

*На правах рукописи*



Бондарев Дмитрий Михайлович

**НАЛОГОВАЯ ДИСЦИПЛИНА В ПРОЦЕССАХ ФОРМИРОВАНИЯ  
ДОХОДОВ БЮДЖЕТА**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Владикавказ 2019 г.

Работа выполнена в ФГАОУ ВО «Северо-Кавказский федеральный университет»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор

**Кузьменко Владимир Викторович.**

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Налоги и налогообложение» ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»

**Мамбетова Александра Александровна;**

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и налогообложение» ФГБОУ ВО «Северо-Осетинский государственный университет имени К.Л. Хетагурова»

**Агузарова Фатима Савкуевна.**

**Ведущая организация:** ФГАОУ ВО «Чеченский государственный университет»

Защита состоится «20» декабря 2019 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.248.06 по экономическим наукам на базе ФГБОУ ВО «Северо-Осетинский государственный университет имени К.Л. Хетагурова» по адресу: 362025, г. Владикавказ, ул. Ватутина, 44-46, зал ученого совета.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке и на официальном сайте ФГБОУ ВО «Северо-Осетинский государственный университет им. К. Л. Хетагурова», [www.nosu.ru](http://www.nosu.ru). Электронная версия автореферата размещена на официальном сайте ВАК Министерства науки и высшего образования, [www.vak.minobrnauki.gov.ru](http://www.vak.minobrnauki.gov.ru).

Отзывы на автореферат, заверенные печатью, просим направлять по адресу: 362025, г. Владикавказ, ул. Ватутина, 44-46. Диссертационный совет Д 212.248.06. Ученому секретарю.

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
к. э. н., доцент

Мадина Александровна Биганова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Базовым условием результативного функционирования органов государственной власти, выражающимся в существовании возможностей успешного решения важных социально-экономических задач, является наличие достаточного объема финансовых ресурсов в консолидированном бюджете страны. Основным источником его пополнения, как известно, выступают налоги. В этой связи создание предпосылок для устойчивого роста налоговых поступлений в бюджетную систему в условиях макроэкономической нестабильности, негативного экзогенного давления на крупные российские компании и снижения уровня их конкурентоспособности на мировом рынке является одной из первоочередных задач.

Ужесточение экономических санкций, объявленных Российской Федерацией ведущими странами Западной Европы и США, предопределяет необходимость укрепления бюджетно-налоговой системы, решения комплекса задач по повышению уровня налоговой дисциплины в среде хозяйствующих субъектов и населения, формирования эффективной системы взаимодействия экономических агентов в налоговой сфере. Кроме того, весьма актуальным в настоящее время является повышение уровня налоговой грамотности населения, как одного из основных факторов нейтрализации причин уклонения от уплаты налогов. Вместе с традиционными контрольными процедурами решения данной проблемы все большую популярность в настоящее время приобретает механизм клиентоориентированного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, а также построения доверительных отношений между составляющими налоговой системы страны.

В этой связи решение проблемы повышения уровня налоговой дисциплины требует разработки и внедрения комплекса мероприятий по совершенствованию механизма воздействия контролирующих органов на юридических и физических лиц в части проведения налоговых изъятий. Очевидно, что уплата налогов может осуществляться в полном объеме и своевременно только на добровольной основе. Формы взаимодействия, основанные на со-

гласовании экономических интересов участников налоговых отношений, гармонизации функционирования элементов механизма налогообложения могут оказать положительное воздействие на мотивацию налогоплательщиков к добровольному исполнению своих обязательств в соответствии с действующим законодательством, что является обязательным условием укрепления налоговой дисциплины.

**Степень научной разработанности проблемы.** Категория «налоговая дисциплина» не только в отечественной, но и зарубежной экономической литературе не является общепризнанной. Различные аспекты поведения налогоплательщиков в контексте повышения их дисциплины исследовали следующие зарубежные ученые: Дж. Альм, М. Бесфамилле, В. Донг, Дж. Киршлер, А. МакКи, Дж. Сэндмо, Б. Торглер, А. Хансфорд, М. Эллингем и др.

В Российской Федерации вопросы сущности и содержания налоговой дисциплины в структуре налогового администрирования, а также бюджетно-налоговой политики активно начали рассматриваться только начиная со второй половины 2000-х годов. Изучению технологий налогового администрирования посвятили свои работы многие известные российские ученые-экономисты, в числе которых П.В. Акинин, Б.Х. Алиев, М.К. Аристархова, Л.И. Гончаренко, И.А. Майбуров, М.В. Мишустин, Н.Х. Токаев, Д.Г. Черник и др.

Проблемы увеличения размеров налоговых поступлений на основе повышения эффективности процедур налогового контроля рассмотрены в трудах М.В. Аликаевой, Л.А. Агузаровой, С.В. Барулина, А.В. Брызгалина, М.Р. Дзагоевой, В.А. Королева, Г.Г. Нестерова, Т.Ш. Тиникашвили, В.Г. Панскова, и др.

Значительный вклад в методологическое обоснование основ совершенствования бюджетно-налоговых отношений внесли Л.М. Архипцева, О.В. Врублевская, Е.С. Вылкова, М.В. Романовский, И.В. Сугарова, А.А. Татуев, Т.Ф. Юткина и др.

Отдельные аспекты укрепления налоговой дисциплины через повышение эффективности взаимодействия экономических агентов в налоговой

сфере активно исследовались в работах таких зарубежных ученых, как Р. Арауйо, А. Готера, Л. Хауптман, М. Хорват и др., а также российских – О. Б. Буздалиной, И. В. Гашенко, А. З. Дадашева, И. А. Перонко, Ф. Ф. Ханафеева и др.

Очевидно, что налоговая дисциплина как многоаспектное явление весьма активно исследовалась в экономической науке. Ей уделено достаточно внимания с позиций совершенствования методов налогового контроля. Вместе с тем приходится констатировать, что в настоящее время существует недостаточно исследований, посвященных решению задач обеспечения приемлемого уровня налоговой дисциплины для повышения степени устойчивости функционирования бюджетно-налоговой системы.

**Цель и задачи исследования.** *Целью* диссертационного исследования является развитие теоретических и методологических подходов к изучению налоговой дисциплины, а также разработка методических и практических рекомендаций по повышению ее уровня как необходимого условия устойчивого функционирования бюджетно-налоговой системы.

Поставленная цель диссертационного исследования обусловила необходимость решения следующих *задач*:

- выявить и обобщить теоретико-методические положения и подходы к определению сущности понятия «налоговая дисциплина», проанализировать особенности его рассмотрения с учетом современных реалий;
- обосновать необходимость повышения уровня налоговой дисциплины как стратегического приоритета устойчивого развития бюджетно-налоговой системы;
- исследовать принципы организации эффективного взаимодействия экономических агентов в системе налоговых отношений;
- провести анализ устойчивости функционирования бюджетно-налоговой системы РФ и определить место налоговой дисциплины в процессе ее обеспечения;
- предложить методические подходы к оценке состояния налоговой дисциплины на территориальном уровне;

– определить стратегические приоритеты повышения уровня налоговой дисциплины как необходимого условия роста поступлений в бюджетную систему страны.

**Объектом диссертационного исследования** выступает действующая бюджетно-налоговая система Российской Федерации.

**Предметом диссертационного исследования** является совокупность экономических, организационных и управленческих отношений, возникающих в процессе укрепления налоговой дисциплины.

**Соответствие темы диссертационного исследования требованиям Паспорта научных специальностей ВАК РФ.** Исследование проведено в рамках специальности 08.00.10 – Финансы денежное обращение и кредит, п. 2.9 Паспорта специальности ВАК Министерства науки и высшего образования РФ (экономические науки) – концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной налоговой системы.

**Теоретической и методологической базой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, специалистов в области теории и методологии формирования бюджетно-налоговой политики, результаты исследования по прикладным и теоретическим аспектам взаимодействия налогоплательщиков и фискальных органов с позиции системного подхода. В процессе изучения проблем повышения уровня налоговой дисциплины использовались приемы монографического описания, сравнительного, факторного и графоаналитического анализа, структурно-логического подхода, математической статистики и методы экономико-математического моделирования.

**Инструментарно-методический аппарат исследования** основан на использовании методов теоретического обобщения, статистического анализа исходных массивов информации, корреляционно-регрессионного и факторного анализа эмпирических данных, экономико-математического моделирования. Расчеты проводились с использованием пакетов прикладных программ MicrosoftExcel и Statistica 12.0.

**Информационно-эмпирическая база исследования**, обеспечивающая обоснованность и достоверность полученных результатов, сформирована на основе официальных статистических данных Федеральной службы государственной статистики (Росстат), Федеральной налоговой службы и ее территориального управления по Ставропольскому краю, монографических исследований российских и зарубежных ученых, нормативно-правовой базы в налоговой сфере, аналитических материалов, личных наблюдений автора.

**Рабочая гипотеза диссертации** отражает научную позицию автора, согласно которой мобилизация резервов увеличения ресурсных поступлений в бюджетную систему страны должна предполагать сокращение масштабов уклонения от уплаты налогов посредством активизации инструментов стимулирующего характера в структуре механизма укрепления налоговой дисциплины и согласования экономических интересов субъектов налоговых отношений.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

1. Обеспечение устойчивых темпов роста национальной экономики обуславливает необходимость создания благоприятных условий для ведения предпринимательской деятельности посредством поэтапной трансформации бюджетно-налоговой политики в направлении укрепления налоговой дисциплины на основе рационального сочетания фискальной и регулирующей функций налогов, а также повышения уровня транспарентности взаимодействия экономических агентов.

2. Уклонение от уплаты налогов является следствием деформализации законодательно определенных норм и правил, в основе которой лежат институциональные предпосылки объективного и субъективного характера, первая группа которых определяется несовершенством налоговой системы в целом, а вторая – стереотипами поведения налогоплательщиков. В этой связи решение задачи увеличения ресурсных поступлений в бюджетную систему через укрепление налоговой дисциплины требует проведения комплексного анализа налоговых отношений с учетом целевых ориентиров поведения индивидов, имеющих не относительную, а абсолютную оценку.

3. Основные причины разбалансированности экономических интересов налогоплательщиков и налоговых органов связаны с существованием социальной дилеммы, согласно которой индивидуальные предпочтения противоречат коллективным. В случае, когда первые превалируют над вторыми, уклонение от уплаты становится предпочтительной моделью поведения, и укрепление налоговой дисциплины требует построения эффективной системы налогового администрирования на основе поиска оптимального сочетания сдерживающих и стимулирующих законопослушное поведение процедур.

4. Повышенная волатильность экзогенных факторов и макроэкономическая нестабильность являются основными причинами снижения уровня налоговой дисциплины и увеличения масштабов теневого сектора экономики. Результаты экономико-математического моделирования процессов уклонения от уплаты налогов свидетельствуют о гетерогенности данного явления в мезоуровневых системах, которая обусловлена территориально-отраслевой дифференциацией налогового потенциала и отсутствием институциональных инструментов регулирования поведения налогоплательщиков.

5. Причины выбора налогоплательщиками девиантных моделей поведения определяются как объективными (низкий риск выявления фактов уклонения от уплаты налогов), так и субъективными (снижение уровня налоговой морали в обществе) факторами. В этой связи необходимым условием укрепления налоговой дисциплины является рациональное сочетание инструментов информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в части реализации клиентоориентированного подхода к организации системы налогового администрирования и совершенствованию контрольной деятельности в направлении превентивной диагностики налоговых правонарушений.

6. Формирование рациональной системы мер укрепления налоговой дисциплины заключается в устранении разбалансированности интересов экономических агентов в налоговой сфере на основе внедрения инструментов эффективной реализации контрольных мероприятий, с одной стороны, и

мер, стимулирующих добровольное соблюдение законодательства – с другой. Предложенная концептуальная модель трансформации государственной фискальной политики позволит разрешить существующую в этой сфере проблему посредством сегментирования налогоплательщиков соответственно характеру их поведенческих реакций и последующего выбора налоговыми органами оптимального сочетания инструментов реализации дискреционных полномочий и клиентоориентированных процедур.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в теоретическом обосновании и разработке методических подходов к совершенствованию инструментов укрепления налоговой дисциплины как фактора управления динамикой налоговых поступлений в бюджетную систему страны.

Приращение научного знания представлено *следующими основными элементами*:

– теоретически обоснован двойственный характер налоговых платежей, проявляющийся в процессах реализации взаимоотношений экономических агентов в налоговой сфере на основе моделей принудительных изъятий и эквивалентного обмена, что позволило выявить факторы и причины объективного и субъективного характера, негативно влияющие на устойчивое развитие бюджетно-налоговой системы;

– доказана целесообразность использования институционального подхода к анализу процессов укрепления налоговой дисциплины посредством устранения противоречий индивидуальных и коллективных интересов экономических агентов, что дает возможность детерминировать факторы сдерживающего и стимулирующего характера в формировании положительной динамики проведения налоговых изъятий на национальном уровне;

– предложен интегральный показатель состояния налоговой дисциплины на территориальном уровне, основанный на краткосрочных и долгосрочных оценках синхронности изменений базовых ее характеристик, использование которого позволяет диагностировать основные причины укло-

нений от уплаты налогов, препятствующие устойчивому росту налоговых поступлений в бюджетную систему страны;

– дана экономико-математическая интерпретация отсутствия целесообразности выбора налогоплательщиком стратегии уклонения от уплаты налогов, основными структурными элементами которой являются показатели эффективности производства в теневом и официальном секторах экономики, а также размеров затрат на налоговое администрирование, что позволило обосновать стратегические приоритеты повышения результативности реализации контрольных мероприятий профилактического характера с целью минимизации масштабов нарушений налогового законодательства;

– разработаны аналитические инструменты оптимизации затрат на реализацию процедур налогового администрирования, предусматривающие улучшение информационного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками на территориальном уровне, использование которых позволит максимизировать налоговые поступления в условиях бюджетных ограничений издержек на проведение мероприятий налогового контроля;

– определены стратегические приоритеты трансформации налогового администрирования в направлении селективного воздействия на отдельные группы налогоплательщиков в структуре добросовестных и склонных к нарушениям действующего законодательства экономических агентов, что предполагает активное внедрение технологических инноваций в процессы информационной поддержки укрепления налоговой дисциплины.

**Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в** детерминировании тенденций развития и функционирования бюджетно-налоговой системы, обосновании объективной необходимости ее трансформации в целях повышения уровня налоговой дисциплины, конкретизации сущности и содержания налоговой дисциплины в части инструментов согласования экономических интересов представителей сторон налоговых отношений, концептуальном обосновании перспектив укрепления налоговой дисциплины, основанном на повышении эффективности информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

**Практическая значимость диссертационного исследования** заключается в разработке методики отбора показателей и последующей оценке уровня налоговой дисциплины; регрессионной модели влияния социально-экономических факторов на показатель уклонения от уплаты налогов; алгоритма оптимизации процедур налогового контроля как необходимого условия повышения уровня налоговой дисциплины; экономико-математической модели совершенствования информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

Рекомендации и выводы диссертационной работы используются в деятельности Управления Федеральной налоговой службы России по Ставропольскому краю. Материалы диссертации применяются в учебном процессе ФГАОУ ВО «Северо-Кавказский федеральный университет» при преподавании дисциплин «Налоговое администрирование», «Налоговое планирование», «Бюджетная система РФ» для студентов экономических специальностей.

**Апробация результатов работы.** Основные положения и результаты данного исследования докладывались и получили положительную оценку на 6 международных научно-практических конференциях, международном научном студенческом фестивале, в том числе: VI Международной научно-практической конференции Северо-Кавказского федерального университета «Совершенствование налогообложение как фактор экономического роста» (г. Ставрополь, 2012 г.), VI Международной научно-практической конференции Северо-Кавказского федерального университета «Совершенствование налогообложение как фактор экономического роста» (г. Ставрополь, 2014 г.), III-й ежегодной научно-практической конференции Северо-Кавказского федерального университета «Университетская наука – региону» (г. Ставрополь, 2015 г.), VII Международной научно-практической конференции «Совершенствование налогообложения как фактор экономического роста» (г. Ставрополь, 2015 г.), VII Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики» (г. Минск, 2015 г.), Всероссийской научно-практической конференции «Налоговая политика Рос-

сийской Федерации на современном этапе: проблемы разных уровней» (г. Махачкала 2015 г.), VIII Международной научно-практической конференции студентов и молодых ученых «Молодые экономисты – будущему России» (г. Ставрополь, 2016 г.).

**Публикации.** По материалам исследования опубликовано 16 научных работ общим объемом 14,3 п.л. (авт. – 6,0 п.л.), в том числе 1 монография, 2 статьи в журналах, индексируемых в международной базе данных «Web of Science», 3 статьи в изданиях, рекомендуемых ВАК Министерства науки и высшего образования РФ.

**Структура диссертационного исследования.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 150 наименований, и содержит 146 страниц основного текста, 18 таблиц, 16 рисунков.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во *введении* отражены актуальность темы исследования, степень разработанности, цели и задачи, теоретико-методологическая и информационно-эмпирическая база, рабочая гипотеза исследования, основные положения, выносимые на защиту, научная новизна, теоретическая и практическая значимость, апробация результатов исследования и структура диссертационной работы.

**В первой главе диссертации «Теоретические основы формирования налоговой дисциплины»** аргументировано, что базовым элементом формирования эффективной налоговой системы является рациональное сочетание определенных функций в процессе взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами. Анализ качественных изменений взаимоотношений между ними, как необходимого условия укрепления налоговой дисциплины, требует детерминирования целевых ориентиров, которые должны соответствовать достижению стратегических социально-экономических приоритетов в заданных эндогенных и экзогенных условиях. С учетом этого мы предлагаем анализировать налоговую систему на макро-

уровне (государство и налоговые органы) и микроуровне (налогоплательщи- ки) в контексте диагностики качества реализации двух базовых функций на- логов: фискальной и регулирующей (рисунок 1).



Рисунок 1 – Позиционирование фискальной и регулирующей функций налогов на макро- и микроэкономическом уровнях<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Составлено автором

В этой части необходимо учитывать следующее: в рамках регулирующей функции налогов особое место занимает стимулирование экономического роста посредством налоговых инструментов, что предопределяет необходимость дальнейшего формирования благоприятных условий для ведения бизнеса. Данные условия определяются не только и не столько размером налоговых ставок и величиной налоговой нагрузки, сколько унификацией и упрощением правил исчисления и уплаты налогов, повышением прозрачности процессов предоставления налоговой отчетности, дальнейшим снижением количества проверок.

Отмеченное непосредственно связано с эффективностью налогового администрирования. В условиях ограниченного экономического роста совершенствование действующей системы налогового администрирования становится приоритетной задачей бюджетно-налоговой политики государства, решению которой уделяется достаточно много внимания как в части реализации фискальной, так и регулирующей функции налогов.

Экономические агенты в процессе своего функционирования действуют в рамках законодательно определенных стереотипов поведения, деформация которых становится причиной отклонения от принятых норм реализации налоговых отношений. В качестве основных предпосылок уклонения от уплаты налогов выделяют факторы объективного характера, к которым относят несовершенство права и институциональные «ловушки», и субъективного – низкий уровень налоговой дисциплины и сложившиеся в обществе стереотипы поведения налогоплательщиков (рисунок 2).

В данном контексте уровень налоговой дисциплины имеет прямую корреляцию с уровнем эффективности взаимодействия экономических агентов в налоговой сфере, а также качеством действующей системы налогового администрирования. Данные факторы оказывают непосредственное воздействие на рациональность поведения налогоплательщика и подтверждают тезис о том, что решение проблемы увеличения поступлений в бюджетную систему через укрепление налоговой дисциплины требует отказа от рассмотрения действий налогоплательщиков как рациональных индивидов, максими-

зирующих свою полезность. Их поведение необходимо анализировать как вероятные результаты действий, которые могут иметь позитивные и негативные последствия с учетом целевых ориентиров поведения, имеющих не относительную, а абсолютную оценку.



Рисунок 2 – Институциональные предпосылки уклонения от уплаты налогов<sup>2</sup>

Взаимодействие экономических агентов в налоговой сфере целесообразно рассмотреть через социальную дилемму, где присутствуют индивидуальные интересы, которые противоречат коллективным. В случае, если обособленная группа налогоплательщиков стремится максимизировать свою полезность, то уклонение от уплаты налогов станет оптимальной моделью поведения для них. Тогда укрепление налоговой дисциплины будет основано на использовании как сдерживающих факторов (размер штрафных санкций, вероятность обнаружения факта уклонения), так и стимулирующих (рост прозрачности и упрощение системы налогового администрирования,

<sup>2</sup> Составлено автором

предоставление дополнительных общественных благ, внедрение клиентоориентированных инструментов в деятельность фискальных органов).

Во второй главе диссертации «Современные тенденции развития бюджетно-налоговой системы в контексте укрепления налоговой дисциплины» показано, что макроэкономическая нестабильность является одним из основных факторов, негативно влияющих на уровень налоговой дисциплины и расширяющих масштабы теневого сектора экономики. Снижение уровня экономической активности налогоплательщиков, снижение их финансовой устойчивости, общее ухудшение экономической обстановки оказывает отрицательное значение на уровень налоговой дисциплины, так как это приводит к формированию новых мотивов, которые стимулируют налогоплательщиков выбрать стратегию уклонения от уплаты налогов. Отмеченное подтверждают результаты анализа синхронности изменения показателей, характеризующих поступления по налогу на прибыль в Ставропольском крае (рисунок 3).

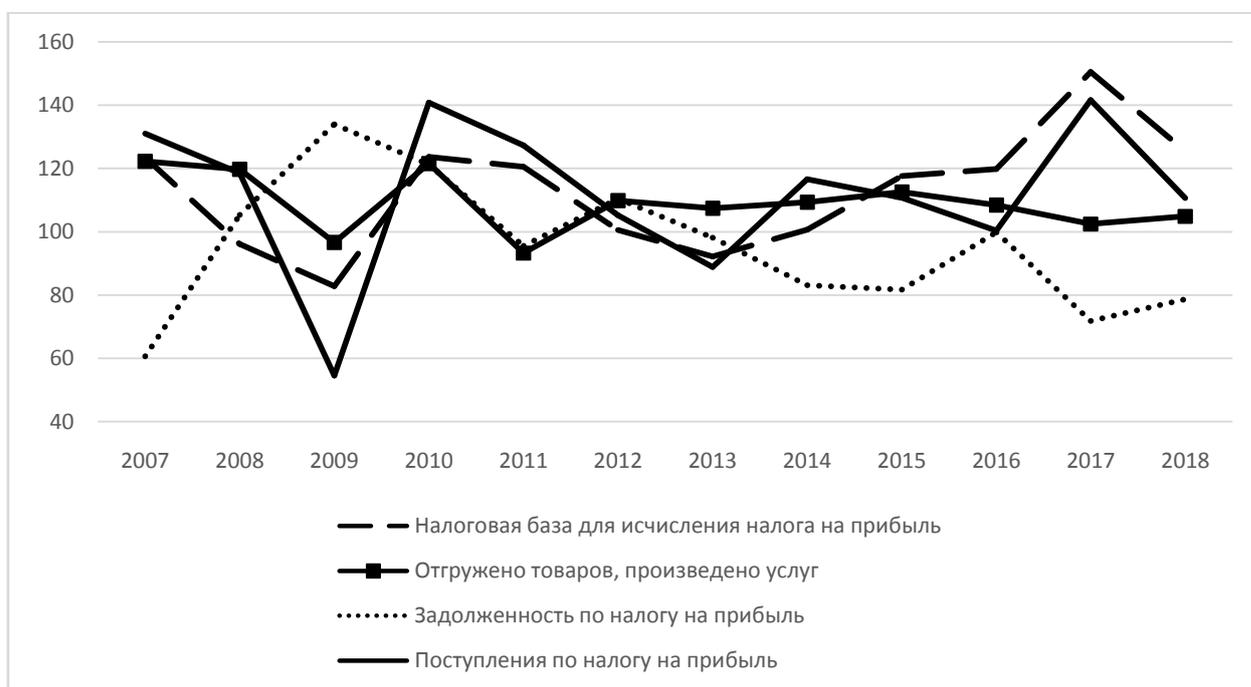


Рисунок 3 – Динамика показателей, характеризующих поступления по налогу на прибыль, %<sup>3</sup>

Динамика задолженности по налогу на прибыль в целом изменяется

<sup>3</sup> Составлено автором

синхронно с показателем налоговых поступлений по данному налогу. Исключение составляют значения 2009 г., где резкий всплеск налоговой задолженности был связан с последствиями мирового финансового кризиса. Начиная с 2012 г. наблюдается снижение уровня налоговой задолженности. Также синхронно в 2012-2013 гг. снижались темпы роста поступлений по налогу на прибыль, а начиная с 2014 г. поступления стали расти, что связано со стабилизацией финансового состояния налогоплательщиков и снижением задолженности.

Анализ налоговой дисциплины в отраслевом разрезе показал, что наиболее высокий ее уровень характерен для субъектов электроэнергетического комплекса, где рост налоговых поступлений сочетался с одновременным снижением уровня задолженности. Максимальное снижение уровня налоговой дисциплины наблюдалось в организациях строительного комплекса, где имел место двукратный рост налоговой задолженности при росте налоговых поступлений всего на 60 % и в сфере гостиничного бизнеса (рисунок 4). В отраслях обрабатывающей промышленности и топливно-энергетическом комплексе темпы роста налоговых поступлений превысили значение отраслевого индекса роста.

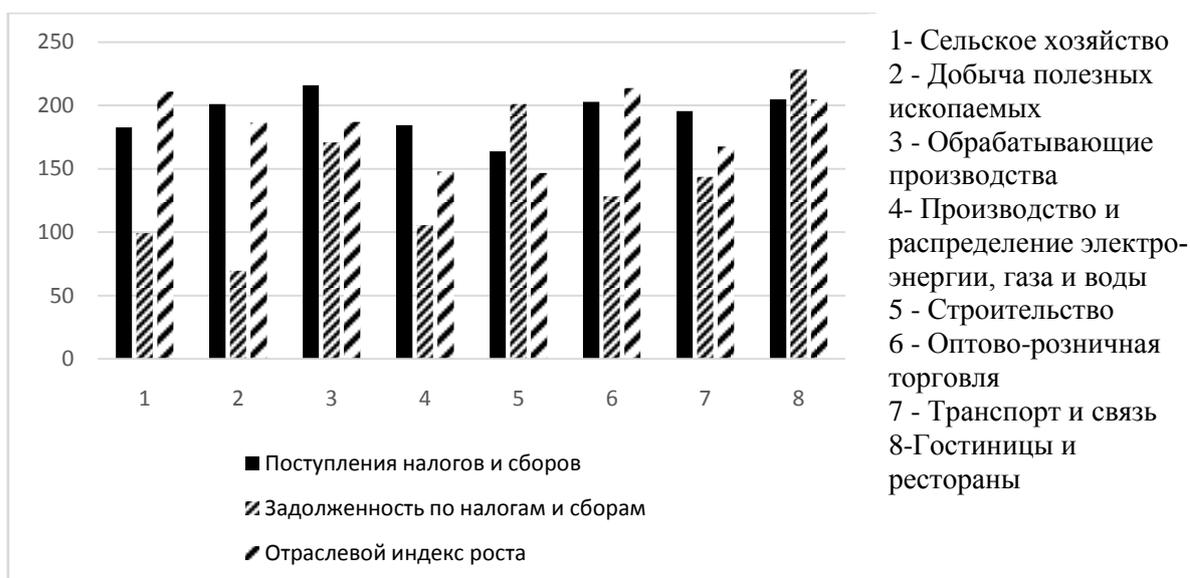


Рисунок 4 – Темпы роста отраслевых показателей, характеризующих уровень налоговой дисциплины (2018 / 2010 гг., %)<sup>4</sup>

<sup>4</sup> Составлено автором

Таким образом, результаты проведенного анализа позволяют сделать вывод о том, что дисбаланс интересов налоговых органов и налогоплательщиков, влияющий на формирование налоговой дисциплины, вызван следующими причинами:

- территориально-отраслевая дифференциация социально-экономических процессов и явлений приводит к неравномерному росту концентрации налогового потенциала в мезоуровневых системах;
- сохраняется низкое качество налогового потенциала субъектов РФ, что связано с недостаточной диверсификацией экономического роста в регионах;
- отсутствие на уровне субъектов РФ долгосрочной стратегии развития налоговых отношений и недостаточная развитость институциональных инструментов регулирования поведения налогоплательщиков;
- низкий уровень аккумулирования собственных налогов, закрепленных за субъектами РФ;
- неоптимальная структура налоговых доходов региональных бюджетов, выраженная в диспропорциях между закрепленными и регулируемыми налогами.

**Третья глава диссертации «Стратегические приоритеты повышения уровня налоговой дисциплины»** посвящена вопросам диагностирования уровня налоговой дисциплины в мезоуровневых системах на основе проведения комплексного анализа процессов уклонения с использованием экономико-математического инструментария. Это дало возможность более детально проанализировать процессы, протекающие в налоговой сфере, а также выявить основные причины снижения уровня налоговой дисциплины с учетом микроэкономических ограничений и специфики ведения хозяйственной деятельности в отдельных отраслях.

В предложенной модели экономическая целесообразность выбора налогоплательщиком стратегии уклонения от уплаты налогов и сборов определяется условием:

$$R_i^m - R_i^o = R_i(p_i^{don}) \quad (1)$$

где  $R_i^m$  – рентабельность налогоплательщика в теневом секторе  $i$ -ого отраслевого комплекса;  $R_i^o$  – рентабельность налогоплательщика в официальном секторе  $i$ -ого отраслевого комплекса;  $R_i(p_i^{don})$  – размер сверхприбыли, возникшей в результате уклонения от уплаты налогов  $i$ -ого отраслевого комплекса.

Уровень риска уклонения от уплаты налогов определяется по формуле:

$$v_i^c = s_i^c \frac{1}{k_{раскр}^c k_{охв}^c k_{заверш}^c} \quad (2)$$

где  $k_{раскр}^c$  – коэффициент уклонения от уплаты налогов, который рассчитывается по данным налогового контроля;  $k_{охв}^c$  – коэффициент охвата налогоплательщиков камеральными и выездными налоговыми проверками;  $k_{заверш}^c$  – вероятность обнаружения фактов уклонения от уплаты налогов и применения соответствующих штрафных санкций;  $s_i^c$  – сумма штрафных санкций, связанных с уклонением от уплаты налогов.

Величина подлежащего уплате налога на прибыль с учетом уклонения от уплаты налога определяется в соответствии с формулой (3):

$$(v_i^c - c_i^c + c_i^{\phi} - N_i^p) t^{NP} = N_i^{NPP} \quad (3)$$

где  $N_i^{NPP}$  – размер подлежащего уплате налога на прибыль;  $N_i^p$  – размер сниженной налогооблагаемой базы вследствие уклонения от уплаты налогов;  $t^{NP}$  – маржинальный размер ставки налога на прибыль;  $v_i^c$  – размер задекларированной выручки налогоплательщиком;  $c_i^c$  – фактически понесенные затраты налогоплательщиком;  $c_i^{\phi}$  – отраженные в отчетности фиктивные затраты налогоплательщика;

На основе данной модели отобраны факторы, характеризующие уровень налоговой дисциплины, влияние которых было оценено с использова-

нием инструментов корреляционно-регрессионного анализа (таблица 1).

Таблица 1 – Результаты моделирования влияния факторов на уровень налоговой дисциплины<sup>5</sup>

| Факторы                                                     | Коэффициент корреляции | Связь   |
|-------------------------------------------------------------|------------------------|---------|
| Величина штрафных санкций                                   | 0,389                  | Средняя |
| Риск выявления факта уклонения от уплаты налогов            | 0,794                  | Сильная |
| Налоговая нагрузка                                          | 0,502                  | Средняя |
| Удельный вес государственных инвестиций в ВРП               | 0,451                  | Средняя |
| Доля убыточных предприятий                                  | 0,698                  | Сильная |
| Доля предприятий, имеющих задолженность по заработной плате | -0,228                 | Слабая  |
| Количество изменений в налоговом законодательстве           | 0,119                  | Слабая  |
| Число экономических преступлений                            | 0,217                  | Слабая  |

Сильная связь наблюдается между уровнем налоговой дисциплины и удельным весом убыточных предприятий в разрезе отраслей. Это подтверждает тезис о том, что в неблагоприятной макроэкономической ситуации налогоплательщики более склонны уклоняться от уплаты налогов, чтобы повысить уровень своей финансовой устойчивости, демонстрируя тем самым компенсационные модели поведения, отрицательно влияющие на уровень налоговой дисциплины.

Размер штрафных санкций не оказывает настолько же сильного влияния на поведение налогоплательщиков как вероятность быть уличенным в уклонении от уплаты налогов. Фактор налоговой нагрузки также не оказывает значительного влияния на уровень налоговой дисциплины, что обусловлено высокой дифференциацией налогового бремени в разрезе отраслей.

Детерминированные причины разбалансированности экономических интересов налогоплательщиков и налоговых органов на территориальном уровне должны учитываться в процессе противодействия уклонению от уп-

---

<sup>5</sup> Составлено автором

латы налогов и повышения уровня налоговой дисциплины с учетом специфики функционирования отдельных отраслевых комплексов. Это требует активного внедрения технологических инноваций в налоговом администрировании, так как повышает вероятность обнаружения фактов уклонения от уплаты налогов и может сделать неприемлемым уровень риска для налогоплательщика в случае выбора им девиантной модели поведения.

В этой связи для налоговых органов возникает дилемма оптимизации системы налогового администрирования в условиях существующих бюджетных ограничений. Ее решение возможно на основе моделирования вероятности проведения налоговой проверки исходя из задекларированного налогоплательщиком дохода  $r$  и сигнала  $s$ . Предположим, что если налоговая декларация не проверяется, то налогоплательщик должен уплатить налог по ставке  $t$  в размере  $t_r$ . Если же налоговая декларация будет проверена, то налогоплательщик обязан осуществить доплаты исходя из реального размера налогооблагаемого дохода  $i$ , а также штрафных санкций  $\pi$ , величина которых пропорциональна сумме неуплаченного налога. Тогда налогоплательщик будет минимизировать величину потенциальных потерь исходя из условия:

$$\min_r \{t_r + p(r, s)(1 + \pi)t(i - r)\}. \quad (4)$$

Налоговый орган выбирает такую стратегию аудита  $r(i, s)$  с заданной точностью сигнала  $a$ , которая позволит максимизировать налоговые поступления при заданных бюджетных ограничениях. Он не может точно определить реальный доход налогоплательщика, но знает распределение сигналов по всей выборке  $H^a(s)$ , поэтому может определить оптимальную стратегию налогового контроля, функция которого будет иметь следующий вид:

$$\max_{p(r, s), a} \{ \iint cT(i, s), p(a) dF^a(i | s) dH^a(s) \} < B, \quad (5)$$

где  $c$  – стоимость проведения налоговой проверки;  $B$  – бюджетное ограничение налогового органа.

Исходя из этого вероятность обнаружения факта уклонения от уплаты налогов  $TR(a, P)$  будет выражаться следующей функцией:

$$TR(a, P) = t\left(\mu + \frac{1}{a}R(P)\right), \quad (6)$$

где  $a$  – точность сигнала;  $R(P)$  – функция аудита  $R$  в зависимости от числа проверок  $P$ ;  $\mu$  – величина бюджетных ограничений для налогового органа.

Таким образом, повышение уровня налоговой дисциплины требует одновременного повышения эффективности информационного взаимодействия за счет роста точности сигналов и повышения эффективности контрольной деятельности.

Апробация предложенной модели была проведена на примере УФНС России по Ставропольскому краю. Как видно из таблицы 2, в Ставропольском крае наблюдается планомерное снижение количества выездных налоговых проверок с одновременным ростом доначислений на одну проверку. Основной причиной этого является рост точности информационного сигнала с 0,39 в 2014 г. до 0,65 в 2018 г.

Таблица 2 – Оценка эффективности действующей системы налогового администрирования УФНС России по Ставропольскому краю<sup>6</sup>

| Показатель                                                      | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2017 г. | 2018 г. |
|-----------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Максимальный лимит бюджетных ограничений, млн. руб.             | 1067,9  | 1032,5  | 1312,8  | 1560,0  | 1671,6  |
| Бюджетное ограничение для налогового органа, млн. руб.          | 160,2   | 154,9   | 196,9   | 234,05  | 242,2   |
| Число камеральных проверок, выявивших нарушения, ед.            | 31933   | 27488   | 33988   | 52521   | 54398   |
| Число выездных проверок, выявивших нарушения                    | 415     | 436     | 423     | 229     | 162     |
| Доначислено на 1 выездную проверку, тыс. руб.                   | 6284,7  | 6981,0  | 7280,4  | 11052,5 | 20638,3 |
| Доначислено на 1 результативную камеральную проверку, тыс. руб. | 16,8    | 31,3    | 38,7    | 9,5     | 9,9     |
| Точность информационного сигнала                                | 0,39    | 0,41    | 0,45    | 0,54    | 0,65    |

Степень точности информационного сигнала в случае выбора первого варианта увеличится до 0,73. Следствием этого станет рост доначислений на одну выездную проверку в среднем до 29,5 млн. руб. при потенциальном

<sup>6</sup> Составлено автором

снижении их количества до 141, а при выборе комбинированного варианта, число проверок вырастет до 285, что превысит уровень 2017-2018 гг., но почти на 40 % меньше, чем при выборе второго варианта (таблица 3).

Таблица 3 – Результаты моделирования выбора оптимального варианта развития системы налогового администрирования<sup>7</sup>

| Показатель                                                      | Информационное взаимодействие (1 вариант) | Контрольная деятельность (2 вариант) | Комбинированный вариант (3 вариант) |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Максимальный лимит бюджетных ограничений, млн. руб.             | 2759,1                                    | 1854,8                               | 2063,7                              |
| Бюджетное ограничение для налогового органа, млн. руб.          | 413,9                                     | 278,2                                | 309,6                               |
| Число камеральных проверок, выявивших нарушения, ед.            | 26587                                     | 64219                                | 37504                               |
| Число выездных проверок, выявивших нарушения, ед.               | 141                                       | 397                                  | 285                                 |
| Доначислено на 1 выездную проверку, тыс. руб.                   | 29512,4                                   | 12357,1                              | 19860,4                             |
| Доначислено на 1 результативную камеральную проверку, тыс. руб. | 32,9                                      | 64,9                                 | 43,7                                |
| Точность информационного сигнала                                | 0,73                                      | 0,59                                 | 0,63                                |
| Ранжирование вариантов                                          | 2                                         | 3                                    | 1                                   |

Такое расхождение по количеству проверок, с одной стороны, связано с возможными выборами вариантов перераспределения бюджетных ограничений для налогового органа в пользу активизации инструментов налогового контроля или внедрения технологических инноваций. Рост точности сигналов позволит повысить эффективность отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, что и приведет к росту доначислений при выборе первого варианта.

При этом обратная картина наблюдается для камеральных проверок. Рост эффективности информационного взаимодействия приведет к тому, что у налоговых органов появятся дополнительные возможности по онлайн контролю налогоплательщиков, что, в свою очередь, позволит в досудебном по-

<sup>7</sup> Составлено автором

рядке разрешать большинство спорных ситуаций между субъектами налоговых отношений и минимизировать количество случаев подачи неточных деклараций. Превалирование традиционной парадигмы налогового контроля приведет к увеличению числа результативных камеральных проверок и размеров доначислений. Это не будет являться показателем эффективности функционирования системы налогового администрирования, так как рост доначислений будет связан с резким снижением уровня налоговой дисциплины. В этой связи рациональным представляется комбинирование процедур внедрения технологических инноваций и повышения эффективности использования инструментов налогового контроля.

Концепция укрепления налоговой дисциплины основана на устранении дисбаланса отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, количественные характеристики которой напрямую зависят от эффективности их информационного взаимодействия и транспарентности системы налогового администрирования. Стратегические приоритеты развития налоговой политики должны включать поиск оптимальных моделей поведения налогоплательщиков, минимизирующих вероятность уклонения от уплаты налогов как основного инструмента устойчивого функционирования национальной бюджетно-налоговой системы. Исходя из этого, разработка конкретных мер повышения уровня налоговой дисциплины заключается в изменении как общих, так и частных составляющих государственной экономической политики, направленной на устранение дисбаланса взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, возникающего по объективным и субъективным основаниям (рисунок 5).

Повышение уровня налоговой дисциплины на основе оптимального сочетания технологических инноваций в деятельности налоговых органов и внедрения эффективных контрольных процедур возможно с использованием селективного подхода в отношении отдельных категорий налогоплательщиков.

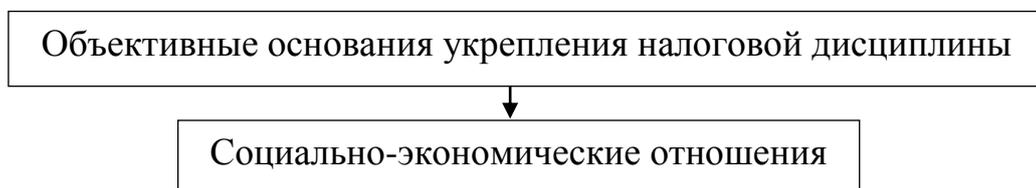




Рисунок 5 – Концептуальная модель укрепления налоговой дисциплины<sup>8</sup>

Данный подход предполагает сегментирование юридических и физических лиц по признакам соблюдения ими налогового законодательства и отношения к стратегии уклонения от уплаты налогов. Совокупность налого-

<sup>8</sup> Составлено автором

плательщиков можно представить в виде пирамиды, в основе которой лежит группа добросовестных организаций и граждан. Они взаимодействуют с налоговыми органами на основе концепции саморегулирования и подвержены минимальному внешнему давлению посредством проверок.

В вершине пирамиды находятся нарушители налогового законодательства, которые должны быть подвержены максимальному контролю и соразмерным жестким санкциям. Использование технологических инноваций в данной модели предполагает создание системы мониторинга сигналов от налогоплательщиков, получаемых из разных источников. Это позволит повысить качество получаемой информации и, как следствие, более точно сегментировать налогоплательщиков с последующей разработкой стратегии проведения контрольных мероприятий.

Повышение уровня налоговой дисциплины с учетом необходимости согласования социальных, хозяйственных и индивидуальных интересов априорно предполагает, что штрафные санкции не являются основным фактором, влияющим на выбор стратегии уклонения от уплаты налогов. Для первого уровня целесообразно предоставление услуг добросовестным налогоплательщикам в обмен на соблюдение налогового законодательства. В этом случае основная функция налоговых органов будет заключаться в обучении налогоплательщиков, предоставлении необходимой им информации и оказании технологической поддержки в процессе исчисления, уплаты налогов и сборов.

Особого внимания заслуживает вторая категория налогоплательщиков, которые мотивированы соблюдать налоговое законодательство преимущественно из-за наличия процедур налогового контроля. В этой совокупности мониторинг необходим для превентивного предотвращения уклонения от уплаты налогов, а также оценки эффективности программы стимулирования налогоплательщиков по их переходу в первую категорию. Если результаты мониторинга свидетельствуют о том, что имеются расхождения между за-

декларированными и реальными доходами, то необходимо проведение контролирующих процедур с применением дискреционных мер наказания.

Совокупность предложенных моделей, методических положений и технологических инноваций позволит ускорить достижение конечной цели проведения налоговых преобразований – повышения уровня налоговой дисциплины и минимизации масштабов уклонения от уплаты налогов.

В *заключении* изложены основные результаты и выводы диссертационной работы.

### **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ НАУЧНЫХ РАБОТАХ:**

**Статьи, опубликованные в рецензируемых научных журналах,  
рекомендованных ВАК Министерства науки и высшего образования  
Российской Федерации**

1. Бондарев, Д.М. Критерии оценки и характеристики уровня налоговой культуры общества / Д.М. Бондарев // Вестник Северо-Кавказского федерального университета. – Ставрополь. СКФУ, 2017, №5 (62). – с. 92-96. (0,5 п.л.)

2. Бондарев, Д.М. Оценка влияния политики налогового стимулирования на экономическое развитие регионов / В.А. Молодых, В.Б. Саркисов, Д.М. Бондарев // Региональные проблемы преобразования экономики, 2017. № 10 (84). – с. 38-44. (0,7/0,3 п.л.).

3. Бондарев, Д.М. Стратегические приоритеты и технологические инновации в укреплении налоговой дисциплины / В.В. Кузьменко, Д.М. Бондарев, В.А. Молодых // Вестник института дружбы народов Северного Кавказа. – Ставрополь: ИДНК, 2019. № 1(49). – с. 41-49. (0,6/0,2 п.л.).

### **Монографии**

4. Бондарев, Д.М. Региональная и отраслевая специфика трансформации поведения налогоплательщиков в условиях экономической рецессии /

В.А. Молодых, А.А. Рубежной, Д.М. Бондарев, В.Б. Саркисов. – Ставрополь: ИИЦ «Фабула». 2017. – 200 с. (8,9/2,9).

**Статьи, индексируемые в международных журналах, индексируемых Scopus**

5. Бондарев, Д.М. Налоговая культура в системе противодействия неформальной предпринимательской деятельности / В.В. Кузьменко, Д.М.Бондарев, Х.З. Халимбеков, С.А. Айдаева, И.П. Кузьменко // Research journal of pharmaceutical biological and chemical sciences. Volume: 9, Issue: 6, 2018. – p.1866-1871. (0,9/0,2 п.л.)

6. Бондарев, Д.М. Направления формирования эффективных инструментов укрепления налоговой дисциплины / В.В. Кузьменко, Д.М.Бондарев, И.А. Моисеенко, И.П. Кузьменко, Е.У. Каракаева // Research journal of pharmaceutical biological and chemical sciences. Volume: 10, Issue: 1, 2019. – p.1573-1577. (0,9/0,2 п.л.).

**Научные статьи и тезисы докладов**

7. Бондарев, Д.М. Инструменты аудита налоговых платежей / Д.М. Бондарев, А.Ю. Савченко // Материалы IV Всероссийской научной конференции «Совершенствование налогообложения как фактор экономического роста». – Ставрополь. СКФУ, 2012. – с. 94-99 с. (0,3/0,15 п.л.)

8. Бондарев, Д.М. Партнерство налоговых органов и налогоплательщиков в прогнозировании и планировании фискальных поступлений / Д.М. Бондарев, А.А. Рубежной // Материалы VI Международной научно-практической конференции «Совершенствование налогообложения как фактор экономического роста». – Ставрополь. СКФУ, 2014. – с. 297-301 с. (0,3/0,15 п.л.)

9. Бондарев, Д.М. Институциональные аспекты организации деятельности налоговых органов / Д.М. Бондарев // Материалы VI Всероссийской научной конференции «Совершенствование налогообложения как фактор экономического роста». – Ставрополь. СКФУ, 2014. – с. 54-57 с. (0,2 п.л.).

10. Бондарев, Д.М. Роль налоговой культуры общества в формировании экономической политики / Д.М. Бондарев // Материалы VII Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики». – Минск. БГЭУ. 2015. – с. 61-64. (0,2 п.л.).

11. Бондарев, Д.М. Роль налогового партнёрства в процессе налогового прогнозирования и планирования / Д.М. Бондарев // Материалы 3-й Ежегодной научно-практической конференции преподавателей, студентов и молодых ученых СКФУ «Университетская наука региону». – Ставрополь. СКФУ, 2015. – с. 48-51. (0,2 п.л.).

12. Бондарев, Д.М. Налоговая культура как фактор экономической политики / Д.М. Бондарев // Материалы VII международной научно-практической конференции «Совершенствование налогообложения как фактор экономического роста». – Пятигорск, 2015. – с. 131-134. (0,2 п.л.).

13. Бондарев, Д.М. Налоговое прогнозирование и планирование в условиях снижения темпов экономического роста / Д.М. Бондарев, А.А. Рубежной // Материалы Всероссийской научно-практической конференции. «Налоговая политика российской федерации на современном этапе: проблемы разных уровней». – Махачкала, 2015. – с. 207-211. (0,3/0,15 п.л.).

14. Бондарев, Д.М. Направления повышения значимости партнёрского взаимодействия в налоговой сфере / Д.М. Бондарев, А.А. Рубежной // Материалы III-й ежегодной научно-практической конференции Северо-Кавказского федерального университета «Университетская наука – региону». – Ставрополь. 2015. – с. 240-242. (0,2/0,1 п.л.).

15. Бондарев, Д.М. Роль налоговой культуры в процессе формирования бюджета государства / Д.М. Бондарев, А.А. Рубежной // Материалы VIII Международной научно-практической конференции студентов и молодых ученых. «Молодые экономисты - будущему России». – Ставрополь. 2016. – с. 251-253. (0,3/0,15 п.л.).

16. Бондарев, Д.М. Влияние качества институциональной среды на систему налоговых отношений / Д.М. Бондарев, А.А // Материалы IX Междуна-

родной научно-практической конференции студентов и молодых ученых. «Молодые экономисты - будущему России». – Ставрополь. 2017. – с. 127-130. (0,2 п.л.).