Куликов Леонид Александрович. Механизмы налоговых расследований в организациях черной металлургии : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Куликов Леонид Александрович; [Место защиты: Акад. эконом. безопасности МВД РФ].- Москва, 2010.- 215 с.: ил. РГБ ОД, 61 10-8/1650

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ДВИЖЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ МЕТАЛЛУРГИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ

1.1. Анализ финансово-экономического состояния отрасли 11

1.2. Теоретические подходы к исследованию способов перераспределения финансовых ресурсов в организациях черной металлургии

1.3. Сравнительный анализ подходов к налогообложению организаций отрасли в России и за рубежом

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ СОВЕРШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ МЕХАНИЗМОВ НАЛОГОВЫХ РАССЛЕДОВАНИЙ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЧЕРНОЙ МЕТАЛЛУРГИИ

2.1. Анализ существующих механизмов налоговых расследований 61

2.2. Анализ способов совершения налоговых преступлений в металлургическом комплексе

2.3. Методические рекомендации по формированию механизмов выявления и документирования налоговых преступлений, совершаемых в металлургическом комплексе

ГЛАВА 3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ МЕХАНИЗМОВ НАЛОГОВЫХ РАССЛЕДОВАНИЙ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЧЕРНОЙ МЕТАЛЛУРГИИ

3.1. Направления совершенствования механизмов информационной поддержки проведения налоговых расследований органами внутренних дел 121

3.2. Использование международных стандартов финансовой отчетности как элемента механизма обеспечения эффективности налоговых расследований

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ 156

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 161

ПРИЛОЖЕНИЯ 177

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Металлургическая промышленность является одной из базовых отраслей российской экономики, обеспечивающей конструкционными материалами более чем на 95% другие отрасли, и второй по величине бюджетообразующей отраслью, приносящей в бюджет значительные налоговые поступления. Доля металлургии в ВВП страны в 2009 году составляет около 5%, в промышленном производстве – 17,3%, в экспорте – 14,2%, в налоговых доходах бюджетов всех уровней составляет 9%.

Доля черной металлургии в общем объеме промышленного производства составляет около 9,8%. В состав отрасли входит более 1,5 тыс. организаций, 70% из них являются градообразующими, число занятых в отрасли составляет свыше 550 тыс. человек.

На сегодняшний день в российском секторе черной металлургии сформировалось шесть крупных вертикально интегрированных металлургических холдингов, на долю которых приходится порядка 85% от общего объема производства стали в России. Таким образом, можно говорить о высокой степени концентрации в отрасли, которая, в совокупности со специализацией различных производителей на определенных видах металлургической продукции, позволяет комбинатам занимать монопольное положение на внутреннем рынке.

Образование холдинговых структур способствует существенному увеличению активов, наращиванию инвестиционного капитала, оптимизации налогообложения с помощью дочерних предприятий на основе внутрифирменных инструментов. В деятельности холдингов концентрируются огромные финансовые, производственные и человеческие ресурсы, осуществляется масштабный оборот денежных средств.

В связи с этим рассматриваемая сфера является привлекательной для криминальных структур, что и предопределило важность задач, связанных с выявлением правонарушений в данной области.

В сфере деятельности холдинговых компаний действуют устойчивые схемы, направленные на сокрытие денежных средств от налогообложения. При этом осуществлять проверку «холдингов» органам внутренних дел затруднительно в связи с большим объемом проверяемой информации и необходимостью привлечения большого количества сил и средств. Для повышения эффективности выявления налоговых правонарушений и преступлений в организациях черной металлургии необходимы соответствующие научно-методические разработки.

Таким образом, представляется весьма актуальной задача совершенствования механизмов налоговых расследований в организациях черной металлургии.

Состояние изученности проблемы. Исследованию различных аспектов налогового контроля и выявления налоговых правонарушений в России и за рубежом посвящены научные труды А.Т. Алиева, А.Е. Городецкого, Ю.Ф. Кваши, А.В. Молчанова, Г.Г. Нестерова, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, Н.А. Попоновой, А.Г. Хабибулина и других ученых.

Вопросами экономики в черной металлургии занимались А.М. Матлин, В.А. Штанский, В.И. Чепланов и другие ученые.

Проблемы проверочной деятельности органов внутренних дел отражены в научных работах И.В. Александрова, И.И. Кучерова, В.Д. Ларичева, А.В. Минакова, А.П. Опальского, Г.В. Песчанских и других ученых.

В то же время проблемы выявления и документирования экономических преступлений, методического обеспечения выявления налоговых правонарушений в организациях черной металлургии практически не нашли отражения в отечественной литературе. Необходима разработка новых научных подходов к проблеме выявления и документирования нарушений налогового законодательства в данной сфере деятельности.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических основ и методических рекомендаций по совершенствованию налоговых расследований в организациях черной металлургии России.

В соответствии с поставленной целью были определены следующие задачи:

- провести анализ финансово-экономического состояния организаций черной металлургии;

- выявить структуру движения финансовых потоков в организациях черной металлургии;

- проанализировать подходы по налогообложению организаций черной металлургии в зарубежных странах;

- обобщить особенности налоговых расследований в организациях черной металлургии;

- выявить основные способы совершения экономических преступлений в организациях черной металлургии;

- определить основные направления совершенствования механизмов налоговых расследований в организациях черной металлургии, в том числе с учетом финансовой отчетности, составленной по международным стандартам.

Объектом диссертационного исследования являются организационно-экономические и финансовые отношения в черной металлургии России.

Предметом диссертационного исследования являются механизмы налоговых расследований в организациях черной металлургии.

Методологическая и теоретическая основа исследования. Методологической и теоретической основой диссертационной работы являются: методология системного подхода, методы исследования операций, экономико-статистический и аналитический методы. Графическое описание выполнено посредством графиков временных рядов и схем.

Информационную базу исследования составили следующие источники: официальные документы – кодексы, законы, законодательные и другие нормативные акты; статистические источники – отечественные и зарубежные статистические материалы, отчеты органов государственной, ведомственной статистики, материалы различных организаций, фондов, институтов; научные источники – данные и сведения из монографий, книг, научных статей, докладов и отчетов, материалов научных конференций и семинаров.

Научная новизна исследования состоит в развитии теории и практики налоговых расследований и дальнейшего развития механизмов налоговых расследований в организациях черной металлургии.

Научная новизна диссертации заключается в том, что в ней:

- определены особенности структуры вертикально интегрированных холдингов, проведена их классификация, выделены преимущества и недостатки холдинговой модели организации бизнеса с учетом факторов налогового администрирования;

- выявлены особенности финансовых потоков и формирования налоговой базы в организациях черной металлургии, а также направления движения денежных потоков; уточнены способы перераспределения финансовых ресурсов внутри холдинга;

- предлагается введение института консолидированного налогоплательщика в России в целях предотвращения трансфертного ценообразования и взаимозависимости внутри холдингов как инструментов уклонения от налогообложения;

- уточнено понятие «налоговые расследования»;

- выявлены основные способы совершения экономических преступлений в черной металлургии и предложена их классификация: преступления, совершаемые в процессе производства и оборота металлопродукции, контрабанда и налоговые преступления;

- разработаны предложения по формированию механизмов выявления и документирования налоговых преступлений в черной металлургии;

- определены основные направления совершенствования информационной поддержки механизмов налоговых расследований в организациях черной металлургии, такие как расширение числа информационных источников и налаживание межведомственного информационного обмена;

- предлагается использовать анализ международных стандартов финансовой отчетности в качестве элемента механизма обеспечения эффективности налоговых расследований органами внутренних дел.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Современный холдинг в черной металлургии представляет собой группу экономически взаимодействующих юридических лиц, в которой головной компании достаточно минимальной доли участия в других юридических лицах для полного контроля над их деятельностью.

2. Существующий характер движения финансовых потоков и способов перераспределения финансовых ресурсов внутри холдинга оказывает прямое влияние на уменьшение, сокрытие, перемещение налоговой базы в организациях черной металлургии.

3. Сравнительный анализ теоретических и практических подходов к налогообложению организаций черной металлургии в России и за рубежом показал, что введение института консолидированного налогоплательщика в России позволит преодолеть механизмы трансфертного ценообразования и взаимозависимости внутри холдингов как инструментов уклонения от налогообложения.

4. Предлагается следующее определение понятия «налоговые расследования»: налоговые расследования – это процесс применения налоговыми органами и органами внутренних дел в рамках их компетенции методов и специальных знаний, направленных на выявление, раскрытие и расследование налоговых правонарушений и налоговых преступлений.

5. Разработка методических рекомендаций по формированию механизмов выявления и документирования налоговых преступлений в черной металлургии по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость должна основываться на анализе организационной и финансовой структуры организаций отрасли, а также на анализе способов совершения экономических преступлений.

6. Анализ финансовой отчетности, составленной по международным стандартам, основанный на таких показателях, как темп снижения маржинальной прибыли, темп роста качества активов, темп оборачиваемости активов, темп роста доли расходов в выручке от продаж и т.д., повысит эффективность налоговых расследований органов внутренних дел.

Теоретическая и практическая значимость результатов диссертационного исследования заключаются в разработке методических рекомендаций по совершенствованию налоговых расследований в организациях черной металлургии. Это позволит повысить эффективность работы налоговых и органов внутренних дел по проведению налогового контроля и выявлению и расследованию налоговых преступлений, а также увеличить налоговые поступления в бюджет государства. Рекомендации и предложения, представленные в диссертационном исследовании, могут найти практическое применение в работе налоговых органов и органов внутренних дел. Отдельные положения исследования использовались в учебно-методических разработках кафедры налогового контроля и проверок финансово-хозяйственной деятельности, а также в преподавании учебных дисциплин: «Организация и методы проведения налогового контроля», «Организация и методы выявления налоговых правонарушений и преступлений» в Академии экономической безопасности МВД России.

Внедрение и апробация результатов исследования. Результаты диссертационного исследования докладывались на региональных межвузовских научно-практических конференциях: «Механизмы финансовых расследований при противодействии экономике террора» (2006 г.); «Механизмы противодействия легализации доходов, полученных преступным путем» (2007 г.); «Основные направления развития экономики России и новые задачи обеспечения экономической безопасности и противодействия экономической преступности» (2008 г.); «Инвестиционно-финансовые механизмы развития экономики, эффективное бюджетирование и использование средств как способ обеспечения реализации и безопасности государственных экономических проектов» (2009 г.) в Академии экономической безопасности МВД России; «Актуальные проблемы обеспечения экономической безопасности России» (2008 г.) в Академии федеральной службы безопасности РФ; «Основные направления обеспечения экономической безопасности государств-участников Договора о создании Союзного государства» (2008 г.) в Московском университете МВД России.

Основные выводы, предложения и рекомендации диссертационного исследования нашли отражение в 20 научных работах автора общим объемом 8,5 п.л., из них 5 статей в журналах, рекомендованных ВАК РФ.

Материалы диссертационного исследования используются при проверках, проводимых УНП ГУВД по Московской области.

Структура диссертационной работы. Работа состоит из введения, трех глав, восьми параграфов, заключения, библиографического списка литературы (179 наименований) и 7 приложений. Работа изложена на 160 страницах основного текста, содержит 15 таблиц, 23 рисунка.

## Анализ финансово-экономического состояния отрасли

В России производство стали в первом квартале 2009 года снизилось на 33% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года. Но вопреки мировой тенденции наблюдается ежемесячный прирост производства, что в конечном итоге обеспечило 6%-ный рост относительно четвертого квартала 2008 года. Такое видимое восстановление можно связать с эффектом низкой базы, поскольку последний квартал 2008 года оказался крайне неудачным для металлургов (загрузка большинства из них опускалась до 50% и ниже)17.

Впрочем, нельзя не отметить и ряд фундаментальных факторов, благодаря которым сталелитейщики оставались «на плаву». Основную поддержку сектору оказывали два фактора.

Во-первых, обесценение национальной валюты сделало экспорт товаров более привлекательным. Но и это не оказало бы существенной поддержки, не будь у компаний соответствующего рынка сбыта. Экспортный рынок Китая и Юго-Восточной Азии стал спасательным кругом для металлургов. Интерес к Китаю был обеспечен в первую очередь усилением конкурентного преимущества российских сталепроизводителей в сегменте полуфабрикатов и проката. Резкое снижение цен на сырье на внутреннем рынке (прежде всего на кокс и железорудное сырье) обеспечило российским компаниям преимущество, в то время как продолжающийся переговорный процесс о ценообразовании на текущий 2009 год и более высокие мировые спот-цены делают себестоимость производства в Китае выше.

Во-вторых, помогли объявленные правительством КНР меры по стимулированию национальной экономики, в частности, увеличение госзакупок и реализация инфраструктурных проектов. Это стало драйвером роста внутреннего спроса в Китае, что дало дополнительные возможности импортерам. В среднем доля экспорта у российских металлургов составляла в первом квартале более 55%. Например, «Евраз Групп» открыл для себе азиатское направление в этот период, а НЛМК поставлял в Азию более 70% своей продукции.

В то же время более традиционный европейский рынок сбыта переживает гораздо худшие времена. Февральские запасы стали при текущем уровне экономической активности составляли порядка 104 дней, практически не изменившись по отношению к январю; в феврале 2008 года этот показатель был на уровне 64 дней. Согласно ожиданиям Eurofer, в 2010 году спрос будет оставаться слабым.

До тех пор пока китайские производители не установят новый уровень контрактных цен на год, продолжая закупать сырье преимущественно по спот-ценам, экспортные поставки в эту страну останутся выгодными для российских сталепроизводителей. Но если мировые сырьевые гиганты примут условия китайских компаний и снизят цены до уровня двух-трехлетней давности, преимущество наших игроков будет утеряно. Компании могут лишиться экспортного рынка сбыта, а поскольку на собственно российском рынке существенных улучшений не ожидается, это может спровоцировать вторую волну снижения производства (крупные российские предприятия уже увеличили загрузку мощностей к концу первого квартала до 70-80%).

## Анализ существующих механизмов налоговых расследований

Несмотря на отсутствие законодательного определения термина «налоговые расследования», на сегодняшний день он широко применяется как в научной, так и в публицистической литературе.

Впервые термин «налоговое расследование» был использован в наименовании Указа Президента РФ от 18 марта 1992 года №262 «О создании Главного управления налоговых расследований (далее - ГУНР) при Государственной налоговой службе Российской Федерации». Основной обязанностью ГУНР являлась борьба с правонарушениями и преступлениями, совершенными в налоговой сфере. В июне 1993 года служба была преобразована в Федеральную службу налоговой полиции, в задачу которой входило выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений44.

После упразднения с 1 июля 2003 года федеральных органов налоговой полиции, правоохранительные функции в сфере налогообложения осуществляла Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям МВД РФ (ФСЭНП МВД России) - самостоятельное структурное подразделение центрального аппарата МВД России. В состав службы входили два главных управления: Главное управление по борьбе с экономическими преступлениями (ГУБЭП ФСЭНП МВД России) и Главное управление по налоговым преступлениям (ГУНП ФСЭНП МВД России).

Указом Президента РФ от 19 июля 2004 г. №927 «Вопросы МВД РФ» и приказом МВД России от 10 ноября 2004 г. №750 «Об утверждении структуры центрального аппарата МВД РФ» в структуре центрального аппарата МВД России создан Департамент экономической безопасности МВД России, который реализует сегодня полномочия ОВД в сфере экономики и налогообложения.

Его работа строится по принципу защиты наиболее важных отраслей экономики от преступных посягательств, а специализация сотрудников осуществляется по отраслям финансово-хозяйственной деятельности (например, строительство, страхование, металлургия и т.д.), а также по наиболее криминогенным сферам противоправной деятельности (пресечение производства и реализации контрафактной продукции, по борьбе с легализацией доходов и денежных средств, полученных преступным путем и т.д.).

Предварительный анализ термина «налоговые расследования» в середине 90-х годов позволил сделать вывод о том, что в этот период сформировалась специфическая автономная правоохранная функция. Она отличается следующими основными признаками46:

а) налоговое расследование имеет структурно-организационное обеспечение, так как реализуется в основном совместными усилиями федеральных налоговых органов и федеральных органов по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями. При этом первые имели в своем составе подразделения, обладающие возможностями выявлять и осуществлять предварительную квалификацию налоговых правонарушений, а затем использовать ее адекватно собственной компетенции. Вторые же могут выявлять, раскрывать, пресекать и расследовать налоговые преступления в рамках полного цикла налогового расследования;

## Направления совершенствования механизмов информационной поддержки проведения налоговых расследований органами внутренних дел

В ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий сотрудниками органов внутренних дел может быть использована различная информация91 о деятельности экономических субъектов, содержащаяся в любых доступных информационных источниках. Под информационным источником в данном случае понимается субъект - обладатель информации92. В качестве такого субъекта может выступать как само проверяемое лицо, так и различные международные организации, государственные органы и учреждения, коммерческие и некоммерческие структуры, отдельные физические лица.

Сведения, содержащиеся в различных источниках, могут дублировать друг друга. Это обуславливает взаимозаменяемость субъектов-носителей идентичной информации в целях информационного обеспечения. По критерию исключительности содержащихся в них данных информационные источники подразделяются на93:

- взаимозаменяемые - если информацию одной и той же категории можно получить у различных носителей;

- уникальные - если носитель обладает исключительной информацией, отличной от всех других источников.

В случае если однородная информация может быть получена из нескольких источников, выбор конкретного из них зависит от многих

В соответствии со статьей 2 ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» №149-ФЗ от 27.07.2006 г. информация - сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления. факторов, среди которых, прежде всего, выделяются достоверность94 и доступность содержащихся в них сведений.

Степень достоверности данных во многом зависит от уровня доверия к источнику их получения. Так, например, для установления направлений расходования денежных средств организацией предпочтительнее обратиться в обслуживающий банк за выпиской по расчетному счету, нежели получить документы бухгалтерского учета проверяемого субъекта. Очевидно, что сведения, полученные из банка, будут обладать большей достоверностью, чем те, которые представит заинтересованная сторона95.

По степени ограничения доступа к информации выделяют четыре класса информационных источников96.

1. Общедоступная информация - информация, доступ к которой не ограничен законом;

2. Информация, доступ к которой может быть ограничен:

- законодательные и другие нормативные акты, устанавливающие правовой статус органов государственной власти, органов местного самоуправления, организаций и общественных объединений, а также права, свободы и обязанности граждан, порядок их реализации;

- документы, содержащие информацию о деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, об использовании бюджетных средств и других государственных и местных ресурсов, о состоянии экономики и потребностях населения, за исключением сведений, отнесенных к государственной тайне;

- документы, накапливаемые в открытых фондах библиотек и архивов, информационных системах органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, организаций.