

На правах рукописи



Коваленко Герман Константинович

**Развитие аналитического инструментария системы налогового
администрирования**

5.2.4 Финансы

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2025

Работа выполнена на кафедре государственных и муниципальных финансов федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва.

Научный руководитель доктор юридических наук, кандидат экономических наук, доцент
Староверова Ольга Валентиновна

Официальные оппоненты: **Карп Марина Викторовна**
доктор экономических наук, профессор,
федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Государственный университет управления»,
кафедра бухгалтерского учета, аудита и
налогообложения, заведующий

Мороз Виктор Владимирович
кандидат экономических наук, доцент,
федеральное государственное образовательное
бюджетное учреждение высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации», кафедра налогов и
налогового администрирования факультета налогов,
аудита и бизнес-анализа, профессор

Ведущая организация федеральное государственное бюджетное учреждение
«Научно-исследовательский финансовый институт
Министерства финансов Российской Федерации»

Защита состоится 19 июня 2025 г. в 11:00 на заседании диссертационного совета 24.2.372.04 на базе ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: 115054, г. Москва, Стремянный пер., д. 36, корп. 3, ауд. 353.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре им. академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: 115054, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан «___» _____ 2025 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета 24.2.372.04
доктор экономических наук, доцент



Гордиенко
Михаил Сергеевич

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. В настоящее время в условиях беспрецедентных санкций недружественных стран, реализации стратегии импортозамещения, цифровой трансформации финансовых отношений система налогового администрирования Российской Федерации сталкивается с множеством вызовов, которые требуют эффективных и быстрых решений, глубокого обновления существующих подходов, что определяет необходимость адаптации налогово-бюджетной системы России к новым реалиям.

Во-первых, современные внешнеэкономические условия развития Российской Федерации определяются нестабильностью мировой экономики, снижением экономического роста развитых стран, высокими рисками негативного внешнего политического воздействия, ростом инфляционных ожиданий, что в свою очередь обуславливает усугубление бюджетных рисков. Дефицитная бюджетная политика Российской Федерации, последовательно осуществляемая последние несколько лет, в совокупности с изменением направлений расходов бюджета также повышает вероятность реализации бюджетных рисков. В таких условиях развитие аналитического инструментария системы налогового администрирования является одним из ключевых направлений государственной политики, так как оно способствует повышению качества управления бюджетными рисками в части формирования налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации.

Во-вторых, в современных экономических условиях повышаются требования к гибкости государственной политики в целом, что обуславливает необходимость оперативных изменений в законодательстве, в том числе законодательстве о налогах и сборах, что в свою очередь обуславливает необходимость своевременного обновления аналитических инструментов и методов их применения.

В-третьих, развитие цифровых технологий способствует появлению новых способов сбора, хранения, обработки и анализа данных, что в свою очередь обуславливает появление новых возможностей развития аналитического инструментария системы налогового администрирования. Вместе с тем в настоящее время уже достигнут значительный эффект от цифровизации конкретных аналитических процессов налогового администрирования, таких как осуществление налогового контроля в части начисления и уплаты НДС (АСК НДС-2), НДФЛ (АСК ДФЛ), налогового контроля в области розничной торговли (АСК ККТ), обмен данными между налогоплательщиками и налоговыми органами в рамках контрольно-аналитической работы (система налогового мониторинга). Соответственно переход к новому этапу развития налогового администрирования на основе цифровизации может быть обусловлен результатами системного исследования уже существующих цифровых решений, анализа их целостности, соответствия законодательству о налогах и сборах, развитию методов налогового анализа на основе достижений цифровизации в области налогового администрирования.

Таким образом, актуальность исследования возможных направлений развития аналитического инструментария определяется необходимостью

адаптации системы налогового администрирования к новым вызовам, обусловленным условиями развития экономики Российской Федерации, бюджетной политикой Российской Федерации, а также появлением новых возможностей в области цифровизации.

Степень научной разработанности темы исследования. Особое значение в современных условиях имеют научные труды, посвященные вопросам налогового анализа.

Теоретические аспекты налоговой политики, налогового администрирования, налогового анализа, оценки роли налогового анализа как функции налогового администрирования, подробный анализ отдельных аналитических инструментов представлены в работах таких авторов, как А.З.Дадашев, А.В.Лобанов, В.Г.Пансков, М.В.Мишустин, И.Р.Пайзулаев, О.В.Миронова, Ф.Ф.Ханафеев, И.А.Майбуров, А.Х.Евстафьева, Н.А.Тетерина, Д.В.Степанова, В.В.Мороз, Л.Я.Маршавина, Л.А.Чайковская, О.Н.Владимирова, Н.А.Лытнева, Л.И.Гончаренко, Л.Н.Лыкова, Д.Г.Черник, М.В.Карп и других авторов.

Практическим разработкам в области совершенствования инструментов и методик налогового анализа, развития аналитического инструментария системы налогового администрирования посвящены работы И.А.Коростелкиной, М.В.Радостевой, А.В.Захарян, А.В.Каминской, М.В.Кузиной, Н.Г.Варакса, Е.Г.Дедковой, Л.В.Поповой и других авторов.

Вопросам методики оценки налогового потенциала посвящены научные работы Г.В.Поповой, М.Н.Шалюхиной, Д.Ю.Шакировой, В.Н.Засько, Е.А.Мурзиной, Т.В.Ялялиевой, М.С.Шемякиной и других авторов.

Вместе с тем в настоящее время вопросы дальнейшего развития аналитического инструментария системы налогового администрирования, теоретические аспекты налогового анализа как функции налогового администрирования исследованы недостаточно глубоко. На текущий момент налоговый анализ практически не выделяется в качестве отдельного направления налогового администрирования, аналитический инструментарий не исследован как один из ключевых элементов современной системы налогового администрирования, понятийный аппарат в этой области недостаточно систематизирован.

Актуальность исследуемой научной области, высокая значимость, недостаточная изученность современных аспектов рассматриваемой проблемы в отечественных и зарубежных научных трудах, определили выбор темы, цель, задачи, объект и предмет исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в научной разработке мер по повышению эффективности налогового администрирования на основе развития аналитического инструментария с учетом современных экономических условий и актуальных достижений в области цифровизации.

Достижение сформулированной цели обуславливает необходимость решения следующих научных и практических задач:

- провести комплексный анализ существующих взглядов на содержание понятия налогового администрирования, функций налогового администрирования

и его основе научно обосновать определение налогового анализа как функции налогового администрирования, выявить его взаимосвязь с другими функциями налогового администрирования;

- научно обосновать аналитический инструментарий как один из ключевых элементов системы налогового администрирования, определить его структуру и роль в повышении эффективности налогового администрирования;

- проанализировать текущие направления развития аналитического инструментария системы налогового администрирования. Определить цель и задачи стратегии развития аналитического инструментария, составить план мероприятий по развитию аналитического инструментария системы налогового администрирования в Российской Федерации;

- оценить методические подходы к расчету налоговой нагрузки налогоплательщиков, применяемые ФНС России при планировании выездных налоговых проверок и разработать практические рекомендации по совершенствованию методики расчета налоговой нагрузки в рамках анализа налоговых рисков налогоплательщиков при их отборе для проведения выездных налоговых проверок;

- предложить практические рекомендации по совершенствованию оценки рисков налогоплательщиков на основе данных бухгалтерской и налоговой отчетности в рамках повышения налоговой дисциплины налогоплательщиков;

- разработать методику оценки налогового потенциала, основанную на данных цифровых аналитических инструментов и налоговой отчетности. Сформулировать предложения по совершенствованию разработанной методики с учетом актуальных достижений в области цифровизации, а также ее дальнейшему практическому применению налоговыми органами.

Область исследования диссертационной работы соответствует п. 13 «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости» Паспорта научных специальностей Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 5.2.4. «Финансы».

Объектом исследования является аналитический инструментарий системы налогового администрирования Российской Федерации.

Предметом исследования выступают организационно-экономические отношения, возникающие в процессе разработки, применения аналитических инструментов в налоговом администрировании.

Теоретической и методологической основой диссертационной работы являются результаты научных трудов российских и зарубежных специалистов, исследующих проблемы совершенствования налогового анализа и аналитического инструментария системы налогового администрирования, а также действующие нормативные правовые акты законодательства Российской Федерации.

Объективность и достоверность полученных в процессе исследования выводов обеспечиваются использованием общенаучных методов исследования, таких как классификация, обобщение и обоснование, анализ, синтез, индукция, дедукция, системный метод, а также методов обработки полученной информации:

группировка, расчет относительных и средних величин, разработка аналитических таблиц.

Эмпирическую основу исследования составляют общедоступные статистические данные, в том числе официальные данные макроэкономической статистики, статистической налоговой отчетности, данные аналитических цифровых сервисов налогового администрирования, нормативные правовые акты, регулирующие налоговое администрирование в Российской Федерации, официальные сайты федеральных органов исполнительной власти, таких как Минфин России, ФНС России, Счетная палата Российской Федерации, практические научные исследования российских и зарубежных ученых, материалы научно-практических конференций.

Научная новизна диссертационного исследования определяется теоретическим обоснованием предложений по развитию аналитического инструментария системы налогового администрирования Российской Федерации, в том числе в части совершенствования применяемой налоговыми органами методики расчета налоговой нагрузки с целью повышения эффективности и прозрачности выездных налоговых проверок, цифровых аналитических сервисов в области оценки налоговых рисков налогоплательщика, внедрения методики расчета налогового потенциала Российской Федерации на основе данных цифровых аналитических инструментов ФНС России.

Результаты исследования, составляющие его научную новизну и отражающие личный вклад автора в решение поставленных задач, заключаются в следующем:

- развиты представления о теоретических основах налогового администрирования: обосновано, что в рамках научного исследования понятия налогового администрирования необходимо рассматривать налоговый анализ как одну из его функций, представлена авторская трактовка понятия «налоговый анализ», учитывающая его особую роль в условиях адаптации налоговой политики к современным экономическим реалиям и цифровой трансформации процессов государственного управления, а также его взаимосвязь с иными функциями налогового администрирования;

- определен категориальный аппарат исследования в части авторской трактовки понятия «аналитический инструментарий системы налогового администрирования» как совокупности первичных данных налогового анализа, расчетных показателей, методик их определения и анализа, цифровых аналитических инструментов и сервисов, применяемых налоговыми органами при осуществлении налогового администрирования, что расширяет понятийный аппарат налогового администрирования и формирует единый подход к изучению и классификации инструментов налогового анализа. По результатам проведенного исследования существующих аналитических инструментов, применяемых налоговыми органами, представлена оригинальная структура аналитического инструментария системы налогового администрирования;

- определены цель, основные направления и задачи стратегии развития аналитического инструментария системы налогового администрирования исходя из целей современной налоговой политики Российской Федерации, а также с учетом

современных экономических условий и достижений в области цифровизации. Это позволило разработать план мероприятий по развитию аналитического инструментария системы налогового администрирования в Российской Федерации для снижения налоговых рисков у государства, оптимизации расходов федерального бюджета в части сопровождения и развития цифровых аналитических инструментов и сервисов налогового администрирования;

- разработана методика расчета налоговой нагрузки налогоплательщика для применения налоговыми органами в рамках отбора налогоплательщиков при проведении выездных налоговых проверок и публикации показателей налоговой нагрузки в целях самостоятельной оценки налоговых рисков налогоплательщиками. Сформулированы предложения по применению разработанной методики в рамках предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, цифровых аналитических сервисов ФНС России «Как меня видит налоговая», «Калькулятор по расчету налоговой нагрузки», что позволит сформировать единый подход к оценке налоговой нагрузки в рамках системы налогового администрирования Российской Федерации, повысить эффективность налогового контроля и прозрачность взаимодействия участников налоговых отношений;

- предложен оригинальный методический подход к оценке налогоплательщиками налоговых рисков, обусловленных взаимодействием с недобросовестными контрагентами, включающий в себя перечень показателей, методики их расчета на основе данных бухгалтерской и налоговой отчетности, методику определения степени налогового риска исходя из значений показателей по налогоплательщику и среднеотраслевых значений показателей. Сформулированы предложения по применению указанного подхода в рамках цифрового аналитического сервиса ФНС России «Прозрачный бизнес», направленные на повышение налоговой дисциплины налогоплательщиков;

- разработана методика оценки налогового потенциала Российской Федерации на основе данных налоговой отчетности, цифровых аналитических инструментов ФНС России. На основе анализа налогового потенциала по НДС и налогу на прибыль организаций выявлены возможные направления сокращения разрыва между налоговым потенциалом и фактическими поступлениями по НДС и налогу на прибыль организаций.

Теоретическая значимость исследования заключается в развитии теории налогового администрирования посредством формирования научного подхода к исследованию содержания налогового анализа как функции налогового администрирования, аналитического инструментария системы налогового администрирования.

Предлагаемый подход к развитию аналитического инструментария системы налогового администрирования учитывает основные тенденции современной бюджетной и налоговой политики Российской Федерации и может служить отправной точкой для дальнейших научных исследований в области налогового администрирования.

Практическая значимость результатов исследования. Предложенные по результатам исследования научно-практические рекомендации могут быть применены при разработке мер налоговой политики Российской Федерации, направленных на развитие аналитического инструментария налогового администрирования с учетом современных экономических условий и достижений цифровой трансформации

Сформулированные и обоснованные в диссертационной работе рекомендации по совершенствованию цифровых аналитических сервисов ФНС России имеют практическую значимость для повышения эффективности налогового администрирования, повышения налоговой дисциплины налогоплательщиков и прозрачности проведения налогового контроля, что подтверждается справкой о внедрении результатов научного исследования.

Степень достоверности результатов исследования обеспечивается внутренней непротиворечивостью и логикой содержания работы, корректностью применения методического инструментария, репрезентативностью базы исследования, а именно научных исследований, нормативных актов, информационных материалов и статистических налоговых данных в том числе федеральных законов, указов Президента Российской Федерации, постановлений и распоряжений Правительства Российской Федерации, официальных web-сайтов Минфина России, Минцифры России, ФНС России, Росстата, Банка России, а также статистических данных из официальных цифровых сервисов ФНС России.

Апробация результатов исследования. Научные результаты диссертации прошли обсуждение в рамках докладов на международных, всероссийских научных и научно-практических конференциях и форумах:

- VIII Международная научно-практическая конференция «Развитие научных концепций в учетно-аналитической и налоговой сфере: классическая основа и вызовы времени» (г. Москва, 2021);
- II Всероссийская научно-практическая конференция «Учет и налогообложение в системе управления затратами и финансами организаций: развитие теории и практики» (г. Москва, 2022);
- VII Всероссийская научно-практическая конференция «Современные финансы: проблемы и риски» (г. Москва, 2022);
- IX Международная межвузовская научно-практическая конференция «Развитие контрольно-аналитического обеспечения хозяйствующих субъектов», посвященной памяти профессора Петровой В.И. и профессора Баканова М.И.» (г. Москва, 2022);
- VIII Всероссийская научно-практическая конференция: «Актуальные социально-экономические и финансовые аспекты развития регионов Российской Федерации» (г. Москва, 2023);
- X Международная межвузовская научно-практическая конференция «Развитие учета, контроля и анализа в условиях трансформации социально-экономических ориентиров экономики» (г. Москва, 2023);
- VII Международная научно-практическая конференция: «Государственные и корпоративные финансы в новых геополитических условиях» (г. Москва, 2024).

Публикации. Проблематика исследования отражена в 9 научных работах общим объемом 5,73 печ. л. (в том числе авторский вклад – 4,81 авт. печ. л.), из которых 8 научных работ общим объемом 5,42 печ. л. (в том числе авторский вклад – 4,50 авт. печ. л.) опубликованы в ведущих рецензируемых журналах, входящих в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук.

Структура работы обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 161 наименование, и 7 приложений. Общий объем работы составляет 236 страниц текста, в том числе 11 рисунков и 19 таблиц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Развита представления о теоретических основах налогового администрирования: обосновано, что в рамках научного исследования понятия налогового администрирования необходимо рассматривать налоговый анализ как одну из его функций, представлена авторская трактовка понятия «налоговый анализ», учитывающая его особую роль в условиях адаптации налоговой политики к современным экономическим реалиям и цифровой трансформации процессов государственного управления, а также его взаимосвязь с иными функциями налогового администрирования.

Исходя из осуществленного терминологического анализа понятия «налоговый анализ», исследования содержания понятия «налоговый анализ» в рамках налогового администрирования, взаимосвязи налогового анализа и иных функций налогового администрирования, сравнительного анализа понятия «налоговый анализ», рассматриваемого как вид финансового анализа и как функция налогового администрирования, сформулировано следующее определение.

Налоговый анализ как функция налогового администрирования подразумевает осуществление государственными органами власти, в первую очередь, налоговыми органами, исследования широкого набора данных, включающего в себя сведения налогового учета, составляющие налоговую тайну, с целью принятия управленческих решений в области бюджетной и налоговой политики, управления системой налоговых органов, а также в рамках практической реализации иных функций налогового администрирования: налогового контроля, налогового планирования и прогнозирования, налогового регулирования.

Налоговый анализ как функция налогового администрирования обладает следующими отличительными чертами:

- осуществляется государственными органами власти, в первую очередь, налоговыми органами;
- направлен на управление налоговыми рисками бюджетной системы;
- осуществляется на основе как публичных сведений, так и сведений, составляющих налоговую тайну, в первую очередь сведений налогового учета, агрегатором, которых являются налоговые органы.

Налоговый анализ осуществляется ФНС России в рамках межведомственного взаимодействия, предоставления информации о деятельности налоговых органов населению Российской Федерации, а также с целью осуществления иных функций налогового администрирования. В организационной структуре ФНС России налоговый анализ осуществляется непосредственно Аналитическим управлением, Контрольным управлением, Управлением камерального контроля и иными управлениями центрального аппарата ФНС России, территориальными налоговыми органами. Результаты налогового анализа применяются как на макроуровне – при принятии стратегических решений в рамках определения направлений бюджетной и налоговой политики Российской Федерации, так и на микроуровне – при анализе деятельности конкретных налогоплательщиков с точки зрения соблюдения законодательства о налогах и сборах.

Содержание налогового анализа как функции налогового администрирования представлено на рисунке 1.

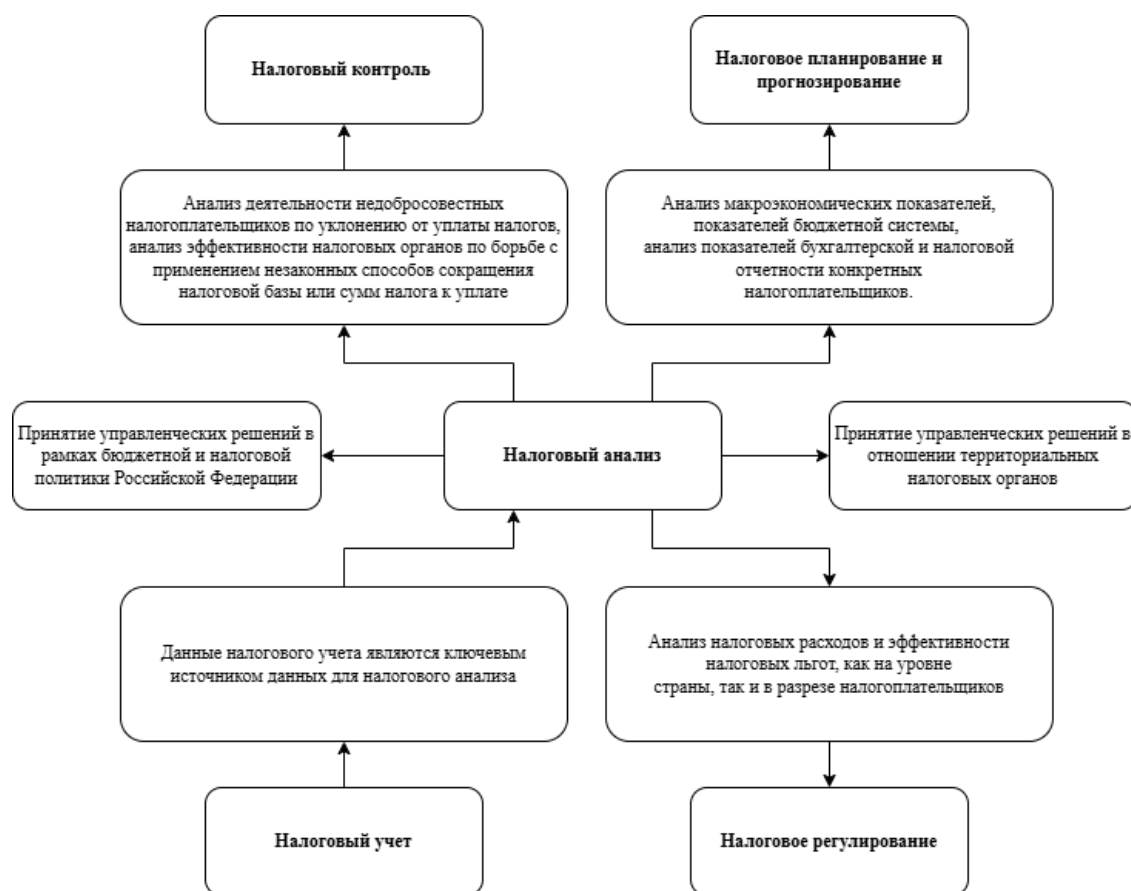


Рисунок 1 – Содержание налогового анализа как функции налогового администрирования

Источник: составлено автором

2. Определен категориальный аппарат исследования в части авторской трактовки понятия «аналитический инструментарий системы налогового администрирования» как совокупности первичных данных налогового анализа, расчетных показателей, методик их определения и анализа, цифровых аналитических инструментов и сервисов, применяемых налоговыми органами при осуществлении налогового администрирования, что расширяет понятийный аппарат налогового администрирования и формирует единый подход к изучению и классификации инструментов налогового анализа. По результатам проведенного исследования существующих аналитических инструментов, применяемых налоговыми органами, представлена оригинальная структура аналитического инструментария системы налогового администрирования.

Практическая реализация налогового анализа как функции налогового администрирования, соответственно, обуславливается как аналитическими инструментами и методическими подходами, применяемыми налоговыми органами в рамках конкретной системы налогового администрирования, так и степенью цифровизации процессов налогового администрирования, организацией процессов

работы с данными, как данными налогового учета, так и иными данными, агрегаторами и пользователями которых являются налоговые органы и иные органы государственной власти, то есть аналитическим инструментарием – элементом системы налогового администрирования.

Аналитический инструментарий системы налогового администрирования определен как совокупность первичных данных налогового анализа, расчетных показателей, методик их расчета и анализа, цифровых аналитических инструментов и сервисов, применяемых налоговыми органами в рамках осуществления налогового администрирования. Структура аналитического инструментария системы налогового администрирования и классификация его основных элементов представлена на рисунке 2.



Рисунок 2 – Структура аналитического инструментария системы налогового администрирования

Источник: составлено автором

3. Определены цель, основные направления и задачи стратегии развития аналитического инструментария системы налогового администрирования исходя из целей современной налоговой политики Российской Федерации, а также с учетом современных экономических условий и достижений в области цифровизации. Это позволило разработать план мероприятий по развитию аналитического инструментария системы налогового администрирования в Российской Федерации для снижения налоговых рисков у государства, оптимизации расходов федерального бюджета в части сопровождения и развития цифровых аналитических инструментов и сервисов налогового администрирования.

Основная цель развития аналитического инструментария системы налогового администрирования в Российской Федерации определена как повышение эффективности налогового администрирования за счет внедрения и развития цифровых аналитических инструментов и сервисов, совершенствования методов налогового анализа и оптимизации бюджетных расходов в части финансирования сопровождения и развития цифровых аналитических инструментов и сервисов.

На основе проведенного анализа современных трендов в области совершенствования аналитического инструментария, проблем и рисков цифровой трансформации налогового администрирования выделены следующие направления стратегии развития аналитического инструментария системы налогового администрирования в Российской Федерации:

- оптимизация подходов к формированию стратегии развития АИС «Налог-3» и иных информационных систем ФНС России как с точки зрения совершенствования АИС «Налог-3», то есть фактически совокупности цифровых аналитических инструментов, используемых сотрудниками ФНС России, так и с точки зрения сокращения бюджетных расходов;

- обновление подходов к формированию исходных данных налогового анализа, в том числе данных статистической налоговой отчетности, расчетных показателей и методов налогового анализа с учетом актуальных результатов последних научных исследований и современных достижений цифровой трансформации налогового администрирования.

Исходя из представленных выше цели и направлений стратегии развития аналитического инструментария системы налогового администрирования в Российской Федерации, а также анализа современных трендов в области налогового администрирования в Российской Федерации определены следующие задачи в рамках стратегии развития аналитического инструментария системы налогового администрирования:

- повышение эффективности применения цифровых аналитических инструментов в рамках мероприятий налогового контроля и работы с задолженностью;

- оптимизация расходов федерального бюджета в части сопровождения, развития и разработки цифровых аналитических инструментов и сервисов ФНС России;

- совершенствование механизмов планирования и контроля со стороны государственных органов власти, в первую очередь, ФНС России в части сопровождения и развития цифровых аналитических инструментов и сервисов ФНС России;
- развитие применяемых государственными органами власти, в первую очередь, ФНС России подходов к формированию исходных данных налогового анализа, в том числе показателей форм статистической налоговой отчетности;
- актуализация методик расчета показателей налогового анализа, методов налогового анализа с учетом современных достижений цифровой трансформации налогового администрирования и результатов современных научных исследований.

Исходя из сформулированных цели, направлений и задач, составлен план мероприятий ФНС России по развитию аналитического инструментария системы налогового администрирования, который, по нашему мнению, необходимо включить в стратегическую карту ФНС России на ближайший трехлетний период.

Основными результатами реализации данного плана являются реорганизация структуры Центрального аппарата ФНС России в рамках централизации взаимодействия с исполнителями государственных контрактов на сопровождение, развитие и разработку информационных систем ФНС России, в том числе с целью повышения качества управления данными, оптимизация расходов федерального бюджета по сопровождению, развитию и разработке цифровых аналитических инструментов и сервисов ФНС России, формирование и реализация плана развития цифровых аналитических инструментов ФНС России, применяемых в рамках налогового контроля на трехлетний период, актуализация данных методик расчета показателей, методов налогового анализа, применяемых в рамках информационных систем ФНС России.

4. Разработана методика расчета налоговой нагрузки налогоплательщика для применения налоговыми органами в рамках отбора налогоплательщиков при проведении выездных налоговых проверок и публикации показателей налоговой нагрузки в целях самостоятельной оценки налоговых рисков налогоплательщиками. Сформулированы предложения по применению разработанной методики в рамках предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, цифровых аналитических сервисов ФНС России «Как меня видит налоговая», «Калькулятор по расчету налоговой нагрузки», что позволит сформировать единый подход к оценке налоговой нагрузки в рамках системы налогового администрирования Российской Федерации, повысить эффективность налогового контроля и прозрачность взаимодействия участников налоговых отношений.

В рамках исследования применяемых в настоящее время методик расчета налоговой нагрузки на практике проведен сравнительный анализ методик расчета налоговой нагрузки, применяемых в цифровых аналитических сервисах ФНС

России «Как меня видит налоговая» и «Калькулятор по расчету налоговой нагрузки», а также в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (Рисунок 3).

	Сервис "Как меня видит налоговая"	Концепция системы планирования выездных налоговых проверок	Сервис "Калькулятор по расчету налоговой нагрузки"
Показатель, характеризующий начисление/уплату налогов налогоплательщиком	Начисления по н/п (без учета НДФЛ и дивидендов)	Начисления по 1-НМ (включая НДФЛ и дивиденды)	Поступления по н/п (без учета НДФЛ, страховых взносов и дивидендов)
Показатель, характеризующий доходы налогоплательщика	Доходы по бухгалтерской отчетности (либо налоговой отчетности в случае отсутствия)	Оборот организаций по данным Росстата	Доходы по бухгалтерской отчетности
Детализация представления данных (отрасль)	ОКВЭД-2 (класс)	Отрасли (специфическая группировка отраслей)	ОКВЭД-2 (класс и подкласс)
Детализация представления данных (масштаб деятельности предприятия)	Реализован (микро-, малые, средние и крупные)	Отсутствует	Реализован (микро-, малые, средние, крупные)
Детализация представления данных (среднеотраслевое значение)	Рассчитывается только на уровне Российской Федерации	Рассчитывается только на уровне Российской Федерации	Рассчитывается только на уровне субъекта Российской Федерации
Детализация представления данных (режимы налогообложения)	Смешанный расчет (как н/п применяющие ОСН, так и спецрежимы)	Смешанный расчет (как н/п применяющие ОСН, так и спецрежимы)	Расчет осуществляется только по н/п на ОСН

Легенда

Корректный и достаточно полный подход к представлению налоговой нагрузки для н/п

Некорректный или недостаточно полный подход к представлению налоговой нагрузки для н/п

Некорректный и недостаточно полный подход к представлению налоговой нагрузки для н/п

Рисунок 3 – Сравнительный анализ подходов к представлению и расчету налоговой нагрузки, применяемых в рамках аналитического инструментария ФНС России

Источник: составлено автором

Методика расчета налоговой нагрузки, применяемая в рамках проведения мероприятий налогового контроля, в первую очередь, в рамках планирования выездных налоговых проверок, а также для расчета и публикации среднеотраслевых значений налоговой нагрузки в целях повышения налоговой дисциплины представлена на рисунке 4.

Несмотря на то, что между методиками расчета налоговой нагрузки существуют значительные различия, такие как разные исходные данные, используемые для расчета, разные подходы к группировке на отраслевом уровне, указанные методики используются для одних и тех же целей – повышение

прозрачности процесса отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок и предоставление налогоплательщикам возможности самостоятельно оценить собственные налоговые риски на основе данных ФНС России.

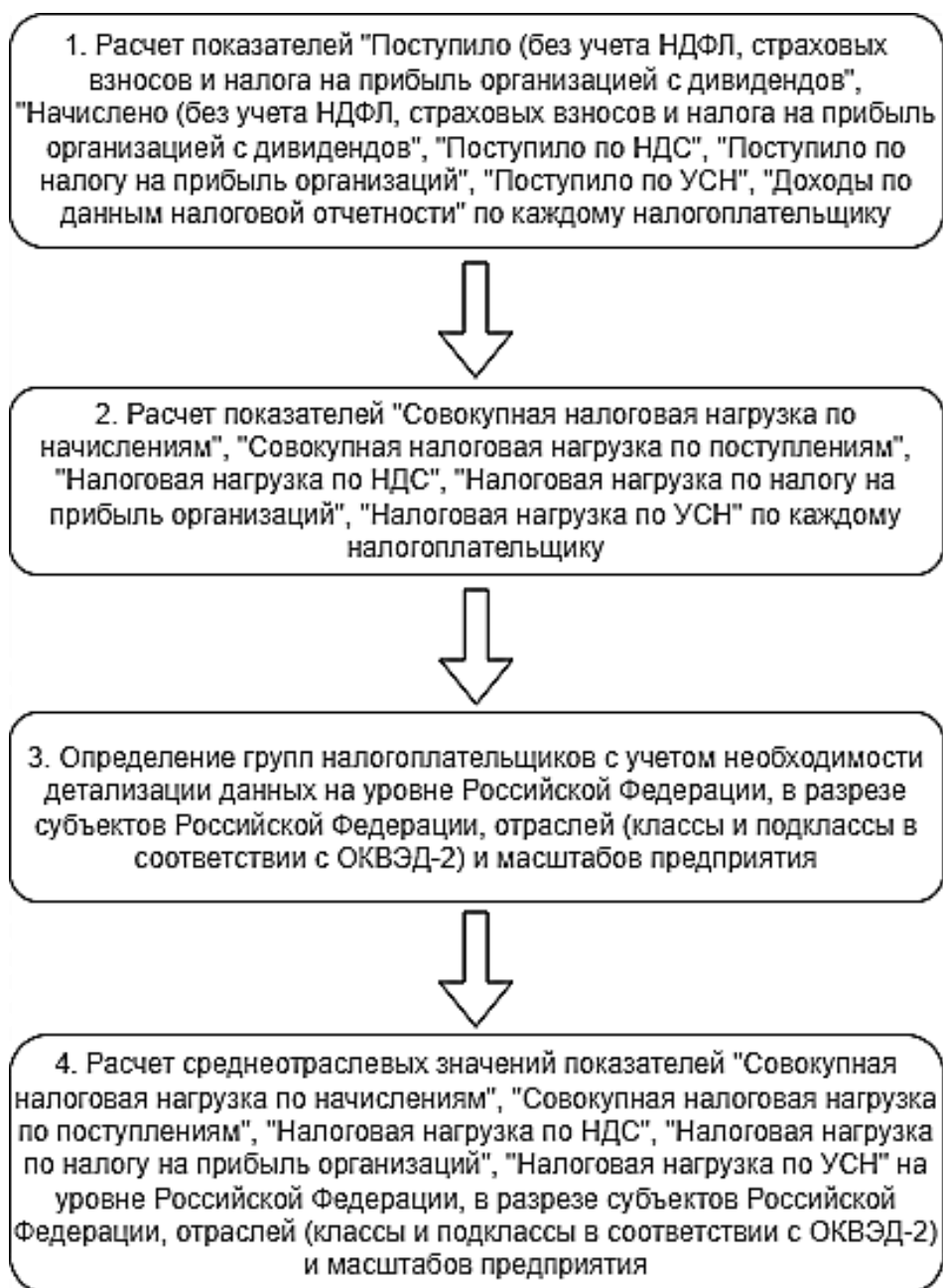


Рисунок 4 – Методика расчета налоговой нагрузки для применения в рамках планирования выездных налоговых проверок

Источник: составлено автором

Исходя из этого, по нашему мнению, необходимо:

- утвердить единую методику расчета показателя налоговой нагрузки по поступлениям, включающую в себя расчет налоговой нагрузки как отношение поступлений (без учета НДС, страховых взносов и налога на прибыль организаций с дивидендов) к доходам по данным налоговой отчетности, расчет

налоговой нагрузки в соответствии с представленной методикой в разрезе конкретных налогов;

- утвердить единую методику расчета показателя налоговой нагрузки по начислениям, аналогичную представленной выше методике расчета за исключением показателя, характеризующего уплату налогов;

- утвердить методику расчета показателя налоговой нагрузки для налогоплательщиков, применяющих УСН, включающую в себя расчет налоговой нагрузки как отношение поступлений либо начислений по УСН к доходам по данным налоговой отчетности;

- осуществлять расчет среднеотраслевых значений показателей налоговой нагрузки на уровне Российской Федерации, в разрезе субъектов Российской Федерации, отраслей согласно ОКВЭД-2 (разделы, классы и подклассы), масштабов предприятия;

- внести изменения в законодательство о налогах и сборах в части совершенствования Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, а именно расчет и публикацию показателей налоговой нагрузки по видам экономической деятельности осуществлять также в соответствии с указанной методикой;

- осуществлять публикацию среднеотраслевых показателей налоговой нагрузки в рамках цифровых аналитических сервисов «Как меня видит налоговая» и «Калькулятор по расчету налоговой нагрузки» в соответствии с указанной методикой.

5. Предложен оригинальный методический подход к оценке налогоплательщиками налоговых рисков, обусловленных взаимодействием с недобросовестными контрагентами, включающий в себя перечень показателей, методики их расчета на основе данных бухгалтерской и налоговой отчетности, методику определения степени налогового риска исходя из значений показателей по налогоплательщику и среднеотраслевых значений показателей. Сформулированы предложения по применению указанного подхода в рамках цифрового аналитического сервиса ФНС России «Прозрачный бизнес», направленные на повышение налоговой дисциплины налогоплательщиков.

Одним из ключевых цифровых аналитических сервисов ФНС России является сервис «Прозрачный бизнес», основной функцией которого является представление налогоплательщикам информации о возможных контрагентах как юридических лицах, так и индивидуальных предпринимателях в целях сокращения возможных налоговых рисков при заключении сделок с указанными контрагентами. В рамках сервиса представлены основные сведения о налогоплательщике, такие как наименование, ИНН, адрес организации, сведения о гражданстве. Вместе с тем в составе таких сведений практически отсутствуют данные, позволяющие провести анализ контрагента в части уплаты налогов и страховых взносов и, соответственно, позволяющие оценить не является ли контрагент фирмой-«однодневкой» на основе конкретных данных об уплате налогов. По нашему мнению, необходимо дополнить

сведения о налогоплательщиках, отраженные в цифровом сервисе ФНС России «Прозрачный бизнес», следующими данными:

- финансовые показатели, рассчитанные на основе бухгалтерской отчетности в разрезе налогоплательщиков и субъектов Российской Федерации;
- оценка рисков налогоплательщика, осуществленная на основе показателей, характеризующих начисление и уплату налогов, рассчитанных в том числе на основе налоговой отчетности в разрезе налогоплательщиков и субъектов Российской Федерации;
- среднеотраслевые значения указанных выше показателей в разрезе классов и подклассов видов экономической деятельности в соответствии с общероссийским классификатором видов экономической деятельности.

К показателям, характеризующим начисление и уплату налога, по нашему мнению, необходимо отнести следующие показатели:

- рентабельность продаж (по данным налоговой отчетности);
- удельный вес налоговых вычетов в исчисленной сумме НДС, %;
- доля налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет, к выручке от реализации, %;
- доля выплат и иных вознаграждений, исчисленных в пользу физ. лиц, к выручке от реализации, %;
- доля исчисленных страховых взносов к выручке от реализации, %.

Предложена методика расчета указанных показателей на основании данных бухгалтерской и налоговой отчетности.

С целью упрощения оценки налогоплательщиком значений показателей рентабельности продаж, рентабельности активов, рентабельности собственного капитал, удельного веса налоговых вычетов в исчисленной сумме НДС, доли налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет, к выручке от реализации и иных показателей, рассчитываемых на основе бухгалтерской и налоговой отчетности, необходимо ввести шкалу индикаторов, включающую в себя три возможные группы значений показателя – с низкой, средней и высокой степенью риска.

Зоны риска, по нашему мнению, можно определить на основе значения возможного отклонения, рассчитанного исходя из среднего отклонения среднего значения показателя за 5 лет от значения показателя в каждом году. Отклонение среднего значения показателя за 5 лет от значения показателя в каждом году можно рассчитать по следующей формуле:

$$O_{cp} = \left| \left(100 - \frac{P_{cp}}{P} \times 100 \right) \right|, \quad (1)$$

где O_{cp} – отклонение значения показателя за анализируемый год от среднего значения показателя за пять лет, %;

P_{cp} – среднее значение показателя за пять лет;

P_i – значения показателя за анализируемый год.

Исходя из проведенного расчета данного показателя по данным по Российской Федерации за 2019-2023 гг., по нашему мнению, значения индикаторов, характеризующих зоны риска в рамках шкалы, необходимо определять с помощью «шагов» в 10% от среднероссийского значения показателя. Таким образом,

налогоплательщикам, у которых, например, рентабельность продаж составит меньше 90% от среднероссийского значения, будет присвоена средняя степень риска по этому показателю, меньше 80 % – высокая степень риска.

Таким образом, по нашему мнению, необходимо внести изменения в статью 102 Налогового кодекса Российской Федерации в части возможности публикации налоговыми органами индикаторов, характеризующих степень риска конкретных налогоплательщиков, рассчитанных на основе данных налоговой отчетности, публиковать указанные данные о степени налогового риска по указанным индикаторам в рамках карточки налогоплательщика в цифровом аналитическом сервисе «Прозрачный бизнес», проводить анализ указанных индикаторов в соответствии с предложенным методом на основе среднероссийских значений, рассчитанных исходя из данных статистической налоговой отчетности, публикуемой на официальном сайте ФНС России. Анализ индикаторов необходимо осуществлять с учетом представленной шкалы значений, в рамках которой определяются степени риска по каждому конкретному налогоплательщику.

Вместе с тем с учетом возможностей информационной системы ФНС России АИС «Налог-3», а также применения технологий хранения и обработки данных, по нашему мнению, существует возможность расчета среднеотраслевых показателей с учетом классов и подклассов видов экономической деятельности, согласно общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД-2), а также возможность расчета данных показателей с учетом режима налогообложения. Дальнейшее совершенствование подходов к расчету и публикации данных показателей может включать в себя увеличение количества анализируемых показателей и факторов, в том числе законодательного и отраслевого, за счет современных технологий хранения и обработки данных, а также технологий нейросетевого моделирования.

6. Разработана методика оценки налогового потенциала Российской Федерации на основе данных налоговой отчетности, цифровых аналитических инструментов ФНС России. На основе анализа налогового потенциала по НДС и налогу на прибыль организаций выявлены возможные направления сокращения разрыва между налоговым потенциалом и фактическими поступлениями по НДС и налогу на прибыль организаций.

В рамках разработанной методики расчета налоговый потенциал Российской Федерации представляет собой сумму фактических налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и налогового разрыва, обусловленного либо недостаточным планированием направлений налоговой политики (функции налогового планирования и прогнозирования), либо неэффективной практической реализацией мер налоговой политики (функции налогового контроля и налогового регулирования). Соответственно, налоговый разрыв – это разница между налоговым потенциалом и фактическими налоговыми поступлениями в бюджетную систему Российской Федерации.

На основании вышеизложенного налоговый потенциал Российской Федерации необходимо рассчитывать, как сумму налоговых потенциалов по каждому налогу в отдельности по следующей формуле:

$$НП = \sum НП_1 + НП_2 + \dots + НП_n \quad (2)$$

где НП – налоговый потенциал Российской Федерации;

НП_н – налоговый потенциал Российской Федерации по конкретному налогу.

Налоговый потенциал по конкретному налогу в рамках данной методики рассчитывается, исходя из показателя налоговой базы по налогу, данных о налоговых расходах за анализируемый период, данных о налоговых поступлениях по контрольной работе и уровня задолженности по уплате налога:

$$НП_n = ФП_{пп} \times \text{ТемпНБ} / 100 \times (1 + ДТН/100) + НРсх - КР \quad (3)$$

где НП_н – налоговый потенциал по анализируемому налогу;

ФП_{пп} – поступления по анализируемому налогу в аналогичном периоде прошлого года;

ТемпНБ – темп роста налоговой базы по анализируемому налогу по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, %;

ДТН – показатель, характеризующий отношение задолженности к поступлениям;

НРсх – налоговые расходы по анализируемому налогу;

КР – поступления по контрольной работе по анализируемому налогу.

Темп роста налоговой базы по анализируемому налогу по сравнению с аналогичным периодом прошлого года рассчитывается как отношение налоговой базы в текущем периоде (например, первый квартал 2023 года) к налоговой базе в аналогичном периоде прошлого года (исходя из примера первый квартал 2022 года):

$$\text{ТемпНБ} = НБ_{тп} / НБ_{пп} \times 100\% \quad (4)$$

где НБ_{тп} – налоговая база в текущем периоде по анализируемому налогу;

НБ_{пп} – налоговая база в аналогичном периоде прошлого года по анализируемому налогу.

Необходимо отметить, что в связи с отсутствием в статистической налоговой отчетности данных по результатам контрольной работы в разрезе налогов, поступления по контрольной работе по анализируемому налогу в рамках данного расчета оцениваются экспертным методом по следующей формуле:

$$КР_n = КР_{\text{всего}} \times ФП_{тп} / (\sum ФП_{тп1} + ФП_{тп2} + \dots + ФП_{тп}) \quad (5)$$

где КР_{всего} – совокупные поступления по результатам контрольной работы;

ФП_{тп} – поступления по анализируемому налогу в текущем периоде;

$\sum ФП_{тп1} + ФП_{тп2} + \dots + ФП_{тп}$ – сумма поступлений по всем налогам в текущем периоде.

На основе предложенной методики расчета налогового потенциала проведен анализ налогового потенциала и налогового разрыва по налогу на прибыль организаций и НДС в Российской Федерации в 2021-2023 году, определены основные причины формирования налогового разрыва. Также определено, что меры налоговой политики в части сокращения разрыва между налоговым потенциалом и фактическими поступлениями по НДС должны быть в первую очередь направлены на оценку эффективности налоговых расходов по НДС и

отмену неэффективных налоговых льгот. В части администрирования налога на прибыль организаций необходимо проработать дополнительные меры налогового контроля, исходя из значительного объема налогового разрыва (в среднем за 2021-2023 гг. – 414 млрд рублей), не обусловленного применением налогоплательщиками налоговых льгот.

По нашему мнению, на основе данной методики необходимо разработать цифровой аналитический инструмент, в рамках которого сотрудниками налоговых органов будет осуществляться анализ налогового потенциала и налогового разрыва как по Российской Федерации в целом, так и в разрезе территориальных налоговых органов, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, отраслей, масштабов деятельности предприятия и иных необходимых разрезов данных, и по конкретным налогоплательщикам. При этом с учетом современного функционала цифровых аналитических инструментов и сервисов ФНС России необходимо рассмотреть возможность корректировки представленной методики в части расчета агрегированных данных. А именно, первоначальный расчет осуществлять по налогоплательщикам, агрегированные значения, например, по Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, отраслям, рассчитывать уже исходя из показателей налогоплательщиков. Таким образом, при анализе агрегированных значений сотрудники налоговых органов получают возможность определять не только обобщенные причины формирования налогового разрыва, но и конкретных налогоплательщиков, обуславливающих его формирование.

Реализация указанного цифрового аналитического инструмента и дальнейшее совершенствование методических подходов к анализу налогового потенциала и налогового разрыва, повышение качества анализа данных показателей обеспечит повышение собираемости налогов и повышение качества налогового администрирования, в том числе повышение эффективности практической реализации функции налогового регулирования. Возможный финансовый результат для бюджетной системы Российской Федерации от реализации предлагаемого цифрового аналитического инструмента по анализу налогового потенциала, рассчитанный экспертным методом, составит до 1,5 трлн рублей.

В заключении диссертационной работы обобщены результаты проведенного исследования, сформулированы основные выводы и рекомендации.

ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в рецензируемых научных изданиях

1. Коваленко, Г. К. Применение информационных технологий в рамках совершенствования налогового администрирования / Г. К. Коваленко. – Текст : непосредственный // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Том 3 № 11 (119). – С. 231-236. – ISSN 2227-3891. – eISSN 2308-927X. – 0,62 печ. л. – 0,62 авт. печ. л.

2. Коваленко, Г. К. Развитие цифровых налоговых сервисов на примере сервиса «Прозрачный бизнес» / Г. К. Коваленко. – Текст : непосредственный // Аудиторские ведомости – 2022. – № 4. – С. 134-137. – ISSN 1727-8058. – eISSN: 2782-3903. – 0,50 печ. л. – 0,50 авт. печ. л.

3. Коваленко, Г. К. Анализ налогового потенциала в Российской Федерации на примере налога на доходы физических лиц / Г. К. Коваленко, О. В. Староверова – Текст : электронный // Российский экономический интернет-журнал. – 2023. – № 4. – eISSN: 2218-5402. – URL: <https://www.e-rej.ru/upload/iblock/a3a/lbcz2mr41wcygej32grzgkdzcczabwcm.pdf> (дата обращения 04.10.2024). – 0,91 печ. л. – 0,46 авт. печ. л.

4. Коваленко, Г. К. Взаимосвязь функций налогового администрирования в условиях цифровой трансформации / Г. К. Коваленко. – Текст : непосредственный // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2023. – Том 1 № 11 (140). – С. 186-193. – ISSN 2227-3891. – eISSN 2308-927X. – 1,00 печ. л. – 1,00 авт. печ. л.

5. Коваленко, Г. К. Особенности аналитического инструментария системы налогового администрирования / Г. К. Коваленко. – Текст : непосредственный // Финансовая экономика – 2023. – № 10. – С. 108-110. – ISSN 2075-7786. – 0,50 печ. л. – 0,50 авт. печ. л.

6. Коваленко, Г. К. Цели, принципы и направления комплексной актуализации аналитического инструментария системы налогового администрирования / Г. К. Коваленко. – Текст : непосредственный // Финансовый бизнес. – 2023. – № 10 (244). – С. 205-207. – ISSN 0869-8589. – 0,40 печ. л. – 0,40 авт. печ. л.

7. Староверова, О. В. Аналитические цифровые инструменты ФНС России: проблемы и перспективы развития / О. В. Староверова, Г. К. Коваленко. – Текст : непосредственный // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2023. – Т. 4, № 12(141). – С. 194-201. – ISSN 2227-3891. – eISSN: 2308-927X. – 0,94 печ. л. – 0,47 авт. печ. л.

8. Коваленко, Г. К. Совершенствование аналитического инструментария оценки налоговых рисков налогоплательщика с целью повышения налоговой дисциплины / Г. К. Коваленко. – Текст : непосредственный // Финансовый бизнес – 2024. – № 3 (249). – С. 119-122. – ISSN 0869-8589. – 0,55 печ. л. – 0,55 авт. печ. л.

Публикации в других научных изданиях

9. Коваленко, Г.К. Анализ налоговой нагрузки на уровне Российской Федерации / Г. К. Коваленко – Текст : непосредственный // XXXIV международные Плехановские чтения : Сборник статей аспирантов и молодых ученых на английском языке, Moscow, 16 марта 2021 года. – Moscow: Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, 2021. – Р. 65-70. – ISBN: 978-5-7307-1747-3. – 0,31 печ. л. – 0,31 авт. печ. л.