

РАЗДЕЛ V. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА

УДК 336.22

ЗАВИСИМОСТЬ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ ОТ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ОСНОВЕ ЗАКОНА АРТУРА ЛАФФЕРА**Л.Р. Стругова, руководитель Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю, государственный советник Российской Федерации 3 класса**Электронный адрес: 59@r59.nalog.ru

Управление Федеральной налоговой службы по Пермскому краю, 614990, г. Пермь, ул. Окулова, 46

Рассматриваются проблемы, связанные с исследованиями практического применения закона Артура Лаффера об особой зависимости налоговых поступлений от совокупной налоговой нагрузки. На основании анализа результатов эксперимента в сфере налогообложения, проведенного в Пермском крае, а также практического опыта работы региональных налоговых органов в 2006 - 2011 гг., представлено обоснование необходимости учета влияния на соотношения Лаффера некоторых относительно субъективных факторов, в том числе действующей системы налогового администрирования, уровня налоговой культуры и других.

Ключевые слова: кривая Лаффера; налог на прибыль организаций; пермский эксперимент в налогообложении; система налогового администрирования; налоговая культура.

В общественном мнении, сформированном преимущественно под влиянием популярных средств массовой информации, сегодня достаточно прочно утвердилось мнение, что любое повышение налоговой нагрузки неизбежно влечет падение платежной дисциплины, снижение объемов налоговых поступлений, уход экономики в тень. Именно таким незамысловатым образом в общественном сознании интерпретируются закономерности, сформулированные А. Лаффером об особой зависимости налоговых поступлений от совокупной налоговой нагрузки. Между тем существует достаточно много научных исследований, ставящих своей целью определить на классической кривой Лаффера так называемые точки «оптимума», позволяющие зафиксировать условия, при которых объемы налоговых поступлений в государстве становились бы максимальными.

Большинство отечественных экономистов опирается в своих разработках [1,3,4,7,8,12,13] на так называемую оптимизационную идеологию анализа и оценки, описывающую влияние налоговых ставок на производственную активность экономики, а также устанавливающую зависимость между показателями роста производства и объема фискальных сборов.

При этом анализу подвергаются преимущественно экономические факторы влияния на процесс, такие как ставки налогов, затраты на

заработную плату, амортизационные отчисления, материальные затраты (промежуточное потребление), совокупные налоговые поступления, валовой общественный продукт. Исследуется влияние сложившейся суммы налоговой задолженности, добавленной стоимости легального сектора экономики в основных ценах, чистых (без субсидий) косвенных налогов на продукты и импорт (НДС, акцизы, таможенные пошлины) и т.д.[3].

Интерес для практической деятельности представляет и Концепция так называемой дескриптивной модели, воспроизводящей процесс формирования фискальных платежей в инфляционной среде. В отличие от традиционных оптимизационных моделей, согласно которым фискальный эффект от увеличения ставок налогов расщепляется на два субэффекта (влияние налоговых ставок на производственную активность экономик и влияние роста производства на объем фискальных сборов), в дескриптивной модели они сливаются в один. Поэтому на производственную стратегию предприятия влияют ценовые сдвиги, а не изменения налоговых ставок. Именно этот показатель подлежит непосредственной оценке [2].

Несмотря на различие существующих методик, неоспоримым фактом является обстоятельство, что универсального решения задачи определения оптимальных точек Лаффера в качестве достаточно понятных рекомендаций для

практической деятельности до настоящего времени не предложено. Причина заключается в том, что большинство исследователей либо оперируют микроконструкциями, не позволяющими выйти на уровень макрообобщений, либо используют параметры, не ориентированные на применяемую в практической деятельности статистическую отчетность.

Кроме этого, в вышеупомянутых исследованиях, по существу, не принимается во внимание трансформация соотношения налоговых поступлений и налоговой нагрузки в зависимости от субъективных факторов. К таковым, в частности, могут быть отнесены действующая в государстве в конкретный период времени эффективность системы налогового администрирования, характер взаимоотношений органов федеральной исполнительной власти с региональными и местными органами управления, уровень налоговой культуры различных категорий налогоплательщиков и другие.

Между тем практика показывает, что эти факторы при определенных условиях могут либо усиливать, либо компенсировать влияние друг друга. Наглядным подтверждением этого является ситуация, когда налоги «подняты», что называется, «до упора», например в странах с централизованной экономикой, а производство тем не менее не сворачивается и собираемость налогов остается значительной. Современные исследователи закона Лаффера данный факт признают, однако характеризуют подобные ситуации как исключительные (пограничные) и на этом основании при расчетах точек оптимума в алгоритмы и формулы расчетов не включают.

Оценивая результаты практической деятельности налоговых органов, в том числе Управления ФНС России по Пермскому краю, можно предположить, что такой подход не является обоснованным.

С 1 января 2006 г. законодатели Пермского края приняли беспрецедентное решение в инициативном порядке значительно снизить налоговую нагрузку на бизнес [5]. В пределах

своих полномочий они пересмотрели региональную составляющую ставки налога на прибыль с 17,5 до 13,5%. В итоге юридическим лицам предоставлена возможность платить налог на прибыль по ставке 20% (вместо 24).

Суть идеи – попытаться создать более благоприятные, чем в других регионах условия для предпринимательства, высвободить средства предприятий на инновационное развитие, решение социальных программ и повышение зарплаты работникам. Региональному бюджету предпринятый шаг стоил тогда по разным оценкам, порядка 3 млрд руб. (около 10% всех его доходов).

С 1 января 2009 г. федеральный законодатель в качестве антикризисной меры принимает аналогичное решение и понижает ставку еще на 4,5% [14]. Поскольку в крае корректировать собственные решения не стали, сложился прецедент – ставка по налогу на прибыль организаций в регионе оказалась сниженной на 8,5%.

В результате поступления по налогу на прибыль во все уровни бюджетов в 2007 г. составили в регионе 26 млрд руб. Снижение объемов относительно предшествующего года оказалось меньше ожидаемого – всего 0,7%. В 2008 г. поступления налога на прибыль превысили 53,2 млрд руб., при росте объемов более чем в 2 раза. В 2009 г. (посткризисном), после снижения ставки налога на федеральном уровне, поступления составили 19 млрд руб. Произошло снижение налоговых объемов в 2,8 раза. Однако в 2010 г. рост составил 52% при объеме поступлений 28,9 млрд руб. В 2011 г. тенденция укрепилась. Поступления превысили 40,3 млрд руб. при годовом увеличении в 1,4 раза (или на 11,4 млрд руб.). В 1 квартале 2012 г. по сравнению с аналогичным периодом прошлого года поступления увеличились на 67%. Соразмерно динамике поступлений изменялась и доля этого налога в консолидированном бюджете Пермского края (см. табл.1).

Таблица 1

Изменение доли налога на прибыль в консолидированном бюджете Пермского края в 2006 – 2012 гг., %

Показатель	2006	2007	2008	2009	2010	2011	1 кв. 2012
Доля налога на прибыль в консолидированном бюджете Пермского края	39,2	31,3	41,8	25,4	31,2	36,8	45,3

Можно заключить, что динамические характеристики показателя соответствуют закономерностям Лаффера. Однако означает ли это, что решение о снижении ставок «сработало» автоматически и при этом изменилось отношение бизнеса к исполнению обязанности по уплате налогов?

Известно, что приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ была утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее – Концепция планирования) [11]. Обществу и бизнесу предложена идея – федеральная налоговая служба формулирует и публикует в средствах массовой ин-

формации общедоступные критерии, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, а налогоплательщики в лице руководителя, бухгалтера и финансиста получают возможность учитывать это в своей работе.

В число общедоступных критериев среди прочих были включены такие показатели, как отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов, опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг), значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики [18].

Одновременно в налоговых органах была введена практика постоянного мониторинга организации по каждому критерию. Руководители организаций со значительными суммами убытков на регулярной основе приглашались

для пояснений на заседания специально созданных в каждом территориальном налоговом органе комиссий. Результаты публиковались в средствах массовой информации. При отсутствии реакции организации включались в план проведения выездных налоговых проверок.

Об интенсивности и результативности проводимой работы свидетельствуют статистические данные. Например, в 2010 г. на заседаниях комиссий по работе с убыточными предприятиями были заслушаны руководители и представители 1041 организации налогоплательщиков. Из них 403 представили уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль с уменьшенной суммой убытка более чем на 723,7 млн руб. и заявленной прибылью 80,8 млн руб. Проводимая работа в сочетании с контрольными мероприятиями не могла не сказаться на результатах. В табл. 2 представлены данные об изменениях доли убыточных предприятий в Пермском крае в 2006 – 2011 гг.

Таблица 2

**Изменение доли убыточных предприятий
в Пермском крае в 2006 – 2011 гг., %**

Показатель	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Доля убыточных предприятий в регионе	22,2	17,0	17,9	19,7	16,7	13,2

Активно влияла система налогового администрирования и на объемы поступлений по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ). В табл. 3 представлены данные, свидетельствующие о том, что прогнозы аналитиков о

неизбежном снижении поступлений по данному налогу в связи с повышением с 1 января 2011 г. ставок страховых взносов не сбывались [15, 16]. Несмотря на это обстоятельство, положительная динамика НДФЛ сохранилась.

Таблица 3

**Темпы роста поступлений по налогу на доходы
физических лиц в Пермском крае в 2006 – 2012 гг., %**

Показатель	2006	2007	2008	2009	2010	2011	1 кв. 2012 г. к 1 кв. 2011 г.
Темп роста (снижения) поступлений налога на доходы физических лиц	26,9	37,2	31,1	- 11,1	9,2	9,6	11,1

Наряду с такими факторами, как снижение ставки налога на прибыль, на ситуацию влияет интенсивная профилактическая работа созданных в каждой инспекции комиссий по легализации налогооблагаемой базы. Например, в 2011 г. на их заседаниях было заслушано 1426 работодателей. Из них 255 немедленно увеличили уровень заработной платы, отражаемый в отчетности, при этом 141 предприниматель представил корректирующие налоговые декларации по НДФЛ с увеличением суммы облагаемого дохода на 132,8 млн руб.

Безусловно, перечень определяющих факторов много шире. Например, не может не учитываться повышение требовательности к

представителям бизнеса, пренебрегающим закон. В 2011 г. по результатам 1173 выездных налоговых проверок к уплате в бюджет в регионе дополнительно начислено более 3,6 млрд руб. налогов, штрафов и пени. В правоохранительные органы передано 217 материалов. По 15 материалам проверок возбуждены уголовные дела. При этом следует отметить, что при возбуждении по факту неуплаты налогов уголовного дела необходимые денежные средства для погашения налоговой задолженности находились незамедлительно.

Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг. [9], а затем и

на период до 2015 г. [10] в числе мер по повышению доходной части бюджетной системы предусмотрено введение налога на недвижимость. В связи с этим интерес представляют результаты пермского эксперимента 2009-2011 гг. по организации межбюджетных отношений в звене «край – муниципалитет».

С 1 января 2009 гг. в условиях экономического кризиса в регионе была реализована идея передачи части налогов с краевого уровня на местный. Решение было принято в отношении 15%-го налога на доходы с физических лиц, 70%-го налога на имущество организаций и 100%-го транспортного налога. В результате доля доходов от налогов в местных бюджетах Пермского края достигла в среднем 60% собственных доходов.

Преследовалась цель – повысить платежную активность и дисциплину налогоплательщиков. Во внимание приняты поведенческие мотивы людей, осознающих, что своими деньгами они наполняют местные бюджеты. Одновременно законодатели стремились заинтересовать в собираемости налогов органы власти на местах [17].

Ожидаемый эффект был достигнут. Заинтересованность проявилась в улучшении взаимодействия налоговых органов и муниципалитетов. Его основой стали принятые в 2008 г. по инициативе регионального налогового управления решения Совета муниципальных образований, а затем и Совета глав муниципальных районов и городских округов при губернаторе Пермского края от 28 июня 2010 г. Непосредственная деятельность на местах осуществлялась на основе соответствующих соглашений и ежегодно составляемых планов совместных мероприятий по повышению собираемости налогов.

На результаты работы по обеспечению налоговых поступлений в местные бюджеты в период кризиса 2009 г. позитивно повлияла практика вручения уведомлений на уплату имущественных налогов физическим лицам так называемыми альтернативными способами, активное участие в этой работе муниципалитетов. В табл. 4 представлено соотношение способов предъявления физическим лицам имущественных налогов в 2009 г.

Таблица 4

Вручение уведомлений на уплату имущественных налогов физическим лицам в Пермском крае в 2010 г.

№ п/п	Способы	Количество, тыс. ед.	Доля, %
1	Лично – сотрудниками налоговых органов при домовом обходе	123	9,3
2	Лично – сотрудниками налоговых органов при посещении налогоплательщиками инспекций	29,6	2,3
3	На предприятиях по месту работы	33,6	2,6
4	Через ТСЖ, ЖСК, садоводческие кооперативы	8,7	0,7
5	Через администрации поселений	216	16,4
6	Через ФГУП «Почта России» (уведомления по межгороду)	80,5	6,1
7	Через различные курьерские службы, в том числе при организующей роли местных администраций	824	62,6

Интересные наблюдения предоставила практика налогового администрирования и в 2011 г., в период увеличения в регионе ставок транспортного налога [6]. Суммарно ставки возросли более чем в 1,5 раза (для автомобиля мощностью двигателя до 100 л.с. с 18 до 25 руб.).

Несмотря на негативное восприятие населением этого события, позитивная динамика поступлений была сохранена. Местные бюджеты по данному налогу получили более 1 млрд руб., что на 19,4 % больше, чем за 2010 г. При этом в ИФНС России по г. Чайковскому, а также в Межрайонной ИФНС России №6 (г. Лысь-

ва), активно использовавших способ вручения «лично», в том числе на градообразующих предприятиях, поступления налога удвоены.

Главным итогом работы, проведенной налоговыми органами совместно с местными органами власти, являются ритмичные налоговые поступления в местные бюджеты, их положительная динамика, несмотря на кризисные явления в экономике в 2009-2010 гг. При этом имущественные налоги физических лиц оказались единственным доходным источником, сохранившим в этот период положительную динамику (см. табл. 5).

Таблица 5

**Налоговые поступления в местные бюджеты
в Пермском крае в 2006 – 2011 гг.**

Показатель	2007	2008	2009	2010	2011
Налоговые поступления в местные бюджеты в Пермском крае, млрд руб.	12,1	15,7	22,3	23,6	25,4

Безусловно, представленные выше меры унифицированным инструментом решения задачи признаны быть не могут. Тем не менее, судя по результату, в кризисный период они оказались достаточно действенными. Повышение налоговой культуры налогоплательщиков и общества в целом – неотъемлемый фактор увеличения налоговых поступлений.

Подавляющее большинство современных исследователей закона Лаффера, поэтапно расширяя перечень аргументов, включаемых в формулу расчета налоговых поступлений от совокупной налоговой нагрузки, оставляют без внимания либо ограничиваются лишь упоминанием о таких немаловажных факторах, как уровень налоговой культуры налогоплательщиков.

Между тем этот аргумент при прочих равных условиях может вносить в процесс поиска точек «оптимума» существенные поправки. Например, не является секретом, что в настоящее время в регионе существуют и достаточно успешно работают несколько десятков крупных предприятий, которые уплачивают налоги только после выставления соответствующих требований со стороны налоговых органов. Все они нормально функционируют, платежеспособны, обеспечивают крупные суммы поступлений, однако налоги платят только после вмешательства налоговиков. При этом получается, что государство выступает в качестве кредитора таких фирм, поскольку в результате подобной политики они извлекают из ситуации прямую выгоду – пеня за просрочку уплаты налога несравненно ниже цены банковского кредита.

Почему такое происходит? С одной стороны, «виновато» несовершенство законодательства. С другой – это проявление низкой социальной ответственности и налоговой культуры налогоплательщиков.

В исправление ситуации определенным вклад может внести Федеральная налоговая служба. Ее руководство исходит из того, что эффективность налоговых поступлений обеспечивается как за счет развития современных информационных технологий и сервисов для налогоплательщиков, так и за счет изменения их мотивации. С этой целью в 2010 г. ФНС России была разработана и предложена к реализации Концепция организации работы с налогоплательщиками, в которой, с учетом накопленного

отечественного и мирового опыта, определены новые приоритеты и задачи.

В ее основу положен принцип сервисно ориентированного подхода, предполагающего переход от сугубо технологической модели развития службы к социотехнологической модели, от обслуживания налогоплательщиков по формуле «Долго. Сложно. Неудобно» к формуле «Быстро. Просто. Удобно. Профессионально». Преследуется цель – достижение необходимого уровня предоставления налогоплательщикам государственных услуг через развитие понятного, удобного и экономически оправданного налогового администрирования, повышение налоговой культуры и мотивации налогоплательщиков к исполнению налоговых обязательств.

В частности, развитие налоговой культуры и мотивации налогоплательщиков предполагается через расширение коммуникации налоговых органов с налогоплательщиками, а также через политику адресного информирования с учетом особенностей, потребностей и возможностей различных групп налогоплательщиков. Ставка сделана на современные информационные технологии.

Среди них получающие популярность налоговые вебинары, прием налогоплательщиков в мобильных офисах налоговой службы и общественных приемных, ответы на вопросы с помощью «горячей линии» и прямых эфиров на различных телевизионных, радио- и интернет-площадках.

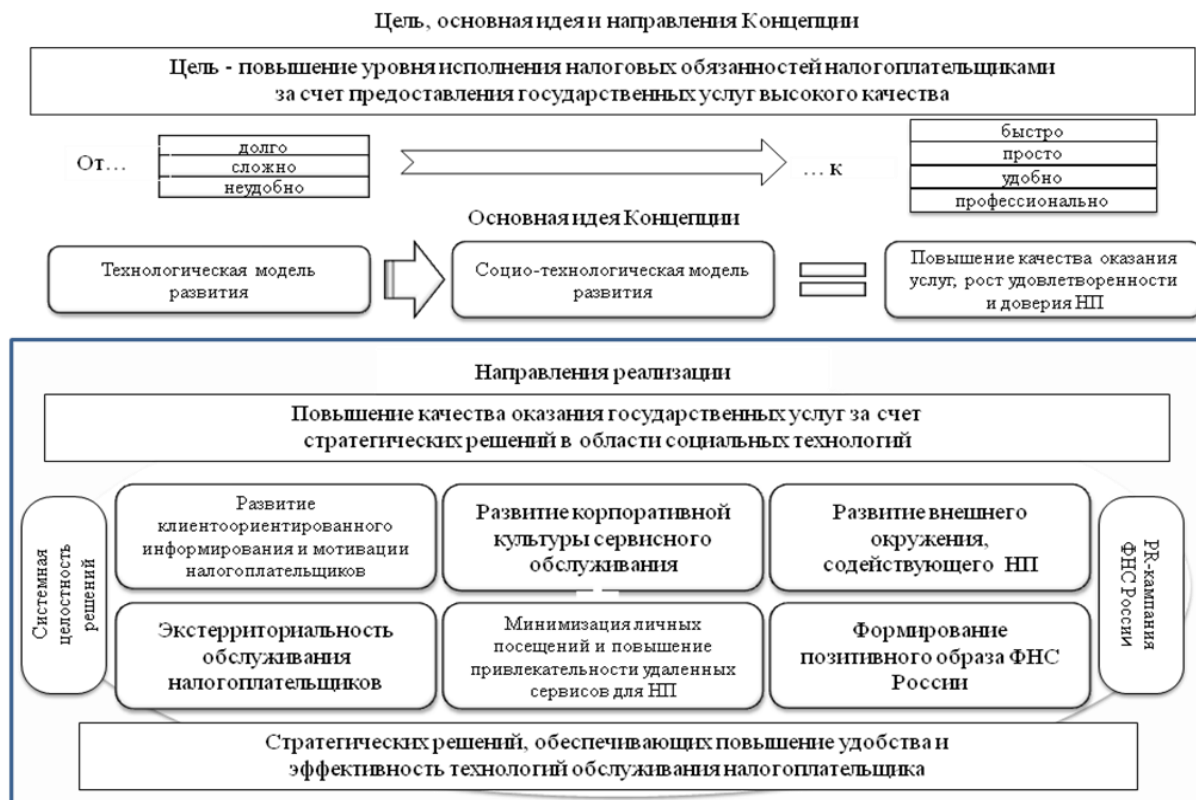
Социологические опросы показывают, что более 80% налогоплательщиков в настоящее время предпочитают обращаться в налоговые органы лично. Это в несколько раз превышает практику других стран. Поэтому курс взят на расширение дистанционного обслуживания, упрощение и стандартизацию сервисов и процедур, улучшение качества личного обслуживания и минимизацию личных обращений налогоплательщиков.

Предполагается развитие электронных сервисов (расширение функциональности «личного кабинета налогоплательщика», улучшение навигации на сайте с использованием форматов «жизненных сценариев», расширение on-line сервисов и т.д.); модернизация телефонных сервисов (Единый справочник типовых вопросов и ответов, применение автодозвона, внедрение

стандарта телефонного обслуживания); улучшение почтовых сервисов (размещение информатов и информационных материалов в почтовых отделениях). Особо важным направлением признана работа со школьниками и подростками, поскольку формирование налоговой культуры,

преодоление налоговой неграмотности и правового нигилизма нужно начинать как можно раньше.

На рисунке представлена структурно - логическая схема процесса реформирования системы работы с налогоплательщиками.



Структурно - логическая схема процесса реформирования системы работы с налогоплательщиками.

Концепция рассчитана на 2011-2014 гг. и нацелена на достижение ряда показателей. Доля дистанционного обслуживания поданных деклараций и отчетов должна составить не менее 70%; 80% юридических лиц, 75% предпринимателей. Удовлетворенность налогоплательщиков работой налоговых органов должна составлять не менее 80 %.

Результаты практической деятельности налоговых органов Пермского края по реализации рассматриваемой Концепции в 2011 г. позволяют заключить, что большинство внедряемых инноваций получают позитивную оценку налогоплательщиков, востребованы ими и оказывают непосредственное влияние на налоговые поступления.

Прежде всего, налогоплательщикам предоставлена возможность вести информационный обмен с налоговой инспекцией по каналам связи.

По данным на 01.04.2012 электронный документооборот с налоговыми органами освоили более 73% организаций и 55% индивидуальных предпринимателей, ведущих финансово-

хозяйственную деятельность и представляющих налоговую и бухгалтерскую отчетность. В их распоряжении более двух десятков услуг, оказываемых в электронном виде, в том числе проведение сверки расчетов, доступ к карточке расчетов с бюджетом, получение уведомлений, требований и других документов.

Всем налогоплательщикам предоставлен доступ к информации 17 открытых on-line сервисов сайта Управления WWW.r59.nalog.ru, таких как «Проверь себя и контрагента», «Обращение в ИФНС (УФНС)», «Узнай свою задолженность». Например, к последнему за 2011 г. в Пермском крае обратилось более 475 тыс. пользователей.

Проводимая работа приносит определенные результаты. За 2011 г. во все уровни бюджетов от налогоплательщиков Пермского края поступило более 181 млрд руб. налоговых и других платежей, администрируемых ФНС России. Общий объем поступлений вырос к уровню 2010 г. на 34,7%. Поступления в консолидированный бюджет Пермского края за 2011 г. увеличились на 13,7 % к уровню предыдущего года и превысили 92 млрд руб.

Могут ли результаты пермского эксперимента претендовать на существенный вклад в решение задачи Лаффера? Наверное, нет. Их еще предстоит осмыслить, необходимо провести всесторонний факторный анализ, исследовать роль обстоятельств, оставшихся за пределами данной статьи. Тем не менее вывод о том, что обнаружены определенные зависимости, можно сделать с большой долей уверенности. Из них главная – процессы Лаффера не протекают автоматически. Нахождение точек «оптимума» в существенной степени зависит от значительно большего числа факторов, включая эффективность налогового администрирования, уровень налоговой культуры и налоговой дисциплины налогоплательщиков. В связи с этим со всей очевидностью возникает задача разработки критериев их оценки, а также методики учета степени влияния на теоретическую зависимость налоговых поступлений от совокупной налоговой нагрузки, предложенную А. Лаффером.

Список литературы

1. *Алексащенко С.В., Киселев Д.А., Теплухин П.М., Ясин Е.Г.* Налоговые шкалы: функции, свойства, методы управления // *Экономика и математические методы.* 1989. Т.25, вып.3. С. 389-395.
2. *Балацкий Е.В.* Точки Лаффера и их количественная оценка. URL: <http://www.kapitalrus.ru/index.php/articles/article/193350> (дата обращения: 26.04.2012).
3. *Барулин С.В.* Налоговый менеджмент. М.: Омега-Л, 2007. 272 с.
4. *Гусаков С.В., Жак С.В.* Оптимальные равновесные цены и точка Лаффера // *Экономика и математические методы.* 1995. Т.31, вып.4. С.346-358.
5. *Закон* Пермского края «О налогообложении в Пермском крае» от 30.08.2001 № 1685-296 (в редакции от 14.11.2005 № 2576-565). [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
6. *Закон* Пермского края «О налогообложении в Пермском крае» от 30.08.2001 № 1685-296 (в редакции от 24.11.2009 № 541-ПК). [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
7. *Капитоненко В.В.* Инфляционный сдвиг налоговой ставки на кривой Лаффера // *Экономика и технология: межвуз. сб. науч. тр. М., 1994.*
8. *Мовшович С.М., Соколовский Л.Е.* Выпуск, налоги и кривая Лаффера // *Экономика и математические методы.* 1994. Т.30, вып.3. С. 133-159.
9. *Основные* направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов (одобрено Правительством РФ 07.07.2011). [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
10. *Основные* направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
11. *Приказ* ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
12. *Соколовский Л.Е.* Подходный налог и экономическое поведение // *Экономика и математические методы.* 1989. Т.25, вып. 4. С. 623-632.
13. *Соколовский Л.Е.* Налог на добавленную стоимость и предприятие, максимизирующее прибыль // *Экономика и математические методы.* 1992. Т.28, вып.4. С. 583-588.
14. *Федеральный закон* «О внесении изменений в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 30.12.2008 № 305-ФЗ). [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
15. *Федеральный закон* от 24.07.2009 N 213-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
16. *Федеральный закон* от 24.07.2009 N 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования». [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
17. *Шешукова Т.Г., Орлов Д.В.* Аудит учетной политики для целей налогообложения // *Экономический анализ: теория и практика.* 2010. №12. С. 48-52.
18. *Шешукова Т.Г., Разуваева К.В.* Сравнительный анализ налогового и бюджетного учета // *Экономический анализ: теория и практика.* 2009. №30. С. 2-12.