



Научная статья

УДК 336.225.67

<https://doi.org/10.24412/2073-0454-2024-4-221-227>

EDN: <https://elibrary.ru/ibsgty>

НИОН: 2003-0059-4/24-120
MOSURED: 77/27-003-2024-04-319

Анализ эффективности камеральных и выездных налоговых проверок как инструмент совершенствования налогового контроля

Наталья Михайловна Бобошко

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, Москва, Россия, natmb@list.ru

Аннотация. Проведен анализ результативности камеральных налоговых проверок (КНП) и выездных налоговых проверок (ВНП). Отмечена важность аналитического исследования показателей эффективности данных инструментов в целях улучшения системы налогового контроля. Проанализированы статистические данные Федеральной налоговой службы за период с 2014 по 2023 гг., исходя из которых отмечено, что, несмотря на снижение числа ВНП, их эффективность возросла. На долю ВНП приходится около 80 % всех доначислений. КНП, в свою очередь, демонстрируют стабильный рост эффективности, что подтверждается удвоением суммы доначислений в сравнении с показателями 2014 г. По итогам проведенного исследования, указывается на необходимость дальнейшего развития аналитических методов отбора объектов ВНП, а также совершенствования процедур КНП для повышения эффективности налогового администрирования и обеспечения исполнения налоговых обязательств.

Ключевые слова: налоговые проверки, результативность, эффективность, налоговый контроль

Для цитирования: Бобошко Н. М. Анализ эффективности камеральных и выездных налоговых проверок как инструмент совершенствования налогового контроля // Вестник Московского университета МВД России. 2024. № 4. С. 221–227. <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2024-4-221-227>. EDN: IBSGTY.

Original article

Analysis of the effectiveness of in-house and on-site tax audits as a tool for improving tax control

Natalia M. Boboshko

Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia named after V.Ya. Kikot', Moscow, Russia, natmb@list.ru

Abstract. The analysis of the effectiveness of in-house tax audits and on-site tax audits was carried out. The importance of an analytical study of the performance indicators of these tools in order to improve the tax control system was noted. The statistical data of the Federal Tax Service for the period from 2014 to 2023 are analyzed, based on which it is noted that, despite the decrease in the number of on-site tax audits, their effectiveness has increased. On-site tax audits accounts for about 80 % of all additional payments. In-house tax audits, in turn, demonstrate a steady increase in efficiency, which is confirmed by a doubling of the amount of additional charges in comparison with the indicators of 2014. According to the results of the study, it is indicated that there is a need for further development of analytical methods for selecting objects of on-site tax audits, as well as improving the procedures of the in-house tax audits to increase the efficiency of tax administration and ensure the fulfillment of tax obligations.

Keywords: tax audits, efficiency, tax control

For citation: Boboshko N. M. Analysis of the effectiveness of desk and field tax audits as a tool for improving tax control. Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2024;(4):221–227. (In Russ.). <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2024-4-221-227>. EDN: IBSGTY.

По мере формирования налоговой системы государства возрастает потребность в совершенствовании форм налогового контроля. Немаловажную роль в данном аспекте играет проведение аналитического исследования показателей эффективности реализуемых контрольных мероприятий. Так, посредством расчета показателей результативности эффективности представляется возможным получение информации о текущей обстановке в сфере налогового контроля.

В системе налогового контроля ключевую роль играют КНП и ВНП, которые являются основными

формами налогового контроля. Федеральная налоговая служба (ФНС России) стремится повысить их эффективность и результативность, что подтверждается внедрением риск-ориентированного подхода и совершенствованием аналитической составляющей контрольной деятельности. Применяемый сегодня подход стал популярнее традиционных методов контроля благодаря сосредоточенности на зонах повышенного риска, что позволяет своевременно принимать превентивные меры, выявлять и устранять слабые места, предотвращая негативные послед-

© Бобошко Н. М., 2024



ствия реализации рисков. Важным шагом в рассматриваемом направлении стало принятие Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ [3].

В то же время, отмечается ряд проблемных вопросов, связанных с реализацией предпроверочного анализа. В феврале 2023 г. Счетной Палатой Российской Федерации был опубликован доклад об итогах анализа проведения ВВП в 2019–2021 гг. и первом полугодии 2022 г. В настоящем докладе было отмечено, что имеет место существенное расхождение между суммами доначислений по итогам предпроверочного анализа и фактическими результатами ВВП. За исследуемый период в 62,4 % случаев фактические показатели оказались ниже планируемых. Стоит заметить положительную динамику данного показателя (69,4 % в 2019 г., 64,7 % в 2020 г., 58,2 % в 2021 г.). Также было отмечено, что анализ качества предпроверочного анализа осуществляется менее чем в половине региональных управлений ФНС России [4].

В настоящее время вопрос оценки результативности и эффективности налогового контроля, осуществляемого в Российской Федерации в отношении налогоплательщиков, приобретает все большее стратегическое значение. Государство стремится обеспечить формирование доходной части бюджета, что необходимо для осуществления своей деятельности и решения различных государственных задач. В этой связи возникает необходимость контроля со стороны нало-

говых органов за соблюдением хозяйствующими субъектами законодательства о налогах и сборах.

Необходимо также пояснить, что понимается под понятиями «результативность» и «эффективность». Результативность определяется как соотношение количества проверок, выявивших нарушения, к общему числу проведенных проверок. Эффективность же измеряется в стоимостном выражении доначислений на единицу проведенных проверок [1, с. 474]. В агрегированном виде необходимый для дальнейшего исследования объем исходных данных представлен в табл. 1.

Проанализируем в совокупности итоги проведения ВВП и КНП в 2014–2023 гг. Нельзя не отметить, что около 80 % от всех доначислений по итогам контрольной работы ФНС России осуществляется в рамках ВВП, что и проиллюстрировано на рис. 1. Из чего следует вывод о необходимости регулярного и комплексного совершенствования методики организации и осуществления ВВП.

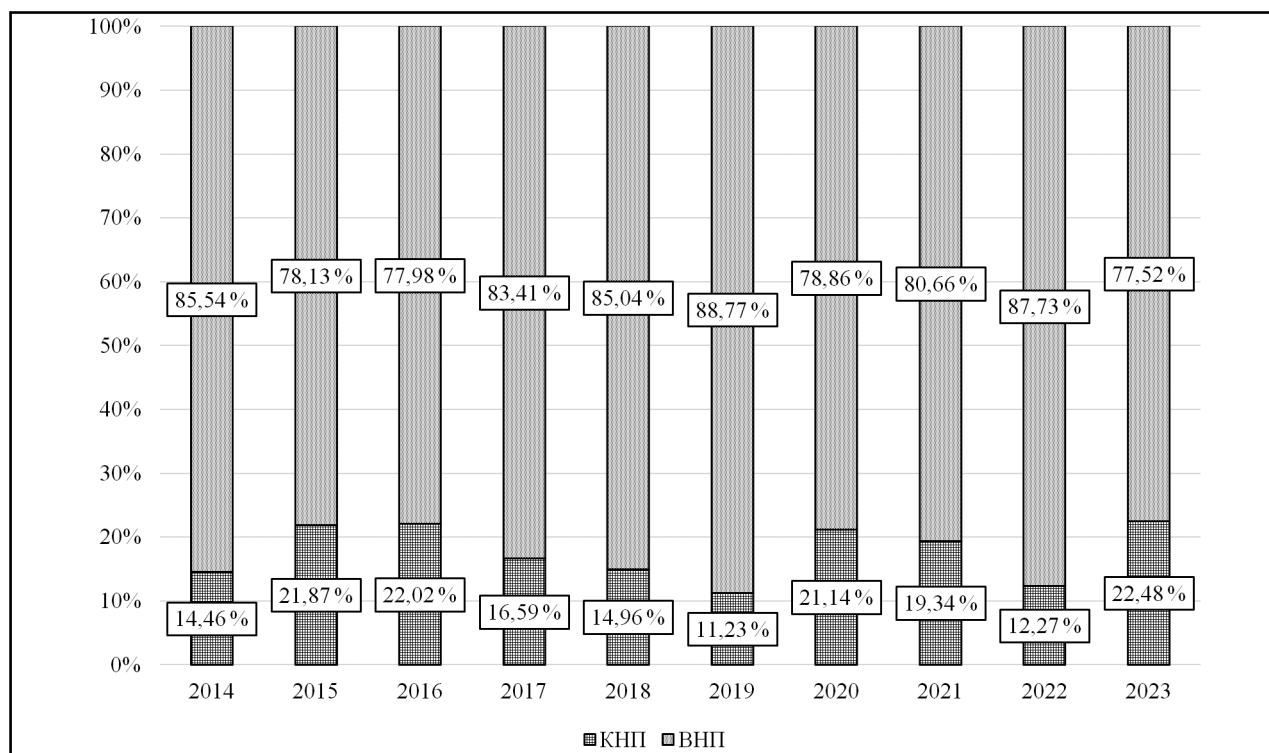
В абсолютном же выражении динамика суммы доначислений налогов, штрафов и пени за последние десять лет имела разнонаправленный характер (рис. 2). К примеру, в 2020 г., ознаменованном пандемией коронавируса, сумма доначислений составила чуть менее 250 млрд руб., что примерно на 40 % ниже среднего значения исследуемого показателя за анализируемый временной период. В 2022 г. размер доначислений (769,7 млрд руб.) превысил совокупный размер аналогичного показателя за два предшествующих периода, а именно 2020 и 2021 гг.

Таблица 1

Динамика показателей проведения КНП и ВВП в России в 2014–2023 гг.*

Период	Количество КНП	Количество результативных КНП	Сумма доначислений по итогам КНП (тыс. руб.)	Количество ВВП	Количество результативных ВВП	Сумма доначислений по итогам ВВП (тыс. руб.)
2014	32 869 796	1 963 317	48 443 932	34 245	33 827	286 669 652
2015	31 932 225	1 948 540	74 233 338	29 393	29 118	265 239 993
2016	39 984 748	2 254 874	98 485 375	24 887	24 678	348 715 829
2017	55 859 903	3 014 252	61 599 442	19 391	19 134	309 782 596
2018	67 889 988	3 529 830	55 103 575	13 753	13 452	313 353 616
2019	62 843 726	2 442 064	37 733 371	9077	8704	298 309 317
2020	61 542 147	2 382 858	52 518 463	5934	5658	195 923 856
2021	58 855 819	2 984 020	90 395 659	7773	7428	376 889 887
2022	55 097 597	2 692 890	94 447 388	9848	9412	675 211 756
2023	52 711 896	2 324 898	96 460 074	5203	5047	332 693 115

* Составлено автором на основании данных по формам статистической налоговой отчетности ФНС России [5].



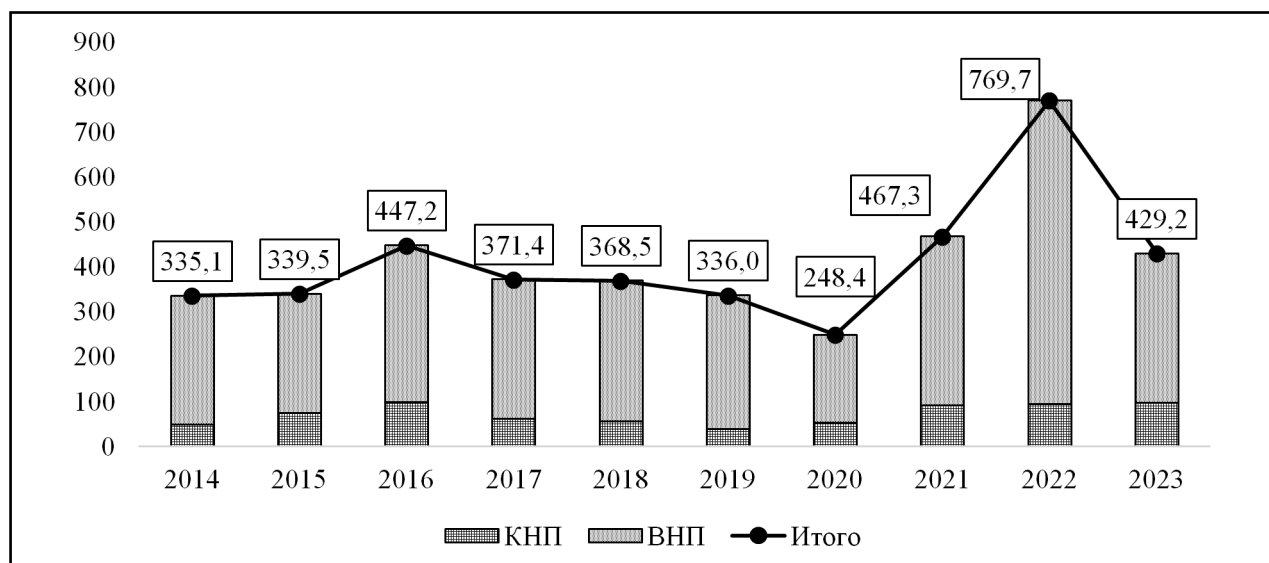
Источник: составлено автором на основании данных по формам статистической налоговой отчетности.

Рис. 1. Структура суммы доначислений по итогам контрольной работы ФНС России в 2014–2023 гг., по видам налоговых проверок

В целях пресечения фактов нарушения налогового законодательства в части уклонения от уплаты налогов, платежей и сборов, ФНС России, совместно с иными контролирующими органами, реализует комплекс мероприятий налогового контроля. Налоговые органы стремительно интегрируют в свою деятельность цифровые технологии с целью увеличения доли аналитической составляющей контроля [2, с. 163]. Следуя трендам активной цифровизации контрольной

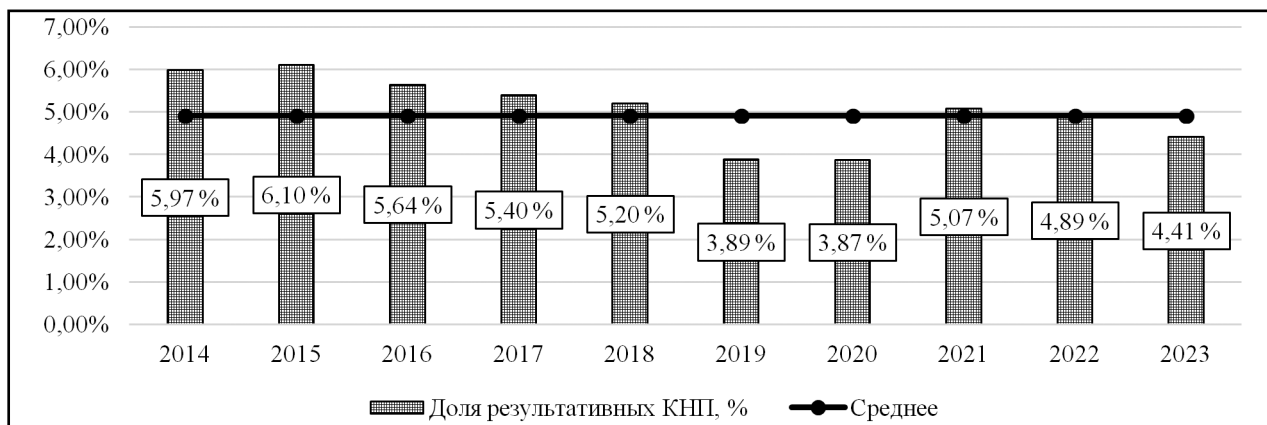
деятельности налоговых органов, за последние десять лет число КНП увеличилось на 60,37 %, большая часть которых производится в автономном режиме.

Так, несмотря на существенный рост числа КНП, за последние десять лет доля результативных КНП оставалась условно-постоянной и варьировалась в районе 5–6 % (рис. 3). Сумма доначислений по КНП с 2014 г. увеличилась чуть менее, чем в два раза. Среднее значение результативности КНП за исследуемый



Источник: составлено автором на основании данных по формам статистической налоговой отчетности.

Рис. 2. Динамика суммы доначислений по итогам контрольной работы ФНС России в 2014–2023 гг., млрд руб.



Источник: составлено автором на основании данных по формам статистической налоговой отчетности.

Рис. 3. Доля результативных КНП в 2014–2023 гг., % от общего числа

период, рассчитанное как средневзвешенное, составляет 4,91 %.

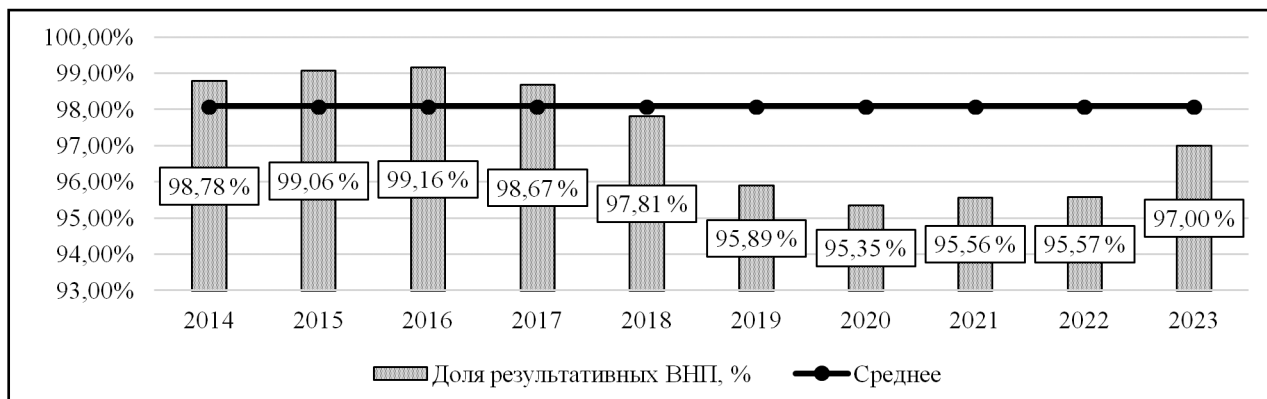
Перейдем к анализу проведения ВМП. Стоит отметить, что снижение числа ВМП обусловлено:

- ♦ отказом от проведения малоэффективных налоговых проверок, т. е. тех, по которым в результате предпроверочного анализа предполагаются доначисления в сумме менее 3 млн руб.;
- ♦ смещением акцентов на выявление и пресечение налоговых правонарушений, связанных с исчислением (возмещением) НДС.

И все же, начиная с 2018 г., наблюдается увеличение доли безрезультативных ВМП. Из всех проведенных в 2023 г. ВМП около 3 % проверок не выявили нарушений, подобный тренд прослеживается на протяжении последних пяти лет (рис. 4).

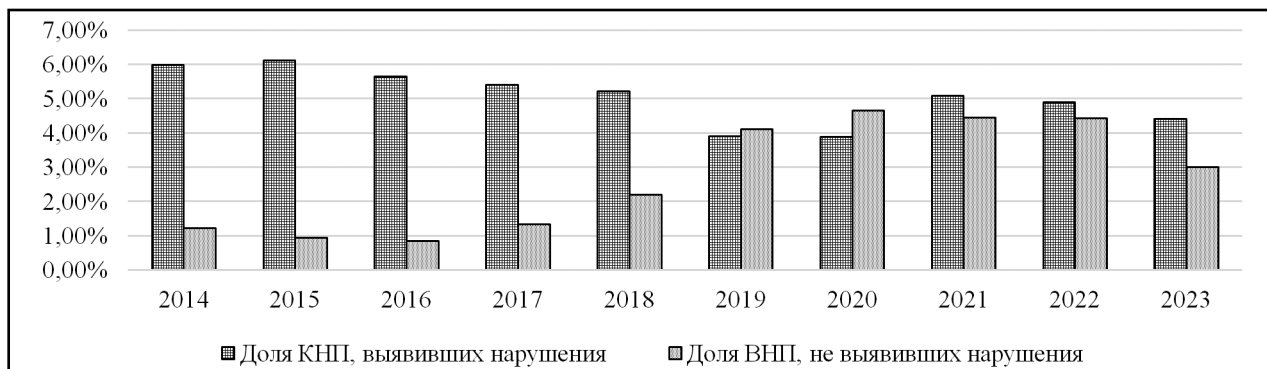
Сопоставив результативность двух видов налоговых проверок, стоит отметить тренд на снижение их результативности. В случае с ВМП такая динамика имеет более выраженный характер (рис. 5).

Далее проведем анализ эффективности проводимых налоговых проверок. Исследуя эффективность



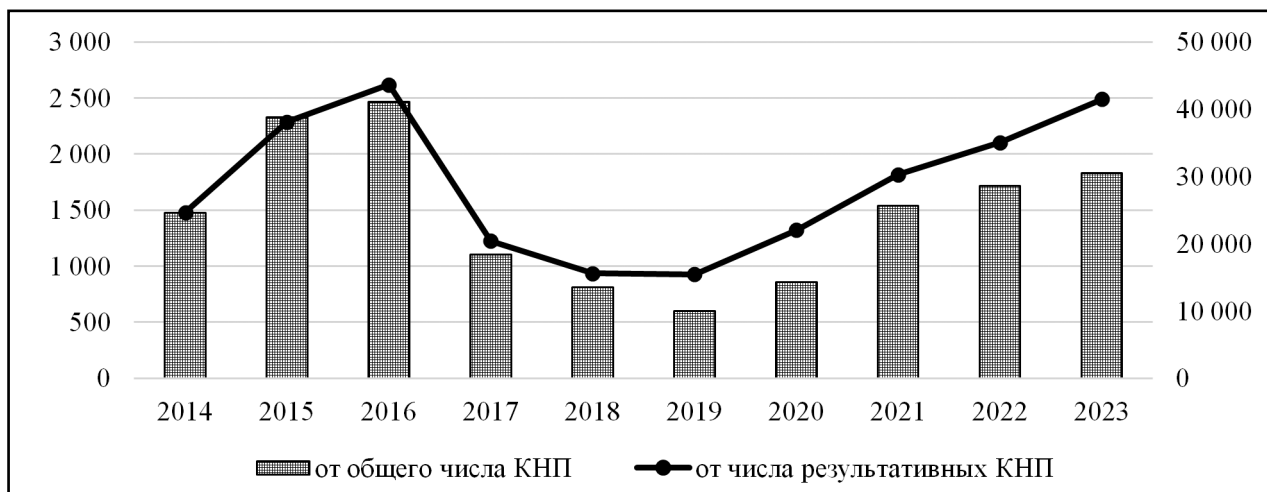
Источник: составлено автором на основании данных по формам статистической налоговой отчетности.

Рис. 4. Доля результативных ВМП в 2014–2023 гг., % от общего числа



Источник: составлено автором на основании данных по формам статистической налоговой отчетности.

Рис. 5. Динамика результативности КНП и ВМП в 2014–2023 гг.



Источник: составлено автором на основании данных по формам статистической налоговой отчетности.

Рис. 6. Эффективность КНП в 2014–2023 гг., руб./одна проверка

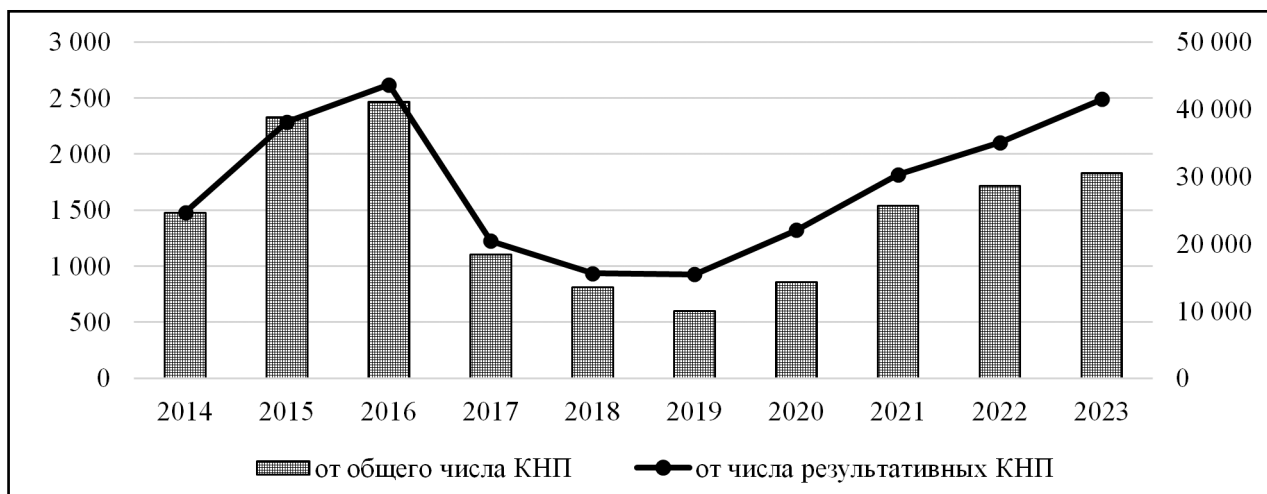
результативных КНП (рис. 6), стоит отметить, что в 2023 г. по итогам одной результативной КНП в среднем доначислялось чуть менее 42 тыс. руб. Относительно значений 2019 г. данный показатель продемонстрировал рост практически в три раза, и все же не достиг значений 2016 г. (43 667 руб.). Если брать в расчет общее число КНП, то средняя сумма доначислений на 1 КНП за 2014–2023 гг. составляет от 600 до 2500 руб.

Приведенная выше динамика хотя и свидетельствует о ряде негативных аспектов деятельности подразделений ФНС России, следует обратить внимание на сумму доначислений по итогам ВМП. При снижении в 2023 г. общего числа ВМП в семь раз относительно значений аналогичного показателя 2014 г. сумма доначислений налоговых платежей не только не уменьшилась, но и возросла, а в 2022 г. составила 675,2 млрд руб., что на 2,26 раза больше, чем сред-

няя сумма доначислений за 2014–2021 гг. Практически в восемь раз увеличилась эффективность одной результативной ВМП. По итогам 2023 г. в среднем за одну результативную ВМП доначислялось 65,9 млн руб. Динамика исследуемого показателя представлена на рис. 7.

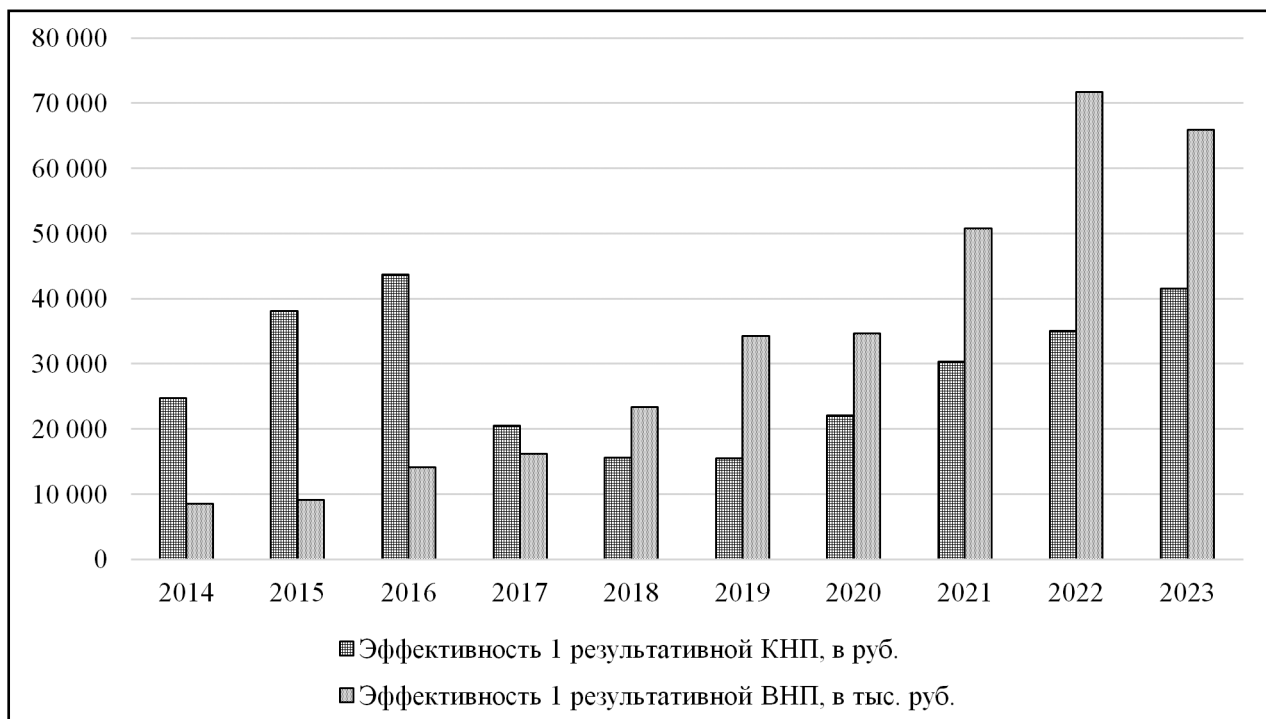
Таким образом, несмотря на снижение результативности ВМП, эффективность данного вида налоговых проверок с годами только растет. В то же время, эффективность КНП, рассчитанная как отношение общей суммы доначислений по КНП к числу КНП, выявивших нарушения, только в прошлом году вышла на уровень показателей 2014–2016 гг. Сопоставление эффективности КНП и ВМП в соответствующих единицах измерения представлено на рис. 8.

Подведем итоги изложенному. Уплата налогов является законодательно закрепленной обязанностью всех хозяйствующих субъектов. Для повышения эф-



Источник: составлено автором на основании данных по формам статистической налоговой отчетности.

Рис. 7. Эффективность ВМП в 2014–2023 гг., тыс. руб./одна проверка



Источник: составлено автором на основании данных по формам статистической налоговой отчетности.

Рис. 8. Эффективность КНП и ВМП в 2014–2023 гг.

эффективности налоговой системы РФ необходимо совершенствование существующих процедур и методов налогового контроля. В зависимости от типа деятельности варьируются состав и суммы налоговых платежей. Основными формами контроля являются камеральные и выездные налоговые проверки.

Согласно официальным данным ФНС России, в период с 2020 по 2023 гг. отношение общего числа проведенных ВМП к общему числу КНП не превышало 0,01 %, что свидетельствует о значительном объеме аналитической работы налоговых органов; это проявляется в тщательном отборе хозяйствующих субъектов для проведения ВМП. За последние десять лет количество ВМП значительно сократилось, что связано со смещением вектора налогового контроля в сторону более существенных налоговых правонарушений.

Примечательно, что при относительно неизменном уровне эффективности КНП сумма доначислений по данному виду контроля с 2014 г. практически удвоилась. Несмотря на снижение числа ВМП, их эффективность с течением времени только растет.

Анализ результативности КНП и ВМП дает возможность убедиться в важности названных инструментов для совершенствования налогового контроля. ВМП, несмотря на их снижение в количестве, продолжают приносить значительные доначисления, обеспечивая около 80 % всех доначислений по ре-

зультатам проверок и выступают в качестве наиболее эффективного метода выявления крупных нарушений налогового законодательства. Камеральные проверки, хотя и проводятся значительно чаще, в последние годы демонстрируют рост эффективности, подтверждая свою значимость в системе налогового контроля.

Снижение числа выездных проверок при одновременном росте их результативности указывает на положительные сдвиги в политике налоговых органов. Реализуемая политика позволяет оптимизировать ресурсы и направлять усилия на контроль потенциально более криминализированных секторов экономики.

В целях дальнейшего совершенствования налогового контроля необходимо продолжать развитие аналитических методов отбора объектов для ВМП, а также совершенствовать процедуры и методологию проведения КНП. Актуализация подобной практики позволит не только повысить эффективность налогового администрирования, но и обеспечить справедливое и полное исполнение налоговых обязательств всеми хозяйствующими субъектами.

Список источников

1. Рябова А. Д. Анализ и повышение результативности и эффективности налогового контроля в РФ // Экономика и социум. 2020. № 3(70). С. 473–479.



2. Герасименко О. А., Трубакина К. В. Модернизация налогового контроля в условиях цифровизации экономики // Экономика и бизнес: теория и практика. 2022. № 5-1(87). С. 163–167.

3. Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // URL://<http://www.consultant.ru/>

4. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания дополнительных сумм в 2019–2021 гг. и истекшем периоде 2022 г.» // URL://<https://ach.gov.ru/upload/iblock/b6d/tc2qar8hzsay610v18epjftmwi9t68oh.pdf>.

5. Данные по формам статистической налоговой отчетности // URL://https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

References

1. Ryabova A. D. Analyzing and improving the effectiveness and efficiency of tax control in the Russian Federation // *Economy and Socium*. 2020. No. 3(70). P. 473–479.

2. Gerasimenko O. A., Trubavina K. V. Modernization of tax control in the conditions of digitalization of the economy // *Economics and business: theory and practice*. 2022. No. 5-1(87). P. 163–167.

3. Order of the Federal Tax Service of Russia dated May 30, 2007, No. ММ-3-06/333@ «On Approval of the Concept of the Planning System for Field Tax Audits» // URL://<http://www.consultant.ru/>

4. Report on the results of the expert analytical activity «Analysis of the organization and implementation of field tax audits, recovery of additional amounts in 2019–2021 and the expired period of 2022» // URL://<https://ach.gov.ru/upload/iblock/b6d/tc2qar8hzsay610v18epjftmwi9t68oh.pdf>.

5. Data on statistical tax reporting forms // URL://https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

Информация об авторе

Н. М. Бобошко — профессор кафедры экономической безопасности, финансов и экономического анализа Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя, доктор экономических наук, профессор.

Information about the author

N. M. Boboshko — Professor of the Department of Economic Security, Finance and Economic Analysis of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia named after V.Ya. Kikot', Doctor of Economic Sciences, Professor.

Статья поступила в редакцию 03.06.2024; одобрена после рецензирования 01.07.2024; принята к публикации 01.08.2024.
The article was submitted 03.06.2024; approved after reviewing 01.07.2024; accepted for publication 01.08.2024.

Библиографический список

1. Бобошко В. И., Каратаева Г. Е., Хангаев Ф. Ф. Анализ показателей и оценка экономической безопасности региона (на примере Ханты-Мансийского автономного округа — Югры) // *Инновационное развитие экономики*. 2020. № 6(60). С. 225–235.

2. Бобошко В. И., Бобошко Н. М., Гордеев К. А. Развитие внешнеторговой деятельности как фактор бюджетно-налогового обеспечения экономической безопасности России // *Инновационное развитие экономики*. 2023. № 5(77). С. 46–49.

3. Веселкина С. А. Критерии оценки налоговой безопасности на региональном уровне // *Аудиторские ведомости*. 2021. № 4. С. 134–139.

4. Минаков А. В., Иванова Л. Н. Интеграционные механизмы развития цифровой экономики и перспективы их активизации в России // *Право, экономика и управление: актуальные вопросы: мат. всерос. науч.-практ. конф. Чебоксары* : Среда, 2024. С. 41–51.

Bibliographic list

1. Boboshko V. I., Karataeva G. E., Hanafiev F. F. Analysis of indicators and assessment of economic security of the region (on the example of Khanty-Mansiysk Autonomous Okrug — Yugra) // *Innovative development of the economy*. 2020. No. 6(60). P. 225–235.

2. Boboshko V. I., Boboshko N. M., Gordeev K. A. Development of foreign trade activity as a factor of budgetary and tax provision of economic security of Russia // *Innovative development of the economy*. 2023. No. 5(77). P. 46–49.

3. Veselkina S. A. Criteria for assessing tax security at the regional level // *Audit statements*. 2021. No. 4. P. 134–139.

4. Minakov A. V., Ivanova L. N. Integration mechanisms of digital economy development and prospects for their activation in Russia // *Law, economics and management: topical issues: mat. all-Russian scientific and practical conference. Cheboksary* : Wednesday, 2024. P. 41–51.