

DOI: 10.18721/JE.11115
УДК 343.359.2

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОВ ДИАГНОСТИРОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

В.А. Молодых,¹ И.В. Снимщикова,² П.Н. Широв²

¹ Северо-Кавказский федеральный университет, г. Ставрополь, Российская Федерация

² Кубанский государственный аграрный университет, г. Краснодар, Российская Федерация

Любая налоговая система оказывает влияние на экономическую активность хозяйствующих субъектов, а выделение регулирующей функции налогов позволяет государству решать с помощью фискальной системы основные проблемы. В условиях повышенной волатильности экзогенных факторов при весьма высоком уровне фискальной нагрузки хозяйствующие субъекты не имеют возможности построения долгосрочных стратегий развития, что снижает уровень их финансовой устойчивости и может привести к принятию решения об уходе «в тень». Существующее многообразие форм и методов уклонения от уплаты налогов затрудняет диагностирование, выявление и привлечение к уголовной или административной ответственности организаторов и участников теневого сектора экономики. Однако анализ неформальной активности позволяет определить некоторые базовые шаблоны, на основе которых и проведена группировка форм и методов нарушения общественных норм и правил: состав участников налогового преступления; отраслевая или территориальная специфика; искажаемая налогооблагаемая база; способ нанесения ущерба; сложность финансовых схем и видов операций, используемых для уклонения от уплаты налогов. Использование данных шаблонов в мониторинговой системе анализа противоправных моделей поведения налогоплательщиков возможно в рамках применения математического аппарата теории игр. Предложенная экономико-математическая модель подразумевает необходимость аналитического нахождения пороговых значений числа нарушений налогового законодательства в каждом территориально-отраслевом комплексе и последующее их сравнение с фактическим уровнем налоговых нарушений в отобранной выборке налогоплательщиков и с эталонными характеристиками. Как показывают результаты моделирования, в строительном комплексе и сфере оптово-розничной торговли уровень налоговой дисциплины недостаточный, что предопределяет необходимость оптимизации контрольных процедур со стороны налоговых органов к данным комплексам. При этом следует учитывать, что в данных сферах особенно велика доля субъектов малого и среднего бизнеса, поэтому простым увеличением числа выездных налоговых проверок повысить уровень налоговой дисциплины будет невозможно. В связи с этим необходима дальнейшее совершенствование аналитических процедур налогового контроля.

Ключевые слова: теневая экономика; отраслевой комплекс; уклонение; поведение; налогоплательщик; налоговый контроль

Ссылка при цитировании: Молодых В.А., Снимщикова И.В., Широв П.Н. Совершенствование методов диагностирования уклонения от уплаты налогов // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. 2018. Т. 11, № 1. С. 168–176. DOI: 10.18721/JE.11115

IMPROVING THE METHODS FOR TAX EVASION DIAGNOSTICS

V.A. Molodykh,¹ I.V. Snimshikova,² P.N. Shirov²

¹ North-Caucasus Federal University, Stavropol, Russian Federation

² Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russian Federation

Any tax system affects the economic activity of business entities and the regulatory function of taxes allows the state to solve the main problems by using the fiscal system. With increased volatility of exogenous factors at a very high level of fiscal burden, economic

agents are incapable of building long-term development strategies, which reduces their financial stability and may force companies to withdraw into the shadow economy. The existing diversity of forms and methods of deviant behavior of taxpayers complicates the diagnostics, detection and imposition of criminal or administrative responsibility on the organizers and participants of the shadow economy. However, the analysis of informal activity allows to define some templates for grouping the forms and methods of violations of social norms and rules: participants tax crimes; the branch or territorial specifics; distortion of the tax base; the means of causing the damage; the complexity of financial schemes and transaction types used for tax evasion. Using these templates in the monitoring system for analysis of deviant behavior of taxpayers, it is expedient to use game theory. The proposed economic and mathematical model implies the finding the threshold number of violations of tax legislation in each territorial industrial complex by analytical means and subsequently comparing these thresholds with the actual level of tax violations in the selected sample of taxpayers. The results of simulation in the construction industry and the wholesale and retail sector indicate that the level of tax discipline is inadequate, which means that control procedures of the tax authorities have to be optimized for these complexes. The share of small and medium-sized businesses in these sectors is particularly large, so a simple increase in the number of field tax audits to raise the level of tax compliance will be impossible. For this reason, further improvement of analytical procedures of tax control is necessary.

Keywords: shadow economy; industrial complex; evasion; behavior; taxpayer; tax control

Citation: V.A. Molodykh, I.V. Snimshikova, P.N. Shirov, Improving the methods for tax evasion diagnostics, St. Petersburg State Polytechnical University Journal. Economics, 11 (1) (2018) 168–176. DOI: 10.18721/JE.11115

Введение. Теневая экономика является неотъемлемой частью экономического пространства и возникает с момента появления государства как такового. Причины возникновения данного феномена, противодействие расширению масштабов теневого сегмента, особенности внезаконной экономической активности исследуются зарубежными и отечественными учеными.

Современный этап в изучении теневой экономической деятельности связан с именем Г. Беккера и его статьей «Преступление и наказание: экономический подход» [1]. В отличие от ученых, утверждавших, что преступники действуют иррационально, Г. Беккер выдвинул теорию максимизации выгоды, получаемой преступниками в условиях ограниченности ресурсов. Также он применил при анализе противоправного поведения экономических агентов категории издержек и прибыли.

Английским социологом К. Хартом сформулировано определение неформальности: «различие между формальными и неформальными возможностями дохода базируется на различии между работой на зарплату и самозанятостью». Данный термин используется Международной организацией труда при определении терминов «нефор-

мальный сектор» (informal sector) и «неформальная экономика» (informal economy) [8]. Э. Фрей использовал в своих исследованиях теневой экономики операциональный подход [14]. В связи с этим его определение неформальной экономики дается через анализ источников возникновения теневых доходов и позволяет трактовать его шире, чем другие. Детерминируя структуру незарегистрированной экономики (unregistred), Э. Фрей говорит о том, что теневой сегмент состоит из двух базовых составляющих:

- рыночного сектора, использующего наличные деньги как средство обмена в логистической цепочке по производству и сбыту продукции;

- неденежного сектора, где товары и услуги производятся, но не для целей продажи, а для бартерного обмена или самопотребления.

Удобство данного подхода заключается в том, что он позволяет практически полностью охватить все возможные виды теневой экономической активности, где большой удельный вес взаиморасчетов проводится за счет бартерных операций и наличных денег. Также этот подход удобно использовать для определения ущерба бюджетной системы в виде недопоступлений налогов и сборов, так как позволяет анализировать «законные спо-

собы» уклонения от уплаты налогов (tax avoidance [18]), рассмотрение которых в случае использования альтернативных подходов проблематично.

Институционалисты обращают внимание на наличие взаимосвязей между качеством нормативно-правовой базы и экономической активностью, так как законы определяют и ограничивают предпринимательскую деятельность [20]. Соблюдение общепринятых правил и норм поведения выступает базовым критерием официальной экономической активности, тогда как их нарушение или несоблюдение отдельных элементов является показателем участия в теневом секторе экономики.

Анализируя российскую специфику, отдельные исследователи предлагают свои объяснения роста масштабов теневого сектора экономики. Например, В.В. Радаев отмечает, что «децентрализация и деформализация являются ответами на рост социальных обязательств, накладываемых на крупные фирмы» [9]. Интересным представляется мнение А.А. Кукулина, который говорит о том, что «рост теневой экономики в развитых странах – результат усиления конкуренции со стороны экономик стран третьего мира» [3].

Методика исследования. Основываясь на анализе научной литературы, стоит отметить, что зарубежные ученые примерно в равной степени оперируют терминами «теневая экономика», «ненаблюдаемая экономика» и «неофициальная экономика» [15], отечественные же – термином «теневая экономика».

Необходимо обозначить основные системные признаки теневой экономики: целостность и самостоятельность; структурированность и иерархичность; открытость; воспроизводимость.

Теневые доходы формируются на всех стадиях воспроизводства (производство, обмен, распределение и потребление), при этом по мере перехода от стадии к стадии наблюдается их рост, т. е. теневая экономика как система обладает свойством мультипликативности.

Налоговые детерминанты противоправного поведения экономических агентов. Любая налоговая система прямо или косвенно влияет на деловую активность хозяйствующих субъектов, а выделение регулирующей функции налогов позволяет государству решать с по-

мощью фискальной системы основные проблемы: стимулирование экономического роста, развитие приоритетных отраслей и территорий, рост числа субъектов малого и среднего бизнеса, повышение устойчивости бюджетной системы и т. д. Однако конкретные инструменты их реализации зачастую диаметрально противоположны [16]. Постоянное изменение нормативно-правовой базы, регламентирующей деятельность налогоплательщиков приводит к пересмотру налоговых ставок, льгот, сроков и порядка уплаты. В условиях повышенной волатильности экзогенных факторов при весьма высоком уровне фискальной нагрузки хозяйствующие субъекты не имеют возможности построения долгосрочных стратегий развития, что снижает уровень их финансовой устойчивости и может привести к принятию решения об «уходе в тень».

Согласно Гражданскому кодексу РФ (№ 51ФЗ от 30.11.1994 г.) уклонение от уплаты налогов *подразумевает* «финансово-экономические операции, не имеющие деловой цели, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды». Данный процесс основывается на создании «неформальных моделей ведения финансово-экономической деятельности, бухгалтерского и налогового учета, документирования гражданского оборота». В этом случае необоснованная налоговая выгода возникает за счет занижения налоговой базы и недоначисления налога, уклонения от уплаты налогов и сборов, а также незаконного возмещения налогов и сборов из бюджетной системы.

Существующее многообразие форм и методов уклонения от уплаты налогов затрудняет диагностирование, выявление и привлечение к уголовной или административной ответственности организаторов и участников теневого сектора экономики [17]. Однако анализ неформальной активности позволяет определить некоторые шаблоны, на основе которых можно провести группировку форм и методов нарушения общественных норм и правил: состав участников налогового преступления; отраслевая или территориальная специфика; искажаемая налогооблагаемая база; способ нанесения ущерба; сложность финансовых схем и видов операций, используемых для уклонения от уплаты налогов.

Учетно-статистический подход позволяет отнести к неформальной активности любую деятельность без официальной регистрации, однако в этом случае необходимо уточнение характера и процедур необходимой регистрации [7]. Например, нарушение правил обязательной государственной регистрации – это административное правонарушение и, следовательно, требует наложения санкций в виде административного штрафа. Можно выделить статистический учет, который ведется органами государственной статистики, но это не создает для предпринимателей дополнительных обязанностей перед государством. В этой связи нельзя считать экономическим преступлением непредставление информации органам статистики и данный проступок нельзя читать неформальной экономической активностью.

Обязательная регистрация налогоплательщика в налоговом органе может считаться индикатором отнесения экономической активности к неформальной, так как напрямую связана с уклонением от уплаты налогов и сборов. Данный подход рассматривают сторонники транзакционного подхода. При этом некоторые из них к внезаконной деятельности относят использование схем законного уменьшения налогового бремени [6]. Мы не согласны с данным подходом, но возможное расхождение может быть вызвано терминологическим несоответствием. Так, по мнению Д. Джилса, термин «уклонение» используется в отношении противоправных действий, а термин «избегание» служит для описания законных схем налоговой минимизации и оптимизации [13]. Данная трактовка позволяет отнести к неформальной активности законные действия по уменьшению налогового бремени, следовательно, термин «избегание налогов» требует более точного толкования, так как происходит смешение двух понятий: налоговое планирование и налоговая минимизация.

Система налогообложения оказывает влияние на социально-экономическое развитие прямо или косвенно и образует сложную поливариантную систему причинно-следственных отношений. Например, превалирование фискальной функции приводит к снижению финансовой устойчивости налогоплательщиков, которые с целью ее повышения

могут принять решение об уходе в тень, что, в свою очередь, приводит к снижению инвестиционной активности, падению темпов экономического роста и снижению устойчивости бюджетной системы. Следовательно, современная налогово-бюджетная политика, имеющая ряд диспропорций, которые особо проявляются на уровне регионов, позволяет говорить о необходимости нейтрализации угроз социально-экономическому развитию территорий и более детальном анализе уклонения от уплаты налогов как ключевого элемента неформальной экономической активности.

Уклонение от уплаты налогов как элемент теневой экономики. Одно из общепринятых определений под уклонением от уплаты налогов подразумевает «незаконное умышленное избежание *уплаты* налогов физическими или юридическими лицами путем осуществления финансово-экономических операций, которые не имеют деловой цели и направлены на получение необоснованной налоговой выгоды» [12]. Из данного определения следует, что совершение налоговых преступлений заключается в использовании специальных схем построения финансово-экономической деятельности, бухгалтерского учета, договорной политики и налогового поля организации. Правоприменительная практика подтверждает, что необоснованная налоговая выгода возникает за счет снижения налогооблагаемой базы, неуплаты начисленных налогов, противоправного возмещения налогов из бюджетных средств.

Стандартные схемы уклонения от уплаты налогов представляют собой «совокупность финансово-экономических действий и их отражения в документообороте налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды при отсутствии деловой цели» [19]. Среди большинства используемых схем можно определить шаблонные действия по уклонению от уплаты налогов, которые можно использовать в качестве квалификации действий налогоплательщика как незаконных. Однако используя одинаковые принципы уменьшения налоговой базы, следует учитывать большое число нюансов, которые обусловлены организационно-правовой формой предприятия, специ-

фикой отраслевой деятельности налогоплательщика, территориальными отличиями, например по предоставлению налоговых преференций.

Все это разнообразие действий по уклонению от уплаты налогов создает дополнительные трудности по выявлению, пресечению и привлечению к уголовной ответственности недобросовестных налогоплательщиков и участников теневого сектора экономики. Классифицировать способы уклонения от уплаты налогов можно на основе анализа арбитражной практики, данных налоговых органов и научных публикаций. В качестве основных критериев группировки способов совершения налоговых преступлений можно выделить следующие: состав участников преступления; размер нанесенного ущерба; способ налогооблагаемой базы; отраслевая специфика нанесения ущерба; уровень сложности схемы уклонения от уплаты налогов.

Данная классификация ориентирована, прежде всего, на выявление налогоплательщиков, ведущих деятельность в теневом секторе экономики. Предложенные критерии позволяют также группировать налогоплательщиков, нарушающих уголовное законодательство, через использование третьих лиц. Например, участие в незаконных сделках взаимозависимых лиц, фирм-однодневок, структур из оффшорных юрисдикций является одним из основных индикаторов, сигнализирующих об использовании незаконных схем уклонения от уплаты. Необходимо отметить, что данные классификационные критерии, особенно в части снижения налогооблагаемой базы, требуют постоянного обновления. Это связано с изменчивостью нормативно-правовой базы и ростом числа пробелов в законодательстве, которыми активно пользуются недобросовестные налогоплательщики.

Основной целью предложенной классификации является разработка унифицированных методических принципов выявления теневой активности в различных сферах экономики путем выявления налоговых преступлений. Ее использование также позволяет сформировать основы для базы данных о способах нарушения налогового законодательства, в том числе, уклонения от уплаты налогов. С ее помощью возможно осуществление информационного взаимодействия

контролирующих органов в случае реализации совместных контрольных процедур, направленных на снижение масштабов теневого сегмента экономики.

Эффективное решение проблемы противодействия расширению теневого сектора экономики должно обеспечиваться системой мониторинга, учитывающей типовые признаки внелегальной экономической активности с использованием предложенной системы классификации установленных способов уклонения от уплаты налогов и нарушений общественных норм и правил. Данный базовый набор показателей является общим для большинства налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов и сборов.

Использование мониторинговой системы должно быть основано на строгой формализации предложенных факторных признаков. Реализация этого возможна с использованием экономико-математического инструментария. В качестве математического аппарата для анализа процессов уклонения от уплаты налогов целесообразно использовать теорию игр. Это связано с тем, что современная система налогообложения прямо и косвенно влияет на социально-экономические процессы, а также связана через систему причинно-следственных связей с поведением налогоплательщиков. Например, рост налогового бремени приводит к снижению финансовой устойчивости предпринимателей, что, в свою очередь, создает дополнительные стимулы для ухода в тень. Таким образом, сложность и противоречивость национальной налоговой системы, имеющей ряд диспропорций, делает практически невозможным использование стандартных методов экономико-статистического анализа для мониторинга теневого сектора экономики и требует поиска новых инструментов анализа.

Модель диагностирования уклонения от уплаты налогов. Существующая практика противодействию уклонению от уплаты налогов предполагает реализацию сравнительно однородных по своему содержанию методов контроля за добросовестностью налогоплательщиков независимо от видовой разнообразия администрируемых налогов. Главный целевой приоритет здесь сосредоточен на поиске тех хозяйствующих субъектов, диагностирование деятельности которых может

дать наибольший объем доначислений [4]. При этом немаловажную роль играет обеспечение минимального охвата документальными проверками тех предприятий, которые в прошедших периодах осуществляли налоговые платежи своевременно и в полном объеме.

Нельзя считать обоснованным концентрацию имеющихся у налоговых органов ресурсов на осуществление контроля за деятельностью крупнейших налогоплательщиков, генерирующих основную долю поступлений. Недостатком в этом случае выступает падение налоговой дисциплины среди небольших предприятий. Объемы доначислений в сегменте крупных налогоплательщиков могут обеспечивать превышение размеров потерь от снижения налоговой дисциплины среди других категорий хозяйствующих субъектов лишь на этапе становления сектора малого и среднего бизнеса. В дальнейшем неизбежно возникает необходимость в диверсификации направлений контрольной деятельности за правильностью исчисления и своевременностью осуществления налоговых платежей.

Невысокой степенью адекватности и точности отличается, по нашему мнению, реализуемый налоговыми органами метод «сотовой системы», когда все налогоплательщики структурируются на классы по отраслевому признаку и далее по объему валовой прибыли. На основе эконометрического анализа определяются отдельные группы хозяйствующих субъектов, в которых за предыдущий период получены наибольшие удельные размеры доначислений. Контролю состояния их налоговой дисциплины уделяется повышенное внимание.

Особого внимания заслуживает применение экономико-математических методов в процессе организации контрольной работы налоговых органов. В частности, использование элементов теории игр позволяет проверять на логическую согласованность интуитивные представления о характере изменения тех или иных процессов, позволяет выделить вектор базовых предпочтений и определить, какие из них следует принять за основу формирования частных выводов.

Достаточной степенью адекватности в организации процесса комплексного контроля за уровнем дисциплины налогоплательщиков обладают антагонистические игровые модели. Основной предпосылкой их использова-

ния является утверждение, что оптимальные решения участников игры зависят от имеющихся представлений относительно выбора рациональных действий своих партнеров. Тогда доминирующими будут две базисные предпосылки: каждый экономический агент максимизирует свою выгоду; они обладают полной информацией о существующих формальных правилах игры и целевых ориентирах участников. Данные допущения полностью соответствуют существующим взаимоотношениям между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Уклонение от уплаты налогов, как отмечается рядом ученых, «сопровождает воспроизводственные процессы во всех сферах хозяйственного комплекса» [11]. Тогда пусть существует определенное критическое число нарушений k в выборке из n налогоплательщиков, которое будет характеризовать критическую оценку качества действующей системы налогового администрирования.

В случае если количество выявленных по результатам камеральных проверок нарушений налогового законодательства l превышает определенное число k , делается вывод о необходимости проведения выездной налоговой проверки в конкретном территориально-отраслевом комплексе. Число k должно вычисляться в зависимости от специфики функционирования отдельных отраслей и корректироваться в отношении каждого субъекта РФ.

Для возможности использования параметрических методов эконометрического моделирования примем, что имеющаяся выборочная совокупность имеет разброс в соответствии с нормальным законом распределения. Тогда в рамках рассматриваемых территориально-отраслевых комплексов средняя величина дисциплины налогоплательщиков находится на приемлемом уровне, следовательно, удельный вес нарушителей законодательства W имеет бета-распределение $B(p, q)$:

$$B(p, q) = \int_0^1 W^{p-1} (1-W)^{q-1} dW, \quad (1)$$

где p, q — распределительные параметры функции числа нарушителей налоговой дисциплины, которые устанавливаются в зависимости от охвата налогоплательщиков контрольными мероприятиями.

Результаты моделирования оценки уровня налоговой дисциплины в отраслевом разрезе

The results of modeling the assessment of the level of tax discipline in the sectoral context

Показатель	Производство и распределение газа и воды	Строительство	Оптовая розничная торговля	Транспорт и связь
Число администрируемых налогоплательщиков, ед.	208	3030	14563	2361
Средние затраты на проведение одной проверки, тыс. руб.	2,28	1,88	0,93	1,05
Средняя сумма доначислений на одну проверку, тыс. руб.	35,17	14,57	3,75	3,02
Количество налогоплательщиков в выборке, ед.	30	60	70	20
Фактическое число нарушений налогового законодательства в выборке, ед.	1	10	22	4
Критическое значение числа нарушений налогового законодательства, ед.	2	7	17	110
Уровень дисциплины налогоплательщиков	Достаточный	Недостаточный	Недостаточный	Достаточный
Необходимость оптимизации контрольной деятельности	Отсутствует	Существует	Существует	Отсутствует

В случае если $p = 1$ и $q = 3$, будет иметь место обратная зависимость: рост количества налоговых проверок приводит к снижению числа потенциальных нарушений. Тогда критическое значение уровня дисциплины налогоплательщиков в конкретном территориально-отраслевом комплексе будет определяться из следующего неравенства:

$$\frac{C_1}{C_2}(p+q+n) - p - 1 \leq k \leq \frac{C_1}{C_2}(p+q+n) - p, \quad (2)$$

где C_1 – средние затраты на проведение одного проверочного действия; C_2 – усредненная величина штрафных санкций, которые уплачивает налогоплательщик за каждое нарушение в налоговой сфере.

Результаты экономико-математического моделирования проведены на основе предоставленных данных Инспекции ФНС России по Ленинскому району г. Ставрополя за 2016 г. и представлены здесь в таблице.

Размерные параметры налогоплательщиков в сфере производства электроэнергии, газа и воды обусловили более высокое значение средних затрат на проведение одного контрольного мероприятия и превышают аналогичные значения в строительном комплексе, сфере оптово-розничной торговли, а также транспорта и связи. Одновременно это приводит к максимально высоким размерам доначислений в расчете на одну налоговую проверку.

В отношении отраслевых комплексов, где существует потребность в оптимизации кон-

трольной деятельности, необходимо создание для налогоплательщиков таких условий, которые максимально повысили бы транзакционные издержки хозяйствующих субъектов в случае принятия решения об уклонении от уплаты налогов, прежде всего, за счет роста рисков внезаконной экономической активности. Достижение поставленной цели требует более активного использования предварительного аналитического подхода и дальнейшего внедрения информационных технологий в работе с налогоплательщиками. Дополнительные риски для нарушителей налогового законодательства также возникнут в случае увеличения санкционного давления и модернизации механизма его использования.

Результаты исследования.

1. Существующие взаимосвязи между качеством нормативно-правовой базы и экономической активностью хозяйствующих субъектов позволяют детерминировать типовые шаблоны поведения налогоплательщиков, на основе которых можно классифицировать формы и методы нарушения общественных норм и правил, что дает возможность анализировать отраслевую или территориальную специфику уклонения от уплаты налогов, на существующую сложность финансовых схем и видов операций, используемых для уклонения от уплаты налогов.

2. Использование элементов теории игр позволяет проверять на логическую согласо-

ванность интуитивные представления о характере противоправных моделей поведения налогоплательщиков. При этом их оптимальные решения основаны на применении двух базовых предпосылок: каждый экономический агент максимизирует свою выгоду; они обладают полной информацией о существующих формальных правилах игры и целевых ориентирах участников. Это позволяет анализировать и находить оптимальные стратегии взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами.

3. Результаты моделирования показали, что минимальный уровень соблюдения налоговой дисциплины наблюдается в сфере строительства и оптово-розничной торговли, что обусловлено размерными параметрами налогоплательщиков и спецификой их хозяйственной деятельности. Это подтверждает необходимость трансформации процедур налогового контроля с учетом отраслевой принадлежности, а также в разрезе регионов. Следование предложенным рекомендациям, имеющим практическую направленность, позволит снизить негативное влияние от противоправных действий налогоплательщиков.

Выводы. Комплексное решение проблемы уклонения от уплаты налогов заключается не только в оптимизации или ужесточении процедур фискального контроля. Необходимо наличие транспарентной институциональной среды, которая будет учитывать всю совокупность факторов формирования гармонизированной налоговой политики: оптимизацию системы налогового админи-

стрирования, приемлемый уровень налогового бремени, наличие непротиворечивой нормативно-правовой базы, повышение самостоятельности уровней бюджетной системы, унификацию налогообложения в отраслевом разрезе, снижение неформальной активности, стимулирование законопослушных налогоплательщиков, рост налоговой культуры и т. д.

Данные направления развития налоговой системы должны иметь соответствующий инструментарий реализации, особенно на уровне мезоуровневых систем, что позволит устранять существующие противоречия между государством и бизнесом и в долгосрочной перспективе привести к снижению масштабов теневого сектора экономики.

При создании в экономике благоприятной институциональной структуры произойдет трансформация эффектов уклонения от уплаты налогов, когда внешняя незаинтересованность плательщика перейдет во внутреннюю необходимость ее полноценной реализации. Для этого целесообразно согласовать усилия всех фискальных составляющих таким образом, чтобы вмененные издержки от применения теневых схем стали значительно выше затрат на абсолютное следование правилам налогового законодательства.

Эффективным инструментом реализации данного перспективного направления является оптимизация аналитических процедур налогового контроля, позволяющая повысить трансакционные издержки нарушителей налогового законодательства.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- [1] Беккер Г. Экономический подход и человеческое поведение. М.: Тезис, 1993. 504 с.
- [2] Бурцева А.М. Уклонение от налогов и налоговая оптимизация: зарубежный опыт // Российский налоговый курьер. 2005. № 4. С. 22–27.
- [3] Куклин А.А., Скалунов В.А., Агарков Г.А. Противодействие негативному влиянию теневого сектора на экономическую безопасность региона (на примере Уральского федерального округа) // Экономическая безопасность России: политические ориентиры, законодательные приоритеты, практика обеспечения. 2006. № 6. С. 273–277.
- [4] Курбатов Т.Ю. Налоговый контроль как вид внутреннего государственного финансового контроля // Налоги. 2013. № 6. С. 24–28.
- [5] Мусаева Х.М., Сиражудинова С.И. К вопросу о сущности дефиниций «налоговый контроль» и оценке резервов роста налоговых доходов // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 14. С. 38–45.
- [6] Пансков В.Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // Финансы. 2011. № 8. С. 37–42.
- [7] Пономаренко А.Н., Дашевская И.Н. Неучтенные доходы и структура ВВП // Вопросы статистики. 1997. № 4. С. 16–19.
- [8] Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / под ред. Е.Ю. Грачева. М.: Норма, Инфра-М, 2013. С. 384.
- [9] Радаев В.В. Деформализация правил и уход от налогов в российской хозяйственной деятельности // Вопросы экономики. 2001. № 6. С. 60–79.
- [10] Стаканов М.В. Взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков: переход от административных методов к медиативным // Междуна-

ный бухгалтерский учет. 2013. № 35. С. 50–57.

[11] **Филиппова Т.В.** Модель теневой экономики как самовоспроизводящейся системы. // Экономическая теория. 2009. № 2 (51). С. 81–83.

[12] **Allingham M.G., Sandmo A.** Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. 1972. № 1 (3–4).

[13] **David E.A. Giles, Lindsay M. Tedds,** Taxes and the Canadian Underground Economy, Canadian Tax Foundation: Toronto, 2002. P. 484–498.

[14] **Frey B.S., Weck-Hannemann H.** The Hidden Economy as an «Unobserved» Variable // European Economic Review. 1984. No. 26/1. P. 33–53.

[15] **Margolis S.E., Liebowitz S.J.** Path Dependence // The New Palgrave Dictionary of Economics

and Law. Ed. by P. Newman, 1998. No. 14(6). P. 64–79.

[16] **Murphy K.** The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders // Law and Human Behavior, 2004. No. 28(2). P. 187–209.

[17] **Pommerehne W.W., Hart A., Frey B.S.** Tax morale, tax evasion and the choice of policy instruments in different political systems // Public Finance-Finances Publiques, 1994. No. 49. P. 52–69.

[18] **Schneider F., Enste D.** The Shadow Economy: Theoretical Approaches, Empirical Studies, and Political Implications. Cambridge (UK): Cambridge University Press, 2002.

[19] **Yaniv G.** Tax Evasion and the Income Tax Rate: a Theoretical Reexamination // Public Finance. 1994. Vol. 49.

МОЛОДЫХ Владимир Анатольевич. E-mail: v.a.molodyh@yandex.ru

СНИМЩИКОВА Ирина Викторовна. E-mail: v.a.molodyh@yandex.ru

ШИРОВ Петр Николаевич. E-mail: v.a.molodyh@gmail.com

Статья поступила в редакцию 29.09.2017

REFERENCES

[1] **G. Bekker,** Ekonomicheskii podkhod i chelovecheskoe povedenie, Moscow, Tezis, 1993. 504 s.

[2] **A.M. Burtseva,** Uklonenie ot nalogov i nalogovaia optimizatsiia: zarubezhnyi opyt// Rossiiskii nalogovyi kur'er, 4 (2005) 22–27.

[3] **A.A. Kuklin, V.A. Skalunov, G.A. Agarkov,** Protivodeistvie negativnomu vlianiuu tenevogo sektora na ekonomicheskuiu bezopasnost' regiona (na primere Ural'skogo federal'nogo okruga), Ekonomicheskaya bezopasnost' Rossii: politicheskie orientiry, zakonodatel'nye prioritety, praktika obespecheniia, 6 (2006) 273–277.

[4] **T.Iu. Kurbatov,** Nalogovyi kontrol' kak vid vnutrennego gosudarstvennogo finansovogo kontroliia, Nalogi, 6 (2013) 24–28.

[5] **Kh.M. Musaeva, S.I. Sirazhudinova,** K voprosu o sushchnosti definitsii «nalogovyi kontrol'» i otsenke rezervov rosta nalogovykh dokhodov, Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët, 14 (2013) 38–45.

[6] **V.G. Panskov,** Vozmozhnye puti resheniia problemy nezakonnogo vozmeshcheniia NDS, Finansy, 8 (2011) 37–42.

[7] **A.N. Ponomarenko, I.N. Dashevskaya,** Neuchtennye dokhody i struktura VVP, Voprosy statistiki, 4 (1997) 16–19.

[8] **Pravovoe regulirovanie finansovogo kontroliia v Rossiiskoi Federatsii: problemy i perspektivy: monografiia.** Ed. E.Iu. Grachev, Moscow, Norma, Infra-M, (2013) 384.

[9] **V.V. Radaev,** Defomalizatsiia pravil i ukhod ot nalogov v rossiiskoi khoziaistvennoi deiatel'nosti, Voprosy ekonomiki, 6 (2001) 60–79.

[10] **M.V. Stakanov,** Vzaimootnosheniia nalogovykh organov i nalogoplatel'-shchikov: perekhod ot

administrativnykh metodov k mediativnym, Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët, 35 (2013) 50–57.

[11] **T.V. Filippova,** Model' tenevoi ekonomiki kak samovosproizvodiasheisia sistemy., Ekonomicheskaya teoriia, 2 (51) (2009) 81–83.

[12] **M.G. Allingham, A. Sandmo,** Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, 1 (3–4) (1972)

[13] **E.A. David, Giles, Lindsay M. Tedds,** Taxes and the Canadian Underground Economy, Canadian Tax Foundation: Toronto, (2002) 484–498.

[14] **B.S. Frey, H. Weck-Hannemann,** The Hidden Economy as an «Unobserved» Variable, European Economic Review, 26/1 (1984) 33–53.

[15] **S.E. Margolis, S.J. Liebowitz,** Path Dependence, The New Palgrave Dictionary of Economics and Law. Ed. by P. Newman, 14 (6) (1998) 64–79.

[16] **K. Murphy,** The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders, Law and Human Behavior, 28 (2) (2004) 187–209.

[17] **W.W. Pommerehne, A. Hart, B.S. Frey,** Tax morale, tax evasion and the choice of policy instruments in different political systems, Public Finance-Finances Publiques, 49 (1994) 52–69.

[18] **F. Schneider, D. Enste,** The Shadow Economy: Theoretical Approaches, Empirical Studies, and Political Implications. Cambridge (UK): Cambridge University Press, 2002.

[19] **G. Yaniv,** Tax Evasion and the Income Tax Rate: a Theoretical Reexamination, Public Finance, 49 (1994).

МОЛОДЫХ Владимир М. E-mail: v.a.molodyh@yandex.ru

СНИМШИКОВА Ирина В. E-mail: v.a.molodyh@yandex.ru

ШИРОВ Петр Н. E-mail: v.a.molodyh@gmail.com