

DOI: 10.26794/2587-5671-2024-28-2-60-70

УДК 336.225.3(045)

JEL C9, D1

Методы анализа мотивов законопослушного налогового поведения

М.Р. Пинская^а, А.В. Тихонова^б^а Научно-исследовательский финансовый институт, Москва, Россия;^б Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам совершенствования методики проведения лабораторных экспериментов для изучения действий налогоплательщиков. Отмечено, что для исследования поведенческих мотивов граждан (в частности, желания уклониться от исполнения своих обязанностей) применения стандартных экономических методов недостаточно. Авторами проанализированы экспериментальные методы изучения явления уклонения от уплаты налогов, проведена их сравнительная характеристика и выявлены проблемы их реализации на практике. На основании анализа результатов проводимых ранее экспериментов доказано, что привлечение студентов в качестве интервьюеров позволяет выявить и оценить тенденции поведения налогоплательщиков. Методология исследования основана на применении инструментов и методов сравнительного анализа, табличного и графического методов визуализации данных. В частности, сравнительная характеристика форм факторных опросов (виньетка с одним профилем, виньетка с двойным профилем, однопрофильное объединение, сопряженный профиль, сопряженный парный профиль) позволила выделить в качестве приоритетного для использования в лабораторных налоговых экспериментах сопряженный парный профиль в форме опроса. В результирующей части статьи представлены недостатки опросных лабораторных экспериментов и предложены возможные варианты их устранения, что является элементом научной новизны и значимости полученных результатов.

Ключевые слова: лабораторный эксперимент; экспериментальная экономика; поведенческие мотивы; налогоплательщик; опросный эксперимент; виньетка; сопряженный парный профиль; студенческая выборка

Для цитирования: Пинская М.Р., Тихонова А.В. Методы анализа мотивов законопослушного налогового поведения. *Финансы: теория и практика*. 2024;28(2):60-70. DOI: 10.26794/2587-5671-2024-28-2-60-70

ORIGINAL PAPER

Methods of Analysis the Motives for Legal Tax Behavior

M.R. Pinskaya^а, A.V. Tikhonova^б^а Financial Research Institute, Moscow, Russia;^б Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The paper is devoted to improving the methodology for conducting laboratory experiments to study the actions of taxpayers. We note that the use of standard economic methods is not enough to study citizens' behavioral motives (in particular, the desire to evade their duties). The authors analyzed experimental methods of studying tax evasion, carried out their comparative characteristics and identified the problems of their implementation in practice. Based on the analysis of the results of previous experiments, we proved that involving students as interviewers enables us to identify and evaluate the behaviour trends of taxpayers. The research methodology is based on the use of tools and methods of comparative analysis, tabular and graphical methods of data visualization. In particular, the comparative characteristics of the form factor surveys (vignette with one profile, vignette with a double profile, single-profile association, conjugate profile, conjugate paired profile) made it possible to identify as a priority for use in laboratory tax experiments the conjugate paired profile in the form of a survey. In the resulting part of the paper, we presented the disadvantages of laboratory experiments and suggested possible options for their solution, which is an element of scientific novelty and the significance of the research' results.

Keywords: laboratory experiment; experimental economics; behavioral motives; taxpayer; survey experiment; vignette; conjugate paired profile; student sample

For citation: Pinskaya M.R., Tikhonova A.V. Methods of analysis the motives for legal tax behavior. *Finance: Theory and Practice*. 2024;28(2):60-70. DOI: 10.26794/2587-5671-2024-28-2-60-70

ВВЕДЕНИЕ

Выявление поведенческих мотивов налогоплательщиков привлекает внимание ученых и практиков в контексте противодействия уклонению от уплаты налогов. Существуют разные методы изучения законопослушного налогового поведения. Приоритетными инструментами анализа такого поведения, позволяющими получать информацию о различных явлениях, в том числе скрытых, таких как, например, уклонение от уплаты налогов, являются экспериментальные методы (табл. 1).

Упомянутые методы исследования налогового поведения имеют свои преимущества и недостатки, выбор соответствующего метода во многом зависит от поставленных задач.

Целью настоящей статьи является разработка методики анализа поведенческих мотивов граждан в условиях множества вариантов принятия решений (на примере законопослушного налогового поведения).

ОБЗОР ЛИТЕРАТУРЫ

Систематических исследований, сравнивающих различные экспериментальные методы, не так много, и лишь в ряде работ сравнивались наблюдения лабораторных экспериментов с результатами, полученными другими методами [10, 11]. П.А. Хайт [12] обнаружил низкую, но положительную корреляцию между собственными наблюдениями за налоговым поведением и статистикой, представленной правительством. Дж. Алм, К. Блумквист, М. Макки [13] сравнили поведение испытуемых в лаборатории с данными «реальных» налогоплательщиков, полученными Национальной исследовательской программой Службы внутренних доходов Северной Америки. В среднем участники экспериментов были немного честнее в декларациях о доходах, чем настоящие налогоплательщики. Интересно, что в обоих случаях распределение показателей соответствия было бимодальным с пиками на верхнем и нижнем концах.

Р.Г. Каммингс и его коллеги [14] собрали данные опроса с помощью так называемого афробарометра и провели лабораторные эксперименты, позволяющие сравнить соблюдение налоговых требований в Ботсване и Южной Африке. Их анализ показал, что соблюдение требований в Ботсване было значительно выше, чем в Южной Африке. Следовательно, афробарометр дал результаты, аналогичные результатам экспериментов. Оба метода оказались способны уловить социальные нормы, преобладавшие в различных культурах.

Обзор эмпирических исследований по четырем параметрам (вероятность налоговой проверки, размеры штрафа, дохода и предельная ставка налога) экономической модели уклонения от уплаты подоходного налога позволяет провести дальнейшее сравнение методов исследования соблюдения налогового законодательства [15]. Экспериментальные исследования этих параметров дали результаты, аналогичные результатам анализа совокупных данных о «реальных» налогоплательщиках. Следовательно, рассмотренные нами различные методы, применявшиеся в эмпирических исследованиях, имеют сходства в части наблюдаемых эффектов.

С этой точки зрения опросные эксперименты представляют собой эффективный, недорогой и широко применимый инструмент для изучения человеческих предпочтений и принятия решений. Лабораторные эксперименты часто являются единственным вариантом, который можно использовать для управления определенными переменными или для наблюдения за определенным поведением объекта исследования в контролируемых условиях. Они позволяют изучать индивидуальный выбор, а не их совокупность, обладают высокой внутренней достоверностью и, таким образом, позволяют исследователям определять причинно-следственную связь. Например, в исследованиях налоговых амнистий [16, 17] был выбран экспериментальный метод, поскольку данные для изучения долгосрочных последствий налоговой амнистии отсутствуют.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Лабораторные экономические эксперименты проводятся в искусственной среде — так называемой «лаборатории», и испытуемые знают, что они принимают участие в эксперименте [9]. Такие эксперименты с оценкой заявленных предпочтений обычно представляют собой опрос респондентов по выбору или оценке нескольких гипотетических описаний объектов (часто называемых профилями или виньетками), которые варьируются по различным атрибутам, представляющим собой важные факторы выбора или рейтинга объекта исследования. Значения факторов случайным образом варьируются между респондентами и задачами, что позволяет исследователю оценить относительную важность каждого фактора для результирующего выбора или рейтинга.

Начиная с первого лабораторного налогового эксперимента, проведенного израильскими исследователями (Фрейдланд, Мейталь и Рутенберг) в 1970-х гг., студенты являются наиболее распространенной средой для лабораторных эксперимен-

**Экспериментальные методы изучения уклонения от уплаты налогов /
Experimental Methods for Studying Tax Evasion**

Метод / Method	Проблема применения / Application problem
Полевые эксперименты	Проводятся нечасто, так как дорогостоящие и интрузивные [1, 2]
Естественные квазиэксперименты	Возможны только в том случае, если в данной области существуют сопоставимые группы, которые различаются по интересующей переменной [2]
Архивные данные	Труднодоступны. Такие данные часто доступны только в агрегированной форме по группам налогоплательщиков, а не по физическим лицам [3]. Обычно охватывают относительно небольшой набор переменных и поэтому полезны только для ограниченного набора исследовательских вопросов [4]
Самостоятельные отчеты о комплаенс-поведении	Легко собрать в ходе интервью или опросов, но респонденты склонны к социально желательным ответам [5, 6]
Лабораторный эксперимент	Хорошо документируется, вследствие чего он является экономически эффективным методом сбора значительных объемов данных [7], а также обеспечивает гипотетическую среду для сбора данных в той сфере, где информация носит конфиденциальный характер [8, 9]

Источник / Source: составлено авторами / Compiled by the authors.

тов [7]. Неоднократно ученые всего мира проводили оценку эффективности такого метода исследования, реализуемого на примере студенческого сообщества, и не только в области налогообложения.

Практика использования студентов часто подвергалась сомнению, особенно при изучении налогового поведения граждан [18–20]. Отмечается, что студенты моложе среднего налогоплательщика, обычно имеют более высокий IQ и происходят из более обеспеченных семей [21]. В целом студенты представляют собой относительно однородную группу, и совсем не ясно, распространяется ли их поведение на все население [12]. Кроме того, часто упоминается отсутствие у студентов опыта уплаты налогов. Имея опыт, налогоплательщики могут усвоить социальные нормы своей профессиональной группы [22, 23], их восприятие налоговых обязательств и налоговых органов меняется [24]. Является ли отсутствие опыта в налоговых вопросах проблемой для экспериментов, во многом зависит от вопроса исследования. Представители Стэнфордского университета J. Hainmueller, D. Hangartner и T. Yamamoto оценили эффективность использования студенческого сообщества в качестве испытуемых в социологии. В частности, они выяснили, можно ли воспроизвести результаты основного эксперимента (с испытуемыми — взрослыми работающими гражданами Швейцарии) на отдельной выборке, представляющей совершенно иную популяцию швейцарских респондентов [25]. Они сопоставили результаты

двух опросных экспериментов, получив различные итоги. Однако сами авторы отметили, что низкая эффективность студенческого эксперимента говорит о том, что для получения внешне обоснованных выводов о реальном поведении необходимо как можно более точно сопоставить характеристики выборки опроса с целевой популяцией.

Сравнение результатов экспериментов других американских ученых с участием студентов и групп взрослых испытуемых в США (полученных с помощью Налоговой службы США) показало, что, во-первых, модели поведения испытуемых в лаборатории соответствуют модели поведения взрослых людей в естественных условиях [26]. Во-вторых, поведенческие реакции студентов аналогичны поведенческим реакциям реальных налогоплательщиков [27].

Более того, эмпирическое исследование Вартика и его коллег [28] позволило провести сравнение между поведением студентов в налоговых экспериментах и поведением сотрудников университета, получив схожие результаты. I. Wahl, B. Kastlunger, E. Kirchler [29] изучили роль доверия и власти в соблюдении налоговых требований и сообщили об аналогичных результатах, полученных между выборкой студентов в первом эксперименте и самозанятыми участниками во втором. J. Alm, K. M. Bloomquist и M. McKee сравнили налоговое поведение студентов, профессоров и сотрудников университетов [30]. Это исследование показало, что студенты были менее законопослушны, но, когда

параметры эксперимента были изменены, трансформация поведения соответствовала поведению других участников, не являющихся студентами. Исследование К.М. Блумкиста, сравнившего налоговое поведение студентов в условиях лабораторного эксперимента и результаты выборочной проверки реальных налогоплательщиков, показало схожие результаты в обеих группах [31]. Интересный результат получен Томом Лейном, который, анализируя результаты 22 проведенных ранее другими исследователями лабораторных экспериментов, доказал, что работа со студенческими выборками не приведет к предвзятому восприятию результатов таких экспериментов [32].

Изменения налогового поведения студентов в экспериментальной среде помогают понять, какие факторы влияют на налоговое поведение реальных налогоплательщиков в нашей стране и как это поведение можно изменить, чтобы сделать его более законопослушным. Мы также согласны с А.П. Кириенко и др.: поведенческая реакция студентов, взгляды которых опережают реальную картину сегодняшних реакций, может отражать настроения поколения будущих налогоплательщиков в XXI в. более адекватно, нежели взрослых людей, воспитанных в духе административно-командной системы [9].

Полагаем, что применение метода лабораторных экспериментов, в особенности с участием студентов, в налоговой науке имеет ряд важных преимуществ. Как отметил лауреат Нобелевской премии Вернон Смит, потенциальный вклад экспериментальной методологии в экономическое знание имеет уникальное значение [33]. Во-первых, экономика как наука в том виде, в котором ее изучают и преподают, более теоретична и менее наблюдательна, чем любая другая наука (будь то физика, химия, математика и т.п.). Отчасти можно согласиться с утверждением о том, что «ни один простой факт никогда не соответствовал в экономике согласованной с ней теории» [34]. Это происходит потому, что обучение экономистов заставляет нас думать об экономике как о теоретической, а не наблюдательной науке, в которой взаимодействие между теорией и наблюдением имеет первостепенное значение. В данном аспекте ценность экспериментальных исследований заключается в том, что они «...направлены на устранение двух пробелов: разрыва между теорией принятия решений и поведением, основанным на принятии решений, и разрыва между данными о том, что люди думают об экономических вопросах, и данными о том, как люди ведут себя на экспериментальных рынках» [35].

Эти эксперименты создают контролируемую среду и, следовательно, способствуют проведению гораздо более чистых измерений. В частности, лабораторные эксперименты позволяют исследователям контролировать переменные и тестировать большое количество альтернативных вариантов (задавать большое количество параметров) с небольшими финансовыми и трудозатратами. Кроме того, при оценке динамических изменений возможна репликация результатов опросных экспериментов.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Лабораторные эксперименты в области экономики, как правило, проводятся в форме социологических опросов, среди которых наиболее часто применяются факторные опросы, представляющие собой описание ситуации в налогообложении с заданными параметрами (как правило, в форме карточек или виньеток). Совокупность виньеток, в которых поочередно меняются параметры (факторы), оценивается испытуемыми. Крайне важно отметить, что характеристики меняются в карточках не случайным образом, а систематически, что позволяет оценить влияние каждого фактора на результативную переменную [36]. В этом состоит ключевое отличие факторного опроса от других исследований с использованием сценариев.

С точки зрения методики проведения эксперимента наиболее важным моментом представляется выбор формы факторного опроса (табл. 2).

Результаты сравнительной характеристики показали, что парные конструкции опроса индуцируют более высокую мотивацию у испытуемых серьезно заниматься решением задач и оценивать информацию о задаваемых ситуациях (поведениях налогоплательщиков) более тщательно по сравнению с однопрофильными конструкциями.

Согласно рейтингу достоверности этих конструкций, составленному Йенсом Хайнмюллером, для целей проведения социологических обследований первое место следует отдать методу сопряженных профилей, второе — методу сопряженных парных профилей, третье делят однопрофильное объединение и виньетка с двумя профилями, четвертое занимает — виньетка с одним профилем. Соглашаясь в целом с указанным распределением, полагаем необходимым отметить только одно уточнение, связанное с применением эксперимента в области налогообложения. В частности, для налоговых экспериментов сопряженный парный метод представляется неэффективным, поскольку выбор одного из заданных вариантов налоговой ситуации не является единственно верным. Он в значительной

Сравнительная характеристика форм факторных опросов / Comparative Characteristics of the Forms of Factor Surveys

№ / No.	Форма / Form	Описание / Description	Преимущества / Advantages	Недостатки / Disadvantages
1	Виньетка с одним профилем	Описывается один профиль налогоплательщика в виде короткого абзаца, характеризующего плательщика с атрибутами, перечисленными в тексте, а затем респондентам предлагается ответить на короткие вопросы	Являются наиболее широко используемым факторным дизайном опроса в социальных науках	Отсутствие сопоставления с другой ситуацией или другим налогоплательщиком приводит к неточным ответам респондентов, в том случае, когда они не имеют представления об иных возможных вариантах. Текстовое представление материала воспринимается сложнее, чем табличное
2	Виньетка с двойным профилем	Аналогична виньетке с одним профилем, за исключением того, что две винюетки двух ситуаций плательщиков представлены одна под другой, а затем респондентам предлагается ответить на короткие вопросы по каждому из двух налогоплательщиков	Респондентам имплицитно предлагается сравнить две ситуации, и это повышает вовлеченность в опрос	Текстовое представление материала воспринимается сложнее, чем табличное
3	Однопрофильное объединение	Один профиль налогоплательщика представлен в таблице с двумя столбцами. В первом столбце перечислены наименования атрибутов, а во втором – их значения. Респондентам предлагается ответить на короткие вопросы	Информация более доступна респондентам в табличной форме по сравнению с текстовыми описаниями, используемыми в винюетках	Отсутствие сопоставления с другой ситуацией или другим налогоплательщиком приводит к неточным ответам респондентов, в том случае, когда они не имеют представления об иных возможных вариантах
4	Сопряженный профиль	Профили аналогичны однопрофильным объединениям, за исключением того, что два налогоплательщика представлены рядом друг с другом в таблице сопряжений. Респондентам предлагается ответить на короткие вопросы по каждому из двух налогоплательщиков	Позволяет респондентам легко сравнивать двух налогоплательщиков (две ситуации) по каждому признаку	Не выявлены
5	Сопряженный парный профиль	Эквивалентен сопряженным парным профилям, за исключением того, что респонденты вынуждены выбирать, какое поведение из двух возможных предпочитает налогоплательщик	Позволяет побудить респондентов более тщательно изучить информацию о профилях и повысить их вовлеченность в решение задачи	Наиболее далека от реального выбора, который не ограничен безусловной вероятностью принятия кандидатом строго определенного варианта

Источник / Source: составлено авторами / Compiled by the authors.

Я предприниматель, работаю сам на себя. Я получаю ежемесячный доход (до изъятия налога на доходы физических лиц) в размере 40 000 руб. У меня двое детей. Я должен отдать государству 13% дохода в качестве налога. Штраф за неуплату налога составит 20%. Вероятность, что налоговые органы будут проверять меня и мою деятельность — 5%	
При наличии возможности уклонения от уплаты налога я не буду платить налог ПОЛНОСТЬЮ	Конструкция № 1
При наличии возможности уклонения от уплаты налога я частично уплачу налог, а частично не буду	Отметить единственный вариант ответа
Если встанет выбор: платить налог или прекратить предпринимательскую деятельность, я прекращу ее, даже если она будет прибыльной	

Я предприниматель, работаю сам на себя. Я получаю ежемесячный доход (до изъятия налога на доходы физических лиц) в размере 150 000 руб. У меня нет детей. Я должен отдать государству 15% дохода в качестве налога. Штраф за неуплату налога составит 10%. Вероятность, что налоговые органы будут проверять меня и мою деятельность — 10%	
При наличии возможности уклонения от уплаты налога я не буду платить налог ПОЛНОСТЬЮ	Конструкция № 2
При наличии возможности уклонения от уплаты налога я частично уплачу налог, а частично не буду платить	Отметить единственный вариант ответа
Если встанет выбор: платить налог или прекратить предпринимательскую деятельность, я прекращу ее, даже если она будет прибыльной	

Рис. / Fig. Пример конструкции опроса методом сопряженного парного профиля /
An Example of a Survey Structure the Conjugated Pair Profile Method

Источник / Source: составлено авторами / Compiled by the authors.

степени ограничивает испытуемых в вариантах собственных ответов (см. рисунок).

В рассмотренном на рисунке примере для испытуемых предоставляется выбор всего из двух возможных ситуаций. Например, отсутствуют варианты ответов для добросовестных налогоплательщиков, готовых соблюдать свои налоговые обязательства при любых ситуациях. С другой стороны, изменения сразу нескольких параметров (в данной ситуации — ставки, размера штрафа и вероятности проверки)

в ходе анализа поведения налогоплательщика значительно усложняют обработку результатов эксперимента. По этой причине для целей реализации лабораторного эксперимента в качестве конструкции мы рекомендуем использовать сопряженный профиль, применимый несколько раз при изменении последовательно только одного атрибута от первоначального варианта.

В дополнение к формированию базовых конструкций факторного опроса целесообразно вклю-

чение в элементы неэкспериментального опроса, которые измеряют индивидуальные особенности восприятия налоговой системы и налогового законодательства, механизмов взаимодействия между государствами и особенности моральных установок. Разделение исследования на экспериментальную и неэкспериментальную части позволяет сравнительно оценить модели налогового поведения физических лиц.

Дальнейшая необходимость совершенствования методики проведения экспериментальных опросов в области налогообложения определяется двумя причинами: первая — недостатками самого опросного метода; вторая — спецификой и новизной сферы его применения (налогообложение).

Опросный эксперимент является серьезным инструментом для установления причинно-следственной связи между информацией, выбором налога и оценкой налоговой ставки. Тем не менее существуют важные методические проблемы, которые могут ограничить внешнюю обоснованность результатов проводимых экспериментов. В контексте выявления указанных проблем можно предложить направления совершенствования методики проведения лабораторных экспериментов.

Проблема первая. Результаты могут серьезно зависеть и изменяться в зависимости от гипотетического смещения, так как они основаны на проведении выборочного (а не генерального) исследования. Как отмечает А. П. Киреенко, недостатком лабораторных экспериментов является то, что реальное поведение налогоплательщиков невозможно воспроизвести в искусственной среде, как невозможно воспроизвести реальную жизнь [9]. Таким образом, ответы на гипотетические сценарии могут существенно отличаться от реального поведения налогоплательщиков. Более того, опросные эксперименты подвержены влиянию предвзятости испытуемых, в частности, гипотетической предвзятости, предвзятости социальной желательности, предвзятости молчаливого согласия, удовлетворенности и другим когнитивным предубеждениям, которые могут серьезно нарушить валидность экспериментальных методов опроса. Эти предубеждения могут привести к тому, что респонденты будут вести себя совершенно иначе, когда делают выбор в рамках эксперимента, по сравнению с аналогичным выбором в реальном мире.

Решение первой проблемы. Данная проблема достаточно эффективно решается при формировании адекватной выборки испытуемых, которая помимо критерия репрезентативности должна быть состоятельной. Репрезентативность выборки определя-

ется ее количественным составом. Обеспечение условия состоятельности может быть достигнуто за счет включения в эксперимент всех студентов потока, группы. В случае формирования группы на основании выборки последняя должна включать различные категории студентов с равной вероятностью попадания в такую выборку. Для оценки ошибки выборки и вероятностных значений генеральной совокупности статистической наукой разработаны формулы их определения, которые целесообразно применять на этапе обобщения результатов эксперимента:

1) среднюю ошибку выборки:

$$m = \sqrt{\frac{\sum \varepsilon_i^2 f_i}{\sum f_i}}, \quad (1)$$

где ε_i — величина меняющихся конкретных ошибок;

f_i — частота (вероятность) встречаемости той или иной конкретной ошибки;

2) среднюю ошибку выборочной средней:

$$m_{\bar{x}} = \frac{\sigma}{\sqrt{n}}, \quad (2)$$

где σ — среднее квадратическое отклонение выборочной совокупности;

x — значение анализируемого признака;

n — количество наблюдений в эксперименте;

3) предельную ошибку выборочной средней:

$$E_{\bar{x}} = t m_{\bar{x}}, \quad (3)$$

где t — нормативное значение функции нормального распределения.

Количественная оценка ошибок выборки в проведении налоговых лабораторных экспериментов представляется крайне важной. Потому как, в отличие от классических социальных опросов, факторные опросы в налогообложении требуют, как правило, количественную оценку детерминант (налоговой нагрузки, налоговой ставки, размера штрафов за нарушение налогового законодательства и т.п.).

Проблема вторая. В ряде случаев итоговые результаты могут быть повторно получены только при условии ответа на вопросы с конкретной (аналогичной) формулировкой, используемой в вопроснике. Формулирование синонимичного вопроса способно менять результаты при неверном его толковании.

Решение второй проблемы. Для однозначного толкования результатов эксперимента в области

налогообложения необходимо максимально просто формулировать ситуацию и факторы, закладываемые в виньетку (лист опроса). В налогообложении это представляется особенно актуальным, по той причине, что физические лица на скрытом уровне воспринимают налоговое законодательство непонятным, а саму налоговую систему сложной. На первый план эта проблема выходит, когда в опросе принимают участие студенты различных профилей и факультетов, включая экономистов и неэкономистов. В связи с чем перед опросом следует проводить вводную инструкцию с пояснениями по содержанию виньетки (карточки) и детальному описанию того, что требуется от испытуемых. Кроме того, крайне важно, чтобы все испытуемые оценивали сразу все ситуации в один подход. В ряде случаев возможна ситуация, когда после проведения одного этапа эксперимента часть людей отказывается в принципе продолжать свое участие в нем. Это не следует признавать негативной ситуацией, скорее всего, наоборот, данное обстоятельство может более ярко характеризовать отдельные поведенческие особенности налогоплательщиков. С другой стороны, это выдвигает требование к достаточно большой входной численности испытуемых (о чем также свидетельствует необходимость репрезентативности выборки, описанная ранее). Анализ научной литературы показал, что для получения адекватных результатов выборка для эксперимента должна составлять 100–200 испытуемых [36]. Проведенные ранее научные исследования выявили, что причинно-следственные связи, установленные с помощью таких выборочных экспериментов, как правило, подтверждаются в естественных условиях [25].

Проблема третья. Гипотетический характер эксперимента может представлять собой определенные сложности, так как ответы испытуемых не связаны с материальной или иной формой выгоды. Иными словами, участников должна интересовать не только сама игра, но и ее результаты.

Решение третьей проблемы. Согласно теории У. Смита, вознаграждение, получаемое респондентами в процессе эксперимента, должно быть тесно связано с результатами их действий, быть значимым и компенсировать любые неудобства и издержки, а также должно быть конфиденциальным (не известным другим участникам) [37]. В связи с невозможностью выплаты денежных средств студенческому сообществу могут быть предложены, к примеру, варианты их стимулирования путем доначисления дополнительных баллов к текущему рейтингу по читаемым дисциплинам [9]. С другой стороны, есть целый ряд исследований, согласно

которым гипотетический характер эксперимента оказывает лишь незначительное влияние на его результаты [38]. Неоднократно в научных статьях документировано отсутствие различий в эффектах налогового поведения и получения предпочтений при сравнении гипотетических сценариев с реальными вознаграждениями и при отсутствии [39, 40]. Полагаем, что утилитарное поведение интервьюеров можно скорректировать за счет большей детализации вводной информации и позитивной мотивации к добросовестному, искреннему поведению в ходе эксперимента. Такая мотивация предполагает исключение возможности наказания в учебном процессе за выбор вариантов незаконного поведения.

Проблема четвертая. Общая проблема с измерением поведенческих намерений состоит в том, что респонденты могут отказываться отвечать на вопросы о готовности совершить налоговое мошенничество или лгать из-за социальных воззрений окружающего общества, чтобы казаться лучше, чем они есть.

Решение четвертой проблемы. Существуют несколько методов, позволяющих свести данную проблему к минимуму. Во-первых, для устранения указанного недостатка преимущественно проведение интернет-опросов, так как они увеличивают социальную дистанцию между исследователем и респондентом, что снижает предвзятость в ответах. Во-вторых, конфиденциальность и анонимность ослабляют предвзятость испытуемых при ответах на вопросы. Хотя, с другой стороны, при наличии персональных вознаграждений за участие в эксперименте анонимность оказывается невозможной.

В данном аспекте перед исследователем стоит принципиальный выбор подхода к проведению эксперимента: анонимного, но без вознаграждения испытуемых за участие; и гласного, но с вознаграждением испытуемых. При этом критерии выбора для ученых, проводящих эксперимент, должны обосновываться сравнительной характеристикой рисков при разных способах его реализации.

ВЫВОДЫ

Феномен уклонения от уплаты налогов изучается при помощи различных экспериментальных методов. Лабораторный эксперимент — это относительно экономичный способ изучения поведения налогоплательщиков в ситуациях, которыми нелегко манипулировать в «реальном» мире; он также позволяет исследователям контролировать смешивающие переменные, которые могут влиять на поведение наряду с интересующими перемен-

ными. Он может использоваться для развития инструментария исследования оптимального уровня налоговой нагрузки физических лиц как важнейшего мотива законопослушного поведения налогоплательщика. Нами выявлены проблемы применения лабораторных экспериментов в форме опроса и предложены возможные варианты их решения. На основе сравнительной характеристики форм факторных опросов в качестве приоритетной был выбран сопряженный парный профиль.

В завершение отметим, роль академической подготовки в поведении студентов в экспериментах неясна. В связи с этим в качестве возможного на-

правления для продолжения данного исследования возможно изучение в лабораторном эксперименте роли образования в налоговом поведении и формировании налоговой культуры. Сфера обучения участников, а также образовательные профили испытуемых могут иметь существенное значение в контексте изучения налоговой грамотности. Другим направлением применения лабораторного эксперимента является изучение потенциальных эффектов от планируемых новаций в налогообложении и налоговом администрировании, например введение единого налогового счета, автоматизированной упрощенной системы налогообложения и т.п.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ / REFERENCES

1. Slemrod J., Blumenthal M., Christian C. Taxpayer response to an increased probability of audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*. 2001;79(3):455–483. DOI: 10.1016/S 0047-2727(99)00107-3
2. Torgler B. A field experiment in moral suasion and tax compliance focusing on underdeclaration and overdeduction. *Finanz Archiv / Public Finance Analysis*. 2013;69(4):393–411. DOI: 10.1628/001522113X675647
3. Clotfelter C. T. Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The Review of Economics and Statistics*. 1983;65(3):363–373. DOI: 10.2307/1924181
4. Ali M. M., Cecil H. W., Knoblett J. A. The effects of tax rates and enforcement policies on taxpayer compliance: A study of self-employed taxpayers. *Atlantic Economic Journal*. 2001;29(2):186–202. DOI: 10.1007/BF02299137
5. Gërzhani K. “Did you pay your taxes?” How (not) to conduct tax evasion surveys in transition countries. *Social Indicators Research*. 2007;80(3):555–581. DOI: 10.1007/s11205-006-0007-x
6. Muehlbacher S., Kirchler E. Mental accounting of selfemployed taxpayers: On the mental segregation of the net income and the tax due. *Finanz Archiv / Public Finance Analysis*. 2013;69(4):412–438. DOI: 10.1628/001522108X675656
7. Freidland N., Maital Sh., Rutenberg A. A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*. 1978;10(1):107–116. DOI: 10.1016/0047-2727(78)90008-7
8. Пинская М. Р. Лабораторный эксперимент как инновационный подход к выявлению причин уклонения от уплаты налогов. *Экономика и управление: проблемы и решения*. 2017;2(10):42–45.
Pinskaya M. R. Laboratory experiment as innovative approach of finding out the reasons of tax avoidance. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*. 2017;2(10):42–45. (In Russ.).
9. Kireenko A. P., Nevzorova E. N., Kireyeva A. F., Filippovich A. S., Khoroshavina E. S. Lab experiment to investigate tax compliance: The case of future taxpayers’ behavior in Russia and Belarus. *Journal of Tax Reform*. 2018;4(3):266–290. DOI: 10.15826/jtr.2018.4.3.056
10. Elffers H., Robben H. S. J., Hessing D. J. On measuring tax evasion. *Journal of Economic Psychology*. 1992;13(4):545–567. DOI: 10.1016/0167-4870(92)90011-U
11. Elffers H., Weigel R. H., Hessing D. J. The consequences of different strategies for measuring tax evasion behavior. *Journal of Economic Psychology*. 1987;8(3):311–337. DOI: 10.1016/0167-4870(87)90026-2
12. Hite P. A. An examination of the impact of subject selection on hypothetical and self-reported taxpayer noncompliance. *Journal of Economic Psychology*. 1988;9(4):445–466. DOI: 10.1016/0167-4870(88)90013-X
13. Alm J., Bloomquist K. M., McKee M. On the external validity of laboratory tax compliance experiments. *Economic Inquiry*. 2015;53(2):1170–1186. DOI: 10.1111/ecin.12196
14. Cummings R. G., Martinez-Vazquez J., McKee M., Torgler B. Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2009;70(3):447–457. DOI: 10.1016/j.jebo.2008.02.010
15. Kirchler E., Muehlbacher S., Kastlunger B., Wahl I. Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. In: Alm J., Martinez-Vazquez J., Torgler B., eds. *Developing alternative frameworks for explaining tax compliance*. Abingdon: Routledge; 2010:15–31. (Routledge International Studies in Money and Banking).

16. Alm J., McKee M., Beck W. Amazing grace: Tax amnesties and compliance. *National Tax Journal*. 1990;43(1):23–37. DOI: 10.1086/NTJ41788822
17. Torgler B., Schaltegger C.A. Tax amnesties and political participation. *Public Finance Review*. 2005;33(3):403–431. DOI: 10.1177/10911421052754
18. Alm J. Measuring, explaining, and controlling tax evasion: Lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*. 2012;19(1):54–77. DOI: 10.1007/s10797-011-9171-2
19. Torgler B. Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*. 2002;16(5):657–683. DOI: 10.1111/1467-6419.00185
20. Webley P., Robben H.S.J., Elffers H., Hessing D.J. Tax evasion: An experimental approach. Cambridge: Cambridge University Press; 1991. 158 p. (European Monographs in Social Psychology).
21. Torgler B. Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis. Cheltenham: Edward Elgar; 2007. 317 p. DOI: 10.4337/9781847207203
22. Ashby J.S., Webley P., Haslam A.S. The role of occupational taxpaying cultures in taxpaying behaviour and attitudes. *Journal of Economic Psychology*. 2009;30(2):216–227. DOI: 10.1016/j.joep.2008.08.005
23. Wenzel M. An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology*. 2004;25(2):213–228. DOI: 10.1016/S 0167-4870(02)00168-X
24. Kirchler E. Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes. *Journal of Socio-Economics*. 1999;28(2):131–138. DOI: 10.1016/S 1053-5357(99)00003-7
25. Hainmueller J., Hangartner D., Yamamoto T. Validating vignette and conjoint survey experiments against real-world behavior. *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America*. 2015;112(8):2395–2400. DOI: 10.1073/pnas.141658711
26. Alm J., Bloomquist K.M., McKee M. Comparing student and non-student reporting behavior in tax compliance experiments. IRS Research Bulletin. 2011;(1500):93–98. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/11rescon.pdf>
27. Muehlbacher S., Kirchler E. Taxperiments: About the external validity of laboratory experiments in tax compliance research. *Die Betriebswirtschaft*. 2016;76(1):7–19. URL: https://www.researchgate.net/publication/293798594_Taxperiments_About_the_external_validity_of_laboratory_experiments_in_tax_compliance_research
28. Wartick M.L., Madeo S.A., Vines C.C. Reward dominance in tax-reporting experiments: The role of context. *The Journal of the American Taxation Association*. 1999;21(1):20–31. DOI: 10.2308/jata.1999.21.1.20
29. Wahl I., Kastlunger B., Kirchler E. Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the “slippery slope framework”. *Law & Policy*. 2010;32(4):383–406. DOI: 10.1111/j.1467-9930.2010.00327.x
30. Alm J., Bloomquist K.M., McKee M. When you know your neighbour pays taxes: Information, peer effects, and tax compliance. *Fiscal Studies*. 2017;38(4):587–613. DOI: 10.1111/1475-5890.12111
31. Bloomquist K.M. A comparative analysis of reporting compliance behavior in laboratory experiments and random taxpayer audits. In: Proc. annual conference on taxation and minutes of the annual meeting of the National Tax Association (November 12–14, 2009). Washington, DC: National Tax Association; 2009;102:113–122. URL: <https://ntanet.org/wp-content/uploads/proceedings/2009/013-bloomquist-a-comparative-analysis-2009-nta-proceedings.pdf>
32. Lane T. Discrimination in the laboratory: A meta-analysis of economics experiments. *European Economic Review*. 2016;90:375–402. DOI: 10.1016/j.eurocorev.2015.11.011
33. Rice D. Nature, the experimental laboratory, and the credibility of hypotheses. In: Smith V.L. Papers in experimental economics. Cambridge: Cambridge University Press; 1991:56–63. DOI: 10.1017/CBO9780511528354.005
34. Милгром П., Робертс Дж. Экономика, организация и менеджмент. В 2-х т. Пер. с англ. СПб.: Экон. шк.; 1999. Т. 1. 468 с.; Т. 2. 422 с.
Milgrom P.R., Roberts J.D. Economics, organization and management. London; Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall; 1992. 621 p. (Russ. ed.: Milgrom P., Roberts J. Экономика, organizatsiya i menedzhment. In 2 vols. St. Petersburg: The School of Economics; 1999. Vol. 1. 468 p.; Vol. 2. 422 p.).
35. Smith V.L. Papers in experimental economics. Cambridge: Cambridge University Press; 1991 828 p. DOI: 10.1017/CBO9780511528354
36. Григорян Л.К., Горинова Е.В. Факторный опрос: преимущества, область применения, практические рекомендации. *Социальная психология и общество*. 2016;7(2):142–157. DOI: 10.17759/sps.2016070210

- Grigoryan L. K., Gorinova E. V. Factorial survey: Benefits, applications and practical guidelines. *Sotsial'naya psikhologiya i obshchestvo = Social Psychology and Society*. 2016;7(2):142–157. (In Russ.). DOI: 10.17759/sps.2016070210
37. Smith V. L. Experimental economics: Induced value theory. *The American Economic Review*. 1976;66(2):274–279. URL: https://www.researchgate.net/publication/4721321_Experimental_Economics_Induced_Value_Theory
38. Abbiati L., Antinyan A., Corazzini L. A survey experiment on information, taxpayer preferences, and perceived adequacy of the tax burden. *Heliyon*. 2020;6(3): e03576. DOI: 10.1016/j.heliyon.2020.e03576
39. Lambertson C. A spoonful of choice: How allocation increases satisfaction with tax payments. *Journal of Public Policy & Marketing*. 2013;32(2):223–238. DOI: 10.1509/jppm.11.084
40. Lambertson C., De Neve J. E., Norton M. I. The power of voice in stimulating morality: Eliciting taxpayer preferences increases tax compliance. *Journal of Consumer Psychology*. 2018;28(2):310–328. DOI: 10.1002/jcpy.1022

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS



Миляуша Рашитовна Пинская — доктор экономических наук, доцент, руководитель Центра налоговой политики, Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

Milyausha R. Pinskaya — Dr. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Head of the Tax Policy Center, Financial Research Institute of Ministry of Finance of Russian Federation, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-9328-1224>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:
mpinskaya@nifi.ru



Анна Витальевна Тихонова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия

Anna V. Tikhonova — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-8295-8113>
AVTikhonova@fa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 17.08.2023; после рецензирования 17.04.2023; принята к публикации 27.04.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 17.08.2023; revised on 17.04.2023 and accepted for publication on 27.04.2023.

The authors read and approved the final version of the manuscript.