

ФИНАНСЫ

DOI: 10.36683/2306-1758/2022-2-40/69-76

УДК 336.221+ 330.43

JEL: C53, E65, G38, H21, H32

Самыгин Д. Ю., Туктарова Ф. К.

СТРАТЕГИЧЕСКИЕ МОДЕЛИ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ И ПЛАНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ БИЗНЕСА

Самыгин Денис Юрьевич

доктор экономических наук, доцент, и.о. заведующего кафедрой «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»
ФГБОУ ВО «Пензенский государственный университет»;
РФ, 440026, г. Пенза, ул. Красная, д. 40
e-mail: vekont82@mail.ru
ORCID: 0000-0002-5715-1227

Samygin Denis Yu.

Doctor of Economic Sciences, Associated Professor
Penza State University;
40 Krasnaya street, Penza 440026, Russian Federation
e-mail: vekont82@mail.ru
ORCID: 0000-0002-5715-1227

Туктарова Фирюза Касимовна

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»
ФГБОУ ВО «Пензенский государственный университет»;
РФ, 440026, г. Пенза, ул. Красная, д. 40
e-mail: tuktarovafk@mail.ru
ORCID: 0000-0002-2006-0516

Tuktarova Firyuza K.

Candidate of Economic Sciences, Associated Professor
Penza State University;
40 Krasnaya street, Penza 440026, Russian Federation
e-mail: tuktarovafk@mail.ru
ORCID: 0000-0002-2006-0516

Поднимается проблема эффективности налогового контроля, связанная с изменениями в подходах к организации проведения выездных проверок, ориентированных сегодня на интересы не только государства, но и бизнеса. Действующие методы оценки опираются на результаты комплексного финансово-экономического анализа субъектов предпринимательства и выявления на этой основе соответствующих рисков нарушения законодательства о налогах и сборах. В условиях существенных различий между регионами по уровню развития бизнеса и сформированной с учётом этого совокупной налоговой базы методологически неверно оперировать среднестатистическими данными, в том числе по налоговой нагрузке, налоговым льготам, доходам и расходам, прибыли и рентабельности. На основе методов научного обобщения трудов российских и зарубежных учёных показано, что целесообразно совершенствовать концептуальные положения и стратегические инструменты планирования выездных налоговых проверок. Для обоснования стратегических параметров проведения выездного контроля бизнеса со стороны налоговых органов предлагается применять обобщённый и апробированный российскими учёными математический аппарат на основе критерия пессимизма-оптимизма Гурвица, который в работе предлагается использовать в комплексе с общепринятой в ИФНС системой показателей, характеризующих результативность налоговых проверок, а также дополнить регрессионными моделями зависимости доначисленных налоговых платежей от количества проверок. Для аналитических и модельных расчётов в качестве информационных ресурсов использована выборка данных о дополнительно начисленных налоговых платежах и сборах по видам, а также информация о количестве выездных налоговых проверок за 2000-2021 гг. в одной из районных ИФНС г. Пензы. Полученные регрессионные модели показывают, что каждая проверка приносит объём доначисленных налогов и сборов в среднем около 4 млн руб. Полученные результаты могут выступить основой для планирования стратегических параметров выездного налогового контроля и дополнить за счёт этого Стратегическую карту, разработанную ФНС России.

The article discusses the problem of tax control effectiveness related to changes in approaches to the organization of on-site inspections focused today on the interests of not only the state, but also business. Current assessment methods are based on the results of comprehensive financial and economic analysis of business entities and on this basis identification of the relevant risks of violation of the legislation on taxes and fees. Under conditions of significant differences between regions in terms of business development level and taking this into account, it is methodologically incorrect to operate with the average statistical data including tax burden, tax benefits, income and expenses, profit and profitability. Based on the methods of scientific generalization of the works of Russian and foreign scientists, it is shown that it is advisable to improve conceptual provisions and strategic tools for planning on-site tax audits. To substantiate the strategic parameters of conducting on-site business control by tax authorities, it is proposed to use generalized and proven mathematical apparatus based on the Hurwitz pessimism-optimism criterion, which is proposed to be used in conjunction with the system of indicators generally accepted by IFNS that characterize the effectiveness of tax audits, as well as to supplement with regression models of the dependence of additional tax payments on the number of inspections. For analytical and model calculations, a sample of data on additionally accrued tax payments and fees on the type type, as well as information on the number of on-site tax audits for 2000-2021 in one of the regional IFNS of Penza was used as information resources. The obtained regression models show that each check brings the amount of additional taxes and fees on average about 4 million rubles. The results obtained can serve as a basis for planning the strategic parameters of on-site tax control, and thereby supplement the Strategic Map developed by the Federal Tax Service of Russia.

Ключевые слова: налоговый контроль, планирование проверок, выездные налоговые проверки, результативность контроля, оптимизация налоговых проверок, эффективность контроля, модели эффективности проверок.

Самыгин Д. Ю., Туктарова Ф. К. Стратегические модели оценки эффективности и планирования налогового контроля бизнеса // Экономическая среда. – 2022. – № 2 (40). – С. 69-76. – <http://dx.doi.org/10.36683/2306-1758/2022-2-40/69-76>.

Keywords: tax control, audit planning, on-site tax audits, control effectiveness, optimization of tax audits, control efficiency, audit efficiency models.

Samygin D. Yu., Tuktarova F. K. Strategic models for performance assessment and planning tax control of business. *Economic environment*. 2022; 2 (40): 69-76. (In Russ.). – <http://dx.doi.org/10.36683/2306-1758/2022-2-40/69-76>.

Введение

В настоящее время в отношении бизнеса налоговые органы проводят налоговые проверки, целью которых, как гласит ст. 87 Налогового кодекса, является контроль за соблюдением налогоплательщиками действующего налогового законодательства¹.

Формы выездного контроля являются наиболее действенными, потому что позволяют с высокой долей вероятности выявлять факты уклонения от правильности исчисления и своевременности уплаты налогов [6]. В этом контексте важно понять объём выездных проверок, объём выборки налогоплательщиков, численность налоговых инспекторов. От этого в определённой степени зависит эффективность налоговых проверок [2; 11].

В зарубежной практике организации налогового контроля большое внимание уделяется услугам и отдельным мероприятиям, направленным на добровольное исполнение налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов [5; 7; 13; 14]. Также и в нашей стране меняются подходы к налоговому контролю, когда выездные налоговые проверки начинают отвечать не только интересам государства, но и налогоплательщиков, создавая для них максимально комфортные условия для исчисления и уплаты налогов. Для этих целей в стране принята и реализуется Концепция планирования выездных налоговых проверок² (далее Концепция), суть планирования по которой заключается в отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения. После введения концепции планирования выездных налоговых проверок наблюдается снижение количества проверок и при этом рост дополнительно начисленных налоговых платежей на одну проверку [1; 4; 15]. Как справедливо утверждают учёные, достижение эффективного результата деятельности будет наблюдаться как в процессе расширения методического инструментария, так и комплексного применения методов планирования [9]. В этой связи модернизация методологии планирования налогового контроля не потеряла своей актуальности.

Цель работы – обобщить аналитические инструменты планирования выездных налоговых проверок и предложить стратегические направления их эффективного использования в практике налоговых органов.

Материалы и методы исследования

Сегодня в практике планирования выездных налоговых проверок акцент сделан на результаты комплексного финансово-экономического анализа бизнеса и выявления на этой основе соответствующих рисков нарушения законодательства о налогах и сборах. Среди критериев оценки используются такие показатели, как налоговая нагрузка, налоговые льготы, темпы роста доходов и расходов, прибыль, уровень рентабельности и т. п., которые сопоставляются со среднестатистическими данными. Здесь авторы согласны с М. Н. Подолько [10], которая отмечает, что методологически неверно применять единый подход к субъектам бизнеса, имеющим географические, природные, социальные, экономические и территориально-административные особенности. На наш взгляд, методический подход, отраженный в Концепции, целесообразен при планировании выездных проверок в краткосрочной перспективе. На

¹Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 21.11.2022).

²Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

этапе такой оценки в систему используемых показателей можно включить те, которые характеризуют результативность таких методов контроля.

Для целей повышения действенности процедур налогового администрирования стратегически важно иметь инструменты среднесрочного и долгосрочного планирования и понимать эффективность их применения. В данном аспекте интересным представляется исследование Х. М. Тулемисова [12]. Автор предлагает при планировании опираться на обобщённый критерий пессимизма-оптимизма Гурвица. В основе лежит игра с природой, в которой роль сознательного игрока принадлежит налоговой инспекции, а состояния природы характеризуют показатели риска типового налогоплательщика. Оптимальной стратегией налогового органа является проведение выездной налоговой проверки, при которой её показатель эффективности принимает максимально возможное значение.

В соответствии с базовой моделью определения результативности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов, утвержденной Правительством РФ, ФНС РФ разработала и утвердила приказом от 09.11.2017 № ММВ-7-1/846@ показатели результативности и эффективности такой деятельности³. В качестве одного из индикативных показателей, характеризующих непосредственное состояние подконтрольной сферы, а также негативные явления, на устранение которых направлена контрольно-надзорная деятельность, выбран показатель эффективности выездных налоговых проверок. Данный показатель характеризует, прежде всего, сумму доначисленных платежей в расчёте на одну проверку, выявившую нарушения законодательства о налогах и сборах. Для планирования и оценки данного показателя можно воспользоваться методами эконометрического анализа. В общем виде регрессионная модель будет иметь вид:

$$y = a_0 + a_1 * x,$$

где y – дополнительно начислено налогов при проверке бизнеса; x – количество проверок.

В качестве доначисленных платежей предлагается использовать те, которые возникли при проверках организаций в целом, при проверке организаций, отобранных по критериям риска совершения налоговых правонарушений, при проверке организаций основных контрагентов крупнейших налогоплательщиков.

В качестве объекта научного исследования в работе выбрана одна из районных ИФНС г. Пензы (рисунок 1).

В исследуемой районной ИФНС состоит на учёте налогоплательщиков – юридических лиц – 3013, индивидуальных предпринимателей (физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, включая глав крестьянских (фермерских) хозяйств) – 4309. Результативных проверок 130, или 57,5 %, от их общего числа. Данный показатель ниже, чем в целом по стране, а также существенно ниже, чем рекомендуется ФНС РФ.

Для аналитических и модельных расчётов в качестве информационных ресурсов использована выборка данных о дополнительно начисленных налоговых платежах и сборах по видам, а также информация о количестве выездных налоговых проверках за 2000-2021 гг.

Результаты исследования и их обсуждение

На первом этапе проведена оценка результативности выездных налоговых проверок в исследуемой инспекции. В результате в 2021 году было дополнительно начислено более 170 млн руб. по всем видам налогов, сборов, пени и налоговых санкций (рисунок 2).

³ Приказ Федеральной налоговой службы от 9 ноября 2017 г. N ММВ-7-1/846@ «О показателях результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности Федеральной налоговой службы».

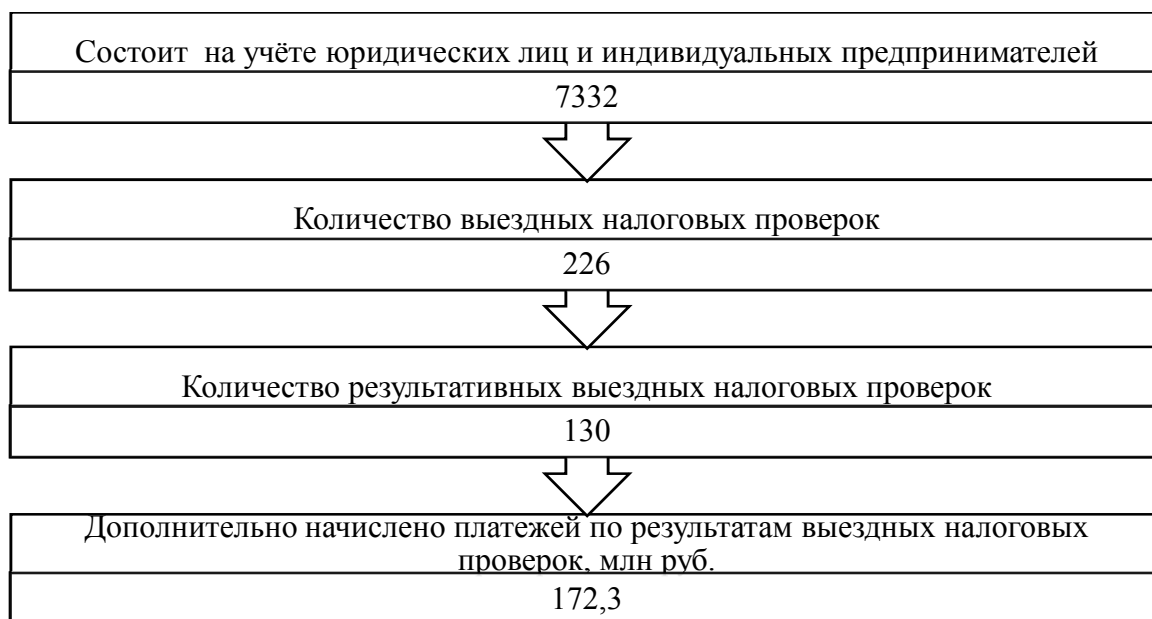


Рисунок 1 – Краткая характеристика районной ИФНС г. Пензы по состоянию на 2021 год

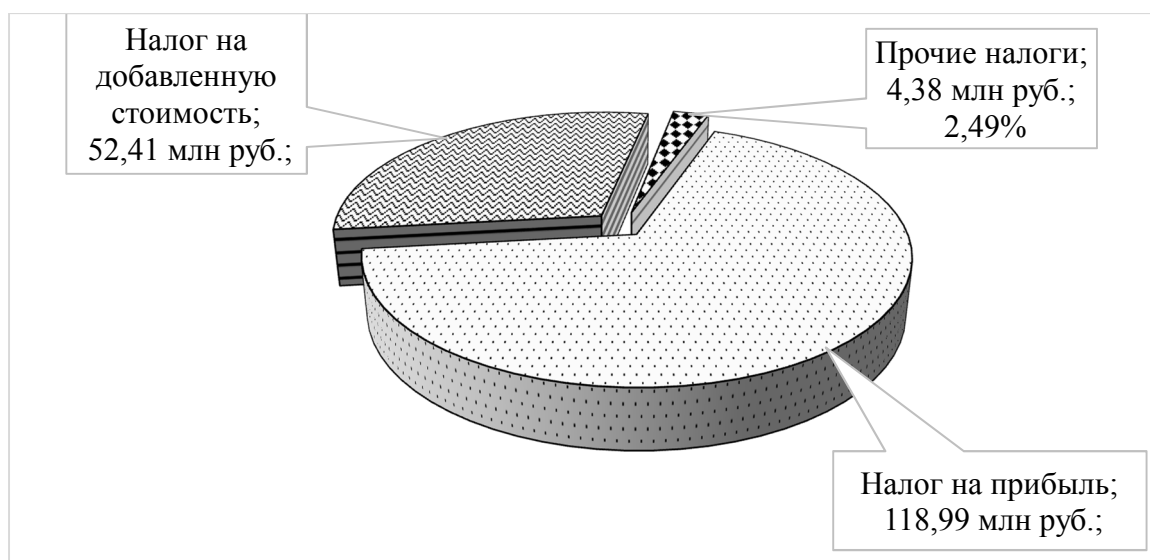


Рисунок 2 – Объем и структура дополнительно начисленных платежей в районной ИФНС г. Пензы по результатам выездных проверок в 2021 году

По результатам выездных налоговых проверок в 2021 году дополнительно начислено в бюджет налога на прибыль почти 120 млн руб., налог на добавленную стоимость – более 52 млн руб. В структуре налоговых доначислений платежи по указанным налогам занимают весомую долю: налог на прибыль – около 68 %, НДС – почти 30 %.

На втором этапе проведена оценка динамики (рисунок 3) доначисленных бизнесу налогов и сборов.

Оценка динамики дополнительно начисленных платежей показывает, что за анализируемый период произошло определенное снижение по доначисленным налогам при проверке всех отображенных налогоплательщиков. Снижение объема доначисленных платежей в последние годы в целом по стране и в отдельно взятых регионах отмечают и другие исследователи [3; 8]. Вероятнее всего, это связано с сокращением количества выездных налоговых проверок, в том числе в связи с мораторием на них в 2020 году. В этой связи считаем целесообразным проводить анализ результативности проверок, т. е. объема дополнительных начислений в расчёте на одну выездную проверку (рисунок 4).

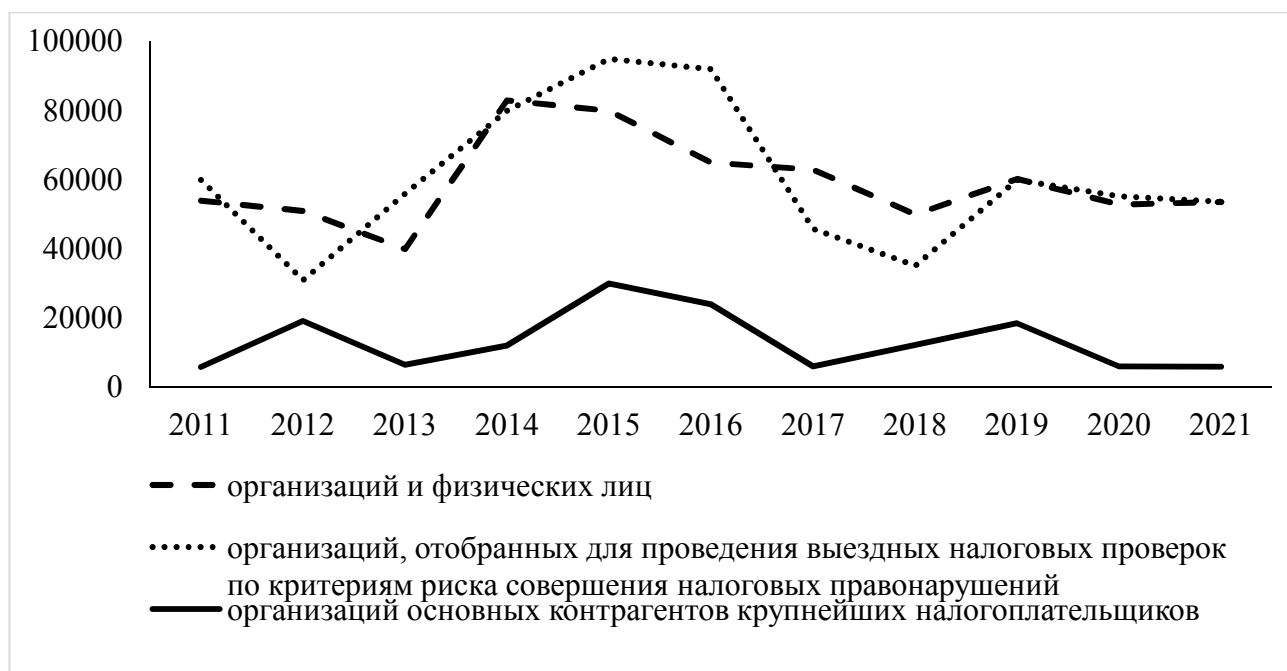


Рисунок 3 – Динамика доначисленных платежей при выездных налоговых проверках

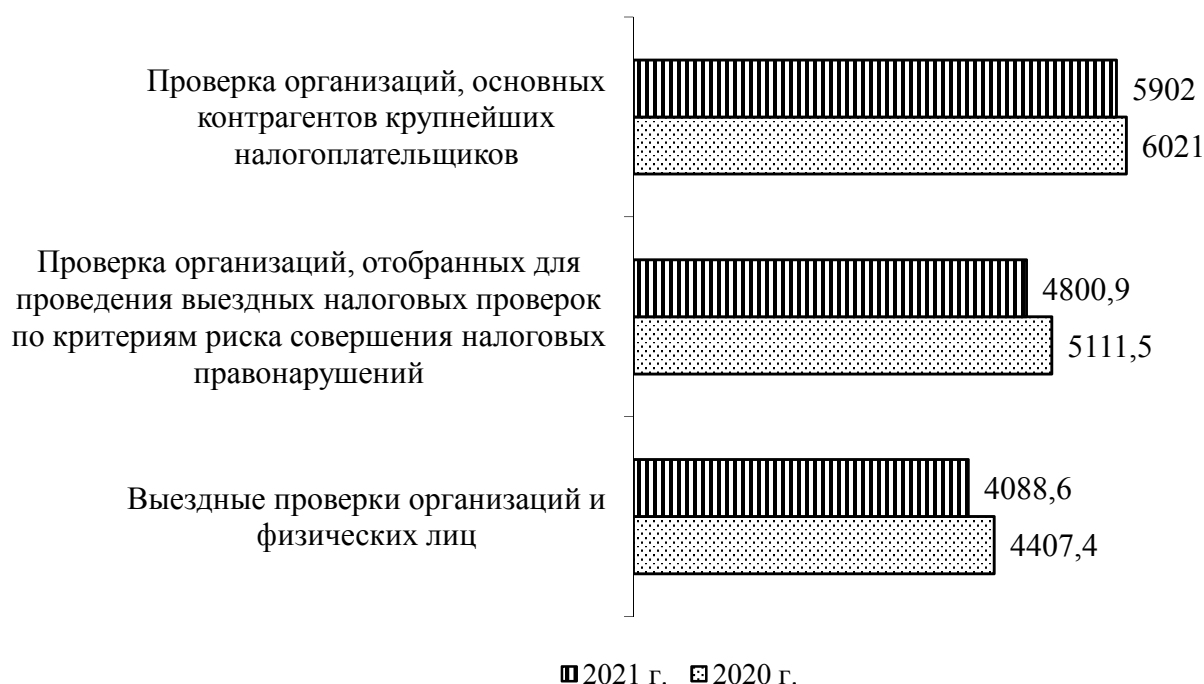


Рисунок 4 – Анализ дополнительно начисленных налоговых платежей на одну выездную проверку, тыс. руб.

В целом в 2021 году результативность выездных налоговых проверок снизилась по сравнению с 2020 годом. В результате каждой выездной проверки было доначислено налогов по организациям, отобранным по критериям риска совершения налоговых правонарушений, в среднем 4 млн 800 тыс. руб. против 5 млн 111 тыс. руб. в 2020 году. По результатам проверки организаций основных контрагентов крупнейших налогоплательщиков доначислено налоговых платежей более 5 млн 900 тыс. руб.

На третьем этапе проведена оценка зависимости между количеством выездных налоговых проверок и дополнительно начисленными платежами (рисунок 5).

<i>Виды выездных налоговых проверок</i>			
Модель	Коэффициент корреляции / детерминации	Значимость Фишера	Значение Стьюдента
<i>При проверках организаций в целом</i>			
2637,64+3825,56*x	0,98 / 0,96	1,012E-07<0,05	1,012E-07<0,05
<i>При проверке организаций, отобранных по критериям риска совершения налоговых правонарушений</i>			
2513,56+4800,02*x	0,99 / 0,99	3,064E-14<0,05	3,064E-14<0,05
<i>При проверке организаций основных контрагентов крупнейших налогоплательщиков</i>			
94,48+6051,38*x	0,99 / 0,99	1,148E-13<0,05	1,148E-1<0,053

Рисунок 5 – Регрессионные модели зависимости дополнительно начисленных платежей (у) от количества выездных налоговых проверок (х)

Качество и адекватность моделей зависимости дополнительно начисленных платежей от количества выездных налоговых проверок достаточно высокие: коэффициент корреляции по всем моделям колеблется 0,98-0,99. Все модели и их параметры отвечают критерию Фишера и критерию Стьюдента. Полученные регрессионные модели показывают, что каждая проверка приносит существенный объем доначисленных налогов и сборов. В целом чуть более 3 млн 800 тыс. руб. При проверке организаций, отобранных по критериям риска совершения налоговых правонарушений, каждая проверка приносит более 4 млн 800 тыс. руб. При проверке организаций основных контрагентов крупнейших налогоплательщиков более 6 млн руб. приходится на каждую выездную налоговую проверку.

Дополнительно проведена оценка степени охвата налогоплательщиков выездными проверками. В 2021 году удельный вес налогоплательщиков, подвергнутых методам выездного контроля, составил только 7,5 % от общего числа налогоплательщиков.

На третьем этапе исследования проведено моделирование оптимальных значений числа проверок и налогоплательщиков, количество участий в проверках инспекторов (рисунок 6).

В процессе моделирования процедур налогового контроля получены следующие результаты, которые показывают, что для повышения эффективности налоговых проверок оптимальное их число должно увеличиться к 2030 году на 5,3 % и составить более 2 тысяч, при этом важно увеличить и количество налогоплательщиков, подвергаемых выездному контролю до 570, или тоже на 5,3 %. Число участий инспекторов в выездных проверках необходимо увеличить почти до 550, или почти на 10 %. Эти параметры лучшим образом будут отвечать критериям эффективности выездного контроля.

Заключение

Таким образом, одним из базовых постулатов деятельности налоговых органов является снижение конфликтности при предоставлении государственных услуг. Тенденция снижения

количества выездных налоговых проверок полностью соответствует основным направлениям развития системы контрольно-надзорной деятельности в сфере налогообложения. Также на снижение количества проводимых выездных налоговых проверок оказали влияние и пандемийные ограничения и, как следствие, введение моратория на проведение выездных налоговых проверок как в целом в 2020 году, так и у отдельных категорий налогоплательщиков в последствии. Кроме того, важно отметить, что налоговые органы в последние годы стремятся увеличить количество случаев добровольного уточнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств до назначения выездной налоговой проверки по итогам проведения комиссии по легализации. Тем не менее выездные налоговые проверки по-прежнему остаются одним из самых эффективных инструментов налогового контроля.

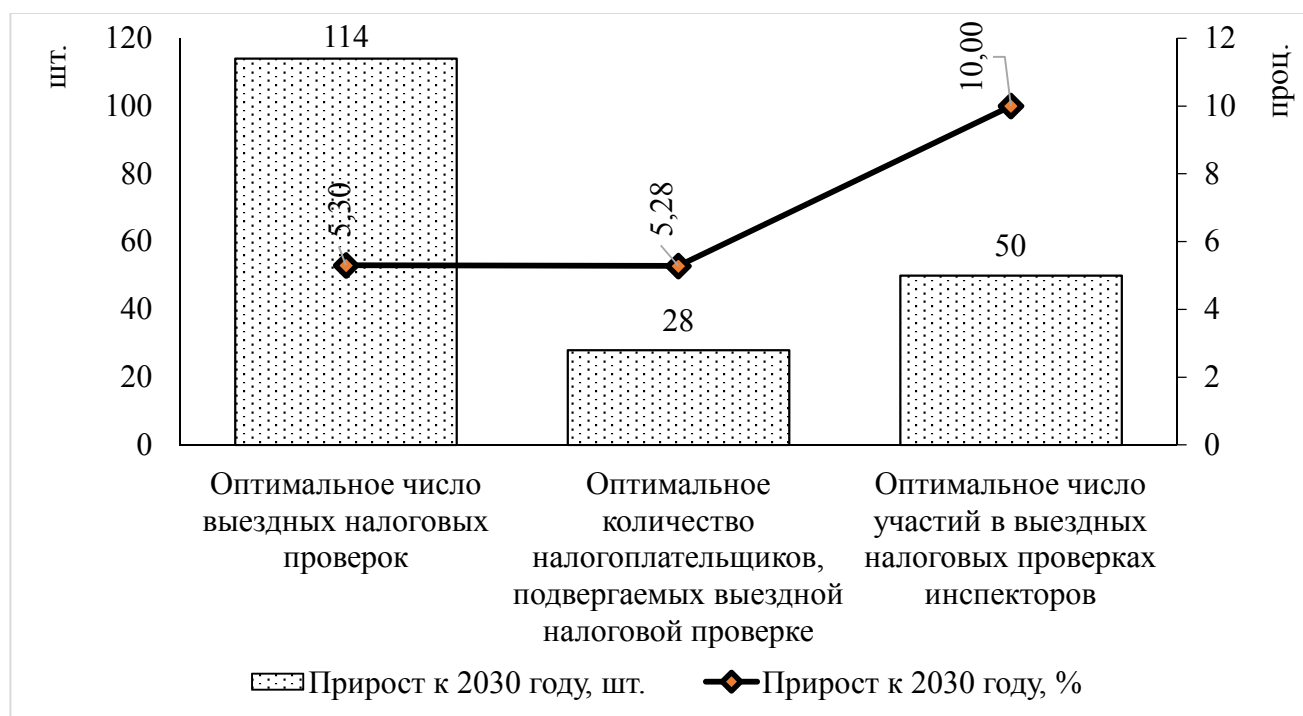


Рисунок 6 – Динамика показателей для районной ИФНС г. Пензы к 2030 году

Повышение показателя эффективности выездных налоговых проверок при незначительном увеличении их количества в целом соответствует политике ФНС РФ по снижению подобных мероприятий налогового контроля и курсу на создание максимально благоприятных условий для добросовестных налогоплательщиков.

Список источников:

1. Абрамова Е. В. Анализ современных методов планирования выездных налоговых проверок в России / Е. В. Абрамова, Г. Н. Семенова // Научный Альманах ассоциации France-Kazakhstan. – 2019. – № 2. – С. 53-57.
2. Барышников Н. Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учебное электронное издание на диске / Н. Г. Барышников, Д. Ю. Самыгин, О. В. Лосева. – Москва: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2015. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).
3. Водопьянова В. А. Результативность налоговых проверок как показатель оценки качества налогового контроля в Российской Федерации / В. А. Водопьянова, В. С. Галицына // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2019. – Т. 11. – № 3. – С. 125-139.
4. Воеводина М. В. Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков / М. В. Воеводина, А. А. Курашова // Russian Journal of Management. – 2020. – Т. 8. – № 1. – С. 71-75.
5. Демирджи Е. С. Зарубежный опыт планирования выездных налоговых проверок / Е. С. Демирджи // Современные аспекты экономики. – 2018. – № 7(251). – С. 16-22.

6. Келейникова С. В. Анализ и планирование налоговых проверок: ракурс районной инспекции / С. В. Келейникова, Д. Ю. Самыгин, Б. Б. Хрусталева // *Налоги и налогообложение*. – 2014. – № 10. – С. 919-925.
7. Комарова Е. И. Развитие налогового контроля в России и оценка его эффективности / Е. И. Комарова // *Современные проблемы науки и образования*. – 2015. – № 1-1. – С. 669.
8. Кудреватых Н. В. Оценка результатов налогового контроля в РФ // *Вестник Алтайской академии экономики и права*. – 2020. – № 6-2. – С. 253-261
9. Парушина Н. В. Методический инструментарий контроля и организация государственного аудита территориальными контрольно-счетными органами / Н. В. Парушина, Н. А. Лытнева, М. Ю. Каленина // *Экономическая среда*. – 2021. – № 4(38). – С. 4-12.
10. Подоляко М. Н. Критериальная оценка налогоплательщиков для планирования выездных налоговых проверок : дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.10. – Нижний Новгород, 2013. – 174 с.
11. Самыгин Д. Ю. Бухгалтерский учет бюджетных средств в сельском хозяйстве, контроль эффективности их использования / Д. Ю. Самыгин // *Международный бухгалтерский учет*. – 2011. – № 38(188). – С. 18-23.
12. Тулемисов Х. М. Инструментальные средства поддержки процесса планирования выездных налоговых проверок : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.13. – Москва, 2010. – 25 с.
13. García I. G. Use of Social Network Analysis for Tax Control in Spain / I. G. García, A. Mateos // *Hacienda Publica Espanola*. – 2021. – Vol. 239. – No 4. – P. 159-197.
14. Shevchuk O. A. Taxation forms and methods of tax control / O. A. Shevchuk // *Економічний часопис-XXI*. – 2013. – No 1-2-1. – P. 73-76.
15. Tufetulov A. M. Development of tax control system: Evidence from Russia / A. M. Tufetulov, F. S. Nugaev, A. S. Zayats // *International Journal of Economic Perspectives*. – 2017. – Vol. 11. – No 3. – P. 1516-1521.

Статья поступила 06.12.2022 г.