

## Социология и психология налогообложения

### Sociology and psychology of taxation

УДК 336.2

DOI 10.15826/jtr.2015.1.2.013

А. П. Киреенко

*Байкальский государственный университет экономики и права,  
г. Иркутск, Российская Федерация*

#### МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ ЗАРУБЕЖНОЙ ЛИТЕРАТУРЕ

**АННОТАЦИЯ.** Современные экономические направления применяют разнообразный научный инструментарий, а также заимствуют методы исследования из других отраслей, не составляет исключения и система налогообложения. В связи с тем, что налогообложение в России до 1990-х гг. не имело традиций серьезного научного анализа, многие современные методы изучения налогообложения не использовались российскими учеными. Это в первую очередь касается опросов и выборочных исследований, а также экспериментальных методов. Целью статьи является систематизация современных направлений и методов исследования налогообложения. В связи с чем дан обзор достаточно широкого круга современных научных исследований в англоязычной литературе, представлена их классификация с точки зрения изучаемых вопросов и применяемых методов. Показано, каким образом практика налогообложения влияла на смену направлений научных исследований: от изучения природы налога к анализу налоговых систем. Указанные направления систематизированы в тематическом классификаторе, разработанном и принятом в журнале «Journal of Economic Literature». Рассмотрены современные подходы к исследованию налоговой системы: экономический, административный и политэкономический. В литературе по вопросам налогообложения выделены два раздела: теория налогообложения и практические знания о налогах и налогообложении. Особое внимание уделено методам, позволяющим исследовать ранее неизученные вопросы налогообложения — выборочные обследования, опросы и эксперименты, описаны их достоинства и недостатки. Значительное место в статье отводится налоговым экспериментам: эволюция их становления, изучаемые вопросы, примеры лабораторных и полевых исследований в разных странах. Сделан вывод о необходимости применения экспериментальных методов в изучении проблем налогообложения в России.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА.** Налогообложение; изучение налогообложения; методы исследования налогообложения; экономические эксперименты; налоговые эксперименты; лабораторные эксперименты.

Anna P. Kireyenko

*Baikal State University of Economics and Law,  
Irkutsk, Russian Federation*

#### METHODS OF INVESTIGATING TAXATION IN TODAY'S FOREIGN LITERATURE

**ABSTRACT.** The present-day economic science uses various scientific instrumentarium, borrows research methods from other sciences. Methods of taxation investigation also undergo changes with the course of time. Considering that taxation in Russia before the 1990-s had no traditions of serious scientific analysis, many

present-day methods of studying taxation have not been used by our scientists. It refers, first and foremost, to polls and selective investigations, as well as experimental methods. The purpose of the article is systemization of today's directions and methods of taxation investigation. The article gives a review of a rather wide range of modern research studies in the field of taxation presented in the English-language literature. An effort is made to systemize and classify the studies in view of the issues under research and the methods used. It shows which way the taxation practice had an impact on changing the directions of research studies: from studying the nature of taxation to analysis of taxation systems. It considers the present-day approaches to investigating the taxation system: economic, administrative and politico-economic ones. The literature on taxation issues specifies two directions: the theory of taxation and practical knowledge of taxes and taxation. The article systemizes the directions of taxation studies listed in the classification of Journal of Economic Literature. It presents description of the methods used in taxation studies. A special attention is given to use of the methods that allow to investigate the taxation issues never studied before – the selective studies, polls and experiments.

**KEYWORDS.** Taxation; research study of taxation; methods of studying taxation; economic experiments; taxation experiments; laboratory experiments.

### Введение

Методы исследования проблем налогообложения обсуждались на Седьмом международном налоговом симпозиуме, проходившем в июле 2015 г. в г. Иркутске. Данная тема вызвала определенный интерес, что позволило предположить необходимость более подробного ее рассмотрения на страницах журнала.

Актуальность рассматриваемой темы связана с несколькими моментами.

Во-первых, исследования в области налогообложения в развитых странах оказывают значительное влияние на формирование налоговой системы. Такие характерные черты современных налоговых систем, как прогрессивный подоходный налог; налог на добавленную стоимость; высокие ставки акцизов на бензин, табак и алкоголь; экологические налоги – получили серьезное научное обоснование. Высокий авторитет исследований подкрепляется в том числе и применением общепризнанных и современных научных методов. Кроме того, активное обсуждение налоговых проблем в специализированной литературе вызвало рост понимания обсуждаемых вопросов у населения, усилило научное обоснование принимаемых политических решений.

Во-вторых, для современных экономических исследований характерно

углубление специализации и разделение труда [1, с. 57; 2, с. 74]. Если теория Дж. Кейнса, созданная в начале XX в., отражает элементы анализа общего функционирования экономики, то разработки конца века исследуют закономерности и взаимосвязи, установленные для определенного набора условий (например, для отдельных демографических групп налогоплательщиков, товаров с определенным типом эластичности по цене, фиксированного типа рыночных структур и т. д.). Так, в изучении налогов и налогообложения наблюдается тенденция к все более узкой специализации исследований [3, с. 27–28], которая требует применения специфических методов для каждого направления.

В-третьих, в налоговых исследованиях все большую роль играет использование эмпирических данных. Практически все зарубежные труды основаны на исследовании эмпирического материала, которые также требуют применения адекватного инструментария.

Относительно применения научных разработок в области налогообложения в России приходится констатировать, что кардинальные изменения в налоговой системе слабо связаны с научным видением происходящего. Данная ситуация носит стабильный ха-

рактер [4, с. 4], и это свидетельствует о том, что исследования в области налогообложения пока отстают от практики, кроме того, они недостаточно авторитетны, чтобы оказывать влияние на формирование политики в этой сфере. Можно также предположить, что в определенной степени это связано с отставанием в применении современных методов исследования.

В предлагаемом обзоре современных методов исследования используется в основном англоязычная литература по экономике и налогообложению. Статья построена следующим образом: в первой части представлен экскурс в историю исследований налогообложения; затем рассматриваются различные направления исследований в данной области и их классификация; третья часть посвящена классификации и описанию методов, применяемых в современных исследованиях налогообложения; в последней части более подробно описано применение экспериментальных методов в изучении поведения налогоплательщиков. Данное построение статьи обусловлено тем, что в первую очередь необходимо было структурировать предмет изучения и имеющиеся знания о предмете, а также способы получения этих знаний, а затем с помощью примеров показать возможности их применения.

#### **Исторические предпосылки формирования научной мысли о налогообложении**

Налогообложение как отрасль экономической науки имеет непосредственное отношение к повседневной жизни, поэтому научные исследования в этой области всегда были связаны с наиболее острыми проблемами текущего дня. Это подтверждается и развитием научной мысли о налогообложении, которая двигалась от изучения природы налога к обсуждению форм налогообложения и далее к вопросу научного построения налоговой системы.

Эволюция научной мысли в области финансов и налогов подробно

изложена в трудах российских и зарубежных ученых (М. Блауг, Х. Гровс, Ю. М. Березкин, В. М. Пушкарева, В. М. Федосов, Д. Г. Черник, Т. Ф. Юткина). Можно выделить как минимум три крупных периода в развитии практики налогообложения [5, с. 197], каждому из которых соответствует определенный этап эволюции научной мысли о налогообложении (табл.).

В современных исследованиях налоговой системы можно выделить три подхода:

- экономический;
- административный;
- политэкономический [6].

Традиционные экономические исследования сосредоточены на разработке налоговых систем, позволяющих финансировать «необходимый» уровень государственных расходов наиболее эффективным и справедливым способом. Неоклассическая теория государственных финансов строится на описании воздействия налогов на экономику и применении определенных критериев (обычно это функция общественного благосостояния) для оценки этого влияния. Как правило, рассматриваются следующие примеры позитивных эффектов: влияние налогообложения доходов и социальных платежей на риски; влияние корпоративных налогов на инвестиции и распределение прибыли; влияние налогообложения на сбережения. В целом, экономический подход посвящен поиску компромисса между эффективностью и справедливостью, а в прикладной литературе рассматривается взаимосвязь уровня развития и структуры экономики и уровня и структуры налоговых доходов. Однако данный подход не может объяснить, почему структура налогов различна в государствах с одинаковым развитием экономики. Более того, экономический подход абстрагируется от политических и институциональных процессов, которые определяют налоговую политику государства и обеспечивают ее реализацию.

## Этапы развития практики и эволюции научной мысли о налогообложении

Этап	Практика налогообложения	Теория налогообложения	Изучаемые аспекты
1	Возникновение налогов, неразвитость и их случайный характер, развитие практики налогообложения (до XVII в.)	Изучение природы налога, развитие теории налогообложения (с XVII в.)	На самых ранних ступенях государственной организации общества система налогообложения воспринималась как необходимое жертвоприношение, основанное не на добровольных, а на общеобязательных моральных требованиях общества. В ранних феодальных государствах налог рассматривался в качестве даров, подарков главе государства, а в дальнейшем как помощь населения своему государству. К XVIII в. сформировалось представление о том, что налог имеет не только экономическое, но и правовое содержание. Именно в этот период налог стал выступать в качестве юридической обязанности граждан перед государством [7]
2	Становление систем налогообложения, включающих прямое и косвенное налогообложение. Налоги становятся основным источником бюджета многих государств (XVII–XVIII вв.)	Начинает формироваться научная теория налогообложения как система научных знаний о сути и природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества. Обсуждение форм налогообложения (XVIII–XIX вв.)	Одной из первых среди общих налоговых теорий является теория выгоды, обмена эквивалентов, услуги-возмездия, которая находится в тесной связи с учением о государстве как результате соглашения между гражданами (С. де Вобан – теория «общественного договора»; Ш. Монтескье – теория «публичного договора»), Т. Гоббс, Мирабо). Особое место в индивидуалистических теориях налога занимает классическая школа в лице А. Смита, Д. Рикардо и их последователей, заслуга которых состоит в разработке вопроса экономической природы налога. В первой половине XIX в. швейцарский экономист Ж. Сисмонди формулирует теорию налога как теорию наслаждения. В этот же период складывается теория налога как страховой премии, представителями которой выступили французский государственный деятель А. Тьер и английский экономист Дж. Мак-Куллох. Учение о правовом государстве приводит финансовую науку к идее принудительного характера налога и появлению новых теорий: теории жертвы (Н. Канар, русские ученые Н. Турганев, С. Ю. Витте, И. И. Янжул), теории коллективных (общественных) потребностей (Ф. Нитти, советские ученые 20-х гг. XX в. А. А. Буковецкий, А. Соколов, П. В. Микеладзе). Стронниками прямого налогообложения доходов и собственности выступали А. Смит, Дж. С. Милль, У. С. Джевонс, К. Менгер, Ф. Эджворт, А. С. Пигу, Г. Симонс. Стронниками косвенного налогообложения были В. Викрей, И. Фишер, Н. Калдор, Дж. Рамсей, Ф. Лютс, Дж. Гелбрейт [8]
3	Уменьшение количества налогов и возрастающее значение права при их установлении и взимании. Проведение налоговых реформ и оформление современной налоговой системы (XIX–XX вв.)	Становление научно-теоретических воззрений на налоговую систему, проблемы и методики налогообложения. Изучение налоговой системы включает анализ трех важнейших проблем: экономическая эффективность, справедливость и администрирование (с конца XIX в.)	Подробное описание см. далее в статье

В рамках административного подхода изучается роль институциональных факторов в повышении результативности и эффективности налоговой системы. Исследуются издержки администрирования различных видов налогов и издержки налогоплательщиков на соблюдение налогового законодательства (издержки налогового согласования). Оценивается степень предсказуемости, прозрачности и справедливости налоговой системы. Проблемы в администрировании считаются основным препятствием в увеличении налоговых доходов и, в особенности, доходов от прямых налогов. Рекомендации по совершенствованию налоговой системы в рамках административного подхода сводятся к упрощению налоговых ставок и законодательства, освобождению налоговых органов от политического давления, построению налоговой системы с учетом реальных возможностей налогового администрирования.

В рамках политэкономического подхода исследуется взаимосвязь налоговой системы и развития государства. В частности, проведение исторического и сравнительного анализа в рамках политэкономического подхода способствует пониманию причин различия в налоговом потенциале разных стран и его изменению.

Несмотря на разнообразие исследований, до создания совершенного образца налоговой системы еще далеко. Даже в тех странах, экономические достижения которых являются ориентиром для остального мира, налоговая система подвергается жесткой критике. Например, М. Алле (лауреат нобелевской премии за исследования в сфере налогообложения), анализируя налоговые системы стран Евросоюза, выявляет их экономическую нерациональность, чрезмерность, высокую стоимость функционирования и неэффективность, характеризует их как дискриминационные, несправедливые и грабительские: «действующие налоговые системы дискриминационны по сути; они необоснованно наказывают наиболее эффективные предприятия

и виды деятельности; они предполагают инквизиторские методы расследования в отношении частной жизни граждан; они мешают эффективному управлению; они бьют по доходам, легитимность которых неоспорима, но игнорируют – полностью или частично – прибыли, законность которых вызывает сомнения; они основаны в большей мере на произвольных оценках и чрезмерно дороги» [9, с. 24]. Рассматривая налоговую систему США, один из авторитетных исследователей в США Дж. Слемрод в качестве главных недостатков существующей налоговой системы выделяет ее чрезмерную сложность и неуправляемость, вред, наносимый экономике, и несправедливость [10, р. 2].

### **Структура исследований налогообложения**

Многочисленные исследования и поныне не могут однозначно ответить на многие вопросы, а постоянные налоговые реформы практически во всех развитых странах свидетельствуют о перманентном процессе совершенствования налогообложения. В потоке разнообразной литературы по налогам сложно разобраться даже специалисту, поэтому систематизация и определенная классификация исследований необходима. В методологическом плане она позволит структурировать поступающую информацию и определить направления научных исследований, а в практическом плане – повысить количество научно обоснованных решений и вычленив наиболее существенные проблемы, которые необходимо изучать с помощью теоретического инструментария.

В современной экономической науке достаточно четко выделяются две области: экономическая теория и экономическое мышление, основанное на практических знаниях и определяющее поведение экономических субъектов. В первом случае рассматриваются теоретические основы науки, проводится анализ изучаемых закономерностей, фундаментальных принципов и



подходов, т. е. речь идет о содержательной части самой науки. Во втором случае мы имеем дело с массовыми и широко распространенными знаниями, полученными из практики. Именно эти знания определяют, как правило, поведение и экономических субъектов, и государственных и политических деятелей, а также влияют на подготовку и принятие как стратегических, так и тактических решений.

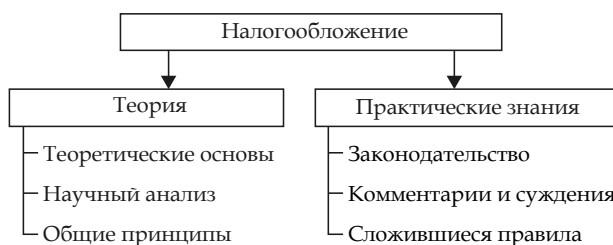
Роль практических знаний применительно к налогообложению (рис. 1) сложно переоценить, ведь мы знаем, что «заплатить налоги и умереть должен каждый». Для формирования данной области знаний не требуется специального исследовательского аппарата и методов. В современной российской литературе по налогообложению преобладает практическая часть, что закономерно. Однако и в научных исследованиях практическое значение часто подменяется описанием существующей ситуации и предложений по ее изменению. Что касается изучения теоретических основ налогообложения, то в этой части применение научных методов необходимо.

В дальнейшем для анализа будем выбирать только ту часть литературы о налогообложении, которая относится к теоретической области с описанием применяемых научных методов исследований. Кроме того, не будем брать во внимание правовые аспекты налогообложения, которые исследуются в налоговом праве. Согласно классификатору JEL – система классификации, разработанная журналом «Journal of Economic Literature» для систематизации статей, диссертаций,

книг и научных отчетов в базах данных экономической литературы (EconLit и др.) – направления исследований в области налогообложения можно представить следующим образом (рис. 2).

Так, к макроэкономическим относятся исследования, посвященные анализу макроэкономических аспектов фискальной политики, общих вопросов фискальной политики государства, влиянию налогов на экономику. Наиболее широкая тематика исследований налогообложения относится к экономике общественного сектора (Public Economics). Например, в разд. «Влияние налогов на поведение экономических субъектов» располагаются подразделы, посвященные влиянию налогов на поведение домохозяйств и фирм, а в разд. «Налоги, субсидии и государственные доходы» находятся такие подразделы, как общие вопросы налогообложения; эффективность и оптимальное налогообложение; налоговая нагрузка; перераспределительные и внешние эффекты налогообложения; налог на доходы и другие налоги с физических лиц; налогообложение организаций; уклонение от уплаты налогов; прочие налоговые доходы.

Особым вниманием в мире пользуется изучение влияния налогов на поведение фирм. Начало изучению влияния налогов на финансовые решения было положено в работах Ф. Модильяни и М. Миллера (1963), посвященных исследованию структуры капитала и стоимости источников финансирования [11]. В настоящее время большинство исследований сосредоточено на изучении влияния налогов на различные



**Рис. 1. Налогообложение как теория и область применения практических знаний**

аспекты инвестиционного поведения фирм: инвестиционные эффекты налогов на дивиденды [12], налоговый кредит [13], интеграция корпоративных и личных налогов [14] и т. д. Среди других направлений можно выделить анализ влияния налогов на выбор способа финансирования и стоимость финансовых ресурсов [15; 16], на международные потоки капитала [17] и производственные решения (путем анализа воздействия налогов на структуру затрат) [18], а также на выбор формы организации предпринимательской деятельности (инкорпорированная или неинкорпорированная) [19].

Кроме того, некоторые проблемы налогообложения рассматриваются в рамках других научных направлений: при изучении проблем экономического роста обращают внимание на влияние фискальной политики на экономическое развитие и рост; налогообложение природных ресурсов и экологические налоги связаны с направлением «Экономика окружаю-

щей среды»; взаимодействие налогового законодательства и экономики — с направлением «Законодательство и экономика».

### Методы исследований, применяемые в изучении налогов и налогообложения

Как и в экономической науке в целом, при изучении налогов наибольший прогресс в настоящее время обнаруживается не в разработке новых теорий, а в развитии эмпирических исследований и применении теорий к решению конкретных практических задач. Прикладные исследования в области налогообложения стимулируются спросом извне: в наибольшей мере со стороны государства, а также со стороны компаний-налогоплательщиков. Развитие прикладных исследований, в свою очередь, требует разнообразия применяемых методов. В обобщенном виде методы исследований в налогообложении можно представить следующим образом (рис. 3).

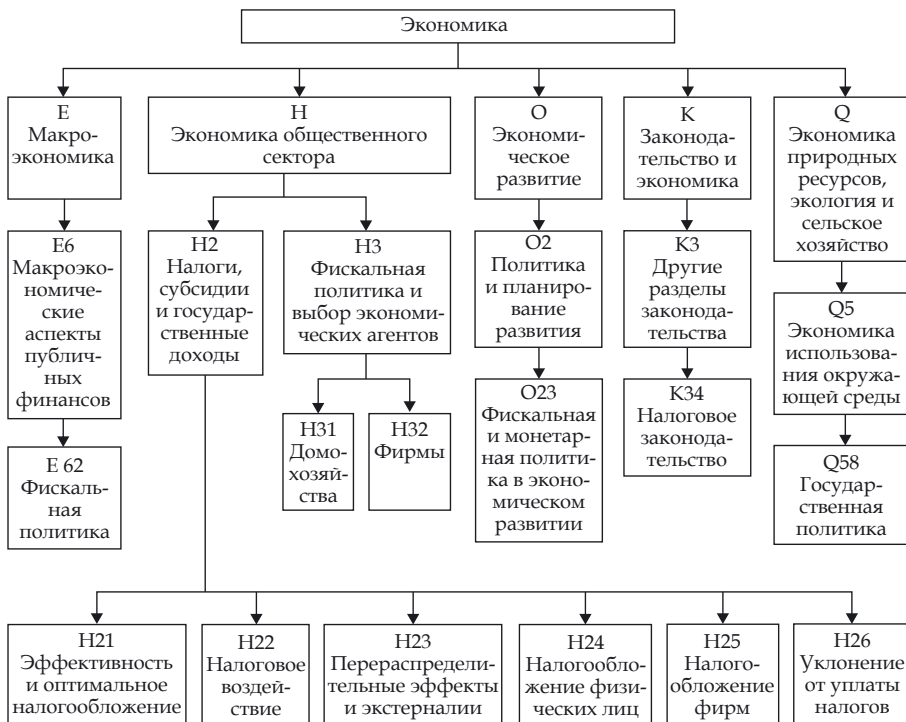


Рис. 2. Классификация направлений изучения теоретических аспектов налогообложения



**Рис. 3. Методы исследований, применяемые в изучении налогов и налогообложения**

Традиционные методы исследований в налогообложении включают:

- общенаучные методы (анализ, синтез, системный анализ и т. д.);
- моделирование;
- статистические методы.

Методы, традиционно применяемые в других науках (социология, психология), позволяют исследовать ранее неизученные вопросы налогообложения. Так, традиционные исследования на основе статистических данных о поступлении налоговых доходов и экономических показателях дополняются сведениями, полученными через опросы, контент-анализ или Интернет. Например, коллектив авторов [20] при помощи социальной сети профессиональных контактов «Linkedin» проверил, в каких компаниях стали работать уволившиеся сотрудники налоговой службы США, и изучили отчетность этих компаний. В результате выяснилось, что после принятия на работу бывших работников налоговых органов, налоговая нагрузка компаний снизилась. В качестве примера заимствования социологических методов можно привести исследования, построенные на дискурс-анализе (Discourse analysis), или анализе бесед. Данный метод используется для понимания того, насколько взаимодействие между налогоплательщиками влияет на налоговую дисциплину [21]. Авторы анализировали содержание бесед налогоплательщиков на профессиональных форумах и сделали вывод о достаточно сильном влиянии мнения

социума на поведение в сфере налогообложения.

Особой популярностью в сфере изучения налогов и налогообложения пользуется моделирование<sup>1</sup>, которое позволяет выделить основные, наиболее важные свойства объекта исследования, формализовать связи, что может открыть новые проблемы, не учтенные ранее. Качественная модель не предлагает решение вопроса, а дает выбранному решению научное объяснение. Математическое моделирование — метод, часто используемый в физике и естествознании, чтобы доказать или опровергнуть тот или иной факт [22]. В экономике ситуация обратная, известен результат, который необходимо получить, есть исходные статистические данные, но так как объект исследования достаточно широкий, то зачастую модель не может объяснить происходящие в экономике изменения. Как и любая модель, математическая модель вводит допущения, упрощения, не берет во внимание некоторые факты, идеализирует анализируемую ситуацию, опуская факторы и цели, не являющиеся предметом исследования. На экономическую модель наклады-

<sup>1</sup> Под математическим моделированием в данном случае понимаются все методы, основанные на построении и использовании различных форм математических моделей проектируемых объектов независимо от того, как они реализуются. При математическом моделировании описание системы производится в терминах некоторой математической теории, например, теории матриц, теории дифференциальных уравнений и т. д.



ваются ряд ограничений, потому что невозможно учесть все критерии, начиная от цены и заканчивая менталитетом людей, в таком случае модель будет перегружена и не эффективна.

Методы моделирования основываются на парадигме свободного, рационального и неограниченного выбора налогоплательщика. Однако в условиях воздействия социально-культурных условий поведение индивидов зависит от социальных норм, соображений престижа, психологических издержек и групповых эффектов. Выявить закономерности, которые противоречат концепции *homo economicus*, позволяют экспериментальные методы.

Экономическая наука, в частности исследования экономики общественного сектора, использует неоспоримые достоинства экспериментов. Во-первых, эконометрические данные, полученные в результате наблюдений, могут быть ненадежными, не отражать происходящие изменения и имеющие различия или причинно-следственные связи. Во-вторых, в отличие от стандартных теоретических работ эксперименты не требуют упрощения, что позволяет исследовать воздействие множества факторов и механизмы их влияния. В-третьих, в отличие от традиционных эмпирических работ эксперименты сами создают необходимые данные в заданных контролируемых параметрах. Это особенно важно для тех случаев, когда данные просто не могут быть собраны за пределами лаборатории.

Глобальный экономический кризис показал несостоятельность традиционных экономических моделей, и поведенческая экономика стала одной из самых обсуждаемых тем в формировании государственной политики. Все чаще поведенческих экономистов и психологов просят дать оценку различным инициативам правительств. Например, в 2010 г. при Правительстве Великобритании была организована специальная исследовательская структура для внедрения результатов научных исследований поведенческой экономики и пси-

хологии в государственную политику и сферу услуг (The Behavioral Insights Team – BIT).

Как указывал лауреат Нобелевской премии 2002 г. «За лабораторные эксперименты как средство в эмпирическом экономическом анализе, в особенности в анализе альтернативных рыночных механизмов» В. Л. Смит, ценность экспериментальных исследований состоит в том, что они позволяют сократить разрыв между теорией принятия решений и выбором решения, а также разрыв между тем, что люди думают об экономических вопросах и их выбором на экспериментальных рынках [23].

За последние несколько десятилетий экспериментальная и поведенческая экономика стали одними из самых бурно развивающихся направлений экономических исследований. Экономисты все чаще начали заимствовать методы естественных наук и психологии. Первоначально экономические эксперименты были направлены на проверку экономических моделей и теоретических прогнозов, а затем стали использоваться для получения разнообразной информации о поведении экономических агентов. С каждым годом растет и количество публикаций по экспериментальной и поведенческой экономике. Тематика экономических экспериментов представлена в ведущих мировых экономических журналах, таких как «Econometrica», «American Economic Review», «Journal of Economic Perspectives», «Journal of Political Economy», «Quarterly Journal of Economics», «Economic Journal». Появился целый ряд специализированных изданий: «Journal of Behavioral Decision Making», «Journal of Economic Behavior and Organization», «Journal of Risk and Uncertainty», «Journal of Economic Psychology», «Experimental Economics», «Journal of Psychology and Markets».

Экономические эксперименты могут быть классифицированы по нескольким признакам. Например, в справочнике по экспериментальной экономике под редакцией Дж. Кейгела и Э. Рота эксперименты сгруппирова-

ны по их содержанию на следующие разделы: индивидуальное поведение, исследования рыночных структур, аукционы, теория общественного выбора, координационные игры, экспериментальные торги и модели финансовых рынков [24]. При этом в зависимости от того, кто был инициатором и для кого их результаты могут представлять интерес, выделяют три категории экономических экспериментов:

- разговоры с теоретиками (эксперименты, разработанные для проверки теоретических прогнозов);
- поиск фактов (эксперименты, в ходе которых изучаются факторы, не охваченные теоретическими исследованиями);
- «шепот в уши принцессы» (эксперименты, предполагающие обсуждение между экспериментаторами и политиками).

В зависимости от способа проведения эксперименты можно разделить на две группы: лабораторные эксперименты и полевые исследования. Отличие лабораторных экспериментов от проводимых в «поле» состоит в выборе объекта эксперимента. Лабораторные эксперименты проводятся в искусственной среде — так называемой «лаборатории», и испытуемые знают, что они участвуют в исследовании. В качестве таких испытуемых, как правило, используются студенты. Полевые эксперименты проводятся путем создания контролируемой ситуации в реальной среде. В этом случае испытуемые не знают о том, что они участвуют в эксперименте. Классический пример полевого маркетингового исследования — изучение выбора покупателей в магазине, когда в ценнике выделена отдельной строкой сумма налога или она не указана совсем. Общим в двух видах экспериментов является то, что условия эксперимента контролируются, и влияние вводимых в эксперимент факторов можно четко проследить.

Одним из главных способов установления контроля в лабораторных экспериментах, предложенных В. Смитом, является получение участниками

вознаграждения. Согласно «теории вынужденной стоимости» В. Смита [25] вознаграждение должно быть конфиденциальным (не известным другим участникам), достаточно значимым, быть тесно связанным с результатами действий испытуемых и компенсировать любые неудобства и затраты участников эксперимента.

В научной литературе сформулированы определенные правила проведения экспериментов:

- четкое и последовательное изложение этапов (чтобы его можно было повторить в дальнейшем);
- уверенность участников в соответствующее действительности описание процедур;
- установленный регламент (не должен быть чрезмерно длинным или сложным, чтобы не потерять заинтересованность участников и избежать ошибок);
- ясные, нейтральные и не влияющие на выбор вариантов поведения участников инструкции.

### **Эксперименты в изучении налогообложения**

Многие исследователи полагают, что изучение налогового поведения является той областью, которая в наибольшей степени подходит для экспериментов. В литературе подробно описаны достоинства экспериментальных методов, позволяющие использовать их для изучения налогового поведения: экономичность; возможность воздействия и контроля, освоения скрытых процессов [26].

Основная критика лабораторных экспериментов связана с интерпретацией и обобщением их результатов:

- лабораторные эксперименты проводятся в искусственной среде, которая свободна от влияния внешних факторов;
- в отличие от реальной ситуации негативное поведение не приносит участникам финансовых потерь;
- поведение студентов, используемых в качестве удобной экспериментальной среды, может не со-

ответствовать поведению реальных налогоплательщиков;

- наиболее значимые эксперименты могут быть дорогостоящими и трудоемкими.

Эксперименты в области налогообложения связаны в первую очередь с изучением условий соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства. Исследуется выбор налогоплательщиками вариантов поведения — соблюдение налогового законодательства (*tax compliance*) или уклонение от уплаты налогов (*tax evasion*), а также факторы, влияющие на этот выбор. Лабораторные эксперименты основываются на так называемых «экспериментах с общественным благом». В ходе стандартного эксперимента с общественным благом индивиды ставятся в ситуацию выбора — инвестировать средства в общественное благо или личное. При вложении средств в общественное благо их объем удваивается, и они делятся поровну между всеми участниками. Максимальная выгода для всех достигается только при условии, если все вкладывают в общественные блага все свои средства [27].

Налоговые эксперименты начали разрабатываться с 1970-х гг. Одним из первых, упоминаемых в литературе, является эксперимент израильских ученых Н. Фридланда, Ш. Майтала и А. Рутенберга по изучению уклонения от налога на доходы [28], который должен был ответить на вопросы: насколько уклонение от уплаты налога на доходы зависит от изменения налоговых ставок, и что является более эффективной мерой принуждения — повышение штрафов или более частые налоговые проверки. Этот эксперимент послужил основой множества аналогичных экспериментов, получивших название «стандартный налоговый эксперимент», процедура которых может быть описана следующим образом: участники получают или зарабатывают некоторый доход и должны его задекларировать. По условиям эксперимента, декларацию нельзя проверить на ее соответствие полученному доходу автоматически.

Участники платят налог с суммы задекларированного дохода. Экспериментом задается определенная вероятность проверки. Если обнаруживается незадекларированный доход, уплачивается налог и штраф. В первом эксперименте участвовало всего 15 студентов. В ходе эксперимента у участников также выясняли, часто ли они покупают лотерейные билеты (чтобы оценить склонности к риску) и имеют ли они собственный автомобиль (чтобы оценить уровень благосостояния).

Авторы следующего основополагающего налогового эксперимента М. Спайсер и Л. Беккер ввели в методику экспериментов анкету об отношении к налоговой системе [29]. Этот инструмент, названный «шкала налогового сопротивления», также стал широко использоваться в налоговых экспериментах и послужил источником дополнительных данных. Кроме того, стандартный набор факторов был расширен таким, как восприятие налоговой несправедливости (неравенства). Изучение влияния данного фактора достигалось изменением ставок налогов у отдельных участников и информированием их о том, что их налоги выше или ниже, чем у всех остальных.

Первые налоговые эксперименты дали результаты, неоднократно проверенные в ходе следующих десятилетий:

- возрастные и гендерные факторы оказывают определенное влияние на выбор населением незаконного поведения;

- изменение налоговых ставок и вероятности налоговых проверок оказывают более сильное воздействие на поведение налогоплательщиков, чем изменение штрафов.

С начала 1980-х гг. исследователи усложнили стандартный налоговый эксперимент с целью более глубокого изучения поведения налогоплательщиков. Первоначально факторы, изменяемые в ходе стандартных налоговых экспериментов, включали вероятность проведения налоговой проверки, размер штрафов, величину налоговых ставок. В дополнение к ним могла соби-

ратся также информация об индивидуальных характеристиках участников (возраст, пол, образование, доходы). Процесс начался с исследования влияния на уклонение от уплаты налогов двух факторов: информированности о вероятности налоговой проверки (сведения предоставлялись участникам в виде процента вероятности (5, 15 и 25 %) или в виде качественной характеристики (низкая, средняя и высокая вероятность); осведомленности о поведении других участников (предоставлялась информация о том, что другие участники заплатили 10, 50 или 90 % налогов) [30]. Полученные выводы оказались противоречивыми: информированность о вероятности контроля может повлиять на улучшение налоговой дисциплины, однако сведения о поведении других налогоплательщиков не оказывают значительного влияния на индивидуальный выбор.

В 1987 г. методики ранних налоговых экспериментов подверглись критике. Указывалось, что участники воспринимают эксперимент как игру и, соответственно, их поведение отличается от реальной жизни. Для преодоления данной ситуации было предложено включить налоговые решения в более сложную игру по созданию малого бизнеса [31]. В предложенном им эксперименте испытуемые принимали решения об уплате налога наряду с бизнес-решениями. Студентам предоставлялась подробная информация о вероятности проверки и размере штрафов, рынке товаров и потребителях, затратах и внешних условиях бизнеса. Данный эксперимент предлагал отход от чисто налоговых вопросов к более реалистичной среде принятия бизнес-решений. Однако данные эксперименты не изменили ранее полученных результатов. Значимый вклад такого рода экспериментов состоял в компьютеризации процессов эксперимента и разработке программ, задающих разнообразные условия.

Следующий фактор, введенный в налоговые эксперименты — возврат участнику части уплаченных нало-

гов в виде предоставления некоторого общественного блага [32]. Для этого испытуемых информировали о сумме трансфера, который они получают. Эксперимент показал, что склонность к уклонению от уплаты налогов возрастает с увеличением дохода и снижается при росте получаемых трансфертов. Исследовать такие факторы, как возможность внешней коммуникации и влияние временного лага на принятие решений, стало возможно благодаря изменению процедуры и увеличению времени эксперимента (длится две недели) [33]. Результаты отличались от теоретических представлений и позволили предположить влияние некоторых «моральных факторов», не принимаемых в расчет теорией, что послужило основой для множества последующих экспериментов.

Налоговые эксперименты 1990-х гг. перешли от исследования традиционных экономических к психологическим факторам. Например, в одном из ранних экспериментов такого рода исследовалось влияние на уклонение от налогов различных возможностей их обхода. Испытуемые указывали различные расходы в качестве налоговых вычетов [34]. В комплексной бизнес-игре (кроме налоговых решений в игре также принимались решения по инвестированию, рекламе, ценам и акциям) [35] изучалось влияние на поведение налогоплательщиков конкуренции (предоставлялась информация об успешности или неуспешности бизнеса других участников).

Интересные результаты были получены в результате эксперимента о влиянии налоговой амнистии [36]. Стандартный налоговый эксперимент усложнялся введением дополнительных условий (штрафы возрастали в случае повторного обнаружения уклонения от уплаты налогов, но предусматривалась и амнистия в виде возможности оплатить все ранее неуплаченные налоги и избежать штрафов). Данный эксперимент показал, почему налоговая амнистия так редко используется на практике — в эксперименте уровень

налоговой дисциплины после амнистии снижался.

Дальнейшее изучение психологических факторов происходило путем включения в процедуру эксперимента фактора неопределенности. Это достигалось изменением вероятности проведения проверки в различных раундах — либо одинаковая для всех, либо увеличивается с ростом дохода участников [17].

В других исследованиях неопределенность вводилась в методику эксперимента путем дозирования информации, предоставляемой участникам. В одних случаях участников точно информировали о вероятности проверки, величине штрафов и ставках налогов, а в других случаях им сообщалась приблизительная информация о возможной величине [37].

Еще один тестируемый фактор — реакция налогоплательщиков на изменения в политике государственных расходов. В стандартный налоговый эксперимент вводились различные варианты перераспределения собранных средств между участниками. Эти исследования доказали, что поддержка государственной политики расходов имеет значительное влияние на налоговую дисциплину [38].

В середине 1990-х гг. в налоговые эксперименты стали вводиться этические и моральные факторы. Примером может служить исследование влияния двух вариантов морального давления: воздействие общественной морали (осуждение в случае огласки результатов налогового контроля) или личных моральных качеств (если результаты проверки не разглашаются) [39]. Особый интерес в данном эксперименте представляло то, что в нем использовались реальные выплаты дохода. Обычно участникам выдавались в качестве налогооблагаемого дохода виртуальные (экспериментальные) денежные единицы, а реальным было только вознаграждение за участие в эксперименте. В данном случае участникам выдали реальные деньги и предложили вычесть из полученной суммы на-

лог самостоятельно. В результате более 63 % участников эксперимента скрыли часть или всю сумму полученного дохода от налогообложения. Однако данный результат соответствовал высоким результатам уклонения, получаемым в налоговых экспериментах, так что дополнительный реализм не повлиял на результаты, более того, оказалось что анонимность не увеличивает уклонение, а мораль является эффективным средством в сдерживании.

Современные налоговые эксперименты отличаются более точным воспроизведением условий, существующих в реальности. Это проявляется в использовании реальных налогоплательщиков вместо студентов в качестве испытуемых и в выплате вознаграждения не за участие, а за результаты эксперимента. Кроме того, в исследованиях используется инструментарий смежных наук, прежде всего психологии и социологии, например, применение теста на определение нравственного развития личности (Defining Issues Test — DIT). Указанный тест является компонентом модели нравственного развития, разработанной Дж. Рестом в 1974 г., когда испытуемые оценивают предложенные им проблемы по степени их важности, на основании ответов выстраивая рейтинг предпочтений: личные интересы, интересы по поддержанию порядка или общественные интересы [40].

Изучение моральной обусловленности поведения налогоплательщика углубляют исследования о моральном воздействии налогового администрирования [41]. В данном эксперименте анализируются три фактора: восприятие налоговой справедливости, воздействие налогового контроля и влияние коллективного поведения. Восприятие справедливости (несправедливости) изучалась уже разработанным методом — испытуемым сообщалось о том, что для всех применяются одинаковые ставки налога, но в ходе эксперимента ставки увеличивались или снижались. Влияние коллективного поведения на налогоплательщика определялось пу-



тем предоставления различной информации о налоговом поведении других подобных налогоплательщиков (об уклонении или уплате налогов). Данный эксперимент подтвердил важную роль информации в поддержании уверенности налогоплательщиков в справедливости налоговой системы и усилении налоговой дисциплины.

Еще один пример экспериментального изучения влияния психологических факторов — изучение влияния способа получения дохода на поведение налогоплательщика [42]. Методика эксперимента предполагала, что часть участников получала доход как обычно в виде выделенного фонда, а часть должна была заработать доход путем выполнения часового задания. Эксперимент показал, что заработавшие доход являются более дисциплинированными налогоплательщиками, не склонными рисковать своим доходом (с возрастанием ставки они декларировали больший доход, тогда как в предыдущих экспериментах с ростом ставки участники декларировали меньший доход).

Переход к пониманию деятельности налоговых органов не как карательного органа, а как сервисной службы тоже повлиял на налоговые эксперименты. В качестве примера можно привести эксперимент, в ходе которого выяснялось, влияет ли открытость и честность налоговых органов на налоговое поведение налогоплательщиков [43]. Методика эксперимента предполагала, что участники имеют право на налоговые льготы и вычеты, но процедура расчета налога была усложнена так, чтобы участники не могли точно определить свои налоговые обязательства. Сервис налоговых органов имитировался путем предоставления информации для упрощения расчета налога. В данном направлении помимо описанного отмечены также следующие эксперименты: изучение предпочтения налогоплательщиков в случае агрессивного налогового консультирования [44], отчетность налоговых агентов [45], готовность к предоставлению налоговой информации [35], влияние оценки

налоговых органов на ответственность налоговых декларантов [46].

Особо следует остановиться на таком методе исследований в налогообложении, как полевые эксперименты. Данный метод исследований основан на использовании реальных субъектов (которые не знают о своем участии в эксперименте) в реальной среде, но в контролируемых условиях. Важность полевых экспериментов состоит в том, что реальное поведение налогоплательщиков не может быть воспроизведено в лабораторных условиях, так как не может быть воспроизведена реальная среда. За счет использования реальной среды результаты полевых экспериментов имеют большую убедительность и ценность, но их процедура становится сложной и очень дорогой, поэтому полевые эксперименты достаточно редки, но очень интересны. Следует отметить, что такие эксперименты невозможны без участия налоговых органов.

Методика стандартного полевого эксперимента построена на рассылке «писем о проверке» (audit letters) реальным налогоплательщикам. От имени налогового органа налогоплательщикам высылаются письма с предупреждением о возможной проверке деклараций. Реакция на письма проверяется путем сравнения поданных деклараций до и после получения писем, а также с поступившими сведениями от контрольной группы налогоплательщиков, письма которым не рассылались. В основном, полевые налоговые эксперименты осуществляются в тех странах, где граждане обязаны декларировать свои доходы самостоятельно (США, Австралия, Великобритания).

Один из первых полевых экспериментов был проведен в США [47]. Более чем 1 700 американским налогоплательщикам были разосланы письма с сообщением о том, что декларации, которые они должны вскоре подать, могут проверить. В случае обнаружения каких-либо отклонений проверке подвергнутся декларации предыдущих лет. Результаты сравнивались с контрольной группой, не получавшей

писем. Авторы исследования указывают, что поведение налогоплательщиков зависело от изменения дохода и наличия возможностей для уклонения от уплаты налогов: налогоплательщики с низким и средним уровнем доходов увеличили декларируемый доход по сравнению с контрольной группой, а налогоплательщики с высокими доходами — нет.

Процедура эксперимента с письмами может быть изменена или усложнена различными способами.

Например, в эксперименте, проведенном в Словении [48], выборка малых предприятий была поделена на три группы: одной группе письма о необходимости декларировать доходы и о возможности проверки были отправлены по почте, второй группе письма вручались в налоговых органах, а третья (контрольная) группа писем не получала. Результаты показали большую роль писем, вручаемых налогоплательщикам лично.

В эксперименте, проведенном в Дании [49], репрезентативная выборка из 42 800 налогоплательщиков, среди которых были как самостоятельные налогоплательщики, так и налогоплательщики, налоги с которых удерживают третьи лица, была разделена пополам. В первый год эксперимента налогоплательщиков из одной половины проверили выборочным методом без предварительного уведомления. Во второй год эксперимента каждую половину налогоплательщиков поделили на три группы, первой группе отправили письма с предупреждением об обязательной проверке, второй группе разослали письма о возможной выборочной проверке каждого второго налогоплательщика, а третья группа не получала писем. Эксперимент показал значительное влияние предшествующего контроля и предупреждающих писем на декларирование доходов.

Эксперимент, проведенный в Швейцарии, должен был показать влияние морального воздействия на поведение налогоплательщиков [50]. Для эксперимента были выбраны 578 нало-

гоплательщиков, половина из которых вместе со стандартной формой налоговой декларации получили письмо, подчеркивающее моральный аспект необходимости уплаты налогов. Результат показал очень незначительное влияние моральных призывов на улучшение налоговой дисциплины.

Некоторые эксперименты призваны изучить различные варианты воздействия писем на налогоплательщиков. Так, в ходе двух масштабных полевых экспериментов в Великобритании (2011–2012) было задействовано более 200 тыс. индивидуальных налогоплательщиков (в каждом эксперименте более 100 тыс.) [51]. Налогоплательщикам рассылались различные варианты писем: о необходимости честно уплачивать налоги и с описанием нормативного поведения. Содержание писем варьировалось: «девять из десяти налогоплательщиков уплачивают налоги своевременно, а Вы принадлежите к меньшинству, еще не оплатившему налог»; «большинство жителей Вашего региона уже оплатили налоги»; «большинство людей, имевших задолженность по налогам как у Вас, уже погасили долг». Результаты эксперимента показали, что такие письма имеют определенный эффект, который тем сильнее, чем более близкая к налогоплательщику ситуация, описывается в письме.

Похожий эксперимент проводился в Австралии среди 1 500 налогоплательщиков [52]. В письмах, разосланных налогоплательщикам, сообщалось об отношении других налогоплательщиков к налоговому мошенничеству. Результаты показали, что уточнение информации об отношении к уклонению от уплаты налогов помогло усилить налоговую дисциплину.

### **Выводы**

Как показал анализ современной англоязычной литературы по налогообложению, налоговые эксперименты занимают серьезное место в научных исследованиях. Этот метод доказал свою научную состоятельность и прак-

тическую пользу. На наш взгляд, проведение подобных налоговых экспериментов могло бы быть значимым для изучения налогообложения и в России. С точки зрения науки проведение таких экспериментов в России было бы интересным для сравнительного анализа, так как большинство описанных налоговых экспериментов относится к странам с традиционно высоким уровнем соблюдения законодательства и налоговой дисциплины. Достаточно интересным станет сравнение результатов подобных экспериментов в странах с традиционно низким уровнем соблюдения налогового законодательства.

Эксперименты могут помочь в формировании грамотной и рациональной налоговой политики, их можно использовать для тестирования предлагаемых изменений в законодательстве (прежде чем проводить эксперименты в масштабах страны, требуется протестировать их в лаборатории). Например, эксперименты могут ответить на вопросы:

- может ли упрощение налогообложения и улучшение сервиса в налоговых органах повысить налоговую дисциплину;

- как лучше проводить изменение законодательства (вносить много мелких изменений или одно значительное, изменять ставку налога или его базу);

- существует ли координация в поведении налогоплательщиков и обмен информацией между ними;

- как реагируют налогоплательщики на информацию о поведении других налогоплательщиков и принимаемых к ним мерах принуждения.

Кроме того, налоговые эксперименты имеют значимую пользу с точки зрения влияния науки на политическую ситуацию. Одним из главных результатов налоговых экспериментов, на наш взгляд, является доказательство того, что культура является важнейшим фактором и что доверие к правительству и осознание социальной направленности деятельности государства является основным мотивом для уплаты налогов.

### Список использованной литературы

1. Ананьин О. Может ли наука быть руководством к действию? / О. Ананьин // Вопросы экономики. — 2001. — № 2. — С. 48–63.
2. Баумоль У. Чего не знал Альфред Маршалл: вклад XX столетия в экономическую теорию / У. Баумоль // Вопросы экономики. — 2001. — № 2. — С. 73–108.
3. Дидович А. П. Изучение проблем налогообложения: опыт использования принципов системного анализа / А. П. Дидович. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2003. — 112 с.
4. Киреенко А. П. Трансформация налоговой системы в условиях усиления взаимодействия с предпринимательской средой: теория и практика : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / А. П. Киреенко. — Иркутск, 2005. — 329 с.
5. Пушкарева В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики налогов / В. М. Пушкарева. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 272 с.
6. Di J. J. The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries / John J. Di // Institutional Change and Economic Development / H.-J. Chang (ed.). — New York : Anthem Press & United Nations University Press, 2007. — P. 135–155.
7. Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов / В. Пушкарева. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 256 с.
8. Groves H. M. Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States / Harold M. Groves. — Madison WI : The University of Wisconsin Press, 1974. — 160 p.
9. Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / Моррис Алле ; пер. с фр. Т. А. Карлов ; под ред. И. А. Егорова. — М. : ТЕИС, 2001. — 96 с.
10. Slemrod J. Taxing ourselves: a citizen's guide to the great debate over tax reform / Joel Slemrod, Jon M. Bakija. — Cambridge : MIT Press, 2000. — 348 p.
11. Modigliani F. Corporate income taxes and the cost of capital: a correlation / Franco Modigliani, Merton H. Miller // American Economic Review. — 1963. — Vol. 53. — P. 433–443.
12. Poterba J. Dividend taxes, corporate investment and Q / James Poterba, Lawrence Summers // Journal of Public Economics. — 1983. — Vol. 22. — P. 729–752.

13. McKenzie K. J. Differential Taxation of Canadian and U.S. Passenger Transportation / Kenneth J. McKenzie, Jack M. Mintz, Kimberly A. Scharf // Report of the Royal Commission on National Passenger Transportation. — 1993. — Vol. 4. — P. 1645–1697.
14. Boadway R. Problems with integration corporate and personal income taxes in an open economy / Robin Boadway, Neil Bruce // *Journal of Public Economics*. — 1992. — Vol. 48, iss. 1. — P. 39–66.
15. Auerbach A. Wealth maximization and the cost of capital / Alan J. Auerbach // *Quarterly Journal of Economics*. — 1979. — Vol. 93. — P. 433–446.
16. King M. Public Policy and the Corporation / M. King. — London : Chapman and Hall, 1977. — 289 p.
17. Devereux M. The impact of tax on foreign direct investment: empirical evidence and the implication for tax integration schemes / Michael P. Devereux, Harold Freeman // *International Tax and Public Finance*. — 1995. — Vol. 2. — P. 85–106.
18. Beck P. J. Experimental Evidence on Taxpayer Reporting Under Uncertainty / Paul J. Beck, Jon S. Davis, Woon-Oh Jung // *The Accounting Review*. — 1991. — № 66 (3). — P. 535–558.
19. Auerbach A. J. Taxation and Corporate Financial Policy / Alan J. Auerbach. — Cambridge : National Bureau of Economic Research, 2001. — 60 p. — (NBER Working Paper, no. 8302).
20. Jiang J. Sleeping with the Enemy: Taxes and Former IRS Employees [Electronic resource] (April 20, 2015) / John Jiang, John R. Robinson, Austin Maobin. — Mode of access : <http://ssrn.com/abstract=2597292>.
21. Onu D. Social influence and tax compliance / Diana Onu, Lynne Oats. — University of Exeter : Tax Administration Research Centre, 2014. — (Discussion Paper: 006-14).
22. Новосельцев В. Н. Достоинства и недостатки математического моделирования / В. Н. Новосельцев // *Фундаментальные исследования*. — 2004. — № 6. — С. 121–122.
23. Smith V. L. Papers in Experimental Economics / Vernon L. Smith. — New York : Cambridge University Press, 1991. — 795 p.
24. *The Handbook of Experimental Economics* / John H. Kagel, Alvin E. Roth (eds). — Princeton University Press, 1995. — 744 p.
25. Smith V. Experimental Economics: Induced Value Theory / Vernon Smith // *The American Economic Review Papers and Proceedings*. — 1976. — № 66 (2). — P. 274–279.
26. Libby R. Experimental Research in Financial Accounting / Robert Libby, Robert J. Bloomfield, Mark W. Nelson // *Accounting, Organizations and Society*. — 2002. — № 27. — P. 775–810.
27. Alm J. Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory / James Alm. — New Orleans : Tulane University, 2011. — (Working Paper № 1102).
28. Freidland N. A Simulation Study of Income Tax Evasion / Nehemia Freidland, Shlomo Maital, Ayreh Rutenberg // *Journal of Public Economics*. — 1978. — № 10. — P. 107–116.
29. Spicer M. W. Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach / Michael W. Spicer, Lee A. Becker // *National Tax Journal*. — 1980. — № 33 (2). — P. 171–176.
30. Spicer M. W. Audit Probabilities and the Tax Evasion Decision: An experimental approach / Michael W. Spicer, Thomas J. Everett // *Journal of Economic Psychology*. — 1982. — № 2 (3). — P. 241–245.
31. Webley P. Audit Probabilities and Tax Evasion in a Business Simulation / Paul Webley // *Economics Letters*. — 1987. — № 25. — P. 267–270.
32. Becker W. The Impact of Public Transfer Expenditures on Tax Evasion / Winfried Becker, Heinz-Jurgen Buchner, Simon Sleeking // *Journal of Public Economics*. — 1987. — № 347. — P. 243–252.
33. Baldry J. C. Income Tax Evasion and the Tax Schedule / Jonathan C. Baldry // *Public Finance*. — 1987. — № 42 (3). — P. 357–383.
34. Decision Frames, Opportunity and Tax Evasion: An Experimental Approach / Henry S. J. Robben, Paul Webley, Henk Elffers, Dick J. Hessing // *Journal of Economic Behavior and Organization*. — 1990. — № 14. — P. 353–361.
35. Spilker B. C. The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research / Brian C. Spilker // *The Accounting Review*. — 1995. — № 70 (1). — P. 49–70.
36. Alm J. Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance / James Alm, Michael McKee, William Beck // *National Tax Journal*. — 1990. — № 43 (1). — P. 23–37.
37. Alm J. Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance / James Alm, Betty Jackson, Michael McKee // *The American Economic Review*. — 1992. — № 82 (4). — P. 1018–1026.
38. Alm J. Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and Tax Compliance / James Alm, Betty R. Jackson, Michael McKee // *Journal of Economic Behavior and Organization*. — 1993. — № 22, iss. 3. — P. 285–303.

39. Bosco L. Tax Evasion and Moral Constraints: Some experimental evidence / Luigi Bosco, Luigi Mittone // *Kyklos*. – 1997. – Vol. 50, iss. 3. – P. 297–324.
40. A Neo-Kohlbergian Approach: The DIT and Schema Theory / James Rest, Darcia Narvaez, Muriel J. Bebeau, Stephen Thoma // *Educational Psychology Review*. – 1999. – № 11 (4). – P. 291–324.
41. Trivedi V. U. Impact of Personal and Situational Factors on Taxpayer Compliance: An experimental analysis / Viswanath Umashanker Trivedi, Mohamed Shehata, Bernadette Lynn // *Journal of Business Ethics*. – 2013. – № 47 (3). – P. 175–197.
42. Boylan S. J. Experimental Evidence on the Relation between Tax Rates and Compliance: The Effect of Earned vs. Endowed Income / Scott J. Boylan, Geoffrey B. Sprinkle // *The Journal of the American Taxation Association*. – 2001. – № 23 (1). – P. 75–90.
43. Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior / James Alm, Todd Cherry, Michael Jones, Michael McKee // *Journal of Economic Psychology*. – 2010. – № 31(4). – P. 577–586.
44. Hite P. A. An Examination of Taxpayer Preference for Aggressive Tax Advice / Peggy A. Hite, Gary A. McGill // *National Tax Journal*. – 1992. – № 45 (4). – P. 389–403.
45. Johnson L. An Empirical Investigation of the Effects of Advocacy on Preparers «Evaluations of Judicial Evidence» / Linda Johnson // *The Journal of the American Taxation Association*. – 1991. – № 15 (1). – P. 1–14.
46. Krawczyk K. The Effect of Magnitude of IRS Assessment and Engagement Letters on Tax Preparer Liability / Kathy Krawczyk, Roby B. Sawyers // *The Journal of the American Taxation Association*. – 1995. – № 17 (2). – P. 71–88.
47. Slemrod J. Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota / Joel Slemrod, Marsha Blumenthal, Charles Christian // *Journal of Public Economics*. – 2001. – № 79. – P. 455–483.
48. Doerrenberg P. Tax Compliance and Information Provision: A Field Experiment with Small Firms [Electronic resource] / Philipp Doerrenberg, Jan Schmitz // ZEW – Centre for European Economic Research. Discussion Paper No. 15-028. 2015. – Mode of access : <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp15028.pdf>.
49. Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark / Henrik Jacobsen Kleven, Martin B. Knudsen, Claus Kreiner, Søren Pedersen, Emmanuel Saez // *Econometrica*. – 2001. – Vol. 79, № 3. – P. 651–692.
50. Torgler B. A Field Experiment on Moral Suasion and Tax Compliance' Focusing on Under-Declaration and Over-Deduction / Benno Torgler. – Queensland University of Technology, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), 2012. – (CREMA Working Paper. No. 2012-06).
51. Weber T. O. Behavioural Economics and Taxation [Electronic resource] / Till Olaf Weber, Jonas Fooker, Benedikt Herrmann. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2014. – 37 p. – (Taxation Papers № 41). – Mode of access : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/index_en.htm).
52. Wenzel M. Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance / Michael Wenzel // *Journal of Economic Psychology*. – 2005. – № 26 (6). – P. 862–883.

## References

1. Ananyin O. Can science be a guide line for actions? *Voprosy ekonomiki = Issues of Economy*, 2001, no. 2, pp. 48–63. (In Russian).
2. Baumol' U. What Alfred Marshall didn't know: contribution of the XX-th century to theory of economics. *Voprosy ekonomiki = Issues of Economy*, 2001, no. 2, pp. 73–108. (In Russian).
3. Didovich A. P. *Izuchenie problem nalogooblozheniya: opyt ispol'zovaniya printsipov sistemnogo analiza* [Studying taxation problems: experience of using system analysis]. Irkutsk, Baikal State University Economics and Law Publ., 2003. 112 p.
4. Kireyenko A. P. *Transformatsiya nalogovoi sistemy v usloviyakh usileniya vzaimodeistviya s predprinimatel'skoi sredoi: teoriya i praktika. Dokt. Diss.* [Transformation of taxation system in terms of strengthening interactions with business environment: theory and practice. Doct. Diss.]. Irkutsk, 2005. 329 p.
5. Pushkareva V. M. *Istoriya mirovoi i russkoi finansovoi nauki i politiki nalogov* [History of the world and Russian financial science and tax policy]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003. 272 p.
6. Di John J. The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries. In Chang H.-J. (ed.). *Institutional Change and Economic Development*. New York, Anthem Press & United Nations University Press, 2007, pp. 135–155.



7. Pushkareva V. M. *Istoriya finansovoi mysli i politiki nalogov* [History of financial thought and tax policy]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003. 256 p.
8. Groves Harold M. *Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States*. Madison WI, The University of Wisconsin Press, 1974. 160 p.
9. Alle Morris. *Za reformu nalogovoi sistemy. Pereosmyslivaya obshchepriznannye istiny* [In favour of taxation reform. Reconsidering generally recognized commonplace]. Moscow, TEIS Publ., 2001. 96 p.
10. Slemrod Joel, Bakija Jon M. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the great debate over tax reform*. Cambridge, MIT Press, 2000. 348 p.
11. Modigliani Franco, Miller Merton H. Corporate income taxes and the cost of capital: a correlation. *American Economic Review*, 1963, vol. 53, pp. 433–443.
12. Poterba James, Summers Lawrence. Dividend taxes, corporate investment and Q. *Journal of Public Economics*, 1983, vol. 22, pp. 729–752.
13. McKenzie Kenneth J., Mintz Jack M., Scharf Kimberly A. Differential Taxation of Canadian and U.S. Passenger Transportation. Report of the Royal Commission on National Passenger Transportation, 1993, vol. 4, pp. 1645–1697.
14. Boadway Robin, Bruce Neil. Problems with integration corporate and personal income taxes in an open economy. *Journal of Public Economics*, 1992, vol. 48, iss. 1, pp. 39–66.
15. Auerbach Alan J. Wealth maximization and the cost of capital. *Quarterly Journal of Economics*, 1979, vol. 93, pp. 433–446.
16. King M. A. *Public Policy and the Corporation*. London, Chapman and Hall, 1977. 289 p.
17. Devereux Michael P., Freeman Harold. The impact of tax on foreign direct investment: empirical evidence and the implication for tax integration schemes. *International Tax and Public Finance*, 1995, vol. 2, pp. 85–106.
18. Beck Paul J., Davis Jon S., Jung Woon-Oh. Experimental Evidence on Taxpayer Reporting Under Uncertainty. *The Accounting Review*, 1991, no. 66 (3), pp. 535–558.
19. Auerbach Alan J. *Taxation and Corporate Financial Policy*. NBER Working Paper, no. 8302. Cambridge, National Bureau of Economic Research, 2001. 60 p.
20. Jiang John, Robinson John R., Wang Maobin. *Sleeping with the Enemy: Taxes and Former IRS Employees* (April 20, 2015). Available at: <http://ssrn.com/abstract=2597292>.
21. Onu Diana, Oats Lynne. *Social influence and tax compliance*. University of Exeter, Tax Administration Research Centre, 2014. (Discussion Paper: 006-14).
22. Novoseltsev V. N. Advantages and disadvantages of mathematical modelling. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Investigations*, 2004, no. 6, pp. 121–122. (In Russian).
23. Smith Vernon L. *Papers in Experimental Economics*. New York, Cambridge University Press, 1991. 795 p.
24. Kagel John H., Roth Alvin E. (eds). *The Handbook of Experimental Economics*. Princeton University Press, 1995. 744 p.
25. Smith Vernon. Experimental Economics: Induced Value Theory. *The American Economic Review Papers and Proceedings*, 1976, no. 66 (2), pp. 274–279.
26. Libby Robert, Bloomfield Robert J., Nelson Mark W. Experimental Research in Financial Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 2002, no. 27, pp. 775–810.
27. Alm James. *Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory*. New Orleans, Tulane University, 2011. (Working Paper № 1102).
28. Freidland Nehemia, Maital Shlomo, Rutenberg Ayreh. A Simulation Study of Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, 1978, no. 10, pp. 107–116.
29. Spicer Michael W., Becker Lee A. Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach. *National Tax Journal*, 1980, no. 33 (2), pp. 171–176.
30. Spicer Michael W., Everett Thomas J. Audit Probabilities and the Tax Evasion Decision: An experimental approach. *Journal of Economic Psychology*, 1982, no. 2 (3), pp. 241–245.
31. Webley Paul. Audit Probabilities and Tax Evasion in a Business Simulation. *Economics Letters*, 1987, no. 25, pp. 267–270.
32. Becker Winfried, Buchner Heinz-Jurgen, Sleeking Simon. The Impact of Public Transfer Expenditures on Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, 1987, no. 347, pp. 243–252.
33. Baldry Jonathan C. Income Tax Evasion and the Tax Schedule. *Public Finance*, 1987, no. 42 (3), pp. 357–383.
34. Robben Henry S. J., Webley Paul, Elffers Henk, Hessing Dick J. Decision Frames, Opportunity and Tax Evasion: An Experimental Approach. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 1990, no. 14, pp. 353–361.
35. Spilker Brian C. The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research. *The Accounting Review*, 1995, no. 70 (1), pp. 49–70.

36. Alm James, McKee Michael, Beck William. Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 1990, no. 43 (1), pp. 23–37.
37. Alm James, Jackson Betty, McKee Michael. Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance. *The American Economic Review*, 1992, no. 82 (4), pp. 1018–1026.
38. Alm James, Jackson Betty R., McKee Michael. Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and Tax Compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 1993, no. 22, iss. 3, pp. 285–303.
39. Bosco Luigi, Mittone Luigi. Tax Evasion and Moral Constraints: Some experimental evidence. *Kyklos*, 1997, vol. 50, iss. 3, pp. 297–324.
40. Rest James, Narvaez Darcia, Bebeau Muriel J., Thoma Stephen. A Neo-Kohlbergian Approach: The DIT and Schema Theory. *Educational Psychology Review*, 1999, no. 11 (4), pp. 291–324.
41. Trivedi Viswanath Umashanker, Shehata Mohamed, Lynn Bernadette. Impact of Personal and Situational Factors on Taxpayer Compliance: An experimental analysis. *Journal of Business Ethics*, 2013, no. 47 (3), pp. 175–197.
42. Boylan Scott J., Sprinkle Geoffrey B. Experimental Evidence on the Relation between Tax Rates and Compliance: The Effect of Earned vs. Endowed Income. *The Journal of the American Taxation Association*, 2001, no. 23 (1), pp. 75–90.
43. Alm James, Cherry Todd, Jones Michael, McKee Michael. Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior. *Journal of Economic Psychology*, 2010, no. 31 (4), pp. 577–586.
44. Hite Peggy A. McGill Gary A. An Examination of Taxpayer Preference for Aggressive Tax Advice. *National Tax Journal*, 1992, no. 45 (4), pp. 389–403.
45. Johnson Linda. An Empirical Investigation of the Effects of Advocacy on Preparers «Evaluations of Judicial Evidence». *The Journal of the American Taxation Association*, 1991, no. 15 (1), pp. 1–14.
46. Krawczyk Kathy, Sawyers Roby B. The Effect of Magnitude of IRS Assessment and Engagement Letters on Tax Preparer Liabilit. *The Journal of the American Taxation Association*, 1995, no. 17 (2), pp. 71–88.
47. Slemrod Joel, Blumenthal Marsha, Christian Charles. Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 2001, no. 79, pp. 455–483.
48. Doerrenberg Philipp, Schmitz Jan. *Tax Compliance and Information Provision: A Field Experiment with Small Firms*. ZEW – Centre for European Economic Research. Discussion Paper No. 15-028. 2015. Available at: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp15028.pdf>.
49. Kleven Henrik, Knudsen Martin, Kreiner Claus Thustrup, Pedersen Søren Lønstrup, Saez Emmanuel. Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 2001, vol. 79, no. 3, pp. 651–692.
50. Torgler Benno. *A Field Experiment on Moral Suasion and Tax Compliance' Focusing on Under-Declaration and Over-Deduction*. Queensland University of Technology, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), 2012. (Working Paper No. 2012-06).
51. Weber Till Olaf, Fookien Jonas, Herrmann Benedikt. *Behavioural Economics and Taxation*. Taxation Papers no. 41. Luxembourg, Publications Office of the European Union, 2014. 37 p. Available at: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/index_en.htm).
52. Wenzel Michael. Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 2005, no. 26 (6), pp. 862–883.

### Информация об авторе

**Киреенко Анна Павловна** – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права, г. Иркутск, Россия (664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11); e-mail: kireenko-ap@mail.ru.

### Author

**Kireyenko, Anna P.** – Doctor habil. (Economics), Professor, Vice-Rector for Research, Baikal State University of Economics and Law (11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russian Federation); e-mail: kireenko-ap@isea.ru.