На правах рукописи

Ищенко Андрей Николаевич

ОРГАНИЗАЦИОННО – МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОБРАБОТКИ ДОКУМЕНТИРОВАННЫХ СВЕДЕНИЙ ДЛЯ НАЛОГОВЫХ РАССЛЕДОВАНИЙ И НАЛОГОВЫХ ЭКСПЕРТИЗ

Специальность 08.00.10 – финансы,
денежное обращение и кредит

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2009

Работа выполнена на кафедре налоговых расследований и судебно-экономических экспертиз в Академии экономической безопасности МВД России

Научный руководитель- доктор экономических наук, профессор **Опальский Александр Павлович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор **Песчанских Георгий Владимирович**;

кандидат экономических наук, доцент **Попонова Наталья Андреевна**.

Ведущая организация- **Нижегородская академия МВД России**

Защита состоится «22» октября 2009 г. в 13.00 часов на заседании диссертационного совета Д.203.022.01 при Академии экономической безопасности МВД России по адресу: 129329, г. Москва, ул. Кольская, д. 2, зал Учёного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте www.econsafety.ru Академии экономической безопасности МВД России

Автореферат разослан «21» сентября 2009 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 203.022.01,
доктор экономических наук, профессор Илюхина Р.В.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях мирового финансово-экономического кризиса на первый план выдвинулись новые аспекты экономической безопасности. Существенная их часть связана с изменением структуры экономической, в том числе налоговой преступности. По оценке многих специалистов, налоговая преступность относится сейчас к числу одной из наиболее опасных разновидностей угроз экономического развития общества. Следует учитывать, что помимо недополучения бюджетом денежных средств, экономические и в том числе налоговые преступления влекут за собой рост теневого сектора экономики, укрепление организованной преступности. Поэтому можно сделать вывод о том, что четко работающая налоговая система является надёжной опорой всей финансовой системы государства. Достичь четкой и отлаженной работы налоговой системы без способов контроля над ней невозможно.

Между тем необходимо отметить, что особо пристальные и частые проверочные мероприятия в отношении налогоплательщиков, по мнению руководства нашей страны, способствуют росту коррупции и бюрократического давления на бизнес, который должен являться как раз инструментом развития всего государства и основной составной частью экономики в целом. При этом сокращение проверок не должно сопровождаться появлением фактической безнаказанности за совершенные экономические преступления, а, наоборот, должно стимулировать внедрение более эффективных методов контроля, направленных на его ускорение, оптимизацию, снижение коррупционно-образующих факторов в деятельности контрольных органов.

Именно по этим причинам документально-проверочная деятельность и налоговая экспертиза, проводимые в рамках налоговых расследований, являются, с одной стороны, неотъемлемым методом обеспечения экономической безопасности, а с другой стороны, и её угрозой. Так, результаты проверок, попав в руки к коррумпированным представителям

правоохранительных органов, превращаются в «выгодный бизнес» с их стороны.

Ответить на вопрос, правильно ли исчислен и уплачен тот или иной налог без проведения документальной проверки или налоговой экспертизы в рамках мероприятий, проводимых налоговыми органами, органами внутренних дел или экспертным учреждением не представляется возможным. Следовательно, контроль за налоговыми (и не только) доходами бюджетов немыслим без документальных проверок и налоговых экспертиз, проводимых как налоговыми органами, так и органами внутренних дел. Документальная проверка и налоговая экспертиза являются наиболее важной частью контроля, так как именно с их помощью можно контролировать как образование основной доходной части бюджета, так и соблюдение законности расходования средств.

Наличие очень большого количества всевозможной документации, которую необходимо обобщить при производстве экспертизы или документальной проверки, при общей тенденции сокращения бюрократического и контрольного давления на бизнес, выдвигает на первый план именно проблему несоответствия традиционно используемых на практике методов обработки документированных сведений для налоговых расследований, налоговых проверок и налоговых экспертиз требованиям настоящего времени. В этой связи тема диссертационного исследования является актуальной.

Состояние изученности проблемы. В работах современных отечественных исследователей А.В.Брызгалина, И.И.Кучерова, Л.П.Павловой, С.Г.Пепеляева, Н.А.Попоновой, В.Б.Романовской, Ю.А.Тропина, Ю.Ф.Кваши и других рассматриваются вопросы теории управления, финансового контроля, налогов и налогообложения.

Среди авторов, занимающихся вопросами экономической безопасности, следует отметить труды Ю.И.Аболенцева, А.Е.Городецкого, Л.Д.Гаухмана,

А.Г.Хабибулина, А.А.Крылова, Р.В.Илюхиной, Н.В.Артемьева и других учёных.

Проблемам проверочной деятельности правоохранительных органов посвящены работы В.Н.Анищенко, А.Т.Алиева, И.В.Курбатова, А.А.Крылова, Н.П.Купрещенко, И.И.Кучерова, В.И.Лисова, Э.Ф.Мусина, А.П.Опальского, Г.В.Песчанских, Т.В.Маркиной, других учёных.

Вместе с тем, применительно к современному этапу, характеризующемуся, с одной стороны сокращением количества проверок со стороны государственных структур, являющихся своеобразным «Домокловым мечом» для бизнеса, а с другой – необходимостью совершенствования налогового контроля, механизмов налоговых расследований, способствующих повышению эффективности деятельности ОВД в борьбе с экономической и налоговой преступностью, ещё недостаточно изучены вопросы обработки документированных сведений для налоговых расследований и налоговых экспертиз.

В качестве научной задачи исследования автор рассматривает оптимизацию документально-проверочной деятельности специалистов-ревизоров и деятельности экспертов-экономистов при производстве налоговых экспертиз посредством исследования теоретических аспектов организации обработки документированных сведений и развития методического аппарата, исходя из необходимости обеспечения эффективных налоговых расследований и качественных экспертиз.

Целью исследования является обоснование теоретических положений, разработка предложений и рекомендаций организационно-экономического характера, а также методов обработки документированных сведений, оценки деятельности специалистов в области обработки документированных сведений, направленных на повышение эффективности деятельности органов внутренних дел и налоговых органов в борьбе с налоговой преступностью и реализацию задач по обеспечению экономической безопасности с учётом

особенностей проведения оперативных мероприятий, ревизий, проверок и экспертиз в сфере налогообложения.

Задачи исследования

- обосновать необходимость инновационных методов проведения контрольно-проверочных мероприятий, основанных на применении новых информационных технологий, обеспечивающих автоматизацию процессов труда для устранения основной причины коррупционной составляющей – человеческого фактора и одновременного сокращения времени, затрачиваемого на их проведение, с целью снижения бюрократического и проверочного давления на проверяемые субъекты – бизнес;

- разработать методические подходы к автоматизации документально-проверочной деятельности и налоговых экспертиз, на основе которых может быть развернут в короткие сроки ряд современных систем документально-проверочной деятельности и налоговых экспертиз, интегрированных в комплекс иных информационных технологий (всевозможные учёты, информационная база данных ФНС и др.), обеспечивающих надлежащее функционирование новой системы электронного судопроизводства, задача создания которого поставлена руководством страны;

- предложить новый метод оценки деятельности подразделений и специалистов в области документального контроля и экспертизы, отражающий в себе специфику работы и в то же время позволяющий каждому конкретному сотруднику осуществлять контроль без оглядки на «планово-палочный» показатель, что должно привести к снижению необоснованного давления на бизнес со стороны проверяющих;

- предложить направления совершенствования законодательства с целью упрощения процедур контроля с одновременным снижением проверочной нагрузки на малый бизнес.

Объектом исследования является контрольная деятельность МВД России и налоговых органов в сфере налогообложения, а **предметом**

исследования – организационно-экономические отношения, возникающие в ходе налогово-проверочной и экспертной деятельности органов внутренних дел, налоговых органов.

Методологической основой исследования является научная теория познания и её диалектический метод изучения явлений и процессов реальной действительности, вытекающие из него частно-научные методы: системно-структурный, конкретно-социологический, метод сравнительного анализа и другие научные методы познания явлений и процессов. Их применение позволило всесторонне исследовать рассматриваемые объекты во взаимосвязи, целостности и сделать обоснованные выводы.

В качестве **эмпирической базы** использован материал, собранный и систематизированный автором в процессе непосредственной практической деятельности в должности специалиста-ревизора Управления документальных проверок и ревизий Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям МВД России, Центра документальных проверок и ревизий МВД России, а также в процессе научно-педагогической деятельности по дисциплинам повышения квалификации и переподготовки кадров МВД России. Это позволило проводить исследование в тесной взаимосвязи с практической стороной деятельности профильных подразделений МВД России, одновременно внедряя в практику научные разработки тематики диссертационного исследования посредством обучения сотрудников министерства внутренних дел, управлений внутренних дел, отделов внутренних дел России.

Научная новизна исследования заключается в том, что в ней:

- формализована схема совершения налогового преступления, связанного с уклонением от уплаты налога на прибыль, на основе которой в приложениях к диссертации приведены примеры построения новых методов осуществления документальной проверки и налоговой экспертизы.

- определены направления изменения законодательства Российской Федерации, необходимые для устранения препятствий при проведении

полноценного документального контроля без бюрократического давления на проверяемые субъекты со стороны контролирующих органов.

- предложен новый алгоритм документального контроля по налогу на прибыль, позволяющий повысить его эффективность и на который можно опираться при создании систем автоматизированного контроля по данному направлению.

- разработаны методические рекомендации по реализации автоматизированной системы налоговой экспертизы и документальной проверки по вопросу правильности исчисления налога на прибыль на базе рассмотренного алгоритма документального контроля.

- даны предложения по оценке деятельности специалистов, осуществляющих документальный контроль, и их подразделений.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Взаимосвязь документально-проверочной деятельности и производства налоговых экспертиз, исходя из методологических установок и технологических решений, направленных на повышение эффективности борьбы с экономической и налоговой преступностью; Обязательность деятельности специалистов-ревизоров в ходе налоговых расследований и взаимообусловленность используемых методик документалистов и экспертов-экономистов, которые вносят существенный вклад в обеспечение экономической безопасности государства.

2. Механизм совершения налогового преступления, связанного с уклонением от уплаты налога на прибыль, и разработанные на его основе новые методы осуществления обработки документированных сведений (эти методы также могут использоваться при производстве налоговых экспертиз), которые формализованы посредством алгоритмизации документального контроля, что может являться основополагающим элементом при создании систем автоматизированного контроля по указанным направлениям.

3. Предложения по совершенствованию законодательства (гражданского, налогового, уголовного), позволяющие повысить

эффективность обработки документированных сведений для контроля в сфере налогообложения, а также минимизировать риск бюрократического и коррупционного воздействия на проверяемые субъекты со стороны контролирующих органов.

4. Метод оценки работы специалистов и подразделений, осуществляющих обработку документированных сведений, с учетом специфики их труда, на основе таких критериев, как трудоемкость, тип процедур, количество различных разработок по результатам проверок, количество возбужденных уголовных дел, сумма выявленного ущерба и др.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что сформулированные в нём положения и выводы развивают разделы экономической науки. Исследуемые в диссертации проблемы налогово-проверочной деятельности и судебно-налоговых экспертиз определяют теоретически важный аспект в области прикладных проблем современной экономической науки.

Практическая значимость работы, внедрение и апробация результатов исследования. Практическая значимость исследования состоит в том, что выводы, полученные в ходе диссертационного исследования, можно эффективно использовать в деятельности ревизионных аппаратов МВД-УВД субъектов Российской Федерации, налоговых органов, теории налогообложения. Содержащиеся в работе предложения использованы в учебном процессе Академии экономической безопасности МВД России, могут быть внедрены в практику деятельности любого подразделения МВД экономической и налоговой направленности.

Практическая значимость исследования также состоит и в том, что на основе уже созданного задела может быть развернут в короткие сроки ряд современных систем документальных проверок и судебно-налоговых экспертиз, интегрированных в комплекс иных информационных технологий, обеспечивающих надлежащее функционирование новой системы

электронного судопроизводства, задача создания которого поставлена руководством страны.

Основные результаты работы внедрены в практическую деятельность Управления по налоговым преступлениям ГУВД г.Москвы, научную деятельность и учебный процесс Академии экономической безопасности МВД России.

По рассмотренным в диссертации вопросам опубликовано 6 научных работ, общим объёмом 4 п.л., из них 4 в изданиях, рекомендованных ВАК России.

Структура диссертации обусловлена задачами исследования, логикой его изложения и полученными результатами. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения, библиографического списка и приложений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении раскрывается актуальность проведенного исследования, степень разработанности его темы в научной литературе, определены цель, задачи, объект и предмет исследования, его методологическая и теоретическая база, теоретическая и практическая значимость результатов проведенного исследования, сформулированы основные результаты, выносимые на защиту и их научная новизна.

В первой главе «Теоретические аспекты организации обработки документированных сведений для налоговых расследований и налоговых экспертиз органами внутренних дел» рассмотрена сущность обработки документированных сведений в форме документальной проверки и налоговой экспертизы, выявлены их характерные особенности, а также место в системе финансового (налогового) контроля.

Рассматривая преступления и нарушения экономического и в основном налогового характера, можно сказать, что отличительной особенностью данного вида преступлений и нарушений является то, что следы преступной

деятельности по уклонению от уплаты налогов, как правило, находят свое отражение в различных документах. Помимо документов налоговой и бухгалтерской отчетности, направляемых налогоплательщиком в налоговые органы, к ним также относятся первичные бухгалтерские документы и регистры бухгалтерского учета. Воздействие преступника на указанные документы сводится к внесению в них ложных сведений об объектах и других элементах налогообложения.

При расследовании финансовых нарушений ведущее место занимают документы, свидетельствующие о способах и схемах совершения криминальной финансово-хозяйственной операции, каким хозяйствующим субъектом и кем конкретно они совершены. Следы налоговых преступлений могут содержаться также в учредительных документах предприятия; отчетности предприятия по тем периодам, за которые налоги и сборы не уплачены; в платежных документах (поручениях, инкассовых требованиях-поручениях) по налогам и сборам, находящихся в банке и неоплаченных на момент проверки; договорах с потребителями продукции, где в платежных реквизитах проверяемого предприятия указан для ведения расчетов банковский счет, а не касса предприятия; в движении денежных средств по кассе предприятия за проверяемый период с указанием приходных и расходных документов; приказах по предприятию о лицах, имеющих право подписывать финансово-хозяйственные документы, касающиеся расходования наличных денежных средств; карточках с образцами подписей лиц, имеющих право на распоряжение безналичными средствами по банковским счетам, и т.д.

При отсутствии в различных документах нужной информации, нет возможности прийти к какому-либо выводу о наличии или отсутствии нарушений. Рассматривая различные документы, можно сделать вывод о некотором дублировании содержащейся в них информации. К примеру, одна и та же сумма может фигурировать в различных документах, поэтому

отсутствие одного документа при проведении проверки может быть компенсировано другим.

В этой связи ответить на вопрос, правильно ли исчислен и уплачен тот или иной налог, без проведения документальной проверки в рамках мероприятий, проводимых налоговыми органами, органами внутренних дел или экспертным учреждением, не представляется возможным! Следовательно, финансовый контроль за налоговыми (и не только) доходами бюджетов немыслим без документальных проверок и налоговых экспертиз, а документальная проверка и экспертиза являются наиболее важной частью финансового контроля, так как именно с их помощью можно контролировать как образование основной доходной части бюджета, так и соблюдение законности расходования средств.

Документальная проверка определена как одна из важнейших составляющих финансового, в том числе налогового контроля. А именно как способ финансового контроля за законностью и полнотой образования и расходования бюджетных средств посредством изучения, сопоставления, анализа данных, полученных при работе с информацией, представленной в самых разнообразных документах, которые касаются финансово-хозяйственной (и не только) деятельности контролируемых субъектов.

В диссертации рассмотрены проблемные вопросы, связанные с документальными проверками и налоговыми экспертизами, такие как:

а) время как важнейший фактор документально-проверочной деятельности;

б) бухгалтерский учёт, документация, их роль в целях документальной проверки;

в) отсутствие документов;

г) проблемы при рассмотрении фирм-однодневок;

д) современное состояние поля контроля;

е) проблема «запаздывания» реакции на нарушения.

Здесь же показано пагубное влияние состояния документально-проверочной и экспертной деятельности на экономику страны в целом, выявлены взаимосвязи неудовлетворительного состояния документально-проверочной и экспертной деятельности и коррупционного климата в стране.

В процессе исследования изучены способы совершения налогового преступления, связанного с уклонением от уплаты налога на прибыль.

В своей деятельности правоохранительные органы сталкиваются с необходимостью описания в своих актах различного рода схем уклонения от уплаты налогов или иных действий, квалифицирующихся по УК РФ как преступные деяния.

В частности, рассматривая налоговые составы, содержащие в себе преступные деяния, связанные с уклонением от уплаты налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, можно выделить основные способы, которые используют преступники для осуществления упомянутых выше действий. К таким способам относятся, прежде всего, два основных:

1. Завышение расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль и принимаемых к вычету по НДС.

2. Занижение доходов, увеличивающих налоговую базу по налогу на прибыль и учитываемых при налогообложении НДС.

Исследуя вышеназванные и другие проблемы контроля, можно сделать вывод о неэффективной работе непосредственных его исполнителей. Это связано, прежде всего, с нехваткой времени, несовершенством законодательной базы, отсутствием наиболее действенного инструментария, а также с не проработанной на сегодняшний день теоретической и научной базой, которую можно и нужно применять в практической деятельности контролирующих органов. В связи с тем, что работа ведётся неэффективно, многие нарушения, в том числе и грубые, выходят из поля зрения контролирующих органов. То есть проверки проводятся не только неэффективно, но и некачественно, что позволяет многим нечестным

субъектам финансовых взаимоотношений с государством оставаться безнаказанными.

Таким образом, можно прийти к выводу, что неудовлетворительное состояние контроля в нашей стране способствует безнаказанности противоправных деяний субъектов финансовых отношений. Следовательно, состояние контроля, которое не создаёт хотя бы видимости неотвратимости наказания за совершение нарушений в области налогов, способствует росту криминальной обстановки в стране, или если даже не росту, то хотя бы неблагоприятному криминогенному климату. А это, в свою очередь, пагубно влияет на финансовую систему государства через неполучение налоговых платежей, представляя собой существенную, на наш взгляд, угрозу обеспечения экономической безопасности государства и регионов.

Пути решения указанной проблемы следует искать в тех элементах контроля, которые представляют собой наиболее основные и актуальные его составляющие. К ним относятся и документальная проверка и налоговая экспертиза, которые являются наиболее действенной формой противостояния органов внутренних дел экономическим и налоговым преступлениям и обеспечения экономической безопасности.

Во второй главе «Методическое обеспечение обработки документированных сведений для налоговых расследований и налоговых экспертиз» обоснованы направления совершенствования законодательства для улучшения ситуации в области документальных проверок и судебно-налоговых экспертиз.

Достаточно серьезным вопросом на сегодняшний день является относительно слабо разработанная законодательная база в области использования в качестве доказательств в суде электронных бухгалтерских баз данных, связанных с исчислением и уплатой налогов, а как следствие, и возможными нарушениями и преступлениями. В настоящее время существуют проблемы с электронной информацией как правового, так и технического характера. В частности, они связаны с идентификацией

конкретного человека, владеющего данной информацией, с большим количеством форматов хранения электронных баз данных и т.д.

Для решения основных проблем финансового, и в том числе налогового контроля в части документально-проверочной составляющей необходимо на законодательном уровне разработать нормы ответственности за использование электронных средств автоматизации бухгалтерского и налогового учёта и их административного регулирования. Кроме того, необходима привязка конкретных результатов использования заполненных баз данных и самих средств автоматизации к конкретным физическим лицам.

Исследуя конкретную базу данных, изъятую при проведении проверочного мероприятия, на данный момент очень трудно «привязать» конкретного бухгалтера или руководителя к содержащейся в ней информации, которая может носить криминальный характер. Практика проверочной деятельности констатирует факт необходимости наличия документов на бумажных носителях. От электронного варианта информации нарушителю практически во всех случаях удаётся отказаться под различными предлогами. В этой связи для непосредственного применения электронной документации без использования бумажного носителя документов в документально-проверочных мероприятиях и экспертизах необходимо создание нормативно-закреплённых методов контроля и привязки информации в электронном виде к конкретным физическим лицам, по аналогии с контролем скоростного режима на автомобильных дорогах.

Кроме того, для решения задач, направленных на устранение основных проблем финансового, и в том числе налогового контроля в части документально-проверочной составляющей, можно предложить создание системы учёта программных и технических средств автоматизации бухгалтерского и налогового учёта по аналогии с учётом налогоплательщиков, который ведётся в нашей стране. При этом каждое программное средство необходимо «привязать» к конкретному физическому лицу – пользователю, так же, допустим, как и каждый автомобиль в нашей

стране привязан к собственнику на основании данных соответствующего учёта.

Также необходимо доработать и усовершенствовать законодательство в области электронной цифровой подписи, которое в настоящее время недостаточно разработано, несмотря на то, что везде денежное обращение постепенно переходит на электронные рельсы.

При этом в качестве основной задачи изменения законодательства в данной области можно назвать создание возможности однозначного определения виновного или хотя бы причастного к нарушению физического лица по данным государственного учёта того программного обеспечения, на котором создавалась информационная база данных. Кроме того, необходимо создать условия для применения этой базы данных в документальной проверке без использования бумажных носителей информации. Эти изменения необходимы для обеспечения надлежащего функционирования новой системы электронного судопроизводства.

Особое внимание в работе уделено направлениям разработки инновационных методов осуществления обработки документированных сведений, применяемых в документально-проверочной деятельности и судебно-налоговой экспертизе.

На сегодняшний день в стране наблюдается тенденция по сокращению как общего количества проверок так и их продолжительности. Здесь речь идет о том, чтобы максимально сократить временные затраты и количество проверок надзорных органов, избавить бизнес от колоссального коррупционного давления бюрократии.

В связи с повсеместным использованием электронно-вычислительной техники особую актуальность имеет проблема эффективного использования и расширения сферы её применения на ранее не подвергавшихся механизации и автоматизации новых участках работ, в частности работ, возникающих в процессе осуществления контроля, ревизии, экспертиз и т.д. и т.п.

Следует также отметить, что в экономической литературе вопросы механизации и автоматизации контрольно-ревизионных операций, методики осуществления контроля в условиях обработки экономической информации с использованием средств электронно-вычислительной техники должным образом теоретически не разработаны.

Необходимо создание принципиального подхода к автоматизации документально-проверочной деятельности, на основе которого может быть развернут в короткие сроки ряд современных систем документально-проверочной деятельности, интегрированных в комплекс иных информационных технологий, обеспечивающих надлежащее функционирований новой системы электронного судопроизводства.

В диссертационном исследовании определены направления разработки метода оценки специалистов, осуществляющих документально-проверочную деятельность и судебно-налоговую экспертизу.

Проблема определения показателей эффективности, результативности и оценки результатов деятельности в целом по МВД и в подразделениях документальных проверок и экспертиз в частности в настоящее время весьма актуальна и сложна. Актуальность можно объяснить значительной важностью решаемых задач, высокой ответственностью за их выполнение. Сложность проблемы обусловлена своеобразием конечного результата деятельности, трудностью соизмерения его с затратами, разнообразием видов обеспечения (техническое, материальное, финансовое и т.д.), а также спецификой экономических отношений.

Любая деятельность складывается из составляющих её частей. Рассмотрим составляющие работы ревизора, специалиста в области документальных проверок или эксперта. Перед ревизором могут ставиться самые разнообразные задачи:

– проведение оценки предоставленного материала;

– проведение исследования представленного материала;

– проведение проверки;

– обобщение положительного опыта подразделения;

– создание методических рекомендаций по проведению проверок, исследований и т.д.;

– консультационное сопровождение оперативных мероприятий;

– иные задачи.

Рассматриваемая классификация не является исчерпывающей и может дополняться, расширяться по мере возникновения и решения тех или иных задач в процессе деятельности подразделений документальных проверок МВД России.

При оценке подразделений документальных проверок следует, прежде всего, выделить важнейшую отличительную особенность их деятельности – работа на «давальческом сырье». Представленный материал проходит ту или иную процедуру проверки, исследования, оценки и возвращается «заказчику» с каким бы то ни было результатом, т.е. работа выполняется полностью. Если мы рассматриваем работу, допустим, оперативного подразделения, то в данном случае можно говорить об эффективности как о соотношении затрат (потраченные средства, время и т.д.) к результату (выявленный ущерб). Подразделение же документальных проверок или экспертиз по причине работы на «давальческом сырье» нельзя оценивать указанным способом, потому что отсутствие выявленного ущерба по результатам проверки (исследования) есть положительный результат. Исходя из вышесказанного, можно предложить оценивать работу всего подразделения документальных проверок, к примеру, по скорости выполнения работ относительно тематики и объёма представленной документации.

В заключение можно сказать, что в качестве задачи, направленной на решение основных проблем финансового, и в том числе налогового контроля в свете сложившихся на сегодняшний день тенденций, связанных, прежде всего, с искоренением коррупции, необходимо предложить создание новых методов оценки деятельности подразделений и специалистов в области документального контроля. Они должны отражать и учитывать в себе

специфику работы специалистов-контролеров и в то же время позволять им осуществлять контроль без оглядки на «палочный» показатель. Это должно привести к снижению необоснованного давления на бизнес со стороны специалистов, осуществляющих проверку.

Третья глава «Совершенствование организации обработки документированных сведений для налоговых расследований и налоговых экспертиз (на примере налога на прибыль)» содержит принципиальную схему алгоритмизации проведения контроля по налогу на прибыль.

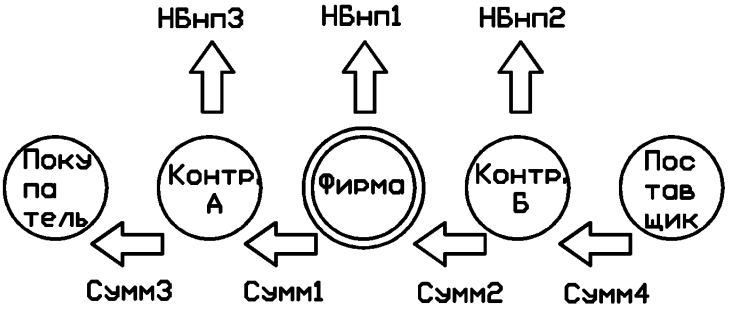


Рис.1 **«Формализация налогового преступления»**

Если контрагенты А и Б – это «прокладки», созданные с целью уклонения от уплаты налога на прибыль, то

Сумм3-Сумм4 = НБнп1+НБнп3+НБнп2 (Налоговая база по налогу на прибыль фирмы).

Анализируя равенство, приходим к выводу, что «прокладки» во взаимодействии с «фирмой» могут рассматриваться следующим образом:

1. Суммы дохода прокладки-покупателя увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль «фирмы».
2. Суммы расходов прокладки-поставщика уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль «фирмы».
3. Суммы между прокладками и «фирмой» в расчёте не участвует.

При этом к аналогичным выводам можно прийти в случае, если вместо одной фирмы «прокладки»-покупателя или продавца используется целая цепочка различных организаций или индивидуальных предпринимателей. В данном случае в расчетах будут принимать участие лишь суммы, которые проводятся между ближайшими «реальными» контрагентами, а суммы между участниками цепочки «прокладок» не будут приниматься в расчет.

В деятельности любой организации документация оставляет множество финансовых следов. Суммы доходов или расходов можно увидеть в счетах-фактурах, платёжных поручениях, актах выполненных работ (услуг), товарных накладных, товарно-транспортных накладных и т.д.

Так, алгоритм автоматизации деятельности ревизора с использованием базы данных будет выглядеть следующим образом:

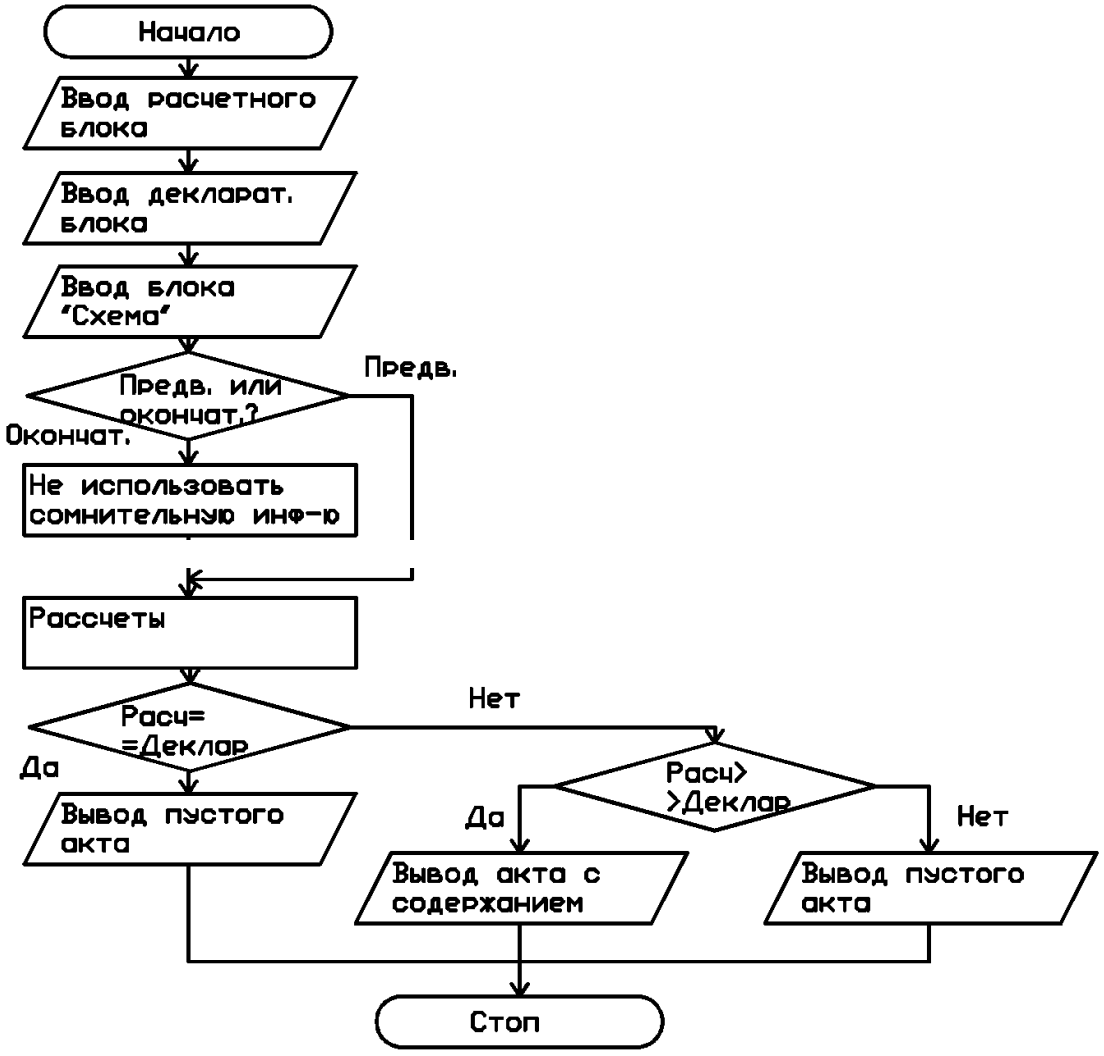


Рис.1 **«Алгоритмизация деятельности ревизора»**

В диссертации обоснован механизм автоматизации схем проверочных мероприятий на основе конкретных данных, представленных в приложениях.

Для решения проблем улучшения финансового контроля в области документальных проверок и судебно-экономических экспертиз, на наш взгляд, необходимо создание автоматизированных схем проверочных мероприятий, применение которых позволит значительно ускорить процессы проверок и экспертиз. Это приведёт к снижению времени проверочной нагрузки на бизнес, в том числе и малый бизнес. При этом качественная составляющая должна остаться как минимум на том же уровне.

Помимо этого, для решения основных проблем финансового, и в том числе налогового контроля в части документально-проверочной составляющей в свете сложившихся на сегодняшний день тенденций, связанных, прежде всего, с необходимостью искоренения коррупции в контролирующих органах, можно предложить создание инновационных методов проведения контрольно-проверочных мероприятий. Они могут быть основаны на применении информационных технологий, частичной или полной автоматизации процессов труда, направленных на минимизацию основной причины коррупционной составляющей – человеческого фактора, и на сокращение времени их проведения. Этим можно добиться снижения бюрократического и проверочного давления на проверяемые субъекты - бизнес.

Полной автоматизации могут быть подвергнуты такие операции документально-проверочной деятельности, как вычислительная обработка, сортировка информации, печать различных выходных результатов. Вычислительная техника не только позволяет выполнять работы, ранее производимые вручную, но и сокращает (благодаря хранению нормативно-справочной информации в памяти ПК) трудоёмкость заполнения

первичной информацией соответствующих баз данных, снижает затраты времени на подготовку актов проверок и приложений к ним.

Применение рассматриваемых методов позволит значительно сэкономить время ревизора, а также более эффективно осуществлять взаимодействие при проведении одного проверочного мероприятия группой ревизоров, так как технологии баз данных поддерживают, как правило, многопользовательский режим работы, при котором исключается двойная работа, дублирование информации, человеческий фактор и т.д.

Примеры реализации алгоритма проведения контроля по налогу на прибыль при помощи бухгалтерской системы управления базами данных, в основе которой лежит реляционная модель хранения информации, представлены в приложениях. Приложения содержат информацию об автоматизированной системе для налоговой экспертизы при контроле по налогу на прибыль, а так же описывают документальную проверку по тому же вопросу.

В процессе исследования разработан метод оценки работы сотрудников органа, осуществляющего документальную проверку или налоговую экспертизу.

Проблема определения показателей эффективности, результативности деятельности в целом по МВД и в подразделениях документальных проверок в частности в настоящее время весьма актуальна и сложна. Актуальность можно объяснить значительной важностью решаемых задач, высокой ответственностью за их выполнение. Сложность проблемы обусловлена своеобразием конечного результата деятельности, трудностью соизмерения его с затратами, разнообразием видов обеспечения (техническое, материальное, финансовое и т.д.), а также спецификой экономических отношений.

Таким образом, мы получаем следующее выражение:

$$K^{i}_{ЭФФ} = K^{i}_{кп} + K^{i}_{од} + K^{i}_{заг} + K^{i}_{кк} + K^{i}_{кдк} + K_{из}\left(K^{i}_{кв} + K^{i}_{ксм} + K^{i}_{уд} + K^{i}_{ву}\right);$$

или:

$$K^{i}_{ЭФФ} = K^{i}_{кп} + K^{i}_{од} + K^{i}_{заг} + K^{i}_{кк} + K^{i}_{кдк} +$$
$$+ K^{кв}_{из} \times K^{i}_{кв} + K^{ксм}_{из} \times K^{i}_{ксм} + K^{уд}_{из} \times K^{i}_{уд} + K^{ву}_{из} \times K^{i}_{ву}$$

где:

$K^{i}_{ЭФФ}$ – сводный коэффициент эффективности *i*-го сотрудника;

$K^{i}_{кп}$ – коэффициент количества проверок *i*-го сотрудника;

$K^{i}_{ОД}$ – коэффициент объёма представленной к проверке документации *i*-му сотруднику;

$K^{i}_{ЗАГ}$ – коэффициент загруженности *i*-го сотрудника;

$K^{i}_{кв}$ – коэффициент количества выездов *i*-го сотрудника;

$K^{i}_{ксм}$ – коэффициент количества страниц методических рекомендаций, написанных *i*-м сотрудником;

$K^{i}_{кк}$ – коэффициент количества командировок *i*-го сотрудника;

$K^{i}_{кдк}$ – коэффициент количества дней командировок *i*-го сотрудника;

$K^{i}_{уд}$ – коэффициент количества возбужденных уголовных дел по актам *i*-го сотрудника;

$K^{i}_{ву}$ – коэффициент выявленного ущерба *i*-м сотрудником;

$K_{из}$ – интуитивный коэффициент значимости комплекса вспомогательных коэффициентов;

$K^{кв}_{из}$ – интуитивный коэффициент значимости показателя количества выездов сотрудника;

$K_{из}^{ксм}$ – интуитивный коэффициент значимости показателя количества страниц в методических рекомендациях;

$K_{из}^{уд}$ – интуитивный коэффициент значимости показателя количества возбужденных уголовных дел по актам проверок;

$K_{из}^{ву}$ – интуитивный коэффициент значимости показателя выявленного ущерба.

Оценка деятельности всего ревизорского подразделения достаточно затруднительна в силу обстоятельства, связанного со стопроцентным выполнением возложенных на подразделение задач вне зависимости от результативности каждого акта в части возмещения ущерба или возбуждения уголовного дела. Любая информация, полученная документальным подразделением, проходит разнообразные процедуры обработки, и на выходе получается результат в виде определённого заключения, содержащего вывод о наличии или отсутствии в рассмотренных материалах признаков нарушения законодательства или рекомендации для оперативных сотрудников о возможных направлениях дальнейшей проработки имеющегося материала.

В заключении обобщены основные выводы, полученные в диссертационном исследовании.

В приложениях представлены примеры структуры автоматизированной системы, алгоритмы создания актов проверок, заключений эксперта в автоматизированном режиме, а также пример выходного акта или заключения на базе некоторого объёма исходных данных.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

Научные статьи в ведущих научных журналах и изданиях, выпускаемых в Российской Федерации, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук.

1. Ищенко А.Н. Применение математического моделирования и использование технологий баз данных с целью повышения эффективности и результативности труда ревизора. //Вестник Академии экономической безопасности МВД России, №3, 2008. – 0,7 п.л.
2. Ищенко А.Н. Минимизация временных затрат в деятельности проверяющего-документалиста. //Налоги, №4, 2007. – 0,5 п.л.
3. Ищенко А.Н. Проблемные вопросы проверочной деятельности подразделений органов внутренних дел по борьбе с налоговыми преступлениями. //Бизнес в законе, №3, 2007. – 0,8 п.л.
4. Ищенко А.Н. Отдельные аспекты налогово-проверочной работы //Налоги, №1, 2005 – 1 п.л.

Научные статьи и доклады на научных и научно-практических конференциях.

5. Ищенко А.Н., Опальский А.П. Вопросы применения информационных технологий в документально-проверочной деятельности органов внутренних дел и при производстве налоговых экспертиз. /Информационная безопасность и компъютерные технологии в деятельности правоохранительных органов. Межвузовский сборник выпуск 7, Саратовский юридический институт МВД России 2008. – 1,2 п.л., из них автора 0,7 п.л.
6. Ищенко А.Н. Методика проверки банковских сделок на примере лизинга. /Современные тенденции развития механизмов налоговых расследований. АЭБ МВД России сборник научных трудов. Москва 2006. – 0,5п.л.