

*На правах рукописи*

*Ледовская*

**Ледовская Анастасия Владимировна**

**ИНСТРУМЕНТЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В МЕХАНИЗМЕ  
ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ**

Специальность 5.2.4. – Финансы

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Владикавказ – 2022

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Северо-Осетинский государственный университет имени Коста Левановича Хетагурова»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Сугарова Ирина Валерьевна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор,  
профессор кафедры экономики, финансов и  
капитала ФГБОУ ВО «Российский  
государственный социальный университет»  
**Аношина Юлия Федоровна**

кандидат экономических наук, доцент, и.о.  
заведующей кафедрой «Налоги и  
налогообложение» ФГБОУ ВО «Чеченский  
государственный университет имени  
А.А.Кадырова»  
**Хасанова Сацита Салиховна**

Ведущая организация: ФГБОУ ВО «Орловский государственный  
университет имени И.С. Тургенева»

Защита состоится «31» октября 2022 г. в 12.00 часов на заседании диссертационного совета 24.2.399.03 по экономическим наукам на базе Северо-Осетинского государственного университета имени Коста Левановича Хетагурова по адресу: 362025, г. Владикавказ, ул. Ватутина, 44-46. Зал ученого совета.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке Северо-Осетинского государственного университета имени Коста Левановича Хетагурова и на официальном сайте университета: [www.nosu.ru](http://www.nosu.ru). Электронная версия автореферата размещена на официальном сайте ВАК Министерства науки и высшего образования РФ <https://vak.minobrnauki.gov.ru>.

Отзывы на автореферат, заверенные печатью, просим направлять по адресу: 362025, г. Владикавказ, ул. Ватутина, 44-46, Диссертационный совет 24.2.399.03 Ученому секретарю.

Автореферат разослан «\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 г.

Учёный секретарь  
диссертационного совета 24.2.399.03  
кандидат экономических наук, доцент

Алиса Васильевна Олисаева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В настоящее время модернизация инструментов налогового контроля в Российской Федерации основана на активном внедрении информационно-аналитических систем и использовании риск-ориентированного подхода. Результатом этого стало повышение прозрачности процессов взаимодействия государства и налогоплательщиков, рост эффективности контрольных процедур, а также достижение устойчивого формирования доходов бюджетной системы за счет укрепления налоговой дисциплины и обеспечения позитивной динамики налоговых поступлений. Вместе с тем, основополагающие причины уклонений от уплаты налогов, в основе которых лежит дисбаланс фискальных интересов субъектов налоговых отношений, до настоящего времени полностью не устранены.

Результаты проведенных отечественными учеными исследований демонстрируют необходимость оптимизации инструментов налогового контроля как необходимого условия устойчивого формирования доходов бюджетной системы. По их мнению, создание универсальных и долгосрочных правил игры в системе налоговых отношений позволит обеспечить опережающий рост объемов налоговых поступлений по сравнению с динамикой макроэкономических показателей. В этом случае произойдет минимизация негативного влияния неформальных институтов на налогоплательщиков и возрастут транзакционные издержки в случае выбора ими девиантных моделей поведения. Также необходимо учитывать, что использование селективных процедур налогового контроля в рамках риск-ориентированного подхода и выстраивание партнерских отношений между субъектами налоговых отношений на основе клиенториентированных технологий будет способствовать сокращению масштабов задолженности по налогам и сборам. Это также является необходимым условием обеспечения формирования доходов бюджетной системы страны.

Таким образом, проблема повышения эффективности инструментов налогового контроля в направлении повышения эффективности взаимодействия субъектов налоговых отношений является актуальной, а ее решение будет способствовать обеспечению устойчивых темпов роста фискальных поступлений в бюджетную систему за счет укрепления налоговой дисциплины и последующего снижения экономической активности в теневом секторе.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы оптимизации процедур налогового контроля достаточно полно рассмотрены как в отечественных, так и зарубежных исследованиях, но единого алгоритма их решения до настоящего времени не выработано. Стратегии взаимодействия государства и налогоплательщиков в рамках классических процедур налогового контроля нашли свое отражение в работах Г. Бэкера, Дж. Сэндмо, Ф. Шнайдера, Т. Шринивасана, М. Эллингема. С позиций поведенческой и экспериментальной экономики процессы уклонения от уплаты налогов и снижения налоговой дисциплины рассматривали такие зарубежные ученые как Дж. Альм, Дж. Киршлер, Б. Фрей, К. Коглер, А. МакКи, Л. Миттоне, Б. Торглер, Х. Чэн.

В Российской Федерации проблемы повышения эффективности инструментов налогового контроля активно начали изучаться одновременно с введением в систему налогового администрирования риск-ориентированного подхода. Методологическое обоснование налогового администрирования была заложено в работах российских ученых-экономистов, среди которых следует выделить М.В.Аликаевой, О.В. Врублевскую, Л. И. Гончаренко, Е.Н. Евстигнеева, В.Г. Панскова, И.Л. Юрзинову. Совершенствование процедур налогового контроля в рамках использования риск-ориентированного подхода и повышения его результативности для решения проблемы устойчивого формирования доходов бюджетной системы рассмотрено в трудах П.В. Акинина, В.П. Вишневого, Е. С. Вылковой, А.П. Кириенко, М. В. Мишустина, Е.Н.

Невзоровой, С.Г. Пепеляева, М. В. Романовского, И.В. Сугаровой, Тавбулатовой, Н.Х. Токаева, Д. Г. Черника.

Согласование интересов государства и налогоплательщиков, как основополагающих факторов построения эффективной системы налогового контроля, изучено в работах известных отечественных ученых – Л.А. Агузаровой, И. А. Майбурова, М.Р. Пинской, Ф. Ф., А.А., Татуева, Т.Ш. Тиникашвили, Ханафеева, Т. Ф. Юткиной, а также зарубежных исследователей – К. Блумквист, Е. Лутмера Г. Маклелланда, М. Пикхарда, С. Хукамп, Дж. Шлемрода, Ф. Шульца.

Таким образом, повышение эффективности реализации процедур налогового контроля в качестве необходимого условия устойчивого формирования доходов бюджетной системы страны рассматривается как многоаспектное явление, что предопределяет наличие разнопланового методологического и методического инструментария его изучения. Вместе с тем, следует отметить, что большинство исследователей акцентируют внимание на таком совершенствовании процедур налогового контроля, где модели взаимодействия государства и налогоплательщиков носят антагонистический характер. В этой связи разрешение проблемы устранения дисбаланса интересов участников налоговых отношений как базовой основы противодействия уклонению от уплаты налогов и укрепления налоговой дисциплины является весьма актуальным.

**Цель диссертационного исследования** заключается в теоретико-методологическом обосновании эффективных направлений повышения эффективности инструментов налогового контроля на основе согласования интересов государства и налогоплательщиков как необходимого условия максимизации бюджетных поступлений посредством сокращения масштабов уклонения от уплаты налогов.

В соответствии с поставленной целью необходимо было решить ряд следующих **задач**:

– базируясь на теоретических исследованиях процессов построения

сбалансированных налоговых отношений детерминировать институциональные основы и причины нарушения устойчивого формирования доходов бюджетной системы страны;

– проанализировать эволюцию концепций и научных парадигм взаимодействия субъектов налоговых отношений в контексте оптимизации процедур налогового контроля, учитывающей ограниченно-рациональный характер поведения налогоплательщиков;

– представить качественную характеристику современной практики использования традиционных и инновационных инструментов осуществления контрольной деятельности в рамках риск-ориентированного подхода к минимизации масштабов уклонения от уплаты налогов и обеспечению устойчивой динамики фискальных поступлений в бюджетную систему страны;

– предложить эмпирический инструментарий диагностики и провести анализ масштабов уклонения от уплаты налогов на субнациональном уровне, а также определяющих состояние налоговой дисциплины факторов;

– обосновать концепцию стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства на основе комплексного использования инструментов контроля и сервисных процедур налогового администрирования;

– разработать модель оптимизации процедур налогового контроля на основе интеграции риск-ориентированного подхода и клиенториентированных технологий взаимодействия с налогоплательщиками, способствующую устойчивому формированию доходов бюджетной системы страны.

**Объектом исследования** выступают инструменты осуществления контрольной деятельности налоговых органов, оптимизация которых способна обеспечить минимизацию масштабов уклонения от уплаты налогов и устойчивое формирование доходов бюджетной системы страны.

**Предметом исследования** является комплекс отношений между

государством и налогоплательщиками в части согласования их экономических интересов и совершенствования контрольной деятельности налоговых органов.

**Область исследования.** Область диссертационного исследования соответствует Паспорту специальности ВАК Министерства науки и высшего образования Российской Федерации 5.2.4. Финансы. п. 11. Бюджетные доходы и расходы. Сбалансированность бюджетов. Оценка эффективности бюджетных расходов, п. 13. Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости

**Теоретической основой диссертационного исследования** послужили труды отечественных и зарубежных исследователей, специалистов в области теории организации эффективного налогового контроля, концепции и научные парадигмы согласования фискальных интересов экономических агентов, а также прикладные разработки по разрешению проблем развития бюджетной системы.

**Методологической основой диссертационной работы** являются современные методы исследования практики организации и реализации налогового контроля в структуре процессов обеспечения устойчивого формирования доходов бюджетной системы.

**Инструментально-методический аппарат диссертационного исследования** основывается на принципах комплексного подхода при исследовании механизма налогового контроля и его влияния на доходы бюджетной системы. В процессе проведения исследования использовались приемы монографического описания, факторные и графоаналитические подходы компаративистского анализа, корреляционно-регрессионного анализа, экономико-математическое и агент-ориентированное моделирование, комплекс известных инструментов поведенческой и экспериментальной экономики.

**Информационно-эмпирическая и нормативно-правовая база диссертационного исследования** основана на использовании массивов

статистических данных Федеральной налоговой службы и ее территориального управления по Ставропольскому краю, Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной службы государственной статистики, аналитических материалов Организации экономического сотрудничества и развития, нормативно-правовой базы, регулирующей правоотношения в налоговой сфере, монографических исследований российских и зарубежных ученых и личных наблюдений автора, что обеспечило обоснованность полученных выводов и достоверность результатов.

**Рабочая гипотеза диссертационного исследования** заключается в предположении, что результативное решение задачи устойчивого формирования доходов бюджетной системы страны возможно посредством совершенствования инструментов налогового контроля в направлении внедрения клиенториентированных технологий и специальных сервисов согласования экономических интересов государства и налогоплательщиков, способствующих сокращению масштабов уклонения от уплаты налогов и укреплению налоговой дисциплины в целом.

**Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:**

1. Неустойчивое формирование доходов бюджетов всех уровней нередко является следствием наличия противоречий между экономическими интересами налогоплательщиков и государства, которые обостряются в случае нарушения сторонами институциональных правил игры в силу причин объективного и субъективного характера. В этой связи необходимо совершенствование налоговой политики в направлении оптимизации инструментов контрольной деятельности и создания предпосылок для роста транзакционных издержек уклонения от уплаты налогов, а также эволюционного укрепления налоговой дисциплины.

2. Эволюция научной парадигмы изучения форм и методов поведения налогоплательщиков привела к тому, что классические модели согласования



экономических интересов субъектов налоговых отношений, основанные на традиционных предпосылках снижения размеров доходов, вероятности аудита, роста величины штрафных санкций, были дополнены факторами, формирующими налоговую дисциплину на индивидуальном и групповом уровнях. В этой связи решение задач максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему страны целесообразно проводить на основе использования методов поведенческой и экспериментальной экономики, детерминирующих слабо формализуемые факторы рационального взаимодействия государства и налогоплательщиков.

3. Современная практика налогового администрирования характеризуется расширением набора информационных и технологических инструментов проведения контрольных мероприятий, а также созданием новых каналов взаимодействия налогоплательщиков с фискальными органами в рамках риск-ориентированного подхода. Это привело к возникновению необходимости сочетания методов неоклассической парадигмы и поведенческой в разработке клиентоориентированных технологий и специальных сервисов, позволяющих увеличить прозрачность реализации налоговых изъятий, что позволит повысить уровень налоговой дисциплины в обществе и обеспечить устойчивую динамику роста фискальных поступлений в бюджетную систему.

4. Результаты использования косвенных методов диагностики масштабов уклонения от уплаты налогов на субнациональном уровне свидетельствуют о том, что данное явление имеет территориально-отраслевую специфику и выступает следствием теневой экономической активности, негативно влияющей на устойчивое формирование доходов бюджетной системы. В этой связи оптимизация процедур налогового контроля должна предусматривать объединение инструментов реализации риск-ориентированного подхода, налогового комплаенса и клиентоориентированных технологий администрирования налоговых платежей.

5. Концепция комплексного решения проблемы стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства должна основываться на интеграции факторов экономической, социальной и психологической природы, влияющих на трансформацию поведения налогоплательщиков в направлении минимизации масштабов уклонения от уплаты налогов. Модифицированная модель «скользящий склон» позволяет согласовать фискальные интересы государства и налогоплательщиков на основе двух аспектов – доверия к органам государственной власти и эффективности налогового контроля, что может стать базой для обеспечения устойчивых темпов роста доходов бюджетной системы, основанных на повышении уровня налоговой дисциплины.

6. Оптимизация инструментов налогового контроля, учитывающая особенности рационального выбора и социально-психологические факторы, требует применения агент-ориентированных моделей, включающих статические и динамические атрибуты, описывающие влияние показателей состояния налоговой дисциплины на динамику денежных поступлений в бюджетную систему. Ее реализация позволит внедрить эффективные поведенческие паттерны и обеспечить в результате сетевых взаимодействий самоподдерживающуюся динамику налогового комплаенса, сопровождающуюся повышением уровня устойчивого формирования доходов бюджетной системы в долгосрочной перспективе.

**Научная новизна** диссертационного исследования состоит в теоретико-методологическом обосновании необходимости интеграции риск-ориентированного подхода и клиенториентированных технологий налогового контроля как базовой предпосылки согласования экономических интересов государства и налогоплательщиков в структуре механизма формирования доходов бюджетной системы.

В качестве основных результатов, содержащих элементы научной новизны, необходимо отметить следующее:

1. Выявлено негативное воздействие рассогласования экономических

интересов государства и налогоплательщиков на формирование доходов бюджетной системы, что предопределяет необходимость совершенствования инструментов налогового контроля в направлении достижения институционального компромисса между субъектами налогообложения посредством совершенствования действующей нормативно-правовой базы и рациональной мобилизации социально-политических, культурных, духовных, различных факторов фискального характера на повышение уровня налоговой дисциплины в обществе.

2. Аргументирована целесообразность интеграции методологии неоклассической парадигмы и поведенческой экономики для оптимизации процедур налогового администрирования, учитывающей ограниченно-рациональный характер поведения налогоплательщиков, что позволило расширить вариативность инструментария осуществления контрольной деятельности и обосновать принципы, стимулирующие рост уровня налоговой дисциплины в обществе как необходимого условия максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему;

3. Доказано, что использование инновационных цифровых технологий осуществления налогового контроля и инструментов клиенториентированного взаимодействия с налогоплательщиками позволяет повысить уровень транспарентности налогового администрирования, способствует идентификации налогооблагаемой базы и увеличению доходов бюджетной системы за счет укрепления налоговой дисциплины, а также определению базовых принципов построения саморегулируемого механизма реализации фискального контроля, обеспечивающих в перспективе устойчивые темпы роста налоговых поступлений;

4. Подтверждена необходимость эмпирической оценки косвенными методами особенностей и масштабов неформального сегмента на субнациональном уровне как составляющей теневого сектора хозяйственного комплекса для выявления факторов экономической и социальной природы, определяющих налоговую дисциплину и влияющих на динамику налоговых

поступлений в бюджетную систему, что позволяет оценить эффективность сочетания риск-ориентированного подхода и клиенториентированных технологий для успешного решения проблемы уклонения от уплаты налогов, как необходимого условия максимизации фискальных поступлений в бюджетную систему страны;

5. Определены стратегические приоритеты концепции согласования фискальных интересов экономических агентов в системе налоговых отношений, основанные на использовании поведенческих инсайтов и учитывающие многофакторный характер выбора добровольного соблюдения налогового законодательства, достижение которых позволит обеспечить устойчивое формирование доходов бюджетной системы, а также повысить эффективность применения селективных инструментов налогового контроля и адаптивно воздействовать на поведение налогоплательщиков в направлении эволюционного сокращения масштабов теневого сектора экономики;

6. Разработана агент-ориентированная модель налогового контроля, в основе которой лежат инструменты принудительного и добровольного характера стимулирования укрепления налоговой дисциплины, а также эмерджентное сетевое взаимодействие, порождающее адаптивные траектории поведения налогоплательщиков, что позволило доказать необходимость учета статических и динамических критериев в процессе обоснования эффективного алгоритма решения задачи формирования доходов бюджетной системы страны.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в выявлении факторов объективного и субъективного характера, действующих на индивидуальном и групповом уровнях, влияющих на эффективность процедур налогового контроля и динамику налоговых поступлений в бюджетную систему, обосновании необходимости согласования фискальных интересов государства и налогоплательщиков на основе формирования концептуальных основ комбинирования риск-ориентированного подхода и

сервисных технологий в системе налогового контроля как необходимого условия максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему, использовании инструментария агент-ориентированного моделирования для поиска эффективных средств противодействия уклонению от уплаты налогов.

**Практическая значимость работы** состоит в разработке экономико-математической модели оптимизации форм и методов налогового контроля, основанной на факторном анализе процедур взаимодействия государства и налогоплательщиков как интегрирующей функции силы и доверия; выработке рекомендаций по повышению уровня налоговой дисциплины на основе комплексного использования клиентоориентированных инструментов и сервисных процедур налогового контроля; формировании концепции максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему на основе комбинирования риск-ориентированного подхода и селективных технологий в системе налогового администрирования.

Полученные результаты и выводы диссертационного исследования применяются в деятельности Управления федеральной налоговой службы России по Ставропольскому краю. Отдельные положения работы используются в программах повышения квалификации, а также в учебном процессе Ставропольского филиала Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» для преподавания учебных дисциплин «Налоговый контроль», «Налоговое планирование и прогнозирование», «Налоговые расследования» обучающимся экономических направлений подготовки.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты данного исследования докладывались и получили положительную оценку на международных и национальных научно-практических конференциях, в том числе: I-IV Международной научно-практической

конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика» (г. Ставрополь, 2014-2015, 2017 гг.), Международной научно-практической конференции «Теоретические и практические аспекты научных исследований» (г. Ставрополь, 2016 г.), III-IV Национальной заочной научно-практической конференции «Актуальные проблемы правоприменения и управления на современном этапе развития общества» (г. Ставрополь, 2021-2022 гг.), Международной научно-практической конференции «Финансово-экономические и правовые аспекты устойчивого развития общества в условиях современных вызовов» (г. Москва, 2021 г.), VIII-й научно-практической конференции «Университетская наука – региону» (г. Ставрополь, 2021 г.), Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы и перспективы развития современной науки» (г. Ставрополь, 2021 г.), Международной научно-практической конференции «Современные аспекты развития экономики, управления и финансов» (г. Ставрополь, 2022 г.).

**Публикации результатов исследования.** По материалам исследования опубликована 21 научная работа общим объемом 9,22 п.л. (авторский вклад – 7,55 п.л.), в том числе 5 статей в изданиях, рекомендуемых ВАК Министерства образования и науки РФ, 1 научная статья в изданиях, входящих в реферативную международную базу данных «Web of Science».

**Структура диссертационной работы.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 171 наименование, 25 таблиц, 23 рисунка.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **введении** аргументирована актуальность выбранной темы диссертации, определены объект и предмет исследования, сформулированы цель и задачи, выносимые на защиту основные положения и элементы научной новизны, обоснована теоретическая и практическая значимость работы.

**В первой главе** «Теоретические основы организации эффективного налогового контроля в контексте формирования доходов бюджетной системы» показано, что согласование фискальных интересов государства и налогоплательщиков является необходимым условием построения такой налоговой системы, которая позволит максимизировать бюджетные доходы за счет укрепления налоговой дисциплины. Предупреждение и своевременное выявление налоговых правонарушений дает возможность, с одной стороны, существенно сократить масштабы уклонения от уплаты налогов, а с другой – создает стимулы для выбора налогоплательщиками рациональных моделей поведения. В этой связи оптимизация форм и методов налогового контроля, составляющих содержание системы соответствующих инструментов, должна осуществляться по двум направлениям:

- уменьшение выгоды противоправного поведения за счет роста транзакционных издержек и совершенствования методов принуждения к исполнению налоговых обязательств;

- стимулирование законопослушного поведения налогоплательщиков (НП) на основе повышения уровня транспарентности взаимодействия экономических агентов в системе налоговых отношений.

В каждом из вышеуказанных направлений необходимо учитывать, что формирование доходов бюджетной системы актуализирует внимание на фискальных интересах государства, позволяет идентифицировать существующие противоречия объективного и субъективного характера, следствием которых выступает сокращение налоговых поступлений (рис. 1).



Рисунок 1 – Условия функционирования и свойства устойчивого формирования доходов бюджетной системы<sup>1</sup>

Основу достижения баланса интересов определяют, во-первых, институциональная среда, формируемая действующей нормативно-правовой базой, и, во-вторых, совокупность политических, культурных, духовных и иных факторов неэкономического характера, оказывающих влияние на уровень налоговой дисциплины в обществе. Очевидно, что развитые социальные институты и эффективная система инструментов налогового контроля могут полностью устранить объективные противоречия между фискальными интересами государства и потребностями в максимизации прибыли налогоплательщиков. Рассмотрение этого явления предполагает моделирование поведения налогоплательщиков и выявление факторов, влияющих на их выбор стратегии взаимодействия с государством (рис. 2).

<sup>1</sup> Разработано автором по результатам исследования





Рисунок 2 – Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и характеристик системы инструментов налогового контроля<sup>2</sup>

В соответствии с традиционным подходом, основанным на неоклассической теории, индивиды действуют рационально, максимизируя свою полезность, поэтому решение проблемы мобилизации налоговых поступлений должно основываться на поиске оптимальной стратегии использования стандартных процедур налогового контроля.

В отличие от этого, теория ограниченно-рационального поведения постулирует важность факторов неэкономического характера, определяющих налоговую мораль, поэтому индивидуальные нормы и принятые в обществе стереотипы поведения должны учитываться при формировании стратегий повышения эффективности функционирования системы налогового контроля в целом.

<sup>2</sup> Разработано автором по результатам исследования

Интеграция указанных выше подходов позволяет улучшить объясняющие и прогностические качества моделей согласования экономических интересов государства и налогоплательщиков, так как появляется возможность отделения существенных причинных процессов от ложных корреляций, а также выявления объективных и субъективных факторов, влияющих на динамику налоговых поступлений, в том числе на субнациональном уровне. Применение такого рода обобщений дает возможность внести коррективы в концепцию организации налогового контроля: вместо превалирования административной функции и инструментов принуждения акцентировать внимание на использовании клиенториентированных методов и партнерского взаимодействия государства и налогоплательщиков.

**Во второй главе** «Современные тенденции эволюции инструментов налогового контроля и ее влияние на формирование доходов бюджетной системы» рассмотрена организация налогового контроля как инструментария эффективности используемых процедур по формированию долгосрочных траекторий обеспечения устойчивости налоговых поступлений.

В настоящее время развитие российского инструментария реализации налогового контроля характеризуется следующими тенденциями: глобализация внешней среды; расширение технологических возможностей взаимодействия с налогоплательщиками; более тесное сотрудничество в онлайн и офлайн форматах; дифференциация источников информации и средств ее анализа; внедрение методик и средств комплаенс-менеджмента.

Оценка результативности контрольной деятельности налоговых органов показала, что внедрение новых цифровых сервисов взаимодействия с налогоплательщиками привело к существенному повышению эффективности реализации налогового контроля. Например, количество выездных налоговых проверок за период 2011-2020 гг. сократилось более

чем в 11 раз (табл. 1)<sup>3</sup>.

Таблица 1 – Динамика результативности проведения выездных налоговых проверок в РФ<sup>4</sup>

Год	Количество проведенных выездных проверок, ед.	Доначислено по результатам выездных проверок, млн. руб.	Доначисления в расчете на одну проверку, тыс. руб.	Фактически поступившие налоговые доходы, млн. руб.	Доля доначислений в сумме фактических налоговых поступлений, %
2011	67351	287179	4264	9719599	2,95
2012	58122	314766	5416	10958192	2,87
2013	41330	280808	6794	11325853	2,48
2014	35758	290250	8117	12669535	2,29
2015	30663	270859	8833	13787846	1,96
2016	26051	352043	13514	14482403	2,43
2017	20164	311392	15443	17343244	1,80
2018	14156	307769	21741	21328347	1,44
2019	9334	300960	32243	22736990	1,32
2020	5930	196347	33110	22377111	0,87

При этом в 2019 г. (до начала пандемии) было доначислено 300,9 млрд. руб., что на 4,8 % ниже уровня 2011 г. и на 15 % меньше значения 2015 г., когда объем доначислений был максимальным за анализируемый период. Как результат, начиная с 2016 г. резко вырос показатель доначислений в расчете на одну выездную проверку. В 2019 г. значение данного показателя составило 32,2 млн. руб., что в 8 раза больше уровня 2011 г. За анализируемый период не было зафиксировано ни одного интервала, когда данный показатель снижался, по сравнению с предыдущим значением.

К инновационным инструментам, позволившим существенно повысить эффективность налогового контроля, относится АСК НДС-2. Его внедрение привело к тому, что, начиная с 2014 г., ежегодные темпы роста поступлений НДС в бюджетную систему страны более чем в два раза превысили темпы роста оборота оптово-розничной торговли. В результате этого налоговый

<sup>3</sup> двукратное сокращение выездных проверок в 2020 г. по сравнению с 2019 г. связано с коронавирусной пандемией, когда ФНС приняло решение о моратории на проведение контрольных мероприятий. поэтому сравнение целесообразно ограничить 2019 г.

<sup>4</sup> Рассчитано по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 2-НК. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: [https://www.nalog.gov.ru/rn26/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 10.06.2021).

разрыв по НДС в 2019 г. сократился до 0,56% и составил около 86,6 млрд. руб., а еще в 2016 г. разрыв составлял 8%, или 676 млрд. руб. (рис. 3).

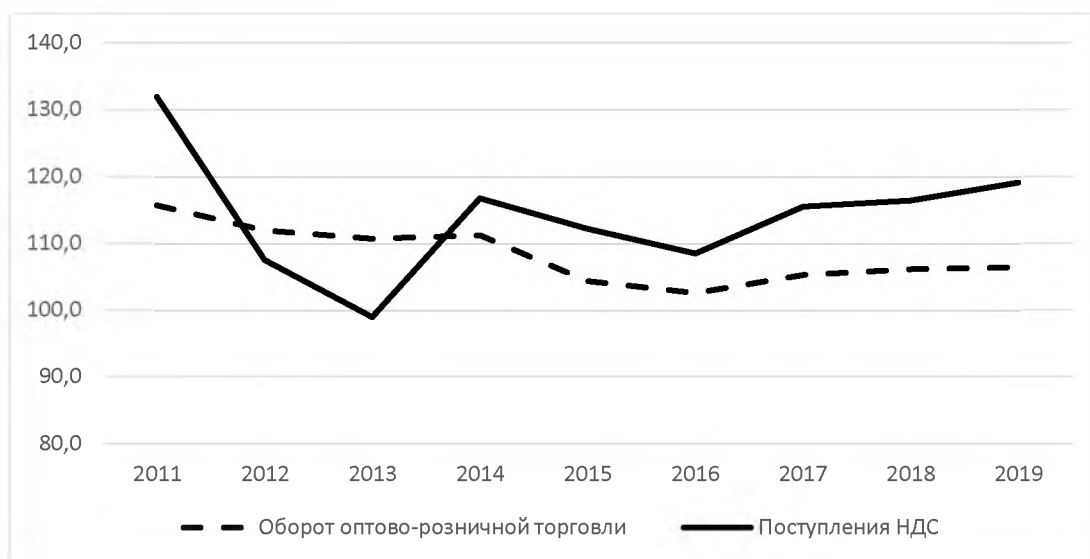


Рисунок 3 – Динамика темпов роста оборота оптово-розничной торговли и поступлений НДС, %<sup>5</sup>

Еще одним положительным эффектом цифровизации системы налогового администрирования является сокращение более чем в 10 раз за период 2016-2020 гг. фирм-однодневок, которые активно используются для совершения налоговых правонарушений, незаконного возмещения НДС и обналичивания денежных средств. В 2020 г. их удельный вес составил всего 3,2 %, или 120 тыс. организаций, тогда как по итогам 2016 г. число таких фирм равнялось 1,6 млн. Также снизилось почти в 15 раз число поданных заявлений на возмещение НДС высокорисковыми хозяйствующими субъектами, уменьшилось количество организаций, работающих в теневом секторе экономики.

Результаты анализа свидетельствуют, что объективные ограничения практики применения инструментов принуждения обусловили внедрение клиентоориентированных подходов к взаимодействию с налогоплательщиками. Это позволило сократить транзакционные издержки субъектов налоговых отношений за счет роста прозрачности налоговой системы, а также унификации и упрощения процедур налогового

<sup>5</sup> Составлено автором по данным единой межведомственной информационно-статистической системы (ЕМИСС). Режим доступа: <https://www.fedstat.ru/indicator/42547>

администрирования. В долгосрочной перспективе следует ожидать дальнейшего роста налоговых поступлений в бюджетную систему, так как налогоплательщики уже не воспринимаются как потенциальные преступники, а выступают в роли клиентов, поэтому они получают дополнительные стимулы исполнять свои обязанности по уплате налогов в полном объеме.

Таким образом, оптимизация налогового контроля в направлении согласования фискальных интересов государства и налогоплательщиков позволила повысить эффективность его отдельных инструментов за счет развития риск-ориентированного подхода и внедрения клиентоориентированных технологий как основы устойчивого формирования доходов бюджетной системы страны.

**В третьей главе** диссертационной работы «Стратегические приоритеты оптимизации налогового контроля как условие увеличения доходов бюджетной системы» были детерминированы индикаторы, позволяющие оценить влияние процессов, характеризующих специфику уклонения от уплаты налогов на динамику фискальных поступлений в бюджетную систему.

Для устранения эффекта масштаба использовались относительные данные, характеризующие удельный вес субъекта РФ, которые в дальнейшем были приведены к стандартизированному виду. В качестве результативного признака выступил показатель «Размер налоговой задолженности, связанный с уклонением от уплаты налогов». После устранения мультиколлинеарности в итоговую модель были включены следующие показатели:

- доля организаций, предоставляющих нулевую отчетность ( $x_1$ );
- доля организаций, не представивших декларации в текущем налоговом периоде ( $x_2$ );
- доля задолженности ИП в общей задолженности по НДФЛ ( $x_3$ );
- доля задолженности доначислений по результатам проверок в общей задолженности ( $x_4$ );

- доля задолженности по санкциям в общей задолженности ( $x_5$ );
- доля недоимки организаций, не представляющих отчетность в общей недоимке ( $x_6$ ).

Оценка адекватности построенного уравнения множественной регрессии свидетельствует, что статистически значимым является только фактор  $x_4$  (табл. 2).

Таблица 2 – Показатели регрессионной модели и оценка ее адекватности<sup>6</sup>

Показатель	$X_1$	$X_2$	$X_3$	$X_4$	$X_5$	$X_6$	$a_0$
В-коэффициенты	0,0002	-0,0002	0,0001	<b>0,0038</b>	0,0226	-0,0026	-0,0919
P-значение	0,5883	0,7021	0,91511	<b>0,0019</b>	0,0771	0,1758	0,1247
Характеристики модели и показатели адекватности	$R = 0,4410$ ; $R^2 = 0,1945$ ; $R^2_{\text{норм}} = 0,1301$ ; стандартная ошибка: $\delta = 0,0908$ ; количество наблюдений: $n = 86$ ; критерий Фишера: $F = 0,0106$						

На основе полученной модели были сделаны выводы о том, что анализировать налоговую задолженность, обусловленную уклонением от уплаты налогов, опираясь только на официальные статистические данные, не представляется возможным. Основной причиной этого является то, что сокращение фискальных доходов бюджетной системы часто выступает проявлением неформальной экономической активности. Рассматривая дифференциацию регионов по уровню экономического развития, динамике налоговых поступлений, налоговой задолженности и размерам доначислений, практически невозможно определить причины волатильности налоговых доходов бюджетной системы. В связи с этим, анализировать процессы оптимизации системы налогового контроля необходимо в комплексе, с учетом множества факторов, влияние которых не является однозначным.

Для решения этой задачи был предложен инструментарий налогового контроля, который дает возможность интеграции экономических и психологических факторов в единую систему для анализа их влияния на

<sup>6</sup> Рассчитано автором по результатам исследования

согласование экономических интересов государства и налогоплательщиков. В модели динамика налоговых поступлений зависит от двух базовых групп факторов: принудительного и добровольного характера. В данном контексте традиционные факторы, такие как вероятность выявления нарушений законодательства и размер штрафных санкций, вынуждают налогоплательщика соблюдать закон, тогда как факторы психологической и социальной природы положительно влияют на уровень налоговой морали в обществе и способствуют добровольному исполнению обязанностей, связанных с уплатой налогов. К последним, относятся восприятие адекватности процедур налогового контроля или сложившиеся стереотипы поведения в обществе.

Таким образом, предложенный подход позволяет проанализировать выбор налогоплательщика на основе двух аспектов: доверия к органам государственной власти и результативности процедур налогового контроля, а также оценки эффективности решения проблемы максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему, соответствующей целям предотвращения будущих правонарушений и преступлений на основе использования инструментов налогового контроля и штрафных санкций.

Для доказательства выдвинутой гипотезы было проведено анкетирование субъектов малого и среднего бизнеса регионов Северо-Кавказского федерального округа. Все ответы оценивались с помощью семибалльной шкалы Лайкерта и для дальнейшего анализа подвергались Z-преобразованию. В качестве эконометрической интерпретации применялась модель логистической регрессии, которая представляет собой значение вероятности наступления события, зависящей от итоговых значений факторов:

$$p = \frac{1}{1+e^{-z}} \quad (1)$$

где  $z$  – это функция, которая представляет собой сумму произведений факторных переменных ( $X_i$ ) и параметров бинарной логистической регрессии ( $b_i$ ), т.е.  $z = b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_nX_n$ .

Взаимосвязь между добровольным соблюдением налогового законодательства, доверием к власти и эффективностью налогового контроля оказалась значимой с высоким уровнем положительной корреляции ( $r = 0,846$ ;  $p < 0,001$ ). При этом выявлено, что влияние факторов силы и доверия является практически симметричным, т.е. условия, формирующие налоговую мораль, также важны, как и процедуры налогового контроля при максимизации доходов бюджета.

В модели ужесточения процедур налогового контроля уровень доверия к органам власти не оказывает настолько сильного влияния на итоговый выбор налогоплательщиков как административное давление. Следовательно, этот результативный признак целесообразно рассматривать в рамках неоклассической концепции налогового контроля, где в качестве основных факторов, влияющих на уровень налоговой задолженности, выделяют вероятность выявления нарушений законодательства и размер штрафных санкций. Значимость фактора доверия в этом случае позволяет сделать вывод о том, что эффекты партнерских отношений между налогоплательщиками и государством могут возникать и в структуре традиционных инструментов налогового контроля.

Традиционная регуляторная пирамида налогового контроля, основанная на риск-ориентированном подходе, должна быть дополнена поведенческими инсайтами для стимулирования добровольного соблюдения законодательства и устранения дисбаланса фискальных интересов между государством и налогоплательщиками. Предложенная в работе концепция позволяет активизировать роль процессов саморегулирования и определить оптимальный уровень налогового контроля для решения проблемы максимизации фискальных доходов бюджетной системы. Эффективность подхода на основе данной концептуальной модели обусловлена тем, что



затраты на налоговый контроль минимальны в нижней части пирамиды и растут по мере движения к вершине, так как фискальные органы вынуждены ужесточать контрольные процедуры, а налогоплательщики несут дополнительные издержки в связи со штрафными санкциями (рис. 5).



Рисунок 6 – Факторы концептуальной модели эффективного налогового контроля на основе интеграции риск-ориентированного подхода и поведенческих инсайтов<sup>7</sup>

В левой части графической интерпретации модели представлены мотивационные позиции налогоплательщиков, которые необходимо учитывать при согласовании фискальных интересов. Из анализа данных правой составляющей рисунка видно, что по мере того как конфликт между субъектами налоговых отношений растет, а сила взаимодействия ослабевает, то начинают превалировать процедуры жесткого контроля и штрафных санкций.

Для математического описания предложенной концепции оптимизации процедур налогового контроля целесообразно использовать агент-ориентированную модель, которая позволяет оценить сложные взаимодействия между субъектами и коллективное поведение через петли

<sup>7</sup> Разработано автором по результатам исследования

обратной связи и учесть эмерджентное групповое поведение, при котором агенты самоорганизуются и адаптируются к изменениям процедур налогового контроля. В ее основу положена личная оценка налогоплательщика ( $\Delta_p^i$ ), которая варьирует в интервале  $[0, 1]$ . Налогоплательщик  $i$  с большей вероятностью выполнит требования, если значение  $\Delta_p^i$  стремится к 1. Групповые взаимодействия ( $\Delta_p^j$ ) рассчитываются на основе среднего значения личных оценок:

$$\Delta_N^i = \sum_{j \in J} \frac{\Delta_p^j}{M(J_t)} \quad , \quad (2)$$

где  $M(J_t)$  – нормализующий коэффициент, определяющий количество изменений в инструментах налогового контроля, которые учитывает налогоплательщик  $i$ .

Для налогоплательщиков, привлеченных к ответственности, необходимо оценить влияние приобретенного «опыта» ( $\Delta_t^i$ ):

$$\Delta_t^i = \varphi \Delta_{Penalty}^i \quad , \quad (3)$$

где  $\varphi$  – параметр восприятия штрафов.

Данный показатель может использоваться для определения склонности налогоплательщика  $i$  к соблюдению законодательства  $\omega_t^i$ . Также этот показатель влияет на величину сокрытого от налогообложения дохода. Таким образом, доля скрываемого дохода  $a_{t+1}^i$ , которую налогоплательщик  $i$  выбирает для отчетности в год  $t+1$ , составляет

$$a_{t+1}^i = \begin{cases} 1 \\ \omega_{t+1}^i \end{cases} \quad . \quad (4)$$

Значение равно 1 с вероятностью  $\omega_{t+1}^i$ , если налогоплательщик  $i$  соблюдал требования действующего законодательства в год  $t$ , и равно  $\omega_{t+1}^i$ , если налогоплательщик  $i$  не соблюдал требования в год  $t$  или уклонялся от уплаты налогов.

Риск-ориентированный подход к реализации налогового контроля позволяет максимизировать доходы бюджета тогда, когда налогоплательщики принудительно исполняют свои обязательства, т.е. они осознают возможность применения штрафных санкций в случае выявления

фактов уклонения от уплаты налогов. Однако, данный подход неэффективен для субъектов теневого сегмента, поэтому единственным средством результативного воздействия на подобную категорию налогоплательщиков остаются санкции неэкономического характера вплоть до привлечения к уголовной ответственности. Для законопослушных налогоплательщиков трансформация инструментов налогового контроля требует отказа от селективного принуждения в пользу саморегулирования за счет использования поведенческих инсайтов и клиенториентированных технологий согласования фискальных интересов экономических агентов в налоговой сфере.

**В заключении** диссертационного исследования представлены основные выводы в части теоретического обоснования и практической реализации эффективных инструментов налогового контроля в механизм формирования налоговых доходов бюджетной системы, а также рассмотрены перспективные направления использования полученных результатов в деятельности налоговых органов.

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

**Статьи, опубликованные в рецензируемых научных изданиях, входящих в перечень рецензируемых научных журналов, рекомендованных ВАК Министерства науки и высшего образования Российской Федерации:**

1. Ледовская А.В. Основы контроля уклонений от уплаты налогов как элемента государственного налогового менеджмента / А.В. Ледовская // Научное обозрение. Серия 1: Экономика и право. – 2020. – № 5. – С. 32-41. – 0,62 п.л.

2. Ледовская А.В. Совершенствование инструментария государственного регулирования налогово-бюджетных отношений / А.В. Ледовская // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2020. – №4 (270). – С. 25-33. – 0,68 п.л.

3. Ледовская А.В. Эволюция взглядов на поведение налогоплательщиков в контексте уклонения от уплаты налогов / А.В. Ледовская, В.В. Кузьменко // Управленческий учет. – 2021. – № 6-3. – С 646-653. – 0,64 п.л. (авт. – 0,32 п.л.)

4. Ледовская А.В. Влияние риск-ориентированных фискальных инструментов на поведение налогоплательщиков / А.В. Ледовская // Вестник Института дружбы народов Кавказа (Теория экономики и управления

народным хозяйством). Экономические науки – 2021. – № 1 (57). – С. 118-124. – 0,72 п.л. (авт. – 0,36 п.л.)

5. Ледовская А.В., Шаталова О.И., Мухорьянова О.А., Шмыгалева П.В., Величенко Е.А. Совершенствование государственной налоговой политики в отношении субъектов малого и среднего бизнеса в Ставропольском крае // Вестник Института дружбы народов Кавказа (Теория экономики и управления народным хозяйством). Экономические науки. 2022. № 1 (61). С. 75-82. – 0,73 п.л. (авт. – 0,25 п.л.)

**Статьи, индексируемые в международных журналах, индексируемых Web of Science**

6. Ledovskaya A. The Influence of Taxpayers Behavioral Factors on Tax Evasion / A. Ledovskaya, V. Kuzmenko, V. Molodykh // International Transaction Journal of Engineering, Management, & Applied Sciences & Technologies. – 2021. – Vol. 12(13). – pp. 1-11. – 0,82 п.л. (авт. – 0,31 п.л.). DOI: 10.14456/ITJEMAST.2021.264

**Научные статьи и тезисы докладов:**

1. Ледовская А.В. Направления стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства / В сборнике: Актуальные проблемы правоприменения и управления на современном этапе развития общества. Сборник статей по материалам IV Национальной заочной научно-практической конференции. Ставрополь, 2022. С. 55-58. – 0,4 п.л. (авт. – 0,4 п.л.)

2. Ледовская А.В. Оптимизация мер ответственности за налоговые правонарушения, выявленные в ходе налогового контроля / В сборнике: Современные аспекты развития экономики, управления и финансов: сборник научных трудов по материалам международной научно – практической конференции г. Ставрополь, Изд-во «СЕКВОЙЯ». Ставрополь, 2022. С. 34-38. – 0,2 п.л. (авт. – 0,2 п.л.)

3. Ледовская А.В. Методы оценки налоговой нагрузки на организацию / А.В. Ледовская // Материалы VII Международной научно-практической конференция «Актуальные проблемы и перспективы развития современной науки». Ставрополь, 2021. – С 23-25. – 0,28 п.л.

4. Ледовская А.В. Особенности взаимодействия государства и налогоплательщиков в период коронавирусной пандемии / А.В. Ледовская // Материалы VIII-й ежегодной научно-практической конференции «Университетская наука – региону». Ставрополь, 2021. – С. 251-253. – 0,31 п.л.

5. Ледовская А.В. Влияние теневого сектора экономики на легализацию налоговых доходов / А.В. Ледовская // Материалы III Национальной научно-практической конференции «Актуальные проблемы правоприменения и управления на современном этапе развития общества». Ставрополь, 2021. – С. 48-49. – 0,24 п.л.

6. Ледовская А.В. К вопросу о формировании налоговой дисциплины в Российской Федерации / А.В. Ледовская // Материалы III Национальной научно-практической конференции «Актуальные проблемы

правоприменения и управления на современном этапе развития общества». Ставрополь, 2021. – С. 49-51. – 0,25 п.л.

7. Ледовская А.В. Проблема уклонения от налогов на современном этапе развития российской экономики / А.В. Ледовская // Материалы Международной научно-практической конференции «Финансово-экономические и правовые аспекты устойчивого развития общества в условиях современных вызовов». Москва, 2021. – С. 113-117. – 0,38 п.л.

8. Ледовская А.В. Принципы налогового контроля / А.В. Ледовская // Материалы VII Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы и перспективы развития современной науки». Ставрополь, 2021. – С. 26-29. – 0,33 п.л.

9. Ледовская А.В. Способы минимизации налогоплательщиками налоговых обязательств / А.В. Ледовская // Вопросы устойчивого развития общества. 2019. № 3. С. 54-58. – 0,44 п.л.

10. Ледовская А.В. Деятельность органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогоплательщиками налогов / А.В. Ледовская // Материалы Международной заочной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика». Ставрополь, 2017. – С. 38-41. – 0,32 п.л.

11. Ледовская А.В. Налоговая оптимизация как способ развития партнёрских отношений между обществом и государством / А.В. Ледовская // Материалы IV Международной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика». Ставрополь, 2017. – С. 42-47. – 0,41 п.л.

12. Ледовская А.В. Налоговый контроль: сущность и место в системе государственного финансового контроля / А.В. Ледовская // Материалы Международной научно-практической конференции «Теоретические и практические аспекты научных исследований». – г. Ставрополь, 2016. С. 58-63. – 0,42 п.л.

13. Ледовская А.В. Направления совершенствования контрольных мероприятий налоговых органов в системе государственного финансового контроля / А.В. Ледовская // Материалы Международной научно-практической конференции «Теоретические и практические аспекты научных исследований». Ставрополь, 2016. – С. 64-67. – 0,31 п.л.

14. Ледовская А.В. Методы и схемы ухода от уплаты налогов / А.В. Ледовская // Материалы II Международной заочной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика». Ставрополь, 2015. – С. 51-55. – 0,34 п.л.

15. Ледовская А.В. Разграничение понятий: минимизация налогов обход налогов, уклонение от налогов, налоговая оптимизация, налоговое планирование / А.В. Ледовская // Материалы Международной заочной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика». г. Ставрополь, 2014. – С. 110-115. – 0,38 п.л.