзорных мероприятий по предотвращению нарушений требований налогового законодательства [27; 28].

Рассматриваемое постановление определяет Федеральную налоговую службу России и её территориальные органы как юридическое лицо, имеющее в наличии соответствующий бланк и печать на которых изображены собственное наименование и Государственной герб Российской Федерации, а также иные печати, штампы и бланки, открытые счета [25].

Помимо осуществления налоговыми органами Российской Федерации своих прямых контрольных функций, в соответствии с пунктом 2 статьи 22 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» ФНС России также проводит контрольную деятельность в области валютного законодательства [29]. Предметом контроля в данном случае является соблюдение участниками валютных операций валютного законодательства Российской Федерации, исключение составляют операции кредитных организаций и / или на валютных биржах. ФНС России и её территориальные органы осуществляют проверку валютных операций, что обеспечивает соблюдение резидентами и нерезидентами валютного законодательства.

Для осуществления контроля за валютным законодательством налоговые органы Российской Федерации обязаны в соответствии с Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» контролировать соблюдение валютного законодательства и предоставлять имеющуюся информацию по валютным операциям прочим органам валютного контроля. В свою очередь контрольные функции по валютному контролю осуществляются посредством [29]:

– проверок (выездных, камеральных);

- мониторинга;
- запросов (в том числе истребования информации).

Таким образом, помимо контрольных функций, связанных с поступлением в бюджет налоговых и сопутствующих неналоговых платежей, российское налоговое ведомство обеспечивает соблюдение законодательства валютного контроля.

В ходе осуществления контрольных функций налоговые органы в пределах своей компетенции пытаются проследить за налоговыми агентами, плательщиками налогов, сборов и страховых взносов в части соблюдения ими налогового законодательства, а также правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, используя для этого различные виды, формы и методы налогового контроля. Виды, формы и методы налогового контроля являются его механизмом, определяют эффективность контроля налоговых органов, а, следовательно, должны быть чётко отрегулированы.

Законодательно закреплены только методы и формы налогового контроля, что указано в пп. 5 п. 2 ст. 1 НК РФ, в то время как виды не предусмотрены Налоговым кодексом [26]. Однако и в части закреплённых методов и форм также существует специфика, так как Налоговый кодекс Российской Федерации их не разграничивает. В научной и учебной литературе различные авторы имеют своё мнение на этот счёт, некоторые из них вообще не подразделяют на виды, формы и методы, объединяя их или переплетая между собой.

Налоговый кодекс Российской Федерации в абзацах 2 и 4 пункта 1 статьи 82 устанавливает такие формы осуществления налогового контроля, как [26]:

- проверки: камеральные и выездные;
- налоговый мониторинг;
- осмотр территорий и помещений, на / в которых осуществляется деятельность объекта контроля;

- получение объяснений, предусмотренных налоговым законодательством, плательщиков налогов и сборов, налоговых агентов и представителей, в том числе в рамках проведения допросов свидетелей;
- проверка правильности учёта и составления отчётности, их данных;
- иные формы, предусмотренные НК РФ.

Исходя из установленных фактов можно сделать соответствующий вывод о том, что формой налогового контроля является закреплённый законодательством о налогах и сборах способ организации и осуществления результатов мероприятий налогового контроля, которые представляют собой единую систему деятельности налоговых органов по выполнению конкретной, поставленной перед ними задачи.

Налоговые проверки – наиболее значимая форма налогового контроля, занимающая ведущее положение по эффективности и действенности. В соответствии с пунктом 2 статьи 87 НК РФ налоговые проверки проводятся с целью контроля соблюдения налогового законодательства плательщиками налогов и сборов, в том числе налоговыми агентами и представителями [26]. Однако, проверки направлены не только на выявление фактов нарушений налогового законодательства, ведущих к снижению поступлений в государственную казну, но и на предупреждение и пресечение отрицательных последствий при несоблюдении общероссийских правил ведения осуществляемой деятельности, учёта и заполнения отчётности.

Налоговый кодекс в пункте первом статьи 87 определяет два вида проверок: камеральные и выездные, цель которых едина – контроль за соблюдением российского законодательства о налогах и сборах, однако, для её достижения у каждого способа существуют свои специфические особенности [26].

Камеральная налоговая проверка (далее – КНП) является более массовым видом проверок и практически всеобъемлющей формой налогового контроля, которая способна охватить почти сто процентов всех контролируемых в рамках налогового законодательства лиц. Является самым

распространенным видом контроля за своевременностью, правильностью исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, и, в свою очередь, весьма сложным и трудоемким процессом. Содержание и порядок проведения камеральной проверки, ее сроки, права и обязанности проверяющего и проверяемого изложены в ст. 88 НК РФ [26].

В рамках КНП может производиться истребование документов (информации), осмотр, допрос свидетелей, инвентаризация, экспертиза, могут направляться запросы в банки и в компетентные органы иностранных государств, а также привлекаться специалисты и переводчики.

КНП проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и иных документов, необходимых при подаче декларации, а также на основе иной имеющейся в распоряжении у налогового органа информации о деятельности проверяемого лица.

Для камерального контроля необходимо одновременно выполнение двух условий, а именно представление налоговой декларации (расчета) и прилагаемых к ней необходимых документов, если это предусмотрено налоговым законодательством, к которым можно отнести, например: счета-фактуры – для подтверждения возмещения налога на добавленную стоимость (НДС) из бюджета, таможенные декларации – с целью правомерного включения расходов для исчисления налога на прибыль организаций и иные.

Указанные формы документов в основном предоставляются в электронном виде через различных операторов связи: Калуга Астрал, Такском, СКБ Контур и прочие. В процессе представления автоматически формируются извещения о передаче, принятии, соответствии указанных документов. В случае несоответствия формы налоговой декларации автоматизированная система передачи данных формирует извещение о несоответствии поданного в обработку документа, возникает необходимость повторной подачи налоговой декларации и (или) иных расчетных документов. В свою очередь, действия налогового органа при приёмке налоговых деклараций (расчётов) можно обобщить в виде схемы, представленной на рисунке 2.



Источник: составлено автором по материалам [26].

Рисунок 2 – Действия налогового органа в ходе анализа налоговых деклараций (расчётов)

Автоматизированный камеральный контроль осуществляется посредством внутриведомственной автоматизированной системы АИС «Налог-3».

В случае подачи уточнённой налоговой декларации проводимая ранее КНП прекращается и возобновляется по новой декларации. «Уточнять» декларации организации и физические лица могут неоднократно. Специфика проверки не меняется, однако если сумма налога уменьшена, по сравнению с ранее представленной декларацией, налоговые органы имеют право потребовать предоставить пояснения в течение пяти дней – абзац 2 пункт 3 статьи 88 НК РФ [26]. Также многократное «уточнение» может вызвать

интерес налоговых органов в области своего ведения, что способствует более углубленному изучению ведения финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица [69].

В данном случае при выявлении «подозрительных» сделок или сомнительного ведения финансово-хозяйственной деятельности могут проводиться мероприятия налогового контроля с целью выявления и назначения конечного выгодоприобретателя по сделкам указанной организации. И вновь одним из основных ресурсов для сбора необходимой информации является информационная платформа ФНС России – АИС «Налог-3».

По результатам проведения таких контрольных мероприятий формируется Заключение, в котором описываются лица «по цепочке» с указанием конечного выгодоприобретателя и сумм расхождений. В зависимости от применённой «схемы» цепочка может включать себя от двух и более звеньев. Зачастую на практике выявленные цепочки состоят из 3-5 звеньев, из которых практически все являются либо фирмами, имеющими признаки однодневки, либо фирмами, обладающими признаками технических организаций, если речь идет о юридических лицах. В последующем указанные заключения могут являться основанием для назначения тематических выездных проверок налога на добавленную стоимость.

Выездная налоговая проверка (далее – ВНП) осуществляется на территории плательщика налогов и сборов, а также налоговых агентов, в связи с чем и получила своё название, однако, если у налогоплательщика нет возможности предоставить помещение для её проведения, ВНП может осуществляться на территории налогового органа. Проведение данной проверки производится только по решению руководителя налогового органа или его заместителя – п. 1 ст. 89 НК РФ [26].

Однако на практике при назначении выездной налоговой проверки сотрудники налоговых органов предпочитают осуществлять контрольные

полномочия на своих рабочих местах, поскольку зачастую все необходимые данные (база) находятся в доступе в пределах налоговых органов.

Под ВМП, в отличие от КМП, организации подпадают выборочно на основании предпроверочного анализа, являющегося комплексом проводимых налоговым органом аналитических, контрольных и иных мероприятий, которые обеспечивают углубленное изучение информации о плательщике налогов, сборов и налоговых агентов, а также иных действий, цель которых направлена на создание условий для повышения эффективности проведения ВМП. Также для повышения эффективности выездной проверки при составлении плана ВМП используется «Концепция системы планирования выездных налоговых проверок», утверждённая Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, которой установлено 12 основных критериев оценки рисков для налогоплательщиков [30].

ВМП может проводиться в отношении одного или нескольких налогов, сборов, страховых взносов, в соответствии с п. 3 ст. 89 НК РФ, а также за период не более трёх лет, предшествующих году вынесенного решения – абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ [26]. За текущий год, в котором осуществлена проверка, налоговые органы не в праве проводить более одной выездной проверки по одним и тем же налогам, сборам, страховым взносам, помимо случаев, установленных налоговым законодательством – абз. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ [26].

В рамках ВМП сотрудники налогового органа осуществляют проверку и анализ, сопоставляя и оценивая имеющиеся в распоряжении документы и информацию, полученные из различных источников, которые непосредственно несут информативное значение для формирования доказательной базы и выводов о правильности исчисления, удержания и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, а также сопутствуют в принятии обоснованного решения по результатам рассматриваемого вида проверки. Данными для последующего принятия решений служат, например: учредительные документы, карточки счетов и оборотно-сальдовые ведомости по счетам организации (физического лица), книги покупок и продаж, книги

учёта доходов и расходов, регистры налогового и бухгалтерского учёта, декларации (расчёты), накладные, счета-фактуры, контракты, грузовые таможенные декларации и прочие необходимые документы.

Для того, чтобы понимать основные различия между камеральным и выездным налоговым контролем, необходимо составить таблицу по признакам, отличающим их между собой, как представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Отличительные черты камеральной и выездной налоговых проверок

Признак	КНП	ВНП
Территория проведения проверки	Налоговый орган	Территория проверяемого налогоплательщика (в исключительных случаях – налоговый орган)
Основания для проведения проверки	Налоговой декларации (расчётов)	Решения
Решение начальника налогового органа или его заместителя о проведении проверки	Нет	Необходимо
За какой период проводится проверка	Любой период в случае представления декларации	Не более 3 лет, предшествующих году вынесенного решения
Сроки проверки	3 месяца	2 месяца, можно продлить до 4 или 6
Налогоплательщики, подлежащие проверке	Все, представленные в базе АИС Налог-3	Специально отобранные
Проверка проводится только при выявлении налогового правонарушения	Нет	Да
Составление акта налоговой проверки п. 1 ст. 100 НК РФ	Только при выявлении нарушений	Всегда в течении 2-х месяцев (3 месяца по КГН)

Источник: составлено автором по материалам [26].

Налоговые органы Российской Федерации в ходе проведения проверок проводят контрольные мероприятия в различных формах их проявления. Наиболее частым из них является истребование документов, причем как у проверяемого лица, так и у его контрагентов. Основания для возможности



истребования документов и информации описаны в статьях 93; 93.1 и 93.2 НК РФ [26].

Статья 93 НК РФ дает право налоговым органам запрашивать документы и информацию у проверяемого налогоплательщика по вопросам ведения его финансово-хозяйственной деятельности в рамках налогового законодательства, а статья 93.1 НК РФ предоставляет возможность получить документы и информацию у контрагентов проверяемого налогоплательщика с целью выявления правильности ведения налогового учета [26].

В отличие от первых двух рассмотренных статей Налогового кодекса Российской Федерации, статья 93.2 утверждена и применима относительно недавно: позволяет истребовать документы и необходимую информацию у аудиторских организаций и (или) индивидуальных аудиторов. Указанное изменение налогового законодательства вызвало огромный диссонанс в области аудиторской деятельности, поскольку возникли сомнения в «неприкосновенности» аудиторской тайны, ведь теперь аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны по запросу представлять всю необходимую для налогового органа информацию о своем клиенте.

Однако указанная мера была введена не случайно и относится к таким мероприятиям налогового контроля, которые могут проводиться только при согласовании с верней инстанцией налогового ведомства. Существуют ограничения в отношении перечня истребуемых документов и информации, а также в отношении вида мероприятия. В соответствии с пунктом 2 статьи 93.2 Налогового кодекса Российской Федерации у аудиторских фирм и / или индивидуальных аудиторов могут быть запрошены документы и информация, которые служат основанием для последующего исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов и только в том случае, если данные документы и информация ранее истребованы у самого налогоплательщика и не были им представлены. Возможность проведения мероприятия налогового контроля в рамках статьи 93.2 НК РФ возникает только в случае ВНП или при проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок

между взаимозависимыми лицами [70]. Взаимозависимыми лицами, согласно нормам статьи 105.1 НК РФ, признаются юридические и / или физические лица, между которыми имеется связь, которая может повлиять на условия и результаты различных сделок. Например, физические лица в случае родственных связей, организации при косвенном или прямом участии (доля участия более 25 процентов) и прочее [26].

Тем самым, необходимо прийти к выводу, что введение в 2018 году такого мероприятия как истребование документов у аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов положительно влияет на эффективность осуществления налогового контроля: правильность исчисления налогов, сборов, страховых взносов и сопутствующих пени и штрафов. Аудиторская тайна при этом переходит в область налоговой тайны, и также имеет некую «неприкосновенность» для общественного пользования [65].

Многие формы осуществления налогового контроля уже устоявшиеся и не являются проявлением чего-то нового, в отличие от налогового мониторинга. В рамках эксперимента он впервые был проведен в 2012 году между налоговыми органами, контролирующими крупнейших налогоплательщиков, и указанными плательщиками. О результатах данной работы на первом чтении законопроекта 1 июля 2014 года глава Комитета по бюджету и налогам Государственной Думы Макаров А.М. заявил, что данный эксперимент, который проводился с согласия компаний, показал высокую эффективность [71].

Как форма, налоговый мониторинг законодательно был закреплён Налоговым кодексом Российской Федерации в начале 2015 года – глава 14.8 НК РФ [26]. Необходимо отметить, что эта форма выстроена на доверительных взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков.

Мониторинг, находящийся в ведении налоговых органов, проводится на основании соответствующего решения. Данный вид контроля построен на добровольности и высокой степени доверия налогоплательщиков к налоговым органам и их сотрудничестве. Принцип мониторинга заключается в том, что

налогоплательщик обеспечивает доступ к своей базе данных о хозяйственной деятельности, дохода, расходах и объектах налогообложения, в результате чего налоговый орган в режиме реального времени анализирует данные бухгалтерского и налогового учета проверяемых лиц, а также отслеживать правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, сборов и страховых взносов. Преимущество налогового мониторинга заключается в предотвращении конфликта до подачи налоговой декларации.

Специфика деятельности налоговых органов в области мониторинга прослеживается в том, что он правомерно оптимизирует как сам бизнес, так и налоговые поступления в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, увеличивая их собираемость. Анализируя полученную в ходе налогового мониторинга отчетность, налоговые органы указывают на соответствующие ошибки при их наличии, тем самым уменьшаются трудозатраты на осуществление налоговых проверок, в том числе снижается количество выездных проверок.

Методом налогового контроля является совокупность специальных процедур и приёмов, которые применяются налоговыми органами для полноты данных при проведении мероприятий налогового контроля [72].

Методы и формы налогового контроля существуют в неразрывном между собой единстве. Можно сказать, что в налоговом контроле к каждой форме применяются свои методы, которые могут пересекаться.

Если обратить внимание на классификацию деления общенаучных методов, то можно сказать, что она применима и для налогового контроля:

- эмпирическое исследование: наблюдение, сравнение, описание, измерение, эксперимент и прочее.
- теоретическое познание: формализация, идеализация, дедукция, гипотеза и прочие;
- применимые в обоих случаях: анализ, синтез и моделирование.

В налоговом контроле методы имеют свою специфику, а также деление и на иные подгруппы. По мнению Клейменовой М.О., методы налогового контроля подразделяются в зависимости от его формы [57]:

- методы государственного налогового учёта: изменение данных учёта, постановка на учёт и снятие с него;
- методы мониторинга: контроль за уплатой налогов и сборов, а также получение необходимой информации о хозяйственной деятельности в текущий момент;
- метод камерального и выездного налогового контроля;
- метод административно-налогового контроля, связанный с вопросами правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов.

Однако, законодательство чётко не разделяет формы и методы налогового контроля, поэтому, данная классификация вызывает некоторое сомнение.

Чаще всего в литературе встречается деление методов налогового контроля на документальный и фактический. Первый подразумевает под собой проверку первичных документов бухгалтерского учёта, регистров налогового и бухгалтерского учёта и налоговой отчётности, проводимую на территории налогоплательщика или налогового агента, а также самого налогового органа. К документальным методам налогового учёта можно отнести: арифметическая и формальная проверка первичных документов, финансовый и экономический анализ, юридическая оценка документально подтверждённых операций плательщика налогов и сборов, налогового агента, истребование документов (информации) и прочее [58].

Фактический метод налогового контроля опирается на исследование правильности применения законодательства России о налогах и сборах путём: участия свидетелей и понятых, осмотра помещений и территорий плательщика налогов и сборов, а также налоговых агентов, выемки предметов и документов

у налогоплательщиков и агентов, привлечения экспертов, переводчиков, специалистов, инвентаризации и прочих [58].

Многие из перечисленных методов, особенно фактических, прописаны в НК РФ отдельными статьями с 90-ой по 98-ую. Однако и в данном случае Налоговом кодексе Российской Федерации вводит в заблуждение, прописывая в последнем абзаце п. 1 ст. 105.17, что статьи 95-97 НК РФ – это мероприятия налогового контроля. Также к мероприятиям относятся налоговые проверки, что неоднократно указывается в НК РФ, например, в п. 5 ст. 93 или в п. 3 ст. 93.1 [26]. Таким образом, вновь на законодательном уровне происходит смешение понятий формы и метода налогового контроля.

Более чётко прописанный НК РФ документальный метод – истребование документов, которому отведены статьи 93; 93.1; 93.2 НК РФ. Данный метод применим к такой форме налогового контроля как налоговые проверки, однако, документы можно истребовать не только у проверяемого налогоплательщика, но и у контрагента, а также иных лиц, имеющих необходимые документы или информацию, которые связаны с деятельностью проверяемого, что прописано п.1 ст. 93.1. НК РФ [26].

Документы, которые истребует налоговый орган, могут быть предоставлены как лично, так и через официального представителя в электронной или бумажной форме – п. 2 ст. 93 НК РФ. Повторно истребовать информацию, которая ранее была представлена в налоговые органы, запрещено. Исключениями являются: документы, представленные ранее в виде подлинников, возвращенные организации или физическому лицу, а также утрата налоговыми органами документов, в связи с чрезвычайными происшествиями [26].

Первый фактический метод, прописанный в Налоговом кодексе Российской Федерации, в статье 90 – участие в налоговом контроле свидетелей. В пункте первом указано, что свидетелем может быть любое физическое лицо, которое владеет необходимой для проведения налогового контроля уполномоченными органами информацией. Чаще всего свидетелями

являются сотрудники проверяемой организации или контрагентов. В свою очередь, во втором пункте данной статьи указываются лица, которые не могут быть вызваны в качестве свидетелей: недееспособные и неправоеспособные, а также лица, в обязанности которых входит сохранение профессиональной тайны, например, адвокаты, аудиторы, нотариусы и другие [26].

До получения показаний от свидетеля налоговые органы предупреждают его об ответственности за отказ и дачу ложных показаний отметкой в протоколе, удостоверенной подписью самого свидетеля – п. 5 ст. 90 НК РФ [26]. При осуществлении допроса свидетеля обязательным является ведение протокола допроса, к которому могут быть прикреплены материалы, необходимые в ходе освидетельствования. Неправильное оформление протокола, недочёты в нём влекут за собой отказ в его рассмотрении. Статьей 128 НК РФ указываются размеры штрафа за уклонение от явки свидетеля в связи с неуважительными причинами в размере одной тысячи рублей и трёх – в случае неправомерного отказа, что приравнивается к дачи заведомо ложных показаний [26].

Свидетелю предоставлено право на адвоката, дачу показаний на родном языке, предоставление услуг бесплатного переводчика.

Участие в мероприятиях налогового контроля переводчика прописано в ст. 97 НК РФ. Он привлекается на основе договора и не заинтересован в исходе дела. Как и в случае свидетеля, налоговые органы направляют переводчику протокол и предупреждают об ответственности за отказ и уклонение от обязанностей, а также за заведомо ложный перевод – п. 4 ст. 97 НК РФ. Данные положения Налогового кодекса Российской Федерации распространяются не только на лиц, обладающих знаниями иностранных языков, но и понимающих знаки немого или глухого человека – абз. 2 п. 2 ст. 97 НК РФ [26].

Свидетелем может выступать специалист, привлечённый налоговым органом для помощи в содействии по осуществлению мероприятий налогового контроля, о чём говорит п. 3 ст. 96 НК РФ. Специалистом является

физическое лицо, обладающее специальными навыками, которое не заинтересовано в исходе дела. В пункте втором говорится, что он привлекается на основе договора [26].

Специалист также может быть вызван при проведении налогового контроля путём выемки предметов и документов, в некоторых необходимых случаях – п. 3 ст. 94 НК РФ. Выемка производится должностными лицами налогового органа при проведении выездной налоговой проверки на основании их мотивированного постановления, утверждённого руководителем налогового органа или его замом, что установлено п. 1 ст. 94 НК РФ. Если проверяемый отказывается от добровольной выдачи необходимых документов, то налоговый орган вправе самостоятельно их изъять любыми способами, при возможности избегая повреждения имущества, но данные документы, в свою очередь, должны иметь отношение к предмету ВМП [26].

При выемке необходимых документов и предметов составляется протокол – п. 6 ст. 94 НК РФ. В обязательном порядке он должен быть составлен на русском языке и подписан лицами, участвовавшими в производстве дела, и самим его составителем – ст. 99 НК РФ. В нём должны быть указаны изъятые вещи с их описанием, в лучшем случае и стоимостью. После выемки отправляется копия протокола лицу, у которого были изъяты документы и предметы. Проведение данного мероприятия налогового контроля возможно только в присутствии понятых и не в ночное время [26].

Участие понятых описано в статье 98 НК РФ, которая указывает на то, что понятыми могут быть только не заинтересованные в исходе дела люди, не являющиеся должностными лицами налоговых органов, которые обязаны удостоверить описания, содержащиеся в протоколе, с действиями в их присутствии, а также вправе дать какие-либо замечания. Понятых при проведении налогового контроля должно быть не менее двух, что определено в п. 2 ст. 98 НК РФ [26].

Помимо выемки необходимых документов и предметов, при налоговом контроле понятые должны присутствовать при осмотре помещений и территорий – п. 3 ст. 92 НК РФ, при котором тоже составляется протокол. При осмотре также могут быть задействованы специалисты. Пунктом первым статьи 92 НК РФ указывается, что осмотр может быть произведен как при выездной, так и при камеральной налоговой проверке, однако, во втором случае необходимо мотивированное постановление, подписанное руководителем налогового органа или его замом [26]. В случае КНП возможность осмотра возникает только по налогу на добавленную стоимость и в случаях выявления противоречивых обстоятельств и возмещения налога.

Ещё один метод, прописанный Налоговым кодексом, является экспертиза в статье 95 НК РФ [26]. Эксперт привлекается на договорной основе в случаях необходимости специальных познаний в технике, науке, культуре и ремесле – п. 1 данной статьи [26]. Для начала эксперт знакомится с постановлением об экспертизе, в котором прописаны её основания, материалы, предоставленные эксперту, его имя и название организации, в которой она будет производиться. С данным документом знакомят и проверяемого, разъясняя его права, и составляют протокол.

Дополнительно эксперт может потребовать материалы контроля, необходимы в целях проведения экспертизы, если же материалы не будут предоставлены, но эксперт имеет право на отказ от дачи своего заключения, которое подаётся в письменной форме. В нём содержатся исследования эксперта, его выводы и обоснования, ответы на заданные в постановлении вопросы. Если налоговому органу не достаточны разъяснения в заключении, он может назначить дополнительную экспертизу. Если же налоговый орган и вовсе сомневается в правильности заключения эксперта, проводится повторная экспертиза. Эти два вида экспертиз проводятся в рамках требований к обычной экспертизе [73].

Таким образом, многие методы и мероприятия налогового контроля могут пересекаться и взаимодействовать между собой, что повышает



эффективность налогового контроля. Однако, каждый из методов обладает своими специфическими направлениями, но цель у них одинакова – выявить нарушителей и помочь налоговым органам в проведении контроля.

Контроль налогового ведомства посредством существующих форм и методов зависит не только от устоявшихся правил и законодательных принуждений, но и от специфики ведения деятельности налогоплательщиком. Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками (плательщиками сборов и страховых взносов) признаются юридически и физические лица, однако это разделение не является окончательным [26]. Перед осуществлением налогового контроля необходимо определить является ли налогоплательщик резидентом, поскольку в зависимости от принадлежности к данному статусу меняется механизм его осуществления.

В ситуации с организациями налоговыми резидентами в соответствии с п. 1 ст. 246.2 НК РФ признаются [31]:

- все российские организации;
- иностранные юридические лица, признанные налоговыми резидентами в соответствии с международными договорами по вопросам налогообложения;
- иностранные юридические лица, местом управления которыми является Российская Федерация.

Касательно физических лиц, применимое деление на резидентов и нерезидентов установлено ст. 207 НК РФ, определяющей субъекты налоговых правоотношений в области ведения налога на доходы физических лиц, в соответствии с которой резидентом признается гражданин или лицо без гражданства, которое фактически находится на территории Российской Федерации «не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев» [31].

Сложность осуществления контрольной деятельности рассматриваемого ведомства также вызвано выбором системы налогообложения. Так, например, существует общая система

налогообложения, в рамках которой охватывается весь перечень налогов и сборов при возникновении налоговой базы, под которой согласно статье 53 НК РФ подразумевают стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения, установленную Налоговым кодексом Российской Федерации по каждому налогу (сбору, страховому взносу) [26].

При определённых НК РФ допустимых нормах, организациям или индивидуальным предпринимателям предоставляется возможность выбора специального налогового режима. В настоящий момент таких режимов пять [31]:

1) Единый сельскохозяйственный налог – специальный налоговый режим, предоставленный только для производителей товаров сельскохозяйственной продукции – глава 26.1 НК РФ. В условиях применения указанного режима в рамках законодательства Российской Федерации организации освобождаются от уплаты налога на прибыль и на имущество. В свою очередь индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты НДФЛ и налога на имущество физических лиц.

2) Упрощенная система налогообложения (далее – УСН), представленная в двух вариантах: «доходы минус расходы» и «доходы», отличающиеся ставками, а также самой налоговой базой – глава 26.2 НК РФ. При соблюдении всех условий и переходе УСН, у организаций возникает право на освобождение от уплаты налога на прибыль и налога на имущество организаций, а у индивидуальных предпринимателей – от налога на доходы и налога на имущество физлиц. Организации и индивидуальные предприниматели в данном случае не признаются плательщиками НДС.

3) Единый налог на вменённый доход (далее – ЕНВД) для отдельных видов деятельности, закреплён не во всех субъектах Российской Федерации. Так, например, в Москве указанный специальный режим не применяется – 26.3 НК РФ. При переходе на ЕНВД юридические и физические лица не признаются плательщиками тех же налогов, как и в случае с УСН. Также лица,

применяющие ЕНВД, идентично УСН, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость.

4) Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции – специальный налоговый режим, который применяется в рамках Федерального закона от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», в соответствии с которым соглашение о разделе продукции заключается между Российской Федерацией и субъектом предпринимательской деятельности – инвесторы, которые могут освобождаться по решению представительных органов государственной власти субъектов или местных органов власти от уплаты региональных и / или местных налогов и сборов [32]. Статья 14 НК РФ относит к региональным налогам (сборам) три вида налога: на имущество организаций, на игорный бизнес и транспортный налог. К местным причислены: земельный налог, налог на имущество физических лиц и торговый сбор.

5) Патентная система налогообложения, применимая только индивидуальными предпринимателями и только для определённых видов деятельности. Всего таких видов деятельности насчитывается 63, однако субъекты Российской Федерации вправе установить дополнительные виды деятельности, относящиеся к бытовым услугам – глава 26.5 НК РФ. Патентная система освобождает индивидуального предпринимателя от уплаты НДФЛ и налога на имущество физлиц. Также индивидуальные предприниматели не признаются плательщиками НДС. Патентная система оставляет право субъектам федерации устанавливать размеры потенциально возможного годового дохода по видам деятельности. Однако максимальный размер такого дохода не может превышать одного миллиона рублей.

Более подробно рассмотрев систему контрольной деятельности налоговых органов необходимо уточнить, что она имеет четкий и сложный организационный подход. Имея достаточно дифференцированную структуру, контрольная деятельность налоговых органов Российской Федерации тем самым облегчает выполнение основной деятельности, утвержденной

регламентами Федеральной налоговой службы России. Также необходимо отметить, что упрощение деятельности на практике способствуют обновленные методы подхода, такие как применение информационных ресурсов, платформ, в том числе IT-системы АИС «Налог-3».

## **2.2 Налоговый контроль на современном этапе развития информационных платформ**

В связи со сложившимися экономическими условиями, вызванными нестабильностью национальной валюты, пандемией коронавирусной инфекции, снижением мировых цен на энергоносители и как следствие – дефицитом бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, значимым элементом системы государственного финансового контроля по праву следует признать налоговый контроль, поскольку налоговые поступления являются главными фискальными и регулирующими инструментами рыночной системы. Также налоговый контроль обеспечивает «обратную связь» налогоплательщиков с государственной властью, поэтому от результативности налогового контроля зависит и экономическое благополучие всего государства.

Контрольная деятельность налоговых органов является наиболее действенным способом по предупреждению нарушений налогового законодательства, поэтому ему уделяется достаточно большое внимание: обсуждаются новые законопроекты, улучшается техническое и кадровое обеспечение и так далее. Данные действия направлены на повышение эффективности налогового контроля, являющейся достаточно относительным показателем, который характеризует соотношение затрат и экономических выгод, и определяющая целесообразность мероприятий налогового контроля. В случае отсутствия или низкой эффективности налогового контроля происходит дестабилизация финансовой системы государства.

Саму же эффективность налогового контроля можно охарактеризовать [59]:

- качеством проводимых налоговых проверок;
- полнотой учёта объектов налогообложения и плательщиков налогов и сборов;
- сокращением времени контакта с налогоплательщиком;
- снижением числа жалоб плательщиков налогов и сборов, а также числа судебных урегулирований на действия налоговых органов;
- уровнем налоговых и иных поступлений в бюджет и так далее.

Несмотря на многолетний опыт осуществления контрольной деятельности налоговыми органами, накопленный за тридцать лет, имея достаточно устойчивый механизм его осуществления с использованием применяемых видов, форм и методов налогового контроля, потенциал для увеличения собираемости налоговых поступлений за счет улучшения качества проведения контрольных мероприятий в России достаточно велик.

Ранее в диссертационной работе были описаны основные формы налогового контроля – параграф 2.1, под которыми подразумеваются налоговые проверки. Однако указанные формы контрольной деятельности налоговых органов не являются отдельными независимыми механизмами, способствующими максимальному получению ожидаемого результата. Для полноценного и качественного проведения налоговых проверок применяется автоматизированная информационная система – АИС «Налог-3», обладающая значительным количеством аналитических функций.

Для повышения эффективности деятельности налоговых органов Российской Федерации на современном этапе развития применяются усовершенствованные информационные системы и платформы, которые стали неотъемлемой частью в сфере государственного управления [60].

Необходимо упомянуть, что ФНС России и её подразделения обладают значительным опытом в области применения IT-структур, поскольку в рамках Приказа ФНС РФ от 10.06.2008 № ВЕ-3-6/275@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения централизованного и ручного ввода налоговых деклараций (расчетов) и иных документов, служащих основанием

для исчисления и уплаты налогов и сборов, на основе управляющего и двумерного штрих-кодов» еще с 2008 года в рамках контрольной работы эксплуатировалась Система электронной обработки данных (далее – ЭОД) [33]. С учетом изменения технологического потенциала, с 2014 года ЭОД начал сменяться на новейшую систему, используемую и развивающуюся на сегодняшнем этапе – АИС «Налог-3». Данные системы позволяют передавать информацию между налоговыми органами по контрольным процедурам, а также информировать налогоплательщиков, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации. Благодаря таким системам обработки данных сокращаются риски, связанные с составлением сроков, применением положений налогового законодательства в части формирования требований, извещений, решений и так далее.

Система ЭОД по сей день до конца не потеряла свою актуальность в некоторых рабочих моментах организации налогового контроля. Работа данной системы возможна только на местном уровне, иначе только в рамках работы одного конкретного территориального органа, например, ИФНС России (далее – Инспекции). Базы данных ЭОД каждого отдельного подразделения ФНС России различна, поскольку в каждую из них поступает информация только от налогоплательщиков, стоящих на учете, либо информация по конкретному запросу в рамках исполнения статей 86 и 93.1 НК РФ [26].

Однако, зачастую, финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщиков не ограничена муниципалитетом, что приводит к возникновению децентрализации данных, например, информация о структурных подразделениях и об их производственной деятельности, об объектах собственности может находиться в базах ЭОД разных территориальных налоговых органов. «Также исполнители и заказчики чаще всего относятся к разным территориальным налоговым органам, что усложняет процедуры, проводимые налоговыми органами, например: данные о перерегистрации, истребуемых документах и так далее в рамках

контрольной работы должны постоянно передаваться из одной налоговой инспекции в другую и обратно» [61].

На протяжении последних десяти лет утверждено значительное количество регламентов, разработан программный комплекс, способствующий последующей централизации информационных данных, используемых ФНС России и её структурными подразделениями. Реализована идея электронного обмена данными налоговых органов с иными федеральными органами исполнительной власти Российской Федерации, в том числе Таможенной службой, Росреестром, ГИБДД и прочее. Указанные данные в рамках организации контрольной деятельности в Системе ЭОД также сначала должны быть внесены в различные базы данных ЭОД территориальных налоговых органов [75].

Ещё одним трудоёмким процессом является получение сводных отчетов, запрашиваемых ФНС, предоставляемых «на стол» Президенту Российской Федерации, реализуемый по сложной многодневной трехзвенной цепочке: ФНС России – УФНС России – ИФНС России, что значительно замедляет процесс работы сотрудников, проводящих налоговый контроль, и отвлекает их от осуществления основной цели – контроля за соблюдением налогового законодательства России [50].

Иной причиной возникновения различных негативных рисков в автоматизированной системе ЭОД является сложность её применения сотрудниками налоговых органов, иначе сложность эксплуатации. «За годы работы на местах сконцентрировалось большое количество высокотехнологичного оборудования и специального программного обеспечения – серверы, операционные системы и системы управления базами данных, телекоммуникационное и сетевое оборудование, средства безопасности и защиты информации и тому подобное. Эксплуатация этого оборудования приводит к необходимости содержания штата дефицитных высококвалифицированных специалистов ИТ-сферы, что с годами становится делать все сложнее и дороже в целом для Федеральной налоговой службы

России» [74].

Вследствие устранения таких негативных факторов была введена новая система сбора, учета, обработки, анализа и обмена информацией налоговых органов АИС «Налог-3». Она позволила воплотить в реальность идею организации единой централизованной системы хранения и обработки данных, а также улучшить систему внутреннего контроля органа исполнительной власти посредством осуществления внутреннего мониторинга территориальных налоговых органов Российской Федерации, что обеспечило повышению показателей эффективности и достоверности налогового контроля в России.

Основными особенностями АИС «Налог-3», принципиально отличающимися её от системы старого поколения – ЭОД, являются:

- переход в режим работы с единым хранилищем данных;
- удобство работы с системой;
- перевод ключевых компонент ИТ-инфраструктуры к централизованной обработке данных;
- обработка запросов, информации и документации между иными государственными органами.

Однако на практике существуют свои затруднения при переходе из ЭОД в АИС «Налог-3». Одной из первых трудностей при переходе на новую технологическую платформу стал отказ от уже привычного накопленного опыта и изучение многих процессов заново. Так, например, для применения АИС «Налог-3» сформировано около 400 файлов, инструкций, по программному обеспечению и ведению работы налоговых органов Российской Федерации в рассматриваемой информационной платформе, которые значительно отличаются от инструкций по эксплуатации Системы ЭОД [74].

Еще больше усугубил положение тот факт, что работникам налоговых органов по сей день приходится работать в обеих автоматизированных системах, поскольку основной переход на АИС «Налог-3» происходит только



с 2017 года. Отсюда следует, что формируемая по внутренним формам в автоматизированном режиме статистическая налоговая отчетность о результатах контрольной работы, например, по результатам КНП и ВНП может быть недостоверна, поскольку её данные формируются в разных внутренних программах, а значит и базах, что увеличивает риск недостоверности статистической налоговой отчетности о результатах контрольной работы налоговых органов России. При этом возникновение данного риска увеличивается за счёт новизны программного обеспечения АИС «Налог-3», так как по сей день происходят обновления и крупные нововведения в её информационную платформу. В течение полного перехода систему нового поколения обновления производят примерно раз в месяц.

Например, спустя более трех лет эксплуатации АИС «Налог-3», в середине 2020 года были произведены такие изменения системы контрольной деятельности как [74]:

- доработка формирования печатной формы документа в части реквизита «Основания продления ВНП»;
- доработка отображения выездной налоговой проверки в случае миграции налогоплательщика в другой налоговый орган, а также в случае реорганизации налогоплательщика;
- исправлена ошибка при открытии комплекса мероприятий камеральной налоговой проверки;
- доработка алгоритма формирования списка деклараций в режиме показатели проведения ВНП в части включения;
- изменена форма Сопроводительного письма к истребованным документам от налогового органа – исполнителя в налоговый орган – инициатор истребования документов и информации;
- доработка печатной формы протокола расчета пени;
- исправлена ошибка отображения реквизита «Дата начала исчисления пени»;

– исправлена ошибка отражения реквизита КПП в Поручениях истребования документов (информации) в соответствии со статьями 93.1, 93.2 НК РФ [26];

– прочие доработки, изменения и исправления.

При вводе АИС «Налог-3» в эксплуатацию также возникло масса недоработок, связанных с правильностью проведения налогового контроля с технической стороны. Некоторые тонкости проведения мероприятий, которые известны сотрудникам налоговых органов Российской Федерации, изначально не применялись в АИС «Налог-3», что приводило к массе ошибок осуществления контрольных мероприятий в самой системе. Работникам контрольных органов приходилось вручную формировать документы или же обращаться в ФКУ «Налог-сервис» с просьбой устранения выявленных недостатков, которые сотрудники указанного ФКУ могли рассмотреть не ранее чем через 5 рабочих дней после получения таких заявок. Зачастую, из-за огромного количества поступивших обращений, особенно в первые три года перехода на новую информационную платформу, ошибки на практике устранялись по мере возможности, что увеличило время их устранения до полутора месяцев. Заявки в адрес ФКУ «Налог-сервис» принимаются через специальный портал ФКУ «Налог-сервис» ФНС России. Система предназначена для постановки и исполнения Обращений. Она имеет веб-приложение в Браузере на персональных компьютерах сотрудников налоговых органов.

ФКУ «Налог-сервис» является подведомственной организацией ФНС России, выполняющей вспомогательные функции основным помощником налоговых органов, позволяющим организовать информационное и техническое оснащение ФНС России и ее территориальных органов, осуществлять централизованный ввод данных в АИС «Налог-3» [34].

Использование единой платформы требует огромных технологических потенциалов и ресурсов, поскольку, даже имея разные часовые пояса, в одно

время могут работать огромное количество персональных компьютеров в системе АИС «Налог-3».

Например, в среднем в одной территориальной инспекции города Москва работает около 250 человек, всего в 2020 году насчитывается в количестве 41 ИФНС России по г. Москве. Итого насчитывается более 10 тысяч персональных компьютеров, которые повсеместно в одно время используют систему нового поколения. Притом при всем помимо обычных территориальных инспекций существуют еще межрегиональные и межрайонные инспекции ФНС России, а также Управление, которые также выполняют свои контрольные функции через АИС «Налог-3».

Таким образом, иногда происходят сбои из-за перезагрузки на сервера ФНС России, что полностью может выбить работу контрольных отделов не только на часы, но и на дни.

Однако помимо негативных моментов необходимо также указать множество положительных, таких как, например, система управления рисками АСК НДС-2 (далее – АСК НДС), способствующая увеличению доходной части бюджета со стороны налога на добавленную стоимость. АСК НДС – это автоматизированная система контроля поступлений от налога на добавленную стоимость, направленная на сопоставление данных в автоматическом режиме по каждой операции по цепочке движения товара, выполнения работы или услуг. Поскольку с 2015 года все декларации по НДС подаются в электронном виде, они легко заносятся в автоматизированную систему контроля, позволяющую отследить «входящий» НДС.

Основная задача АСК НДС – это определение реальной суммы оплаты налога на добавленную стоимость с каждой осуществленной сделки, а также выявление компаний, которые незаконно используют налоговые вычеты по НДС.

Благодаря программному комплексу АСК НДС в программе автоматически производится сопоставление данных счетов-фактур, отраженных в декларациях налогоплательщика и его контрагентов, на предмет

выявления ошибок и расхождений. АСК НДС анализирует и сравнивает показатели представленных счетов-фактур, книг покупок и продаж, журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур контрагентов по разделам 8-12 декларации по налогу на добавленную стоимость с аналогичными данными у контрагентов. При возникновении расхождений система управления рисками самостоятельно направляет в организацию требование о представлении необходимых пояснений [76].

Также на основании имеющихся сведений об организации АСК НДС автоматически относит компании к одной из трех групп риска: высокой, средней, низкой.

В соответствие с Письмом ФНС России от 3 июня 2016 г. № ЕД-4-15/9933@ «Об оценке признаков риска СУР» налогоплательщик, обладающий низким налоговым риском, – это плательщик налогов, сборов, страховых взносов, который осуществляет реальную финансово-хозяйственную деятельность, в том числе своевременно и «в полном объеме исполняет свои налоговые обязательства перед бюджетом» [35]. Данный налогоплательщик имеет необходимые ресурсы и активы.

Налогоплательщик, находящийся в группе высокого налогового риска, это плательщик налогов, сборов, страховых взносов, «обладающий признаками организации, используемой для получения необоснованной налоговой выгоды» [35]. В данную группу риска зачастую попадают фирмы-однодневки или технические компании, которые используются при организации схем ухода от налогообложения.

Налогоплательщики, относящиеся к среднему налоговому риску, формируются посредством неотнесения их к высокой или низкой группе. У таких организаций самый высокий риск включения в план выездных налоговых проверок, поскольку они являются выгодоприобретателями в условиях применения различных налоговых схем.

Постепенные изменения программного обеспечения приводят к тому, что АСК НДС-2 сменит АСК НДС-3, позволяющий дать полноценный анализ

не только по данным деклараций, в том числе по книгам покупок и продаж, а также по банковским платежам.

Многие кредитные организации в ответ на запросы налоговых органов Российской Федерации направляют информацию по банковским выпискам налогоплательщика в электронном виде, что автоматически попадает в базу клиентской системы АИС «Налог-3». Таким образом, в последующем у АСК НДС возникнет возможность автоматически сопоставлять данные налоговой и бухгалтерской отчетности с выписками по счетам, с целью выявления бесплатных сделок. Тем самым отражение сделок с продавцом не будет иметь огромного значения для последующей контрольной деятельности.

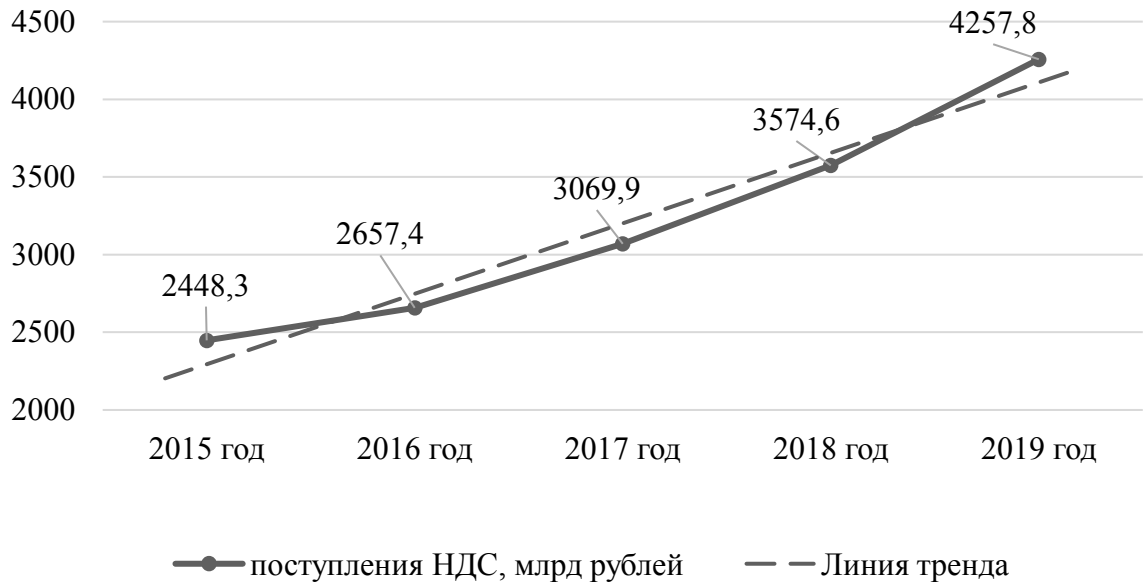
Такие новшества способствуют ускоренному камеральному контролю в территориальных налоговых органах, поскольку более точно позволяют использовать методику риск-ориентированного подхода при проведении КНП по НДС с суммой налога, заявленной к возмещению из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Система управления рисками АСК НДС-2 способствует организации контрольной деятельности налоговых органов автоматически отображая «дерево связей» анализируемого налогоплательщика и указывая на недостоверность заявленных им или его контрагентами (по цепочке) сведений налогового учета.

Работа на платформе АИС «Налог-3» облегчает задачу контрольных отделов при вводе необходимой информации при осуществлении мероприятий налогового контроля. Так, например, применяя статью 93.1 НК РФ – истребование документов (информации) у лиц, относящихся к конкретной операции, сотрудникам налоговых органов нет необходимости вводить данные по конкретному контрагенту, а также данные по проверке, поскольку в автоматическом режиме АИС «Налог-3» содержит все необходимые данные.

Автоматизация процессов контроля позволила налоговому ведомству увеличить собираемость налогов: ниже на графиках приведены показатели

поступлений по НДС и налогу на прибыль организаций после внедрения АИС «Налог-3», графики представлены на рисунках 3 и 4.

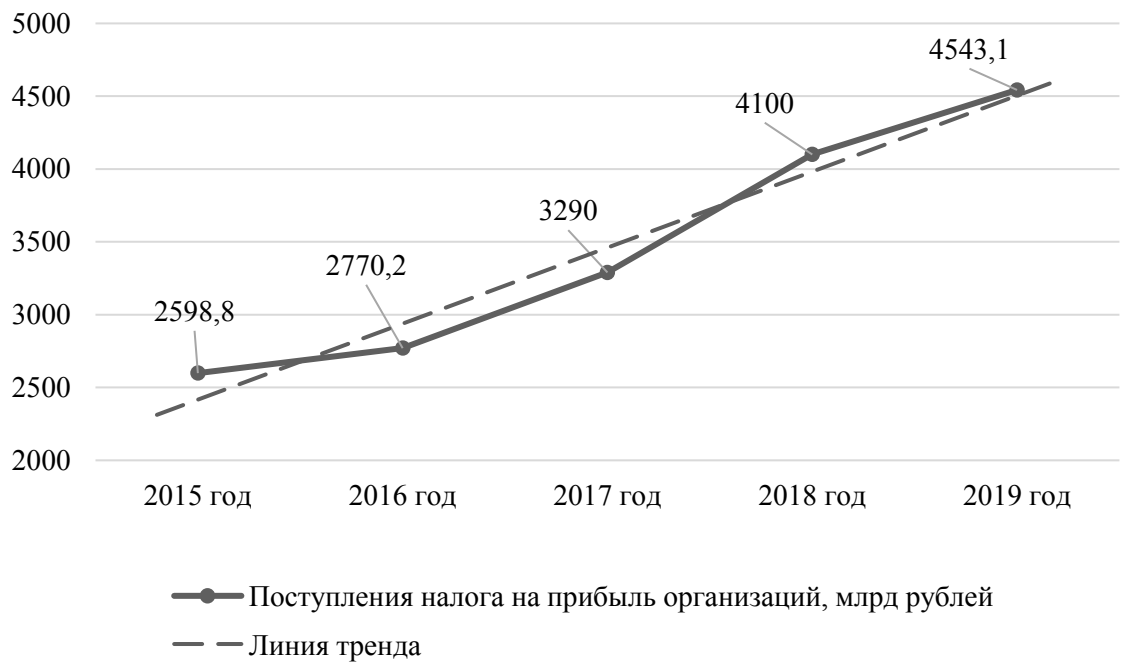


Источник: составлено автором по материалам [88].

Рисунок 3 – Поступления в бюджет Российской Федерации налога на добавленную стоимость за 2015 – 2019 гг.

В рамках анализа мы не берем в расчет поступления 2020 года из-за возникшей нестабильности на мировом и внутреннем рынке в связи с пандемией коронавирусной инфекции. В ходе анализа временного ряда, графика, поступлений НДС в период 2015 – 2019 гг. выявлено увеличение доходной статьи бюджета Российской Федерации за пять лет на 73,91 процента. Рост поступлений можно связать с повышением в 2019 г. ставки НДС, однако предыдущие года так же имеют отклонение в пользу повышения соотношений рядов динамики, так по сравнению с 2015 годом собираемость НДС в 2018 году возросла на 46,00 процентов.

В целях подтверждения положительной динамики налоговых поступлений, вызванных внедрением автоматизации процессов, а не изменением законодательства, в том числе увеличением налоговой ставки, на рисунке 4 также приведен анализ поступлений налога на прибыль организаций за период 2015 – 2019 гг.



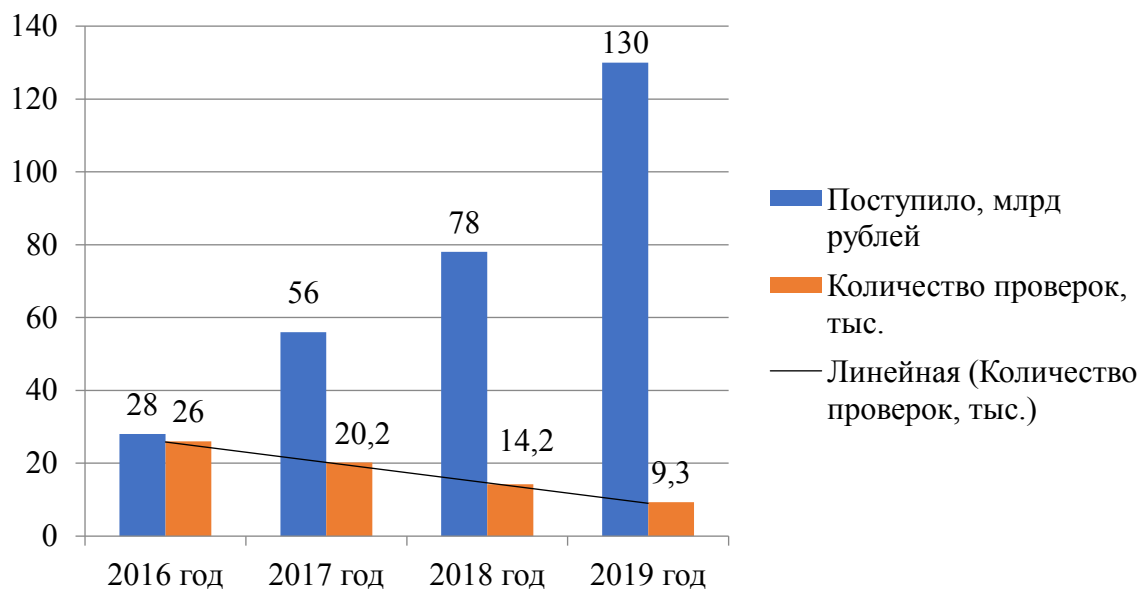
Источник: составлено автором по материалам [88].

Рисунок 4 – 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 процента.

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

В рамках анализа немаловажно с целью выявления ежегодного повышения эффективности работы АИС «Налог-3» 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, как представлено на рисунке 5.



Источник: составлено автором по материалам [89].

Рисунок 5 – 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 затраты на осуществление контрольной деятельности.

Подводя итоги, необходимо сказать, что внедрение новых информационных технологий в процесс контрольной деятельности налоговых органов, в том числе автоматизация таких процессов, может обеспечить эффективное исполнение основной цели страны на ближайшее будущее – повышение доходной части бюджетов бюджетной системы России, которое, в большей степени, возможно благодаря увеличению налоговых поступлений. Совершенствования прямо направлены на минимизацию случаев нарушения налогового законодательства, которые влекут за собой финансовую нестабильность, экономический дисбаланс государства и общества, что в дальнейшем провоцирует социальную напряжённость.



### **2.3 Методика проведения внутреннего контроля налоговых органов Российской Федерации на современном этапе развития**

Специфической чертой внутреннего контроля является его дифференциация по двум направлениям: внутренний финансовый контроль, регулирующий использование бюджетных средств, и внутренний контроль, направленный на проверку организационной деятельности контролируемого лица, который будет рассмотрен более подробно в третьей главе.

Осуществление первого вида внутреннего контроля исполнительными органами власти законодательно закреплено Постановлением Правительства Российской Федерации от 17.03.2014 № 193 «Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита...» [36].

Опираясь на рассматриваемое Постановление, подведомственное Правительству Российской Федерации Министерство финансов России в 2016 году разработало собственные методические рекомендации внутреннего финансового контроля и отдельно внутреннего финансового аудита, которые определяет их как полномочие. Федеральная налоговая служба России также осуществляет данные полномочия [37; 38].

Однако проведение эффективного внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита любого лица зависит от построенной системы внутреннего контроля, и для каждого органа она индивидуальна.

В рамках установления общей системы внутреннего контроля в налоговых органах России еще до утверждения методических рекомендаций Минфина России принята «Концепция развития внутреннего аудита налоговых органов Российской Федерации» Приказом ФНС России от

16.04.2015 № ММВ-7-16/156@ (далее – Концепция) [39]. Она предусматривает основные направления развития внутреннего контроля и аудита ФНС России и её структурных подразделений. Период проведения совершенствования рассчитан на четыре года, а именно 2015 – 2018 годы. Концепция утверждена с целью «определения путей и способов обеспечения в среднесрочной перспективе перехода на риск-ориентированный механизм планирования и проведения мероприятий внутреннего аудита для достижения оптимальных результатов при одновременном снижении трудовых, материальных и финансовых затрат» [39].

Система внутреннего контроля и / или аудита ФНС России и её структурных подразделений совершенствуется на основе рассматриваемой Концепции, определившей цель внутреннего аудита ведомства, а именно повышение эффективности деятельности налоговых органов Российской Федерации посредством обнаружения и предотвращения рисков, нарушений и недостатков, в том числе последующее устранение причин их возникновения и минимизация негативных последствий [39].

Концепция рассматривает не только вопросы внутреннего аудита, но и внутреннего контроля налоговых органов Российской Федерации, под которым понимают процесс непрерывного управления на всех уровнях, а также во всех подразделениях ФНС России с целью обеспечить [39]:

- соблюдение ФНС России, её территориальными подразделениями, находящихся в ведомстве организациями и должностными лицами нормативно-правовых актов Российской Федерации, а также актов самой Федеральной налоговой службы;
- эффективность и результативность их деятельности;
- полноту и достоверность данных, находящихся в информационных ресурсах налоговых органов Российской Федерации, а также их отчетности;
- своевременное выявление и анализ рисков деятельности ФНС России, её структурных подразделений и подконтрольных организаций;
- развитие аудита эффективности деятельности Федеральной

налоговой службы России. Согласно Концепции, аудит эффективности налоговых органов – это «определение эффективности использования ресурсов, полученных объектами аудита для осуществления возложенных на них функций» [39].

Значительная часть в системе внутреннего контроля налоговых органов отведена контролю в области технологических процессов, то есть контроль проводится в специально созданных системах обработки данных, к которым, например, относятся АИС «Налог-3» и ЭОД, ранее в параграфе 2.2 исследования описаны данные программы.

В рамках рассматриваемой Концепции Приказом ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-16/132@ утверждены «Основные положения об осуществлении внутреннего контроля деятельности по технологическим процессам ФНС России» (далее – Основные положения), определяющие основополагающие подходы организации и осуществления внутреннего контроля налоговых органов Российской Федерации и подведомственных организаций, а также подходы к оценке системы внутреннего контроля [40].

Контроль деятельности по технологическим процессам налоговых органов в России осуществляется непрерывно. Он направлен на снижение рисков, возникающих при информационно-техническом пользовании системами в рамках контрольных мероприятий, а также является эффективным инструментом для коррекции возникающих отклонений, в том числе – их устранение.

Основные положения определили задачи внутреннего контроля налогового ведомства, к ним относятся [40]:

- соблюдение законодательства, специализированных соглашений и требований Российской Федерации;
- обеспечение эффективности и результативности деятельности налоговых органов России и находящихся в их ведомстве организаций в рамках выполнения информационно-технологических процессов;
- своевременность выявления и анализа рисков нарушений и

неэффективной деятельности объектов внутреннего контроля;

- достоверность и полнота полученной информации, находящейся в обработке автоматизированных информационных систем, в том числе базах данных ФНС России.

Объекты и методы внутреннего контроля ФНС России и её подведомственных структур установлены должностными регламентами и инструкциями сотрудников, с помощью которых закреплена персональная ответственность в рамках организации внутреннего контроля.

Основные положения прописывают методы внутреннего контроля, к которым отнесены [40]:

- самоконтроль;
- автоматизированные контрольные процедуры;
- «контроль по уровню подчиненности в отношении выполняемых структурными подразделениями (подчиненными должностными лицами) технологических процессов ФНС России» [40];

- контроль по уровню подведомственности в отношении выполнения нижестоящим лицом технологических процессов налоговых органов России.

Методам соответствуют процедуры по осуществлению внутреннего контроля, которые Основные положения делят на два вида: интегрированные и не интегрированные [40]. Первые проводятся посредством единого подхода, устанавливаемого владельцем технологического процесса, которым является уполномоченное должностное лицо налогового органа – начальники соответствующих структурных подразделений центрального аппарата ведомства. Не интегральные – внешние по отношению к техническим процессам процедуры, могут осуществляться, например, в форме мониторинга. Перечень процедур также указан в Основных положениях, а именно: проверка, сверка, сопоставление данных (с внешними источниками), санкционирование операций, сбор и последующий анализ, в том числе мониторинг, ограничение доступа к информации, автоматизированные

средства контроля. В свою очередь, анализ подразумевает непосредственный анализ информации о результатах выполнения различных операций и действий, а также анализ фактических значений ранее заданных показателей [40].

Для повышения эффективности и результативности деятельности любого органа или организации их система внутреннего контроля должна быть надёжной. Общие требования к надёжности системы внутреннего контроля налоговых органов Российской Федерации также указаны в Основных положениях в пятом разделе [40].

Внутренний контроль деятельности по технологическим процессам органов, обеспечивающих правомерность применения законодательства о налогах, сборах и страховых взносах, осуществляется непрерывно. В одном случае подразделение налогового ведомства может быть объектом данного вида контроля, а в другом – его субъектом, в зависимости от уровня проведения контроля [40].

Система внутреннего контроля Федеральной налоговой службы России надёжна в случае обеспечения рационального достижения задач контроля. Надёжность системы контроля налогового ведомства оценивается посредством аудиторских проверок, градация оценочной шкалы меняется в зависимости от владельца технологического процесса.

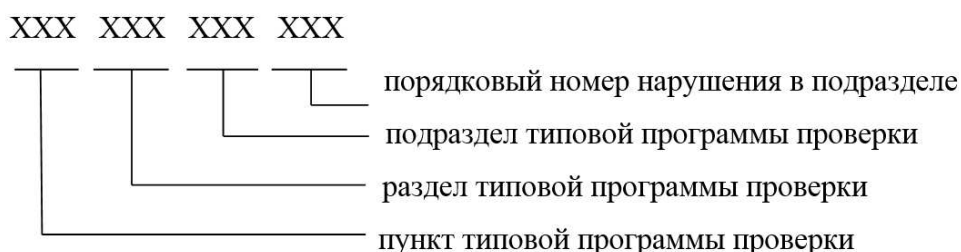
Проверяющий орган делает выводы и рекомендации о повышении надёжности системы внутреннего контроля налогового органа или подведомственной ему организации с учетом анализа и последующей оценки [40]:

- полноты учтённых рисков для определения и последующей реализации необходимых в ответ на них контрольных процедур;
- качества и полноты выполнения контрольных процедур;
- эффективности контрольных процедур, осуществлённых в ответ на оценённые риски.

Надёжность 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 [41; 42].

Классификатор – это систематизированный свод наименований классификационных признаков нарушений и соответствующих им кодов, состоящих из двенадцати знаков. Структура кода, состоящая из 12 знаков согласно классификатору, представлена на рисунке 6.



Источник: составлено автором по материалам [40].

Рисунок 6 – Структура кода технологического процесса АИС «Налог-3»

Объектами дифференциации классификатора являются нарушения налогового законодательства, установленные в рамках деятельности налоговых органов Российской Федерации, а также нарушения норм внутренних регламентов ведомства, допущение которых возможно при исполнении своих обязанностей сотрудниками налоговой службы.

Классификатор разработан еще в 2015 году, однако дифференциация его нарушений на сегодняшний момент достаточно изменилась и продолжает совершенствоваться.

Необходимо отметить, что внутреннему контролю в налоговых органах Российской Федерации помогает определить эффективность их работы внутренний аудит, который также получил своё законодательное закрепление. Согласно Концепции, с целью повышения качества и эффективности контроля деятельности налоговых органов разработан Регламент организации

внутреннего аудита налоговых органов Российской Федерации (далее – Регламент), который установил общий порядок подготовки, проведения и оформления результатов внутреннего аудита налоговых органов Российской Федерации, порядок принятия решений по его результатам, а также порядок контроля за устранением выявленных в рамках внутреннего аудита нарушений и недостатков [41; 42].

Внутренний аудит налоговых органов Российской Федерации организуется на основании приказа ФНС России или УФНС России, в зависимости от уровня его проведения.

Регламент выделяет следующие мероприятия внутреннего аудита, проводимые налоговыми органами Российской Федерации [42]:

- анализ рисков неэффективной деятельности ФНС России, её территориальных подразделений в целях последующего включения в план аудиторской проверки;
- планирование проведения аудиторских проверок структурных подразделений налогового ведомства;
- предпроверочный анализ деятельности налоговых органов Российской Федерации в рамках «Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [30];
- аудиторская проверка деятельности ведомства и её подведомственных организаций;
- последующий контроль деятельности налоговых органов.

Внутренний аудит деятельности налоговых органов в России, осуществляемый с помощью аудиторских проверок, делится на два вида: комплексные – охватывающие полностью всю организацию системы внутреннего контроля проверяемого субъекта, и тематические «по отдельным направлениям или вопросам деятельности налоговых органов» [42]. Данные проверки охватывают заранее заданный период. Они проводятся «дистанционно» – камерально, то есть по месту нахождения проверяющего

налогового органа, а также с выездом на проверяемый объект. Существует и возможность комбинированной аудиторской проверки, в рамках которой имеющиеся вопросы рассматриваются дистанционно и с выездом. Этапы аудиторской проверки налоговых органов Российской Федерации, целью которой является повышения качества и эффективности контроля их деятельности, согласно Регламенту, представлены в приложении Б [42].

Обращая внимание на этапы аудита налоговых органов Российской Федерации и их основные критерии, необходимо отметить, что имеется схожесть с проведением внешнего государственного аудита, согласно принятым СГА 104, в отношении подготовки, проведения и рассмотрения материалов аудиторской проверки [43].

Новшеством в области контроля налоговых органов Российской Федерации стало введение системы менеджмента качества (далее – СМК), разработанного с целью повышения качества деятельности налогового ведомства. СМК разработано в рамках Национального стандарта Российской Федерации ГОСТ Р ИСО 9001:2015 «Системы менеджмента качества. Требования» [44] и не противоречит ему. Она ориентирована на потребителей информации: администрируемых и контролируемых лиц.

В свою очередь, Приказ ФНС России от 16.11.2017 № ММВ-7-17/940@ «Об утверждении руководства по качеству ФНС России» чётко определяет цели и задачи СМК, среду его применения и соответствующие процессы, определяя возможности планирования и организации системы менеджмента качества в налоговых органах Российской Федерации и иное [45]. Также рассматриваемым руководством отдельно прописаны оценка результатов деятельности СМК с помощью «трёх слонов» системы оценки качества [45]:

- мониторинг, включающий измерение, анализ и оценку качества деятельности налоговых органов;
- внутренний контроль и аудит рассматриваемой СМК;
- анализ со стороны руководства.



Установлено, что введение СМК обеспечит прочную основу для последующей реализации «инициатив работников, ориентированных на устойчивое развитие ФНС России» [45]. Тем самым СМК обеспечит:

- высокий уровень реализации услуг, выполняемых в рамках компетенции сотрудников налоговых органов;
- стабильность оказания данных услуг;
- акцентированное внимание на возможные риски на внешнем и внутреннем уровне;
- прогрессивное совершенствование результатов работы налоговых органов Российской Федерации;
- демонстрацию соответствия требованиям стандартов системы менеджмента качества, в том числе ГОСТу [44].

руководства по качеству ФНС России реализовано на принципах стандартов серии ИСО 9000, а именно [46]:

- обеспечение полных требований и ожиданий потребителей, в нашем случае – налогоплательщиков, – ориентация на потребителей;
- «лидерство-руководство», инструмент, задействующий потенциалы сотрудников ФНС России в целях повышения качества работы ведомства;
- взаимодействие сотрудников ФНС России, в том числе «выстраивание эффективных коммуникаций с потребителями»;
- процессный подход, целью которого является обеспечение востребованности и взаимосвязи процессов, выстраивающих единую систему;
- непрерывность совершенствования работы ведомства;
- «менеджмент взаимоотношений» направлен на улучшение отношений со всеми заинтересованными сторонами с целью оптимизации и снижению рисков их воздействия на результаты деятельности;
- «принятие решений, основанных на свидетельствах», иными словами, ведомство обязано принимать только обоснованные решения.

Рассматриваемое в исследовании руководство по качеству берет за основу модель процессного подхода PDCA – «Планируй – Делай – Проверь – Действуй» на ряду и в совокупности с риск-ориентированным методом организации системы. Цель PDCA – это конечный результат, а не промежуточное выполнение функций. В общем целом, модель «Планируй – Делай – Проверь – Действуй» направлена на межфакторные, межфункциональные процессы, а не на отдельные структурные звенья, посредством чего задействуют множество звеньев.

В свою очередь, ФНС России выделяет три группы процессов: основные, вспомогательные и управленческие технологические процессы. К основным относят процессы, связанные с реализацией полномочий налогового ведомства, к вспомогательным – напрямую не связанные с реализацией полномочий налоговых органов, но тесно соприкасающейся с работой ФНС России. Управленческие технологические процессы также не связаны напрямую с реализацией основных полномочий в сфере налогообложения, но косвенно воздействуют на них, и напрямую зависят от планирования, организации и осуществления своих прямых обязанностей. Управление процессами осуществляется на уровне их владельцев.

При этом ведомство не разделяет такие понятия как «процесс» и «технологический процесс», они являются синонимами. Можно сделать вывод, что в отношении СМК ФНС России выбран путь развития с помощью технологических разработок. В том числе внедрены новые платформы и структуры, касающиеся информатизации процессов, в том числе, реализовано приложение «Мой налог», необходимый для ведения налогового учета самозанятых граждан, личный кабинет налогоплательщика, электронная касса, мониторинг и прочее [77].

Следовательно, соответствующие изменения не только способствуют эффективной реализации и развитию СМК налоговых органов в России, но и последовательно воздействуют на реализацию Стратегии развития информационного общества, проанализированной ранее в исследовании.

Сама по себе СМК имеет внешних и внутренних пользователей. Под внешними понимают всех физических и юридических лиц, задействованных в процессе, не являющихся структурным подразделением или должностным лицом налоговых органов. Внутренними же пользователями являются сотрудники Федеральной налоговой службы. По своей сути взаимодействие пользователей, внутреннего и внешнего, создает процессы, влияющие на последующие действия [78].

Упрощение внедрения системы менеджмента качества внутреннего контроля налоговых органов Российской Федерации заключается в том, что сама система внутреннего контроля построена на технологических процессах, которые более подробно мы описывали ранее.

Подводя итоги, можно сделать вывод, что система внутреннего контроля налоговых органов Российской Федерации достаточно развитая и, зачастую, опирается на технологические процессы. При этом данная система положила своё законодательное начало в 2015 году, то есть организация внутреннего контроля ФНС России остаётся актуальным вопросом, так как её законодательное закрепление и последующее развитие началось совсем недавно, по сей день остаются открытыми вопросы её рациональности и эффективности. Частично результаты проделанной работы можно оценить уже сейчас – закреплены: основные положения об осуществлении внутреннего контроля деятельности по технологическим процессам Федеральной налоговой службы России; классификатор нарушений, выявленных при осуществлении внутреннего аудита налоговых органов Российской Федерации; руководство по качеству ФНС России и прочие.

## Глава 3

# Модернизация контрольной деятельности Федеральной налоговой службы России в условиях информационного общества

### 3.1 Оценка рисков и анализ рациональности модернизации налогового контроля в условиях информационного общества

Ранее упомянуто, что в работе налоговых органов Российской Федерации применяется риск-ориентированный подход, позволяющий минимизировать риски недостижения результатов налогового контроля. Однако рисков существует огромное множество, поэтому их необходимо ранжировать в несколько «ярусов». Так, например, в соответствии с рассмотренным классификатором нарушений, выявленных при проведении внутреннего аудита налоговых органов, дифференциация рисков происходит по разделам, и подразделам, которые также могут иметь деление [41]. Раздел «Организация работы по проведению налогового контроля» делят по направлениям [41; 47]:

- 1) Общие вопросы организации контрольной работы.
- 2) Камеральный контроль, осуществляемый в рамках КНП.
- 3) Выездные налоговые проверки.
- 4) Истребование документов и иной информации в рамках поручений иных территориальных налоговых органов.
- 5) Взаимодействие со следственными, правоохранными и другими контролирующими органами [48].
- 6) Выявление способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, используемых налогоплательщиками в целях уклонения от налогообложения.
- 7) Контроль в отношении организаций алкогольной отрасли.
- 8) Организация контрольной работы в отношении реорганизуемых и

ликвидируемых плательщиков налогов, сборов и страховых взносов.

9) Контроль предоставления специализированных марок для последующей маркировки табачной продукции на территории России.

10) Организация надзорной деятельности за проведением легализованных лотерей.

11) Оценка надежности системы внутреннего контроля.

Каждый из одиннадцати пунктов имеет огромную значимость, поскольку полностью влияют на показатели работы налогового ведомства в России, а также обладает значительным набором процедур, риски которых необходимо оценить. Для наглядности определим некоторые риски организации работы по проведению выездных налоговых проверок.

К основным группам риска с высоким потенциальным уровнем возможных последствий, связанным с проведением выездной проверки налоговых органов Российской Федерации, можно отнести риски [49]:

1) Связанные с качеством проведённого анализа налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок.

2) Несоблюдения, установленного законодательством России порядка проведения мероприятий и процедур налогового контроля.

3) Связанные с соблюдением сроков проведения ВМП.

4) Неполноты доказательной базы.

5) Несоблюдения ограничений, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

6) Неиспользования анализируемой ранее информации, в том числе результатов предпроверочного анализа.

7) Неполного применения или неприменения мер налоговой ответственности к налогоплательщикам.

8) Несоблюдения процессуальных сроков и процедуры рассмотрения актов, дополнительных мероприятий налогового контроля ВМП, а также представленных проверяемым налогоплательщиком письменных возражений.

Основным и наиболее частым негативным явлением для сотрудников

отдела выездных проверок является решения судов, вынесенных частично или полностью в пользу налогоплательщиков. Такие решения применяются из расчёта того, что налоговые органы обязаны доказать вину и / или схему ухода от налогообложения проверяемого лица, тем самым положения налогового законодательства Российской Федерации исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика и прочих участников экономических правоотношений. В ходе оспаривания реальности совершения сделки проверяемым лицом налоговый орган обязан обосновать получение налоговой выгоды путём выявления обстоятельств, повлекших невозможность осуществления спорных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для реализации ТРУ. Мероприятия налогового контроля, осуществленные без исследования обстоятельств построения бизнеса, специфики организации договорных отношений, в полной мере приводят к решениям, не содержащим достаточной доказательственной базы, свидетельствующей о нарушении налогоплательщиками пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и в последующем суммы налога.

Доказательная база не является единственным критерием для признания факта ухода от налогообложения в области российского законодательства о налогах и сборах. В ходе осуществления мероприятий по организации сбора достаточной доказательной базы для последующего привлечения к ответственности недобросовестного лица за нарушения налогового законодательства, при проведении ВНП проверяющим необходимо соблюдать нормы процессуального права, в том числе ведомству необходимо избегать нарушений указанных норм при рассмотрении материалов проверки.

Для снижения восьмой группы рисков, несоблюдение процессуальных сроков и процедуры рассмотрения актов, дополнительных мероприятий налогового контроля ВНП, а также представленных проверяемым налогоплательщиком письменных возражений, необходимо определить возможные составляющие риска – «подриски» несоблюдения,

процессуальных норм ВМП, а также оценить их. В таблице В.1 раскрыт перечень основных рисков несоблюдения норм процессуального права при организации и проведении выездной налоговой проверки, приведена их оценка. Шкала оценки рисков, дифференцируемая по десятибалльной шкале, определена двумя критериями: частотой появления выявленного риска и тяжестью его последствий при обнаружении. Анализ и последующая оценка части рисков, допускаемых в ходе проведения ВМП, также представлен в таблице В.1, в соответствии с которой вероятность возникновения риска оценивается как:

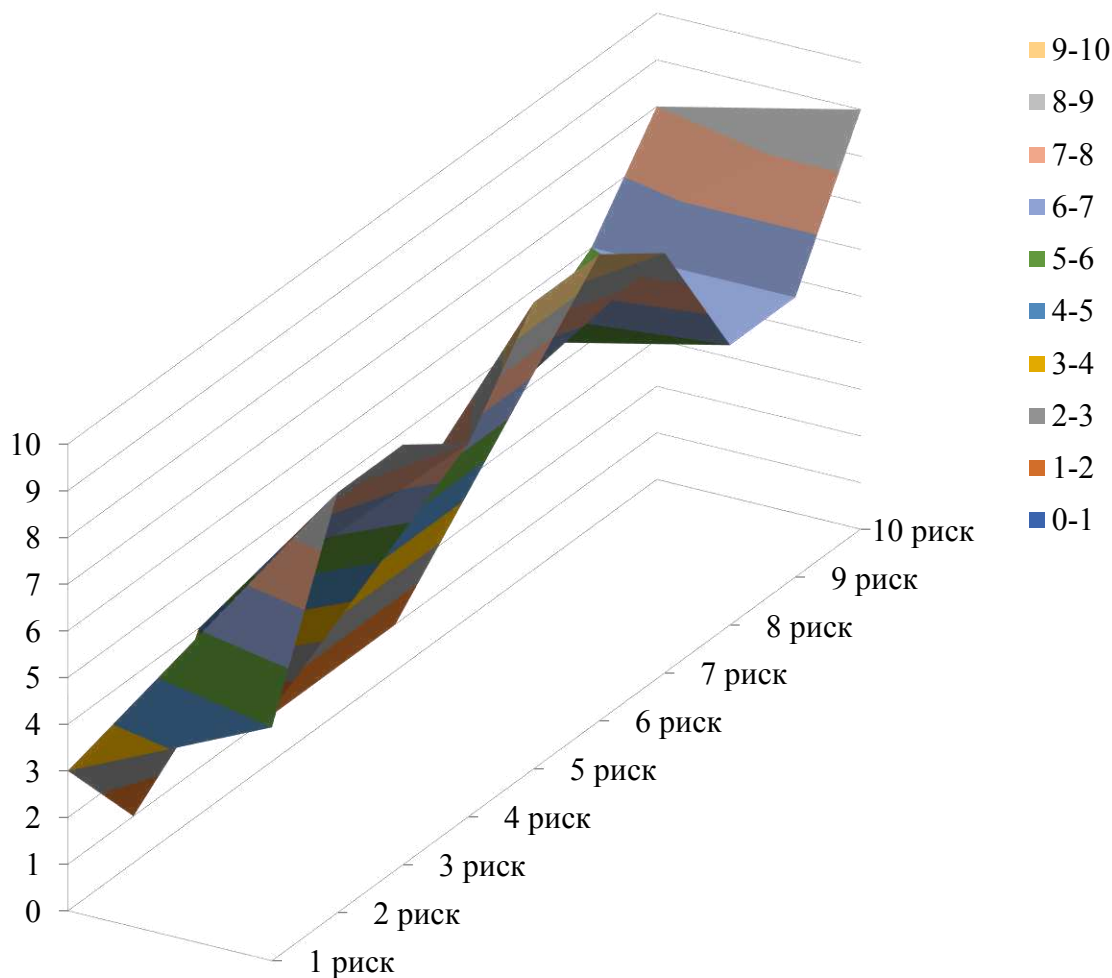
- а) от 0 до 1 – низкая;
- б) от 2 до 4 – ниже среднего;
- в) от 5 до 7 – выше среднего;
- г) от 8 до 10 – высокая.

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 процентов рисков, представленных в таблице В.1, 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.

Риск-ориентированные контрольные процедуры в ответ на оценённые риски дают возможность снизить уровень таких рисков.

С целью определения высоко рискованных процедур ВМП, осуществляемых в рамках процессуальных норм Российской Федерации, а также последующего устранения спорных вопросов по данным таблицы В.1 разработана карта рисков, представленная на рисунке 7.



Источник: составлено автором.

Рисунок 7 – Карта рисков несоблюдения процессуальных норм и процедуры выездной налоговой проверки

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 риск – Несоблюдение установленных норм порядка принятия обеспечительных меры после вынесения решения ВМП.

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



Наиболее глубокий анализ рисков и их ранжирование увеличивает эффективность определения контрольных процедур, способствующим снижению уровня рисков. Таким образом, схожую ротацию рисков необходимо проводить по всем соответствующим группам и подгруппам рисков.

Одним из основных инструментов для последующего снижения уровня рисков несоблюдения процессуальных норм и процедуры выездной налоговой проверки является автоматизация процессов, к стратегии которой относится применение АИС «Налог-3».

В рамках исследования установлена необходимость внедрения ИТ-систем и -процессов, что в совокупности с СМК налоговых органов Российской Федерации, возможно посредством организации работы в автоматизированной информационной системы «Налог-3».

На современном этапе развития ИТ-технологий разработке значимых для государства информационных платформ отведено значительное внимание. «Одна из старейших ИТ-компаний страны сегодня сосредоточена на создании государственных автоматизированных информационных систем» [90] – Главный научный инновационный внедренческий центр (далее – ГНИВЦ). Основными заказчиками работ и услуг являются Минфин и налоговое ведомство. Самым масштабным проектом за последние десятилетия является рассматриваемый АИС «Налог-3», которая представляет «полностью централизованную систему, реализованную в трехзвенной архитектуре «клиент-сервер» и функционирующую на физически единой базе данных. На сегодняшний день полностью включены функции налогового администрирования, таким образом, абсолютно все структурные подразделения ФНС России, включая центральный аппарат, работает в едином рабочем пространстве. В качестве базовых платформ, на которых создана АИС «Налог-3», были выбраны решения Microsoft (серверы приложений и клиентские места), Oracle (СУБД транзакционного сегмента) и Teradata (СУБД аналитического сегмента)» [90].

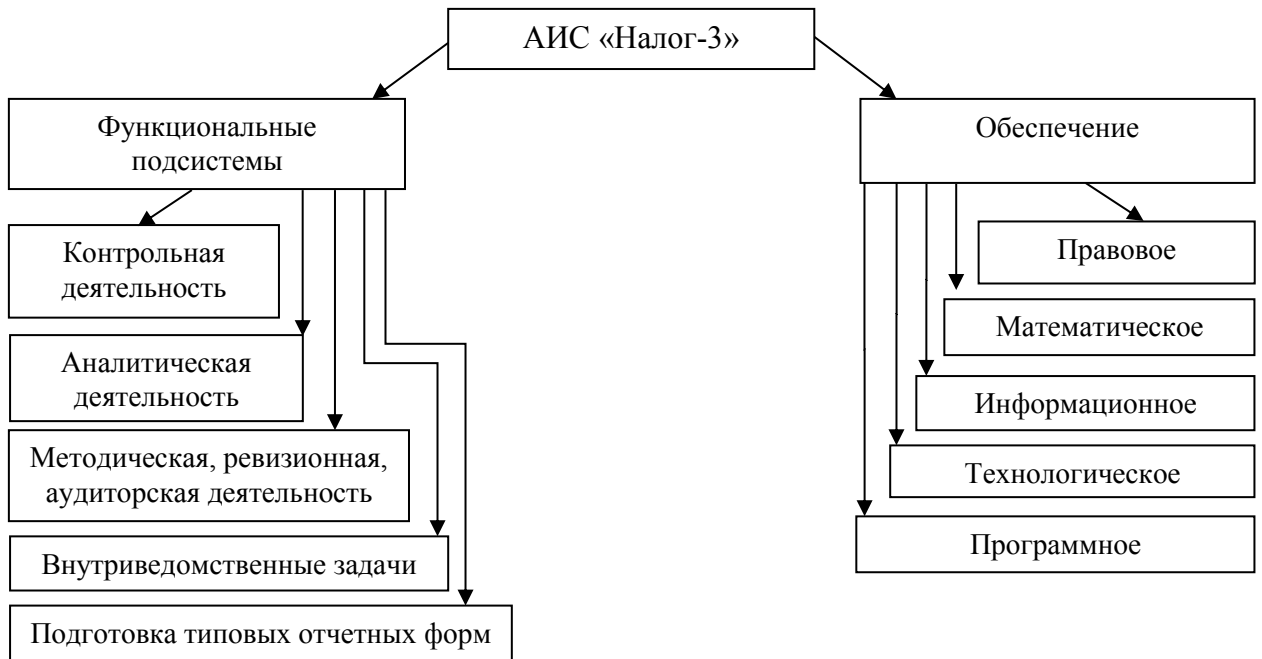
АИС «Налог-3» функционирует на ряде подсистем, с помощью которых:

- происходит сбор, систематизация, обработка, хранение и предоставление информации, контроль данных и интеграция с иными информационными системами;
- реализуется взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами;
- генерируются базы нормативной, статистической и аналитической информации;
- формируются реестры, справочники и классификаторы, сопутствующие исполнению функциональных обязанностей, возложенных на ФНС России и её структурные подразделения;
- проводится оценочный анализ и контроль данных, содержащихся в базах налоговых органов Российской Федерации.

Информация, содержащаяся в базах АИС «Налог-3», предоставляется пользователю из единого реестра путем удаленного доступа через сеть Интернет в режиме «запрос-ответ». Это связано с защитой персональных данных, а также любой информации в рамках налоговой тайны в соответствии со статьей 102 НК РФ [26].

Автоматизированная информационная система «Налог-3» содержит набор стандартизирующих компонент, упрощающих подходы к решению поставленных перед системой задач в рамках системного подхода. Данный набор принято называть компонентами прикладной инфраструктуры, разработанными ГНИВЦ. Компоненты содержат значительные «архитектурные возможности», позволяющие в дальнейшем системе осуществлять «масштабирование за счет добавления новых вычислительных ресурсов».

Модель построения информации автоматизированной информационной системы «Налог-3» можно представить в виде схемы, представленной на рисунке 8.



Источник: составлено автором.  
Рисунок 8 – Структурная схема АИС «Налог-3»

АИС «Налог-3» обслуживает более 150 тыс. пользователей – сотрудников Федеральной налоговой службы России и ее структурных подразделений и подведомственных организаций, таких как ФКУ «Налог-сервис». Генеральный директор ГНИВЦ, Олег Богатырев, сообщил, что для формирования единой базы было интегрировано «более 900 баз данных СЭОД в единое транзакционное хранилище, которое содержит сведения о 180 млн налогоплательщиках» [91].

Рассматриваемая автоматизированная система обеспечивает взаимодействие между тремя уровнями власти, федеральным, региональным и местным, на основе интегрированных баз данных.

Организация общей платформы баз данных, находящихся в пространстве автоматизированной информационной системы «Налог-3», позволяет: на федеральном уровне аккумулировать данные реестра налогоплательщиков, налоговой статистической отчетности, а также иную информацию, поступившую в сводную базу данных. Далее по телекоммуникационным каналам связи из центрального аппарата «поступают

директивные указания, методические и нормативно-справочные материалы, сертифицированное программное обеспечение и доработки к нему» [80].

АИС «Налог-3» включает в себя множество баз данных, которые пользуются сотрудники налоговых органов при осуществлении своих прямых обязанностей, в том числе:

- реестр налогоплательщиков, включающий идентификационные, статистические, учетные и иные данные;
- интегрированные данные банковских счетов налогоплательщиков;
- комплексная база данных обязательных отчетных документов, связанных с осуществлением основных функций налогового ведомства;
- дополнительная база данных, с иными сведениями налогоплательщиков, в том числе: риски, контактные данные, взаимозависимость и прочее.
- нормативная база данных;
- база данных контрольных блоков, содержащая информацию обо всех процессуальных действиях, решениях, актах, протоколах, постановлениях и прочем.

Автоматизированная система включает и иные базы данных, которые постоянно мониторятся и обновляются. Так, например, в ходе анализа в системе АСК НДС происходит сбор и обработка информации, содержащейся в книгах покупок и продаж налогоплательщиков, что в последующем дает общую картину о плательщике налога на добавленную стоимость, о его добросовестности, анализ состояния контролируемого лица. Система автоматически определяет наиболее рискованно действующих налогоплательщиков. Ранее в параграфе 2.2 исследовательской работы более детально описаны преимущества АСК НДС.

Программный комплекс АИС «Налог-3» также способствует мониторингу внутриведомственной деятельности. Мониторинг текущей деятельности нижестоящих, территориальных налоговых органов позволяет сотрудникам данного ведомства формировать аналитические выборки на

основе имеющейся информации с целью выявления вышестоящими налоговыми органами нарушений в деятельности нижестоящих налоговых органов по контролируемым направлениям их деятельности. За счёт введения такого технического мониторинга осуществляется повышение эффективности системы внутреннего контроля всей структуры налоговых органов Российской Федерации, в том числе с учетом прохождения этапов обработки сокращаются риски контроля сроков формирования документов [74].

Немало важным является то, что платформа АИС «Налог-3» позволяет обеспечить информацией внешних пользователей информации. Так, посредством сбора информации на единой платформе, на сайте ФНС России в разделе «Прозрачный бизнес. Проверь себя и своего контрагента» [92] постоянно актуализируется информация об юридических лицах и индивидуальных предпринимателях. Тем самым просматривается прямая необходимость бесперебойной работы системы, направленной на всех пользователей обрабатываемой информации.

Главный научный инновационный внедренческий центр проводит постоянные доработки различных составляющих компонент АИС «Налог-3», за счет которых к концу 2020 года были разработаны и реализованы:

- форматы для отправки заявлений налогоплательщиков по электронным каналам связи;
- сервис подачи заявления на портале ФНС России, а также возможность подачи заявления в личном кабинете налогоплательщика;
- публичный сервис предварительной проверки возможности получения субсидии с детальной информацией о причинах возможного отказа, с помощью которого были направлены уведомления о возможности получения субсидии и необходимости подачи заявления на выплату, что является отличным инструментом взаимодействия различных пользователей информации в условиях пандемии;
- новые компоненты АИС «Налог-3» для осуществления расчета и выплат субсидий.

ГНИВЦ принимает активное участие в реализации социально-значимых проектов, одним из которых является выплата субсидий в связи с условиями, вызванными пандемией коронавируса. В частности, Правительство Российской Федерации приняло в 2020 году ряд постановлений «о поддержке субъектов малого и среднего бизнеса, ведущих деятельность в наиболее пострадавших отраслях экономики». Налоговому ведомству отведена отдельная роль – основного оператора, который проводит основную работу от подачи заявления на выплату, проверку и её расчеты, до приема сведений о фактически выплаченных суммах.

Подводя итоги, необходимо сказать, что с каждым последующим годом происходит все больше новых открытий в сфере ИТ, социальная сфера напрямую становится взаимоувязанной с информационными технологиями, разрабатываются более усовершенствованные модели информационных платформ и систем. Такой институт, как государство также не отделен от нововведений. Однако, на примере автоматизированной информационной системы АИС «Налог-3», можно сделать вывод: даже имея за собой передовые системы, несравнимые в области налогового регулирования с иными в мире, необходимо тщательно аудировать систему на предмет возникновения ошибок, сбоев и иных негативных факторов, влияющих на общую работу всего налогового ведомства, для последующего устранения возникающих рисков контроля.

### **3.2 Применение стандарта СОВИТ для обеспечения контрольной деятельности процессов**

Изменения последнего десятилетия способствовали развитию современных технологических инструментов, определяющих последующее направление жизнедеятельности общества. Издано многочисленное количество законодательных актов и регламентов, разработаны и введены в эксплуатацию информационно-телекоммуникационные комплексы. Обмен информацией посредством ИТ-систем осуществляется Федеральной налоговой

службой России также и с иными структурами, входящими в состав органов исполнительной власти, в том числе производится постоянный электронный обмен данными налогового ведомства с иными органами власти: Федеральная таможенная служба, Ростехнадзор, Росреестр и прочие.

Обладая значительным потенциалом для возможности эффективной работы, возникновение рисков все же неизбежно, в связи с, например, внешними факторами, которые ведомство не может самостоятельно устранить. К ним может относиться: банкротство фирмы и возникновение последующих долговых обязательств. Поскольку налоговые начисления являются только третьей ступенью выплат при распределении имущества банкрота, их может просто не хватить для погашения обязательств перед бюджетами Российской Федерации.

В результате вероятность привести риски к нулевым показателям отсутствует, минимизация рисков возможна до предела, стремящегося к нулю, определяется по формуле (1)

$$\lim_{n \rightarrow 0} (n) = R, \quad (1)$$

где  $R$  – существующий риск.

В связи с чем риски контрольной деятельности ФНС России и её структурных подразделений, вызывающие негативные последствия при возникновении, необходимо снижать до предела, стремящегося к нулю. Тем не менее, внутренние контрольные процедуры, выставленные в ответ на оцененные риски на современном этапе развития, недостаточно минимизируют такие риски.

С момента разработки рассматриваемой системы АИС «Налог-3» происходят сбои работ, влекущие за собой риски:

- несвоевременность передачи / получения документов и информации;
- недопоступление средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- сбор отчетов по формам статистической налоговой отчетности в целом по России усложняется в связи с возникновением множественных ошибок при работе аналитической системы АИС «Налог-3»;
- снижение ключевых показателей эффективности ФНС России и её структурных подразделений;
- раскрытие информации (налоговой тайны) и иные риски.

Одной из причин их возникновения также является то, что Центральный аппарат ФНС России не проводит контрольных мероприятий, связанных с налогоплательщиками, что свидетельствует о неприменении на практике разработанных информационных систем. Это значительно усложняет внутренний контроль всей Службы, так как разработчиком методических рекомендаций по применению автоматизированных внутренних систем является Центральный аппарат, что достаточно «опробочено», поскольку, по нашему мнению, невозможно применение теоретических знаний без понимания деятельности на «местном» – территориальном уровне.

Переход к системе менеджмента качества ФНС России и её подведомственных органов является огромным шагом в «налаживании отношений» с налогоплательщиком. Но полный переход на СМК, который должен осуществиться в ближайшее время невозможен, в связи с технической неготовностью внутренних автоматизированных систем, загруженностью и некомпетентностью сотрудников налоговых органов Российской Федерации, а также устоявшихся на протяжении почти трёх десятков лет правил.

Учитывая необходимость надлежащей работы СМК, направленности Федеральной налоговой службы России на риск-ориентированный подход и автоматизацию процессов, возникает необходимость внедрения аудита ИТ-систем и -платформ ведомства, который позволит тщательно и своевременно предупредить о возникновении соответствующих рисков и дать им справедливую оценку.

Опорным инструментом данного вида аудита может послужить международный стандарт ISO 9001, 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 [79].

Разработанный в 1996 году Стандарт COBIT являлся инструментом аудита и контроля, однако на современном этапе развития представляет собой универсальную модель, способствующую разумно внести коррективы не только в рамках оценки IT-процессов и -платформ, но и построить надлежащую систему руководства информацией в рамках поставленных руководством целей [62].

Международный стандарт COBIT рекомендует ряд показателей результативности и эффективности для осуществления аудита информационных систем. Показатели результативного характера определяются посредством достижения результатов – поставленных ранее целей. Возможность их расчета наступает только после наступления факта / события, что позволяет их назвать «индикаторами задержки» [93].

Показатели эффективности, или «индикаторы опережения» согласно COBIT 4.1, позволяют определить вероятность достижения поставленных цели и задач. В данном случае измерение показателя происходит перед наступлением факта и (или) события [81].

Необходимо учитывать, что результативные показатели низшего уровня являются показателями эффективности более высокого уровня.

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. Преимуществом COBIT является указанный фактор, поскольку, например, основной его конкурент ITIL разработан только в рамках применения бизнес структур. Впрочем, оба руководства нерационально принимать за единственно возможный способ

оценки процессов: необходимо «принять и адаптировать» («adopt and adapt») стандарты под определённую IT-систему или -платформу.

COBIT 4.1 позволяет определить уровень зрелости информационной системы, а не охват и глубину контроля. Модель зрелости оперативно помогает выявить путем сравнительного анализа точки контроля, необходимые для улучшения. Основным методом, используемый COBIT 4.1, – метод оценки бизнеса, заключается в градации по шкале от нуля – «несуществующего» до пяти – «оптимизированного» [79].

В свою очередь, COBIT 5 устанавливает такие формы организации деятельности в условиях автоматизации, как управление и руководство. Управление информационным полем в условиях автоматизированных систем или платформ, формируемое в рамках COBIT 5, используется для последующего планирования, построения, реализации и регуляции заложенного руководством предприятия курса, однако данная форма находится в зоне ответственности менеджеров IT-процессов [94]. Руководство же – зона ответственности руководителей организации. Тем самым, взаимодействуя между собой, организация управления IT-систем и -платформ реализуется ни как вспомогательный фактор, а как основной институт реализации цели и задач предприятия.

Рассматриваемая в исследовании IT-платформа АИС «Налог-3» на современном этапе развития основана на руководствах пользователя и администратора процессов. В первом случае описаны действия, необходимые при организации деятельности сотрудников налоговых органов Российской Федерации, руководство же администратора процесса необходимо для корректного выполнения IT-процессов в рамках автоматизации с целью эффективной реализации деятельности налогового ведомства, в том числе в рамках их контрольной работы. Таким образом, выстраиваемые в информационном пространстве АИС «Налог-3» процессы соответствуют рекомендациям, прописанным международным стандартом COBIT 5.

Актуальность аудита информационных систем на современном этапе его развития резко возросла. Данный факт связан «с увеличением зависимости экономических субъектов от информации и информационных технологий, обрабатывающих указанную информацию» [62].

Стандарт COBIT описывает обязательные требования, необходимые для проведения аудита рассматриваемой сферы. Также он определяет [62]:

- для аудиторов минимальный уровень выполнения работ;
- для Сертифицированных Аудиторов Информационных Систем (Certified Information Systems Auditor – CISA) необходимые требования, предъявляемые к их работе;
- для управляющих и стейкхолдеров, – «представление о требуемом уровне профессиональной работы лучших практиков в области IT» [62].

COBIT обеспечивает на практике внедрение системы, предающей «уверенность в уровне предоставляемых сервисов» [82]. Международный стандарт дает возможность разработать показатели-ориентиры, точки обнаружения которых способствуют устранению негативных последствий, неправильности работы процессов, что в случае с АИС «Налог-3» позволяет минимизировать потери бюджетов бюджетной системы России.

Любая автоматизированная информационная систем создана с целью оптимизации процессов, а также удовлетворения потребности их пользователей в полезности АИС. Получение уверенности в сокращении рискованных операций является основной задачей данных систем. «Полезность, риск и контроль определяют суть корпоративного управления информационной системой. Корпоративное управление информационной системой есть ни что иное как ответственность руководящего и управления бизнесом, которая включает в себя лидерство, организационную структуру и процессы, обеспечивающие соответствие информационных технологий текущим и стратегическим целям этого субъекта» [63].

Государственное управление информационными системами значительно не отличается от корпоративного. Отличным будет являться

только то, что руководителем выступает государство (министерство, ведомство).

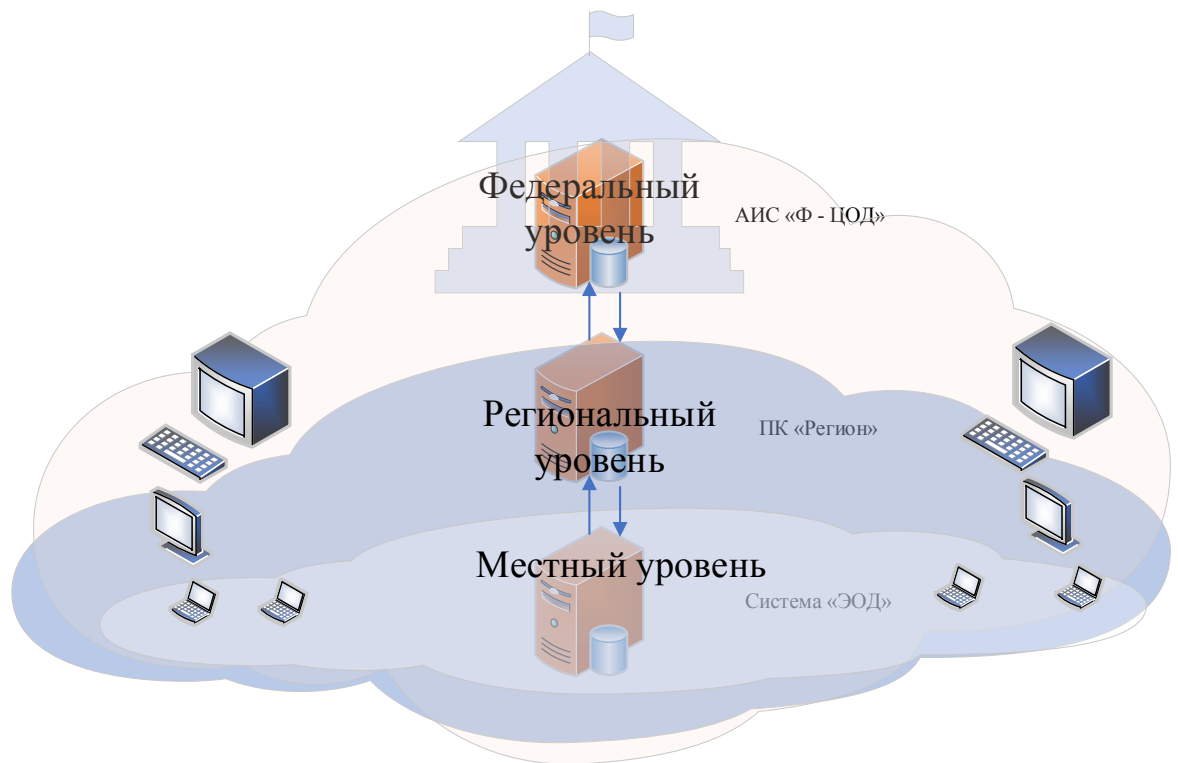
Субъекты пользования информации в условиях развития информационного общества обязаны полностью следовать стандартам и требованиям руководства по качеству, соблюдать правила обработки и хранения личных данных и иной конфиденциальной информации, правила безопасности. Руководство и управление в разрезе стандарта СОВІТ обязано непрерывно оптимизировать пользование информацией, содержащейся в базах данных автоматизированных информационных систем, тщательно отбирать её пользователей [93]. С целью выполнения поставленных задач и установок, руководство и управление должно иметь представление о статусе IT-архитектуры, определять методы управления.

Любая информационная система имеет свою архитектуру, под которой понимают концепцию, определяющую модель, структуру, выполняемые функции и взаимосвязь компонентов данных систем. Архитектура состоит из различных компонентов и элементов.

Архитектура АИС «Налог-3» обладает своими особенностями, которые определяются следующим:

- структура автоматизированной информационной системы должна соответствовать структуре налоговых органов;
- содержание АИС «Налог-3» должно соответствовать предметной области объектов и субъектов пользования;
- обработка информации в автоматизированной системе реализуется посредством сетевой информационной технологии налогового ведомства;
- необходимо учитывать «единство стандартов, терминологии, унификации методик проектирования» [74].

Схематично структура архитектуры АИС «Налог-3» представлена на рисунке 9.



Источник: составлено автором.  
Рисунок 9 – Архитектура построения АИС «Налог-3»

Организация архитектурного пространства автоматизированной системы «Налог-3» разделяет пользователей информации и возможности доступа к ней, что соответствует положениям руководства и управления международного стандарта COBIT.

Выявленные в ходе исследования сходства организации пространства АИС «Налог-3» и любой иной IT-системы, действующей на основе COBIT, позволяют сопоставить российские регламентируемые правовые документы с рассматриваемым международным стандартом. Это позволит улучшить управление как самой АИС «Налог-3», так и иных информационных государственных систем, опирающихся на опыт налогового ведомства, тем самым международный стандарт обеспечивает информационную и технологическую базу, позволяющую внедрить рациональную стратегию проведения аудиторских проверок государственных информационных платформ в России.

Аудит информационных систем в России проводят посредством [95]:

– обследования технологий, применяемых субъектом пользования (инвентаризация), осуществляется с целью последующего внедрения новых элементов автоматизированной информационной системы, анализ и оценка в данном случае не производятся;

– экспертных оценок, делящихся на ряд подвидов, в том числе оценка: последующих и текущих IT-проектов и проектных решений, обоснованности инвестиций в АИС, IT-процессов и прочее;

– технического аудита, обеспечивающего сбор и анализ информации: предоставляет рекомендации в целях улучшения работы отдельных технологических элементов информационной платформы (предполагаются незначительные узкоспециализированные проверки);

– аудита IT-процессов, который предполагает «аудит информационных технологий и систем, критичных для выполнения конкретного бизнес-процесса субъекта экономики с заданными критериями качества и эффективности» [62]. Рассматриваемое направление аудиторской деятельности в области IT-управления ставит перед собой задачи определения, выявления и оценки бизнес-процессов, технических процессов, оборудования, их пользователей и участников, а также необходимых регламентирующих документов. Происходит формирование формализованной модели исследуемого IT-процесса и/или конкретного бизнес-процесса;

– аудита информационной системы по критериям отбора: её безопасность, эффективность, доступность информации или процесса, соответствие требованиям и прочие. Исследование проходит не по отдельным элементам, а в полной совокупности их IT-процессов, сопровождение аудита всей бизнес-системы;

– комплексного аудита информационных систем, предполагающего «анализ взаимосвязей бизнес-процессов и их требований, информационных и смежных технологий, совокупности программно-аппаратных средств с целью выявления ее адекватности потребностям субъекта экономики» [62].

Основным же видом проведения аудита в сфере IT-процессов и IT-систем является комплексная проверка. Ранее рассматриваемый стандарт COBIT позволяет осуществить данный вид аудита. Вобрав в себя достижения значительного числа международных стандартов, в том числе ISA [96], его можно с легкостью масштабировать. COBIT позволяет осуществить аудит IT-сферы учитывая структуру проведения любой иной аудиторской деятельности, не внося изменений в общепринятые принципы и нормы.

Стандарт COBIT способствует выполнению поставленных задач перед аудитором, а именно в рамках [93]:

- содействия в области управления аудируемым субъектом автоматизированной информационной системой;
- проведения аудиторских исследований;
- помощи в подготовке внутренних нормативных документов, регламентирующих IT- и бизнес-процессы;
- содействия в предотвращении сбоев автоматизированных информационных систем;
- участия в управлении рисками, связанными с использованием аудируемых информационных платформ;
- осуществления независимой интерпретации управленческих рекомендаций к принятию последующих решений с целью оптимизации функционирования автоматизированной информационной системы аудируемого субъекта.

Опираясь на COBIT 4.1, позволяющий определить уровень развития анализируемой сферы и её автоматизированной информационной системы по ранее рассматриваемой шкале от нуля до пяти, руководитель предприятия может установить [93]:

- статус автоматизации системы и / или платформы на момент аудита, стадию её развития;

- текущий статус наилучшего опыта в аудируемой сфере посредством сравнения автоматизированной информационной системы с лучшей в смежной отрасли;
- текущий статус соответствия международным стандартам в ходе анализа международного опыта;
- стратегию развития такой системы, а также результаты ранее проведенных работ.

Модель зрелости, советуемая COBIT 4.1, определяет необходимость выявления критических ИТ-процессов и последующих мер контроля, способствует ликвидации обнаруженных проблемы, определяет существующие ошибки, доводя их до руководящего звена управления. В последующем разрабатываются планы по выполнению ряда действий с целью исправления обнаруженных проблемных точек. Тем самым, COBIT 4.1 обеспечивает поддержку управления автоматизированными информационными системами [93].

COBIT рекомендует использовать классическую модель аудиторского цикла при осуществлении оценки механизмов управления, в соответствии с которой стандартны и иные нормативные документы, не противоречащие законодательству страны, определяют критерии аудиторского исследования.

Стандарт также определяет еще один распространенный подход к реализации аудиторского исследования автоматизированных информационных систем – анализ рисков, критерии которого формируются посредством их оценки. Тем не менее, методы анализа и управления рисками, а также вопросы их применения при организации аудиторской деятельности автоматизированных информационных систем остаются вне рамок указанного COBIT. Он раскрывает лишь общие определения и краткие пояснения.

Федеральная налоговая служба России на современном этапе развития применяет риск-ориентированный подход в области внутреннего контроля, а также посредством данной модели построения контрольных точек на практике проводит анализ деятельности контролируемых лиц.



Проведение контрольных процедур в ответ на оценённые риски при применении риск-ориентированного подхода является гарантом повышения эффективности налогового контроля, позволяет реализовать задачу мониторинга текущей деятельности нижестоящих налоговых органов с целью отбора налоговых органов, нарушающих своевременность проведения налоговым органом Российской Федерации формирования исходящих документов на основании Регламента организации внутреннего аудита в Федеральной налоговой службе, утвержденного приказом ФНС России от 16 ноября 2017 г. № ММВ-7-16/163@ [41]. Мониторинг текущей деятельности нижестоящих налоговых органов позволяет налоговым органам Российской Федерации формировать аналитические выборки на основе имеющейся информации с целью выявления вышестоящими налоговыми органами нарушений в деятельности нижестоящих налоговых органов по контролируемым направлениям их деятельности [97].

Данные системы позволяют передавать информацию между налоговыми органами по контрольным процедурам, а также информировать налогоплательщиков, в соответствии с нормами Налогового кодекса Российской Федерации. Благодаря таким системам обработки данных сокращаются риски, связанные с составлением сроков, применением положений налогового законодательства в части формирования требований, извещений, решений и так далее. Однако при внедрении новых систем появляется «обратная сторона медали».

Касательно классической модели аудиторского цикла, построенной в соответствии со стандартом СОВИТ, необходимо указать, что она опирается на: концептуальное ядро Стандарта, общие положения и требования по разделам «Планирование и выработка стратегии аудита» и «Обобщенная схема руководства по аудиту», а также общепринятые принципы управления – «Общие замечания относительно оценки процессов управления» [94].

СОВИТ описывает основные стадии аудиторской проверки, формулирует аудиторские инструкции конкретных ИТ-процессов, благодаря

которым возможно исследование в раках аудита [93; 94].

В ходе планирования проведения аудита автоматизированных информационных систем необходима разработка общей стратегии и детального подхода. В первую очередь аудитору важно определить наиболее значимые области и проблемные места. Сам же процесс исследования в ходе аудита автоматизированных информационных систем будет осуществлен качественно и своевременно, с оптимальными затратами.

Однако, аудит такой специфической сферы как ИТ требует внедрения множества специфических аудиторских процедур, соответственно значительных временных затрат и ресурсов, в связи с чем процесс формирования аудиторских доказательств вызывает потребность в подготовке достаточно обширной информационно-аналитической базы.

Цикл аудита автоматизированной информационной системы осуществляется в семь этапов [93; 94]:

- а) планирование;
- б) аудит по существу выявленной проблемы;
- в) подготовка промежуточных выводов и оперативных управленческих рекомендаций;
- г) передача результатов проверки о выявленных нарушениях и недостатках аудируемому лицу с целью последующей реорганизации системы управления;
- д) внедрение результатов аудиторской проверки;
- е) определение эффекта от использования полученных результатов;
- ж) подготовка выводов и рекомендаций по результатам аудиторской проверки.

При достижении седьмой точки в модели построения цикла аудита автоматизированных информационных систем происходит возврат в «малый круг» цикла, начиная с четвертой позиции.

COBIT 4.1 сформирован с целью совершенствования управления автоматизированных систем, однако основополагающими моментами для

реализации указанной цели являются определение ценностей и выявление рисков. Методология рассматриваемого стандарта предлагает общую модель ведения бизнес-процессов как элементов IT-функций, что способствует пониманию базового моделирования для осуществления детальности IT-персонала и управленцев. COBIT версии 4.1 реализует возможность взаимодействия персонала и руководства посредством взаимосвязи обязанностей одних с контрольной деятельностью других [93].

Можно сделать вывод, что в основе методологии COBIT 4.1 лежит следующий основополагающий принцип: для обеспечения субъекта надлежащей информацией, необходимой для достижения ранее заявленных целей, он должен инвестировать и управлять IT-ресурсами с помощью структурированно выстроенного комплекса процессов [93].

Надлежащая информация должна соответствовать информационным критериям, определенным стандартом COBIT 4.1, основанным на общих требованиях качества [93]:

- полезность: значимость и релевантность бизнес-процесса;
- эффективность: оптимальное использование ресурсов;
- целостность, характеризующаяся точностью, обоснованностью и полнотой полученной информации;
- доступность: наличие информации для бизнес-процесса;
- соответствие нормативно-правовым актам, иным необходимым внешним требованиям и внутренним регламентам;
- конфиденциальность и защита информации;
- достоверность обеспечения надлежащей информацией руководящего звена.

Система внутреннего контроля в области видения COBIT 4.1 напрямую взаимодействует с IT-сферой на уровне высшего руководства бизнес-процесса [93]. Общими мерами контроля, включенными в состав IT-процессов и -услуг являются: разработка сопутствующих систем, их эксплуатация и

безопасность, внесение необходимых изменений и прочее.

Современный этап развития автоматизированных систем контроля налоговой службы Российской Федерации организует работу сотрудников ведомства таким образом, что аудит, в том числе процессуальных сроков, является непрерывным автоматизированным процессом. Однако АИС «Налог-3» все еще не до конца сформирована, также постоянные изменения и нововведения Налогового кодекса Российской Федерации способствуют обновлению процессов автоматизированных систем внутреннего контроля.

Тем самым, целесообразным является необходимость аудирования автоматизированной системы АИС «Налог-3» на основе фреймворка COBIT – программной платформы, разработанной с целью обеспечения аналитических процессов в рамках рассматриваемого Стандарта, определяющей структуру ИТ-системы и обеспечивающей наиболее эффективную модель объединения разносторонних компонент единой ИТ-платформы. К мерам контроля, включенным в состав приложений, поддерживающих бизнес-процесс, относят в данном случае полноту, точность, достоверность, авторизацию, разделение обязанностей. Стандарт COBIT помимо самих ИТ-процессов охватывает и иные факторы, необходимые для эффективного управления, так, например, принципы, политику и/или методологию предприятия, организационную структуру, а также культуру, этику и поведение субъектов и объектов процессов, информацию, компетенцию сотрудников и прочее.

Стандарт необходимо рассматривать как методологию, носящую рекомендательный характер. Вместе с тем особенность COBIT заключается не только в возможности его применения в государственном секторе, но и в возможности его использования: международный стандарт интегрирует в себе иные отраслевые методологии, используя их для улучшения результатов уже действующих процессов, принимая во внимание необходимые решения, а также субъекты и возможности их принятия.

### **3.3 Пути совершенствования контрольной деятельности налоговых органов в условиях информационного общества**

Автоматизация рабочих процессов является на данном этапе развития общества наиболее важным вопросом при формировании последующей политики деятельности субъектов социальной, политической и финансово-хозяйственной деятельности.

В параграфе 3.2 диссертационной работы обоснована необходимость применения аудита информационных систем вне зависимости от «состоятельности» IT-системы, также приведены доводы, направленные на применение стандарта COBIT с целью организации рабочего процесса на основе IT-платформ.

С целью рационального применения аудита автоматизированных систем контроля в рамках исследования проведен анализ действующих процессов АИС «Налог-3» на основе международного стандарта COBIT. Первичным является выбор оценки процессов, поскольку методологические основы COBIT 4.1 и COBIT 5 содержат необходимые для реализации соответствующего вида аудита данные [93; 94].

Стандарт COBIT 4.1 предлагает подобную систему оценки процессов – «Модель зрелости», в основе которой лежит шкала оценки и модель зрелости способностей процессов, разработанных Институтом разработки программного обеспечения – SEI (the Software Engineering Institute). Оценка процессов выстраивается по принципу вероятности: «насколько вероятно, что процесс в заданных условиях приведет к ожидаемому результату?» [98].

Представленные Стандартом наименования уровней зрелости отвечают на поставленный вопрос, раскрывая основную суть анализируемого IT-процесса в рамках рассматриваемой IT-системы. Оценочная шкала дифференцируется, как было указано ранее в параграфе 3.2 исследования, по бальной системе от 0 до 5, а именно [93]:

– 0 – не существующий процесс;

- 1 – начальный процесс;
- 2 – интуитивно повторяющийся процесс;
- 3 – определенный (документированный) процесс;
- 4 – измеряемый и управляемый процесс;
- 5 – оптимизируемый процесс.

Версия 4.1 предполагает последовательное достижение каждого из уровней. В реальности процессы изменения могут одновременно демонстрировать признаки нескольких, а также непоследовательных уровней. Данные обстоятельства складываются и с шестью атрибутами зрелости, под которыми подразумевается [93]:

- осведомленность и коммуникации;
- навыки и квалификация;
- политика, планы и сопутствующие процедуры;
- инструменты и автоматизация;
- ответственность и подотчетность;
- цели;
- измерения.

Ввиду сложившейся ситуации оценка и аудит процессов поводится на основе практически произвольных результатов, поскольку в COBIT 4.1 не описывает чётких характеристик уровней, способных конкретизировать их дифференциацию. В рамках международного стандарта версии 4.1 процессы ранжируются посредством субъективизма: аудитор самостоятельно оценивает значимость процессов, их «зрелость», на основе которых делается вывод о соответствующей позиции.

В свою очередь, версия 5 реализована в рамках подхода к оценке процессов международного стандарта ISO / IEC 15504 «Информационные технологии – оценка процесса», тем самым, придерживаясь установленных всемирных правил, позволяет исключить субъективизм в ходе проведения аудита [96].

Ниже приведена таблица 2 с кратким описанием каждого уровня в соответствии с международным стандартом COBIT 5, всего таких уровней насчитывается шесть [94].

Таблица 2 – Уровни оценки автоматизированных процессов в соответствии с COBIT 5

Уровни COBIT 5	Характеристика уровня для последующей оценки процесса
Нулевой – Incomplete – неполный процесс	<ul style="list-style-type: none"> <li>– процесс, который ещё не внедрен;</li> <li>– процесс не соответствует собственному назначению;</li> <li>– процесс полностью не достигает поставленных ранее целей;</li> <li>– отсутствие или минимальное количество свидетельств систематического достижения поставленных целей</li> </ul>
Первый – Performed – выполняемый процесс	<ul style="list-style-type: none"> <li>– процесс внедрен и соответствует своему назначению;</li> <li>– процесс ранее достигал поставленных целей, однако нет гарантий того, что он вновь рационально их достигнет;</li> <li>– процесс неуправляем, в том числе не имеет методики и инструментария для достижения процессных результатов;</li> <li>– прогноз невозможен, поскольку нет заранее заданных ограничений времени, ресурсов, стоимости и иного</li> </ul>
Второй – Managed – управляемый процесс	<ul style="list-style-type: none"> <li>– процесс внедрен, соответствует своему назначению и является управляемым;</li> <li>– системная основа, процесс реализуется в рамках заданных ограничений;</li> <li>– становится возможным планирование процесса;</li> <li>– возможны отслеживание результатов и последующая корректировка процесса;</li> <li>– рабочие продукты процесса создаются, контролируются и поддерживаются</li> </ul>
Третий – Established – установленный процесс	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обладает характеристиками второго уровня, при этом возникает возможность управления процессом;</li> <li>– становится возможным получение ожидаемых результатов;</li> <li>– процесс выполняется на всех уровнях управления организации в соответствии с общими правилами</li> </ul>
Четвёртый – Predictable – предсказуемый процесс	<ul style="list-style-type: none"> <li>– процесс обладает характеристиками третьего уровня, однако появляется возможность получить результат в условиях ранее заданных ограничений;</li> <li>– становится возможным определение будущего объема достижения процессом установленных целей в условиях заданных ограничений</li> </ul>
Пятый уровень	<ul style="list-style-type: none"> <li>– постоянное совершенствование процессов в целях достижения ранее заданных положительных результатов;</li> <li>– чётко сформулированы задачи совершенствования процесса;</li> <li>– возможность расчёта результативности процесса</li> </ul>

Источник: составлено автором по материалам [94].

Важнейшей особенностью СОВИТ 5 является методика оценки процесса, заключающаяся в её применении для разных производственных и / или вспомогательных процессов как в рамках управления, так и руководства, тем самым она не имеет привязки к конкретным областям процесса [94].

Приоритет выбора оценки процессов в условиях реализации СОВИТ 5 заключается также в его разносторонности, поскольку позволяет оценить не текущее состояние автоматизированного процесса и / или системы в общем, что является основной целью СОВИТ 4.1, а последующие возможности таких процессов и / или систем в рамках направленной стратегии предприятия. Таким образом, версия 5 международного стандарта является средством, способствующим скорректировать соответствующие процессы для реализации запланированных ранее результатов в условиях различных обстоятельств в рамках операционного контроля.

Структура оценки международного стандарта СОВИТ версии 4.1 и версии 5 обладают сходством, ранжирование в обоих случаях производится от нуля до пяти, вместе с тем содержание каждого уровня оценки обладает кардинальным отличием.

В следствие проведённого анализа рассматриваемых 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».

Платформа нового поколения АИС «Налог-3» многофункциональна и включает в себя различные процессы, связанные с контрольной деятельностью, регистрацией налогоплательщиков, их администрированием и прочие. Каждый из указанных блоков достаточно значим для корректной работы полного программного комплекса автоматизированной системы, однако автоматизация средств налогового контроля обеспечивает выполнение одной из основных функций налоговых органов России и всего государства – фискальной, позволяющей своевременно и полноценно пополнять бюджетную систему страны.



В параграфе 3.1 диссертационной работы приведено исследование в части процессов, риск возникновения которых возможен в рамках ВМП. Автоматизация указанных рисков позволяет сократить вероятность их появления, тем самым возникает необходимость проанализировать их в условиях работы АИС «Налог-3». Инструментом для анализа послужит COBIT 5 для последующего обоснования рациональности его применения в ходе аудита государственных автоматизированных информационных систем России.

Идентифицированные ранее риски, представленные в таблице В.1, надлежит оценить на уровень автоматизации, а также возможность их дальнейшего исключения посредством IT-процессов. В результате чего, градация деления возможна по признаку их принадлежности и включенности при организации работы в АИС «Налог-3»: процессный риск может быть неавтоматизированным, частично автоматизированным или полностью автоматизированным.

Таким образом, при работе в рассматриваемой автоматизированной информационной системе:

- риск 1 – полностью автоматизирован;
- риск 2 – частично автоматизирован;
- риск 3 – частично автоматизирован;
- риск 4 – частично автоматизирован;
- риск 5 – частично автоматизирован;
- риск 6 – частично автоматизирован;
- риск 7 – не автоматизирован;
- риск 8 – полностью автоматизирован;
- риск 9 – частично автоматизирован;
- риск 10 – не автоматизирован.

Анализ рисков на предмет автоматизации процессов, снижающих возможность их возникновения, показал следующее:

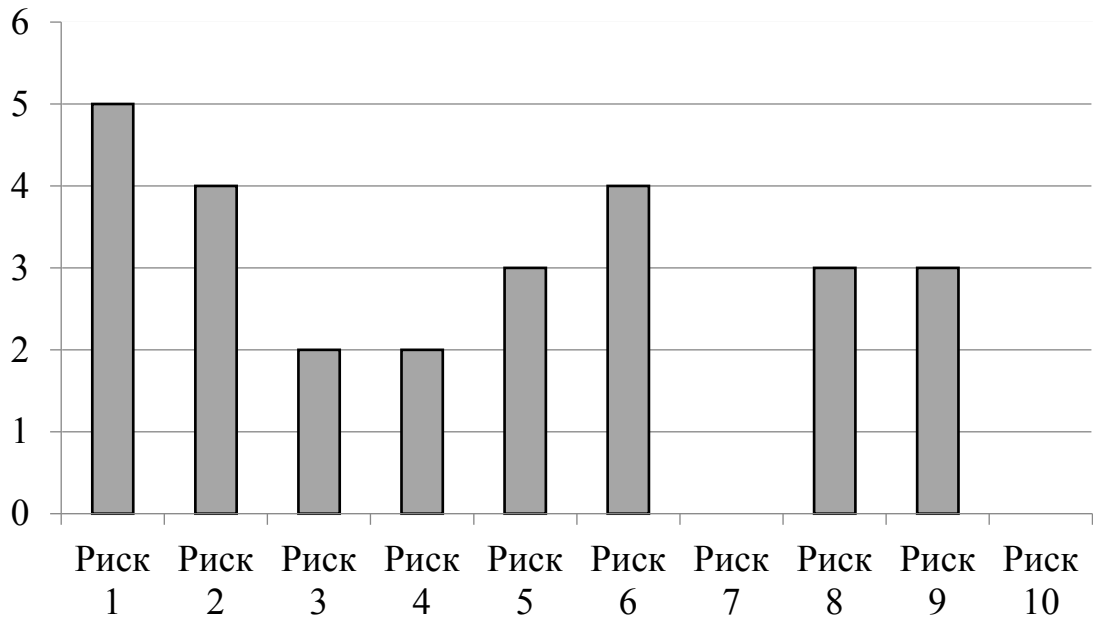
- только 20 процентов рисков полностью автоматизированы;
- ещё 20 процентов анализируемых показателей не имеют контрольные процедуры в части информационного пространства;
- более половины показателей потенциальных рисков несоблюдения процессуальных и процедурных норм, возможных при проведении ВМП, автоматизированы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

Важно указать, что в случае с не автоматизированными процессами необходимо рассмотреть их возможность внедрения в информационную систему. Процессы, автоматизированные частично, обладают потенциалом к совершенствованию, возможностью достичь полностью автоматизированного процесса.

В соответствие с чем определяем возможность автоматизации контроля рисков 7 и 10:

- «неознакомление налогоплательщика с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля»: в рамках автоматизации и уменьшении вероятности возникновения риска ввести автооповещение о соответствующих конечных датах;
- «несоблюдение установленных норм порядка принятия обеспечительных меры после вынесения решения ВМП»: составить руководство и последовательную очередность введения в автоматизированную информационную систему соответствующих действий и документов.

Следующим шагом исследования является оценка автоматизированных процессов возникновения рисков в соответствие с таблицей В.1 и международным стандартом COBIT 5: каждый из рассматриваемых рисков анализируется на предмет усовершенствования процессом, наглядно диаграмма представлена на рисунке 10.



Источник: составлено автором.

Рисунок 10 – 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 10 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. Однако не исключены возможные появления рисков, хоть и существует потенциал к их уменьшению.

С целью сокращения возникновения рисков 1; 2; 6; 9 необходимо внедрить часть процессов, например, в ходе формирования процессуальных и процедурных документов и данных, в том числе Акта выездной налоговой проверки, извещений о времени и месте рассмотрения акта и дополнений к нему и иного, а именно:

- внести коррективы в части ограничения доступа последующего

формирования документа, ввести последовательную автоматизированную процедуру формирования, вручения соответствующего документа;

- автоматическое определение АИС «Налог-3» минимальных и максимальных сроков для устранения возможности возникновения рисков;
- push-уведомления: всплывающие окна, заранее предупреждающие о контрольных сроках выполнения того или иного процесса.

Наиболее интересной является возможность совершенствования риска 3, поскольку АИС «Налог-3» обладает функцией отсылки к Акту ВВП, однако она не сверяет данные Акта и Решения, тем самым перед подписью необходимо ввести шкалу сопоставимости Акта, дополнений к нему с Решением.

Дополнительно также допускается возможным ужесточить меры права подписи Решения, поскольку зачастую после подписания на бумажном носителе в программе подписывают за руководство их сотрудники, что может увеличить вероятность возникновения 3 риска.

Четвертый риск – наименее возможен для автоматизации, в большей степени является человеческим фактором. Несмотря на это, доводы оптимизации процессов третьего риска частично смогут снизить и рассматриваемый риск.

При внедрении соответствующих рекомендаций риски необходимо переоценивать, в соответствие с полученным анализом вновь определить возможности достижения целей путем части применения методологии международного стандарта COBIT.

Основываясь на рекомендациях COBIT можно выстроить методику оценки возможностей АИС «Налог-3» и её процессов, позволяющую заранее установить контрольные точки в ответ на оценённые риски в качестве аудита автоматизированных систем контроля. Также возможна наиболее быстрая реализация совершенствования рабочих продуктов информационной платформы.

Подводя итог, можно сделать соответствующий вывод: автоматизация

процессов является основным направлением в области развития контрольной деятельности любого государственного органа, тем самым необходимо проводить оценку рисков и последующую автоматизацию процессов, препятствующих их возникновению в рамках IT-систем и -платформ. Последующим логическим действием является общая оценка систем для дальнейшего её совершенствования, в качестве которой можно отнести основные положения международного стандарта COBIT.

В рамках исследования также определены позиции рекомендательного характера:

– в условиях ускоренного развития информационного общества необходимо производить аудит государственных автоматизированных информационных систем и платформ на предмет их зрелости и возможности совершенствования процессов;

– аудит государственных автоматизированных информационных систем и платформ возможен в рамках использования международного стандарта COBIT, опирающегося на ISO/IEC 15504 «Информационные технологии – оценка процесса», при этом возможный в применении к любому сектору экономики;

– аудит процессов автоматизированных информационных систем, необходимых в рамках совершенствования более расширенных процессов, основывается на оценке рисков, способствующей повышению эффективности области сужений о внедрении новшеств;

– оцененные риски процессов необходимо учитывать на предмет автоматизации, в случае если процессы, устраняющие возможность возникновения такого риска, не внедрены в структуру IT-системы или -платформы, учесть все возможности для последующего внедрения контрольные процедуры;

– аудит автоматизированного процесса возможен в целях анализа возможности последующего снижения нагрузки на пользователя процесса и / или устранения ошибок, вызванных цифровым или техническим сбоем

IT-системы или -платформы;

– процесс совершенствования автоматизированной информационной системы не прост, поскольку носит множество заданных ограничений, которые могут применяться в разной сфере пользования: IT, управление, контроль, социально-экономическая сфера и прочее; тем самым возникает необходимость более тщательного анализа рисков различных областей организации процесса;

– реальные показатели этапа формирования и последующие возможности развития автоматизированных информационных систем можно определить посредством аудита данного объекта, возможность которого существует посредством совершенствования российского законодательства и внедрения основных положений международного стандарта COBIT.

ФНС России и её подведомственные структуры на современном этапе развития информационных систем являются одними из основных поставщиков информации о состоянии налогоплательщиков: в рамках развития данной стратегии разрабатывается АИС «Налог-4», более усовершенствованная информационная платформа, которая будет работать по системе подписки с целью последующей возможности поставки данных заинтересованным лицам, например, губернаторам областей, мерам городов и прочим, что в большей мере отводит автоматизации значительную роль контроля.

Решением раскрытых в исследовании проблем является совершенствование части методических рекомендаций и методик автоматизации процессов налогового контроля, а также внедрение аудита IT-систем.

Помимо прочего, в рамках действующей СМК и системы налогового контроля, решением в части снижения возникновения рассмотренных процессных рисков возможно посредством рулинга и медиации, способствующих повышению доверия налогоплательщиков к налоговым органам.

В рамках досудебного урегулирования налоговых споров, в том числе по результатам ВМП, необходимо обратить внимание и на такой институт как медиация, успешно действующий во многих зарубежных странах. Значимость данного института и перспективы его применения в рамках Российского законодательства в настоящее время широко обсуждается специалистами налогового права. Медиация является формой внесудебного разрешения споров посредством третьей незаинтересованной стороны. Её основная цель – достижение обоюдного согласия в решении спорной ситуации между налогоплательщиком и налоговым органом.

Перспективным является также развитие института предварительного налогового разъяснения, иначе – налогового рулинга, который, 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. Тем самым налогоплательщик «защищается» от негативных налоговых последствий в результате проведения предполагаемых операций.

В заключение, исходя из проведенного исследования, налоговый контроль в России на современном этапе развития претерпевает значительные изменения в области его конфигурации и автоматизации, в частности происходит повсеместный переход в цифровое поле. Система контрольной деятельности налоговых органов в России совершенствуется с каждым днём, в том числе посредством развития и применения информационно-телекоммуникационных сетей и систем, увеличиваются показатели самой контрольной работы, повышается ИТ-оснащенность ведомства, однако открытыми также остаются вопросы снижения возможности возникновения рисков существующих процессов.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговых органов Российской Федерации является совершенствование уже

действующих процедур и мероприятий налогового контроля, а также полное исключение устаревших принципов и правил организации внутреннего контроля ведомства.



## Заключение

В соответствии с поставленными целью и задачами в ходе исследования получены следующие научные результаты:

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.

В исследовании акцентирована необходимость содействия аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов налоговым органам, закрепленная с 2018 года нормами Налогового кодекса Российской Федерации: статья 93.2 определяет возможность истребовать документы (информацию) у данных лиц по факту ведения финансово-хозяйственной деятельности проверяемым налогоплательщиком с учетом установленных правил [26].

Рассматриваемая норма является инструментом налогового контроля.

В ходе исследования было установлено:

– 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 предстают информацию по требованию, в ста процентах случаев имеют нарушения в области ведения налогового учёта;

– истребуя документы согласно статье 93.2 НК РФ, аудиторская тайна автоматически переходит в область применения налоговой тайны, ст. 102 НК РФ, тем самым запрещая разглашать любую полученную информацию при осуществлении налогового контроля [26];

– норма статьи 93.2 НК РФ применима в исключительных случаях и является одной из мер выявления инструментов и данных для расчета недоимки проверяемого налогоплательщика [26];

– нормы закона не запрещают аудиторам оповещать аудируемое лицо, проверяемое налоговым органом, о передачи документов (информации).

В рамках исследования сделан вывод о необходимости ограничений оповещений проверяемого налогоплательщика его аудируемым лицом. Считаем, необходимостью прописать норму к статье 93.2 НК РФ 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».

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.

Централизованная платформа АИС «Налог-3» реализована на базе децентрализованной информационной системы ЭОД, ранее используемой в работе налоговых органов Российской Федерации, 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. Одновременно организация рабочего пространства сотрудников налогового ведомства в едином централизованном поле привела к ряду нерешенных вопросов и задач, в том числе: необходимость изучения многих процессов заново, сбои в работе общей платформы, приводящие к ряду рисков контрольной деятельности, ошибки формирования форм документов и отчетности, недостаток человеческих и технологических ресурсов в области пользования информацией и прочее. Решением поставленных в рамках исследования вопросов и задач может послужить организация аудита

автоматизированных информационных платформ и последующее совершенствование системы налогового контроля посредством рациональной автоматизации.

В ходе исследования проведен анализ работы аналитического комплекса автоматизированной информационной системы «Налог-3» и анализ собираемости налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации с момента ввода в эксплуатацию АИС «Налог-3», позволивший сделать однозначный вывод об увеличении поступлений налогов, сборов, страховых взносов в связи с применением средств автоматизированного контроля. Также организация контрольной деятельности налоговой службы Российской Федерации в информационной системе нового поколения привела к повышению показателей эффективности и достоверности налогового контроля в России. Полученные данные подкрепили вывод о необходимости последующей автоматизации процессов контрольной деятельности ФНС России.

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.

Электронный документооборот является новым современным форматом ведения бизнеса и реализации государственной политики. Инструментом реализации в рамках осуществления деятельности ФНС России является программный комплекс АИС «Налог-3».

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, операторов связи или операторов электронного документооборота, выступающих в роли независимого связующего звена, обеспечивающего процедуру отправки и получения документов. Тем самым появляется третья сторона, достоверно подтверждающая или опровергающая передачу пакета документов или документа, что способствует снижению риска возникновения спорных ситуаций, связанных с обработкой и поступлением информации между субъектами пользования. Построение данного вида модели электронного документооборота является наиболее практичным и достоверным процессом, позволяющим в области налогового контроля в полной мере реализовать основные положения стратегии развития информационного общества в России на 2017-2030 гг.

Акцентируется внимание на роли контроля в области технологических процессов АИС «Налог-3», позволяющих осуществить электронный документооборот. Посредством их применения в рамках работы в автоматизированной платформы ФНС России 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.

В ходе диссертационной работы был сделан вывод об изменении традиционных элементов обмена информацией с внешними и внутренними пользователями, которые влекут за собой перестройку системы внутреннего контроля. Внутренний контроль налоговых органов Российской Федерации осуществляется не только в рамках деятельности ведомства, но и по

технологическим процессам работы автоматизированной системы, который обеспечивает правомерность применения законодательства о налогах, сборах и страховых взносах. 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. 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.

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.

Организационная система Федеральной налоговой службы России и её структурных подразделений на современном этапе развития опирается на применение риск-ориентированного подхода, способного снизить негативные риски последствий работы исследуемой структуры.

В рамках исследования рассмотрены, исследованы 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. На основе оценки рассматриваемых рисков построена карта рисков, позволяющая более глубоко рассмотреть позиции. Последующий анализ позволил сделать выводы:

- все десять анализируемых рисков значительно влияют на результат выездной налоговой проверки;
- девять из десяти рисков влияют «выше среднего» на пополнение бюджетов бюджетной системы страны;
- ни один из представленных рисков не обладает низким потенциалом недостижения;
- риски с уровнем последствий «выше среднего» несут за собой значительные последствия;
- риски с уровнем «выше среднего» приближенные к «высокой» оценке являются приоритетными направлениями для последующей проработки данного уровня.

Обоснована позиция необходимости снижения уровня рисков возникновения негативных последствий до предела, стремящегося к нулю. Внутренние контрольные процедуры, выставленные в ответ на оцененные риски на современном этапе развития, недостаточно их минимизируют. Снижению показателей уровня рисков несоблюдения процессуальных сроков и процедуры рассмотрения актов, дополнительных мероприятий налогового контроля выездных налоговых проверок, а также представленных проверяемым налогоплательщиком письменных возражений могут послужить:

- наиболее глубокий анализ рисков и их ранжирование с целью качества определения контрольных процедур;
- автоматизация процессов;
- надлежащая работа автоматизированной информационной системы, обрабатывающей соответствующие процессы.

Обозначена необходимость внедрения ИТ-систем и -процессов, что в совокупности с системой менеджмента качества налоговой службы возможно посредством автоматизированной информационной системы «Налог-3».

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.

Анализ действующей системы контроля и управления органов государственной власти показал активное использование IT-инфраструктуры в данном сегменте, что позволило в исследовании сделать вывод о необходимости осуществления аудита IT-систем и -платформ, позволяющего рационально оценить качество работы программы, предотвратить возникновение рисков контроля и системы, а также наладить механизмы системы внутреннего контроля, основополагающим методическим инструментарием при организации аудита информационных платформ и систем может послужить международный стандарт COBIT, обладающий возможностью применения в государственном секторе.

На примере работы автоматизированной информационной системы Федеральной налоговой службы России АИС «Налог-3» проведен анализ рациональности внедрения аудита IT-платформы, внедрены методики COBIT, сопоставлены соответствующие архитектуры систем, позволивший прийти к следующим результатам:

а) методики построения процессов в информационном пространстве АИС «Налог-3» соответствует предписаниям международного стандарта COBIT 5 в области руководства пользователя и администратора процессов, что позволяет сделать вывод о фактической возможности осуществления аудита автоматизированных систем посредством законодательного закрепления в российских регламентирующих документах и актах основополагающих рекомендаций международного стандарта COBIT;

б) международный стандарт COBIT позволяет разработать показатели-ориентиры, точки обнаружения которых способствуют

своевременному выявлению рисков и последующему устранению негативных последствий. В рамках диссертационного исследования на основе СОВИТ разработан перечень значимых точек несоблюдения процессуальных сроков и процедуры рассмотрения актов, дополнительных мероприятий налогового контроля выездных налоговых проверок, а также представленных проверяемым налогоплательщиком письменных возражений, позволяющий оптимизировать процессы, сократить риски недостижения части показателей выездной налоговой проверки, что в совокупности минимизирует потери бюджетов бюджетной системы страны;

в) при внедрении основанного на СОВИТ аудита автоматизированных систем в российскую практику рационально использовать пятую версию стандарта и фармавока;

г) применение основ СОВИТ версии 5 позволяет проводить операционный контроль деятельности предприятия, тем самым оперативно корректировать процессы, необходимые для достижения определенного результата. Основываясь на положениях международного стандарта, в диссертации исследована область несоблюдения процессуальных сроков и процедуры выездной налоговой проверки, позволив сделать вывод о недоработке процессов АИС «Налог-3», связанных с рисками несоблюдения процессуальных сроков и процедуры ВМП, в том числе приведены методические рекомендации совершенствования исследуемой области.

Основной задачей любой автоматизированной информационной системы, в том числе и АИС «Налог-3», является получение уверенности в сокращении рискованных операций, инструментом может послужить применение положений международного стандарта СОВИТ в части анализа руководства и управления процессами IT-систем и -платформ. При этом СОВИТ необходимо рассматривать как методiku, несущую рекомендательный характер.

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 диссертационном исследовании акцентировано внимание на внедрении аудита зрелости и возможности совершенствования процессов АИС «Налог-3» посредством применения международного стандарта СОВИТ. С целью модернизации и повышения эффективности налогового контроля, в том числе сквозного, в условиях автоматизации процессов и возможности их совершенствования в диссертационном исследовании описана методика аудита информационных систем:

а) начальным этапом аудита любого процесса контроля налогового ведомства является установление особо рискованных и наиболее значимых позиций таких процессов посредством риск-ориентированного подхода. В качестве примера в рамках исследования разработана градация рисков и карта рисков несоблюдения процессуальных сроков и процедуры рассмотрения актов, дополнительных мероприятий налогового контроля выездных налоговых проверок, а также представленных проверяемым налогоплательщиком письменных возражений, которые базируются на нескольких критериях, оценка рисков осуществлена по шкале от нуля до десяти. Оцененные риски и сопутствующая карта позволили сделать вывод о «важности» каждого рассмотренного процесса, а также определить наиболее рискованные точки;

б) следующим этапом представляется оценка автоматизации каждого процесса, отобранного на начальном этапе, с целью последующей минимизации уровня возникновения рисков, подразделяющая каждый процесс на: неавтоматизированный, частично автоматизированный, а также

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 СОВИТ 5. В случае если анализируемый процесс не является автоматизированным, необходимо рассмотреть возможность его внедрения в информационную систему;

в) третьим шагом на пути оптимизации процессов контроля в рамках аудита информационных платформ последует оценка их возможностей на основе правил и принципов международного стандарта СОВИТ 5 по шкале от нуля до пяти, вместе с тем, неавтоматизированные процессы обладают нулевым уровнем и определяются как не достигающие ранее поставленных целей;

г) завершающей стадией аудита является определение конкретного направления и последующих действий в области организации автоматизированного процесса: тем самым осуществляется операционный контроль процессов, позволяющий снизить риски недостижения результатов налогового контроля, в том числе сквозного;

д) конечным этапом совершенствования является 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 платформ.

Применение основных положений международного стандарта СОВИТ в рамках аудита автоматизированных систем / платформ и процессов, а также предлагаемая в исследовании методика позволит увеличить эффективность налогового контроля в условиях цифровизации общества.

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 в диссертации предложены методы совершенствования IT-процессов рекомендательного характера, а именно:

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

- автоматизировать процесс отслеживания минимальных и максимальных сроков устранения возникновения возможных рисков;

- внедрить 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.

В диссертации исследуются вопросы внедрения в российскую практику налогового рулинга и медиации, посредством которых возможна минимизация анализируемых рисков. Рассматриваемые институты способствуют повышению уровня доверия налогоплательщиков к налоговым органам Российской Федерации и позволят рационально организовать систему сквозного налогового контроля.

В заключение, система организаций налогового контроля находится на стадии реформирования: перестраиваются закоренелые архаичные методологии и методы, основным направлением является качественная автоматизация процессов, влияющих на результативные показатели деятельности налоговых органов Российской Федерации. Исследование и систематизация теоретико-методологических подходов показали, значимым

фактором для эффективности осуществления налогового контроля является совершенствование уже действующих процедур, методов и методик контрольной деятельности налогового ведомства в совокупности с полным элиминированием устаревших принципов организации внутреннего контроля Федеральной налоговой службы России, при условии, что данные изменения не приведут к усложнению процессов контроля.

## Список литературы

### Нормативно-правовые документы

1. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в государственную программу Российской Федерации «Информационное общество» [утверждено Постановлением Правительства РФ от 31.03.2020 № 386-20 : по состоянию на 20.07.2020]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_349983/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349983/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b) (дата обращения: 20.07.2020).

2. Российская Федерация. Законы. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ [принят Государственной Думой 19 декабря 2008 года : по состоянию на 24.05.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83079](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83079) (дата обращения: 24.05.2020).

3. Российская Федерация. Законы. Об экспортном контроле : Федеральный закон от 18 июля 1999 года № 183-ФЗ (ст. 19) [принят Государственной Думой 22 июня 1999 года : по состоянию на 24.05.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_23850](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23850) (дата обращения: 24.05.2020).

4. Российская Федерация. Законы. О лицензировании отдельных видов деятельности : Федеральный закон от 4 мая 2011 года № 99-ФЗ [принят Государственной Думой 22 апреля 2011 года : по состоянию на 25.05.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. –

URL: года [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_113658/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_113658/) (дата обращения: 25.05.2020).

5. Российская Федерация. Законы. О защите конкуренции : Федеральный закон от 26 июля 2006 года № 135-ФЗ (ст. 25.1) [принят Государственной Думой 8 июля 2006 года : по состоянию на 25.05.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_61763](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61763) (дата обращения: 24.05.2020).

6. Российская Федерация. Законы. О связи : Федеральный закон от 7 июля 2003 года №126-ФЗ (ст. 27) [принят Государственной Думой 18 июня 2003 года : по состоянию на 26.05.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_43224](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_43224) (дата обращения: 24.05.2020).

7. Российская Федерация. Законы. О рекламе : Федеральный закон от 13 марта 2006 года № 38-ФЗ (ст. 11.1) [принят Государственной Думой 22 февраля 2006 года : по состоянию на 27.05.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_58968](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_58968) (дата обращения: 24.05.2020).

8. Российская Федерация. Законы. О транспортной безопасности : Федеральный закон от 9 февраля 2007 года № 16-ФЗ [принят Государственной Думой 19 января 2007 года : по состоянию на 27.05.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_66069/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66069/) (дата обращения: 24.05.2020).

9. Российская Федерация. Законы. Положение о государственном контроле качества и безопасности медицинской деятельности [утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 ноября 2012 года № 1152 : по состоянию на 10.06.2020]. –

Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL:[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_137663/c0ac4d7d539403c0a46baf4565fa9c90554b6efc](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_137663/c0ac4d7d539403c0a46baf4565fa9c90554b6efc) (дата обращения: 11.06.2020).

10. Российская Федерация. Законы. Положение о государственном контроле за обращением медицинских изделий [утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 сентября 2012 года № 970 : по состоянию на 11.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL:[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_135734/ab5e7ad28b78211ba88631e2929734c661864cc0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135734/ab5e7ad28b78211ba88631e2929734c661864cc0) (дата обращения: 11.06.2020).

11. Российская Федерация. Законы. Положение о федеральном государственном надзоре в сфере обращения лекарственных средств [утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 15 октября 2012 года № 1043 : по состоянию на 12.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL:[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_136652/7d052f00be86497c70c39862c756e2b13b352629](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_136652/7d052f00be86497c70c39862c756e2b13b352629) (дата обращения: 12.06.2020).

12. Лимская декларации руководящих принципов контроля [принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году : по состоянию на 16.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL:<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=INT&n=9332#e1m4KuSdi1vxIDE> (дата обращения: 16.06.2020).

13. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Паспорта приоритетного проекта «Реформа контрольной и надзорной деятельности ФАС России» [Приказ ФАС России от 11 мая 2017 года № 624/17 : по состоянию на 17.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL:[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_222306/34761b480f39b56ddb0251b8fca42522d5bffafl](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_222306/34761b480f39b56ddb0251b8fca42522d5bffafl) (дата обращения: 17.06.2020).

14. Российская Федерация. Законы. Правила ведения перечня видов федерального государственного контроля (надзора) и федеральных органов исполнительной власти, уполномоченных на их осуществление [утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 марта 2017 года № 331 : по состоянию на 18.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_214480/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_214480/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b) (дата обращения: 18.06.2020).

15. Российская Федерация. Законы. О судебной системе Российской Федерации : Федеральный конституционный закон от 31 декабря 1996 года № 1-ФКЗ [принят Государственной Думой 23 октября 1996 года : по состоянию на 15.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12834](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12834) (дата обращения: 15.06.2020).

16. Российская Федерация. Законы. Проект Федерального закона «Об основах государственного контроля (надзора) и муниципального контроля в Российской Федерации». – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/47109.html> (дата обращения: 18.06.2020).

17. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России [Приказ Минюста России от 27 декабря 2012 года № 237, зарегистрировано в Минюсте России 29.01.2013 № 26742 : по состоянию на 20.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL:



[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_141682](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_141682) (дата обращения: 20.06.2020).

18. Российская Федерация. Законы. О Правительстве Российской Федерации : Федеральный конституционный закон от 17 декабря 1997 года № 2-ФКЗ [принят Государственной Думой 11 апреля 1997 года : по состоянию на 23.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17107](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17107) (дата обращения: 23.06.2020).

19. Конституция Российской Федерации [принята всенародным голосованием 12.12.1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 : по состоянию на 25.09.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28399](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399) (дата обращения: 25.09.2020).

20. Российская Федерация. Законы. Стратегия развития информационного общества Российской Федерации на период с 2017 по 2030 год [утверждена Указом Президента Российской Федерации от 9 мая 2017 года № 203 : по состоянию на 24.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_216363](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216363) (дата обращения: 24.06.2020).

21. Российская Федерация. Законы. Об информации, информационных технологиях и о защите информации : Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 149-ФЗ [принят Государственной Думой 8 июля 2006 года : по состоянию на 25.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_61798](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61798) (дата обращения: 25.06.2020).

22. Российская Федерация. Законы. Паспорт национального проекта «Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации»

[утвержден Президиумом Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам, протокол от 04 июня 2019 года № 7 : по состоянию на 20.02.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_328854](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_328854) (дата обращения: 20.05.2020).

23. Российская Федерация. Законы. Паспорт федерального проекта «Цифровое государственное управление» [утвержден Президиумом Правительственной комиссии по цифровому развитию, использованию информационных технологий для улучшения качества жизни и условий ведения предпринимательской деятельности, протокол от 28.05.2019 № 9 : по состоянию на 22.05.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_328938](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_328938) (дата обращения: 22.05.2020).

24. Российская Федерация. Законы. Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг : Федеральный закон от 27 июля 2010 года № 210-ФЗ [принят Государственной Думой 7 июля 2010 года : по состоянию на 27.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103023](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103023) (дата обращения: 27.06.2020).

25. Российская Федерация. Законы. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма : Федеральный закон от 7 августа 2001 года № 115-ФЗ [принят Государственной Думой 13 июля 2001 года : по состоянию на 27.06.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32834](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32834) (дата обращения: 27.06.2020).

26. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [принят 31.07.1988 № 146-ФЗ (редакция от 28.01.2020)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://base.consultant.ru/cons\\_doc\\_LAW\\_19671](http://base.consultant.ru/cons_doc_LAW_19671) (дата обращения: 15.02.2020).

27. Российская Федерация. Законы. Положение о Федеральной налоговой службе [утверждено Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 года № 506 : по состоянию на 10.07.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_49673/04128a3aa5302c97fbcе372асе799898193ае96f](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/04128a3aa5302c97fbcе372асе799898193ае96f) (дата обращения: 10.07.2020).

28. Российская Федерация. Законы. О налоговых органах Российской Федерации [принят 21 марта 1991 года № 943-1 : по состоянию на 20.01.2020]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_49](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49) (дата обращения: 20.01.2020).

29. Российская Федерация. Законы. О валютном регулировании и валютном контроле : Федеральный закон от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ [принят Государственной Думой 21 ноября 2003 года : по состоянию на 11.07.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_45458](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45458) (дата обращения: 11.07.2020).

30. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ : по состоянию на 13.01.2020]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729) (дата обращения: 13.01.2020).

31. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [принят 19.07.2000 № 117-ФЗ (редакция от

18.03.2020)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://base.consultant.ru/cons\\_doc\\_LAW\\_28165](http://base.consultant.ru/cons_doc_LAW_28165) (дата обращения: 21.03.2020).

32. Российская Федерация. Законы. О соглашениях о разделе продукции : Федеральный закон от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ [принят Государственной Думой 6 декабря 1995 года : по состоянию на 20.07.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_8816](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8816) (дата обращения: 20.07.2020).

33. Российская Федерация. Законы. О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения централизованного и ручного ввода налоговых деклараций (расчетов) и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов, на основе управляющего и двумерного штрих-кодов [Приказ ФНС России от 10.06.2008 № ВЕ-3-6/275@ : по состоянию на 22.07.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW78361/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddd518](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW78361/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddd518) (дата обращения: 22.07.2020).

34. Российская Федерация. Законы. О перечне федеральных государственных учреждений, находящихся в ведении ФНС России [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 1 марта 2005 года № 104-р : по состоянию на 10.11.2020]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultantplus://offline/ref=4233EBCFE0224A92468DC67F9D44C5E235944D5C5F94F5B41A1D8EBCE455758B90AEC154B6DFD859C536FD2EA2965E92ED0B1B5FC7FCB29F3CF6j8W0L> (дата обращения: 10.11.2020).

35. Российская Федерация. Законы. Письмо ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ «Об оценке признаков риска СУР». – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. –

URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_199628](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_199628) (дата обращения: 23.07.2020).

36. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 года № 89 [Постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 : по состоянию на 25.07.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_160361/7740ced5c59b056b30e7087bd643e4ecb14c11f9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160361/7740ced5c59b056b30e7087bd643e4ecb14c11f9) (дата обращения: 25.07.2020).

37. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения об осуществлении Федеральной налоговой службой внутреннего финансового аудита [Приказ ФНС России от 16 ноября 2016 года № ММВ-7-16/619@ : по состоянию на 20.08.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_210469](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_210469) (дата обращения: 20.08.2020).

38. Российская Федерация. Законы. О признании утратившим силу приказа ФНС России от 16.11.2016 № ММВ-7-16/619@ «Об утверждении Положения об осуществлении Федеральной налоговой службой внутреннего финансового аудита» [Приказ ФНС России от 08 апреля 2019 года № ММВ-7-16/177@ : по состоянию на 20.08.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultantplus://offline/ref=942275B864DCAF9A296494072C64E4D>

5BC7C594047A9587E11B8E139F45F2909505F5FC8A1F29C3F430BD1B01241203DD7DF7074BCF46A9B2AA4WEсEL (дата обращения: 20.08.2020).

39. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Концепции развития внутреннего аудита налоговых органов Российской Федерации [Приказ ФНС России от 16 апреля 2015 года № ММВ-7-16/156@ : по состоянию на 27.07.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_249335](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_249335) (дата обращения: 27.07.2020).

40. Российская Федерация. Законы. Об утверждении основных положений об осуществлении внутреннего контроля деятельности по технологическим процессам ФНС России [Приказ ФНС России от 14 марта 2016 года № ММВ-7-16/132@ : по состоянию на 28.07.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?from=661362-0&req=doc&rnd=23AEE50C40F6D5683F725AE8D490D264&base=EXP&n=766160&stat=srcfld%3D134%26src%3D1000000001%26fld%3D134%26code%3D65535%26page%3Dinfo%26p%3D0%26base%3DEXP%26doc%3D661362#AxrNKuSrf4TwpDd> (дата обращения: 28.07.2020).

41. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Регламента организации внутреннего аудита в Федеральной налоговой службе [Приказ ФНС России от 20.04.2015 № ММВ-7-16/163@ (редакция от 18.10.2016) : по состоянию на 05.08.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_178825](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_178825) (дата обращения: 05.08.2020).

42. Российская Федерация. Законы. Регламент организации внутреннего аудита в Федеральной налоговой службе [Приказ ФНС России от 16 ноября 2017 года № ММВ-7-16/163@ : по состоянию на 10.01.2020]. –

Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi> (дата обращения: 10.01.2020).

43. СГА 104 Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности [утвержден постановлением Коллегией Счетной палаты Российской Федерации от 30 ноября 2016 года № 4ПК : по состоянию на 11.08.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_208571](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_208571) (дата обращения: 11.08.2020).

44. Национальный стандарт РФ ГОСТ Р ИСО 9001:2015 «Системы менеджмента качества. Требования» [Приказ Росстандарта от 28 сентября 2015 года № 1391-ст : по состоянию на 14.08.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_194941](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_194941) (дата обращения: 14.08.2020).

45. Российская Федерация. Законы. Об утверждении руководства по качеству ФНС России [Приказ ФНС России от 16 ноября 2017 года № ММВ-7-17/940@ : по состоянию на 18.08.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=707203#MNJTKuSd0lybYyubK> (дата обращения: 18.08.2020).

46. Российская Федерация. Законы. Национальный стандарт Российской Федерации ГОСТ Р ИСО 9000-2015 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь» [Приказ Росстандарта от 28 сентября 2015 года № 1390-ст : по состоянию на 19.08.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_195013](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_195013) (дата обращения: 19.08.2020).

47. Российская Федерация. Законы. Порядок ведения документа по учету информации о рисках в деятельности Федеральной налоговой службы

Российской Федерации [Приказ ФНС России от 12 марта 2018 года № ММВ-7-16/140@ : по состоянию на 10.11.2020]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi> (дата обращения: 10.11.2020).

48. Российская Федерация. Законы. Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений [Приказ ФНС России от 30 июня 2009 года № ММ-7-2-347 : по состоянию на 20.08.2020]. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/12140230/> (дата обращения: 20.08.2020).

49. Российская Федерация. Законы. Основные положения об управлении рисками в деятельности ФНС России [Приказ ФНС России от 20 марта 2017 года № ММВ-7-16/225@ : по состоянию на 13.01.2020]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729) (дата обращения: 13.01.2020).

50. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы. [Приказ Министерства Российской Федерации от 17 июля 2014 года № 61н : по состоянию на 20.08.2020]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=398196&dst=100003,1> (дата обращения: 20.08.2020).

51. Российская Федерация. Законы. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти [Указ Президента России от 9 марта 2004 года № 314 : по состоянию на 05.02.2020]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_46892](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892) (дата обращения: 05.02.2020).



## Книги, учебники, учебные пособия и монографии

52. Степашин, С.В. Конституционный аудит : монография / С.В. Степашин. – Москва : «Наука», 2008. – 816 с. – 3000 экз. – ISBN 5-02-035135-0.

53. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 422 с. – ISBN 978-5-238-01721-1.

54. Кучеров, И.И. Контроль в финансово-бюджетной сфере : научно-практическое пособие / И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина, Н.Е. Абрамова [и др.] ; ответственный редактор И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина. – Москва : ИЗиСП, КОНТРАКТ, 2016. – 320 с. – ISBN 978-5-98209-180-2.

55. Лещина, Э.Л. Административно-процессуальное право : курс лекций / Э.Л. Лещина, А.Д. Магденко. – Москва : Российский государственный университет правосудия, 2015. – 310 с. – ISBN 978-5-93916-459-7.

56. Осинцев, Д.В. Административное право : учебник для бакалавриата и магистратуры / Д.А. Осинцев. – Екатеринбург : издательство Юрайт, 2017. – 360 с. – ISBN 978-5-534-09764-1.

57. Черник, Д.Г. Основы налоговой системы / Д.Г. Черник, А.П. Починок, В.А. Морозов ; под редакцией Д.Г. Черника. – Москва : ЮНИТИ, 1998. – 422 с. – ISBN 5-85173-116-8.

58. Клейменова, М.О. Налоговое право : учебное пособие / М.О. Клейменова. — Москва : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. – 368 с. – ISBN 978-5-4257-0132-9.

59. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник и практикум для академического бакалавриата / под научной редакцией Л.И. Гончаренко. – Москва : издательство Юрайт, 2017. – 541 с. – ISBN 978-5-534-01138-8.

60. Ордынская, Е.В. Организация и методика проведения налоговых проверок / Е.В. Ордынская. – Москва : издательство Юрайт, 2016. – 250 с. – ISBN 978-5-9916-5827-0.

61. Пайзулаев, И.Р. Организация и методика проведения налоговых проверок / И.Р. Пайзулаев. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 166 с. – ISBN 978-5-238-02699-2.

62. Каширская, Л.В. Методология и организация контроля в сфере информационных технологий / Л.В. Каширская, А.А. Ситнов. – Москва : издательство «КноРус», 2020. – 272 с. – ISBN 978-5-4365-5081-7.

63. Ситнов, А.А. Инструментальные средства управления и адаптации экономических систем на основе операционного аудита : монография / А.А. Ситнов, А.И. Уринцов – Москва : издательский центр ЕАОИ, 2013. – 573 с. – 1500 экз. – ISBN отсутствует.

#### Периодические издания

64. Баранов, М.Л. Юридическая природа и формы государственного контроля / М.Л. Баранов // Административное и муниципальное право. – 2011. – № 10. – С. 80-84 – ISSN 2454-0595.

65. 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.

66. Бубнова, М.Э. Несовершенства бюджетного законодательства Российской Федерации в установлении форм, методов и видов государственного финансового контроля / М.Э. Бубнова, В.К. Шайдуллина // Студенческий вестник: научный журнал. – 2017. – № 1 (1). – С. 8-10. – ISSN 2311-4282.

67. Шарандина, Н.Л. Цифровая экономика и формирование налоговой культуры: правовой аспект / Н.Л. Шарандина // Финансовое право. – 2019. – № 10. – С. 25-32. – ISSN 1813-1220.

68. Швецов, Ю.Г. Бюджетно-налоговая система РФ: состояние кризиса / Ю.Г. Швецов // Финансовый бизнес. – 2014. – № 5. – С. 53-57. – ISSN 0869-8589.

69. Мороз, В.В. О подготовке и проведении налогового контроля в системе налогового администрирования / В.В. Мороз // Бизнес в законе. – 2012. – № 4. – С.133-136. – ISSN 1816-921X.

70. 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.

71. Адвокатова, А.С. Современные формы налогового контроля как инструмент обеспечения бюджетной устойчивости // А.С. Адвокатова, Л.И. Гончаренко. – Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 6 (36). – 2016. – С. 129-135. – ISSN 2223-7984.

72. Брызгалин, А.В. Интересные факты о налогах и налогообложении / А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин // Налоги и финансовое право. – 2009. – № 5 – С. 202. – ISSN отсутствует.

73. 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.

74. 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.

75. Трунцевский, Ю.В. Совершенствование налоговой системы России с использованием информационных технологий / Ю.В. Трунцевский, И.Т. Курмаев // *Налоги*. – 2015. – № 3. – С. 35-38. – ISSN отсутствует.

76. 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.

77. Милянтей, А.С. Применение новых информационных технологий при администрировании налоговой системы Российской Федерации / А.С. Милянтей, Т.Ю. Батракова // *Известия Великолукской государственной сельскохозяйственной академии*. – 2018. – № 1. – С. 53-60. – ISSN 2308-8583.

78. Филиппова, Н.А. Формирование партнерского взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков как необходимое условие развития налоговой системы России / Н.А. Филиппова, Т.А. Ефремова // *Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития : материалы XI Международной заочной научной конференции*. – Уфа : Уфимский государственный авиационный технический университет, 2017. – С. 93-96. – ISSN 978-5-4221-0990-6.

79. Бубнова, М.Э. Стандарт COBIT 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.

80. Домов, Р.Г. Цифровизация взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками: проблемный комментарий к статье 11.2 Налогового кодекса Российской Федерации / Р.Г. Домов // *Налоги*. – 2020. – № 1. – С. 10-14. – ISSN отсутствует.

81. Ситнов А.А. Особенности аудита информационных инфраструктур / А.А. Ситнов // *Научно-практический ежемесячный журнал «Аудитор»*. – 2011. – № 11 (201). – С. 26-38. – ISSN 1998-0701.

82. Ситнов, А.А. Стратегический операционный аудит: целеполагание, миссия, этапы / А.А. Ситнов // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 10. – С. 3-9. – ISSN 1727-8058.

### Электронные ресурсы

83. Портал административной реформы «Совершенствование государственного управления» : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://ar.gov.ru/> (дата обращения 23.12.2020). – Текст : электронный.

84. Правительство Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://government.gov.ru> (дата обращения: 15.09.2020). – Текст : электронный.

85. Единый портал бюджетной системы Российской Федерации Электронный бюджет : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://budget.gov.ru> (дата обращения: 14.10.2020). – Текст : электронный.

86. Министерство финансов Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://minfin.ru/ru/statistics/fedbud/index.php> (дата обращения: 15.09.2020). – Текст : электронный.

87. Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://digital.gov.ru/ru/> (дата обращения 15.09.2020). – Текст : электронный.

88. Аналитический портал Федеральной налоговой службы России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: [analytic.nalog.ru](http://analytic.nalog.ru) (дата обращения: 05.10.2020). – Текст : электронный.

89. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). – Текст : электронный – URL: [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms) (дата обращения: 25.01.2021).

90. Колодина, И. Новые акценты налоговой службы. Скорее всего они лишь закрепят сложившееся положение вещей / И. Колодина // Российская бизнес-газета. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: [www.rbsys.ru/print.php?page=589&option=news\\_law](http://www.rbsys.ru/print.php?page=589&option=news_law) (дата обращения 20.09.2020).

91. Богатырев, А. ГНИВЦ: Сервисами АИС «Налог-3» ежегодно пользуются более 50 млн пользователей / А. Богатырев // Сетевое издание CNews. – 2020. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: [https://www.cnews.ru/articles/2020-12-01\\_oleg\\_bogatyrevgnivts\\_servisami\\_ais](https://www.cnews.ru/articles/2020-12-01_oleg_bogatyrevgnivts_servisami_ais) (дата обращения: 20.12.2020).

92. Федеральная налоговая служба Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/> (дата обращения: 25.09.2020). – Текст : электронный.

93. COBIT 2019 Framework: Introduction and Methodology // ISACA. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.isaca.org/resources/cobit> (дата обращения: 21.10.2020).

94. COBIT 5: модель оценки процессов // Обучающий портал Cleverics. – Текст : электронный. – URL: <https://edu.cleverics.ru/subject-field/articles/554-cobit5-ram> (дата обращения: 22.12.2020).

95. Миссия, основные направления деятельности и Стратегическая карта Федеральной налоговой службы России. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/ftsmission](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/ftsmission) (дата обращения: 05.10.2020).

96. Международная организация высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) : официальный сайт. – Обновляется в течение суток. – URL: [www.issai.org](http://www.issai.org) (дата обращения: 21.10.2020). – Текст : электронный.

97. Егоров, Д.В. О практике ФНС России при внедрении риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности / Д.В. Егоров // Совет Федерации Федерального собрания Российской Федерации: официальный сайт. – 2015. – Текст : электронный. – URL: <http://www.council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf> (дата обращения: 05.10.2020).

98. Бубнова, М.Э. Контроль налогообложения средств целевого финансирования и целевых поступлений некоммерческих организаций / М.Э. Бубнова // Актуальные вопросы современной экономики. – 2019. – № 5. – 2019. – 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: 29.08.2020).

**Приложение А**  
(информационное)

**Федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации, контроль за деятельностью которых осуществляет Правительство Российской Федерации**



Источник: составлено автором по материалам [51].

Рисунок А.1 – Федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации, контроль за деятельностью которых осуществляет Правительство Российской Федерации





Источник: составлено автором по материалам [51].

Рисунок А.2 – Федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации, контроль за деятельностью которых осуществляет Правительство Российской Федерации



Источник: составлено автором по материалам [51].

Рисунок А.3 – Федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации, контроль за деятельностью которых осуществляет Правительство Российской Федерации

**Приложение Б**  
(информационное)

**Этапы проведения операционного аудита деятельности  
территориальных налоговых органов Российской Федерации**

Таблица Б.1 – Этапы проведения операционного аудита деятельности территориальных налоговых органов Российской Федерации

Этапы	Основные критерии
Планирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>– отбор объектов для включения в планы-графики проведения аудиторских проверок по результатам анализа рисков (риск-анализ);</li> <li>– проводится дистанционно не реже одного раза за полгода</li> </ul>
Подготовка к аудиторской проверке	<ul style="list-style-type: none"> <li>– разработка программы проверки с учетом результатов предпроверочного анализа;</li> <li>– при необходимости формирование плана проверки;</li> <li>– формирование рабочей группы</li> </ul>
Осуществление самой аудиторской проверки	<p>Проведение аудиторской проверки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на основании полученных по требованиям документов и информации в ходе аудиторской проверки требования;</li> <li>– по направлениям деятельности и вопросам согласно утвержденной программе проверки</li> </ul>
Оформление результатов проведения аудиторской проверки	<p>Оформление справки об окончании аудиторской проверки, в которую включены:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– проверенные документы и информация;</li> <li>– анализ показателей эффективности организации деятельности проверяемого налогового органа по конкретному направлению за проверяемый период в сравнении со средними показателями по России, региону и так далее;</li> <li>– выявленные нарушения и недостатки;</li> <li>– краткие итоги аудиторской проверки проверяемого направления деятельности в суммовом выражении;</li> <li>– иные документы и информация, имеющие значение для принятия решения по результатам проведенной аудиторской проверки</li> </ul>
Рассмотрение материалов аудиторской проверки и принятия решений по её результатам	<p>Формирование по окончании аудиторской проверки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– заключения;</li> <li>– докладной записки на имя руководителя налогового органа Российской Федерации, назначившего проверку;</li> <li>– письма-поручения о результатах проверки, адресованное руководителю проверенного налогового органа Российской Федерации</li> </ul>

Источник: составлено автором по материалам [42].

**Приложение В**  
(информационное)

**Потенциальные риски несоблюдения процессуальных и процедурных норм,  
возникающие при проведении выездной проверки  
налоговыми органами Российской Федерации**

Таблица В.1 – Потенциальные риски несоблюдения процессуальных и процедурных норм при проведении выездной налоговой проверки

Риск	Потенциальные последствия	Оценка рисков		Уровень риска
		по частоте совершения	по уровню последствий	
1	2	3	4	5
1 – Несвоевременное вручение Акта ВНП проверяемому лицу	Отмена пени по доначисленным суммам в рамках срока вручения Акта ВНП	3	5	Ниже среднего
2 – Налогоплательщик своевременно не извещен, либо извещён недолжным образом о месте и времени рассмотрения материалов выездной налоговой проверки	Лишение права налогоплательщика ознакомления с актом ВНП и предоставления возражений или пояснений по акту. Конечный итог: отмена решения в соответствии с п.14 ст.101 НК РФ	1	9	Выше среднего
3 – Вынесение решения налоговым органом по обстоятельствам, которые не были рассмотрены в акте	Лишение права налогоплательщика предоставления возражений и пояснений. Конечный итог: отмена решения в соответствии с п.14 ст.101 НК РФ	4	9	Выше среднего
4 – В решении не изложены или не полностью изложены документально подтвержденные обстоятельства правонарушений	Отсутствие доказательной базы влечёт к отмене сумм доначислений по решениям ВНП	1	8	Выше среднего

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
5 – Рассмотрение материалов ВНП проведено до истечения срока, установленного для представления налогоплательщиком возражений	Лишение права налогоплательщика предоставления возражений и пояснений. Конечный итог: отмена решения в соответствии с п.14 ст.101 НК РФ	1	10	Выше среднего
6 – Налогоплательщик своевременно не извещен, либо извещён недолжным образом о месте и времени рассмотрения материалов по дополнительным мероприятиям ВНП	Лишение права налогоплательщика предоставления возражений и пояснений. Конечный итог: отмена решения в соответствии с п.14 ст.101 НК РФ	1	10	Выше среднего
7 – Неознакомление налогоплательщика с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля	Лишение права налогоплательщика предоставления возражений и пояснений. Конечный итог: отмена решения в соответствии с п.14 ст.101 НК РФ	4	9	Выше среднего
8 – Ненадлежащее оформление протоколов об административных правонарушениях	Непринятие протоколов судами для привлечения к административной ответственности налогоплательщиков	5	6	Выше среднего
9 – Неуведомление или уведомление ненадлежащим образом должностного лица налогоплательщика о составлении протокола об административном правонарушении	Непринятие протоколов судами для привлечения к административной ответственности налогоплательщиков Конечный итог: недопоступления средств в местный бюджет	6	6	Выше среднего

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
	Конечный итог: недопоступления средств в местный бюджет			
10 – Несоблюдение установленных норм порядка принятия обеспечительных меры после вынесения решения ВМП	Отмена решения о принятии обеспечительных мер. Конечный итог: невозможность взыскания доначисленных сумм по результатам ВМП	7	9	Высокий

Источник: составлено автором.