

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 336.221:334.72+336.225.673

ФИЛИППОВИЧ
ЕЛЕНА СЕРГЕЕВНА

**НАЛОГОВЫЙ ПОТЕНЦИАЛ
КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ: ОЦЕНКА
И ПРИМЕНЕНИЕ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.10 — финансы, денежное обращение и кредит

Минск, 2009

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Киреева Елена Федоровна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра налогов и налогообложения

Официальные оппоненты: Шмарловская Галина Александровна, доктор экономических наук, профессор, декан, УО «Белорусский государственный экономический университет», факультет международных экономических отношений

Леутина Людмила Иосифовна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры, Академия управления при Президенте Республики Беларусь, кафедра государственного управления экономическими системами

Оппонирующая организация УО «Полоцкий государственный университет»

Защита состоится 18 февраля 2009 г. в 12.00 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 15 января 2009 года.

И.о. ученого секретаря
совета по защите диссертаций

Богдан Н.И.

ВВЕДЕНИЕ

Становление налоговой системы Республики Беларусь характеризуется возрастающим значением вопросов, связанных с эффективностью государственного регулирования и разработкой рациональных подходов к управлению в налоговой сфере. В сложившихся условиях возможность использования в практической деятельности государственных органов понятий «налоговый потенциал субъектов хозяйствования» и, в частности, «налоговый потенциал коммерческих организаций» представляется весьма актуальной.

Организация и управление налогообложением, а также отдельными элементами налоговой системы постоянно находятся в центре внимания ученых и практиков, среди которых Р. Хеллиах, Х. Бас и М. Келли, М.Р. Дзагоева, Л.В. Дуканич, Ш.М. Исаева, А.Г. Поршневу, И.В. Сергеев и его соавторы А.Ф. Галкин и О.М. Воронцов, Т.Ф. Юткина, В.А. Гюрджан, Е.Ф. Киреева, И.А. Лукьянова, Т.Н. Миронова и др. Многие отечественные и зарубежные ученые в своих работах обращались к определению сущности налогового потенциала. Следует отметить, что понятие «налоговый потенциал», применяемое преимущественно как макроэкономическая дефиниция, разными авторами трактуется неоднозначно и отчасти противоречиво. Вместе с тем нужно констатировать, что в настоящее время отсутствуют научные работы, определяющие роль и место налогового потенциала коммерческих организаций в формировании потенциала государства и позволяющие оценить его для практического использования.

Контроль как элемент государственного управления нацелен на достижение результатов, обозначенных налоговой политикой государства, и призван противостоять уклонению от уплаты налоговых платежей. Особую значимость для исследования теоретических предпосылок уклонения от уплаты налогов и факторов формирования теневой экономики имеют работы М. Аллингама, Г. Беккера, У. Викри, Г. Воти-младшего, Т. Гровса, Дж.М. Кларка, А. Лаффера, Э. Линдаля, М. Олсона, А. Сандмо, М. Сесновица, Л. Филлипса, К. Эскриджа и др. Фундаментальные знания о проблемах, связанных с нелегальной деятельностью, создают научную основу для разработки эффективных методов проведения контрольной работы.

Контроль полноты уплаты налоговых платежей и порядка осуществления финансово-хозяйственной деятельности, проводимый налоговыми органами Республики Беларусь, имеет перманентный эффект и в определенной мере способствует сдерживанию масштабов нарушений налогового законодательства. Однако в условиях роста количества налогоплательщиков вопросы совершенствования контрольной деятельности налоговых органов для достижения стратегических целей приобретают особую значимость.

Реформирование налогового контроля, с одной стороны, должно обеспечивать повышение его эффективности, а с другой — способствовать увеличению налогового потенциала как организаций и физических лиц, так и государства в целом. Внедрение способов и методов его проведения, учитывающих потенциальные возможности организаций по уплате налогов, минимизирующих затраты на достижение фискальных интересов и дополнительно мотивирующих плательщиков к исполнению налоговых обязательств, способно вывести контрольную деятельность налоговых органов на качественно иной уровень. Актуальность решения вышеназванных проблем с целью совершенствования налогового контроля предопределила выбор темы диссертационного исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Работа выполнена в рамках научно-исследовательских тем кафедры налогов и налогообложения УО «Белорусский государственный экономический университет» «Налоговый менеджмент на предприятиях в условиях современной экономической политики Республики Беларусь» (№ ГР 20022672, 2003—2005 гг.), «Исследовать проблемы налогового регулирования в реализации стратегии устойчивого развития инновационной социально ориентированной экономики» (№ ГР 20063990, 2006—2010 гг.), «Разработать механизм оптимизации налогообложения и рациональную налоговую политику предприятия» (№ ГР 2007518, 2006—2008 гг.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является развитие теоретических основ формирования и оценки налогового потенциала коммерческих организаций, а также разработка предложений по совершенствованию налогового контроля в Республике Беларусь, базирующихся на использовании налогового потенциала коммерческих организаций в качестве одного из аналитических показателей.

Для достижения указанной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- изучить теоретические аспекты, раскрывающие сущность налогового потенциала коммерческих организаций и определяющие его роль в формировании налогового потенциала государства;
- выработать методические подходы к оценке налогового потенциала коммерческих организаций, обосновать целесообразность использования оценки налогового потенциала в налоговом контроле для его совершенствования;
- разработать методику определения налогового потенциала коммерческих организаций для целей налогового контроля;

- построить модель применения налогового потенциала коммерческих организаций в налоговом контроле и дать практические рекомендации по ее использованию.

Недостаточная изученность теоретических основ формирования и использования налогового потенциала коммерческих организаций в условиях поиска рациональных путей для совершенствования контрольной деятельности налоговых органов обусловила выбор объекта и предмета исследования. Объектом диссертационного исследования является контроль за соблюдением законодательства, осуществляемый налоговыми органами Республики Беларусь, предметом — налоговый потенциал коммерческих организаций и его применение в налоговом контроле.

Положения, выносимые на защиту.

1. Теоретические аспекты формирования и использования налогового потенциала коммерческих организаций, включающие: обоснование взаимосвязи между налоговым потенциалом государства и потенциалом коммерческих организаций, которое подкрепляется дифференциацией налогового потенциала по уровням формирования, а также функциональным и территориальным признакам и уточнением понятий «налоговый потенциал государства», «налоговый потенциал региона», «налоговый потенциал отдельной отрасли экономики», «налоговый потенциал субъектов хозяйствования»; конкретизацию дополнительных характеристик сущности налогового потенциала коммерческих организаций как элемента налогового потенциала субъектов хозяйствования: а) распространение среды формирования налогового потенциала организаций не только на производственную, но и на непроизводственную сферу; б) учет влияния незадекларированных объектов налогообложения и нереализованных производственно-хозяйственных резервов расширения налоговой базы, раскрытого посредством предлагаемого обобщенного показателя «скрытые возможности»; определение не использовавшегося ранее в экономической литературе понятия «налоговый потенциал коммерческой организации», под которым понимается способность получать доход и формировать максимально возможный источник для уплаты налоговых платежей при удовлетворении инвестиционных потребностей, обеспечивающих расширение бизнеса, что углубляет научные знания о налоговом потенциале.

2. Методические подходы к оценке налогового потенциала коммерческих организаций, включающие: уточнение базовых факторов «совокупный доход», «расходы, связанные с осуществлением деятельности, без учета налогов» и «прибыль, направляемая на инвестиции», существенно влияющих на величину налогового потенциала коммерческих организаций и позволяющих его формализовать; обоснование методов оценки налогового потенциала коммерческих

организаций, основанных на модификации базовых факторов «совокупный доход», «расходы, связанные с осуществлением деятельности, без учета налогов», с обозначением области их возможного использования и выделением метода, который предлагается применять в налоговом контроле (косвенный метод). Использование косвенного метода, базирующегося на определении «совокупного дохода» в зависимости от денежных потоков коммерческой организации и корректировке фактических расходов до приемлемого (среднеотраслевого, нормативного и др.) соотношения выручки и затрат, позволяет спрогнозировать налоговый потенциал коммерческой организации с учетом максимальной величины «скрытых возможностей». В условиях отсутствия реальных оценочных показателей использование данного метода оценки создает научно обоснованный подход к применению показателя «налоговый потенциал коммерческих организаций» для целей совершенствования налогового контроля.

3. Разработанные методики определения налогового потенциала коммерческих организаций для диагностики и выявления нарушений налогового законодательства: а) методика дифференциации налогоплательщиков для оценки налогового потенциала коммерческих организаций, которая предусматривает многоуровневое (с элементами повторного) разделение коммерческих организаций по отраслевым признакам и видам деятельности, что обеспечивает сопоставление величины показателя «скрытые возможности» организаций, входящих в единый кластер; б) методика отбора коммерческих организаций для проведения налоговых проверок по расширенной программе (проверок по выявлению причин наличия «скрытых возможностей» расширения налоговой базы), которая конкретизирует алгоритм расчета налогового потенциала на основе статистических данных и сведений, содержащихся в бухгалтерской отчетности плательщиков, детализирует данные налоговых органов об уплаченных налогах и позволяет рассчитать величину показателя «скрытые возможности», предлагаемого в качестве критерия отбора коммерческих организаций для составления планов проведения налоговых проверок. Они создают методическую основу для оценки налогового потенциала коммерческих организаций с целью повышения эффективности и результативности контрольной деятельности налоговых органов.

4. Модель формирования плана налоговых проверок с использованием оценки налогового потенциала коммерческих организаций и практические рекомендации по организации и проведению налоговых процедур. Разработанная модель предполагает совершенствование существующего процесса планирования налоговых проверок за счет применения предлагаемого критерия отбора и показывает целесообразность осуществления организационно-структурных преобразований. Рекомендации, базирующиеся на выделении в планах специ-

фических проверок по расширенной программе и конкретизации отдельных вопросов их организации, нацелены на уменьшение количества и сокращение частоты проведения иных выездных проверок для добросовестных налогоплательщиков, что обеспечит снижение затрат на проведение проверок и дополнительную мотивацию плательщиков к исполнению налоговых обязательств. Применение в налоговом контроле предлагаемых разработок позволит за счет формирования более рационального плана проверок повысить эффективность пресечения уклонений от уплаты налогов.

Личный вклад соискателя. Диссертация является законченным научным трудом, выполненным автором на основе изучения классической и современной экономической литературы, обобщения отечественного и зарубежного опыта проведения налогового контроля, анализа статистических данных и личного практического опыта в области налогообложения и налогового контроля. Содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту положения разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения диссертационной работы докладывались на научно-практической конференции «Актуальные проблемы рыночной экономики» (Бобруйск, 2004), международных научно-практических конференциях «Теория и практика менеджмента и маркетинга» (Минск, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007), республиканских конференциях молодых ученых «Актуальные проблемы современной экономики» (Минск, 2004, 2005), международной научной конференции «Проблемы прогнозирования и государственного регулирования социально-экономического развития в регионе ЦЕИ» (Минск, 2005), международной научно-практической конференции «Белорусская модель социально-экономического устойчивого инновационного развития: формирование и пути реализации» (Минск, 2006), международной научно-практической конференции «Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация» (Минск, 2007), международной научно-методической конференции «Наука и образование в условиях социально-экономической трансформации общества» (Минск, 2007), международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы развития финансово-кредитного механизма в инновационной экономике» (Минск, 2007), международной научно-практической конференции «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск, 2008).

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертационного исследования опубликованы 24 научные работы, в том числе 6 статей в научных рецензируемых журналах, 14 — в материалах конференций, 4 учебно-методические работы общим объемом 4,0 авторских листа; из них 6 публика-

ций, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, объемом 2,5 авторского листа и 17 других публикаций объемом 1,5 авторского листа.

Структура и объем диссертации. Работа состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 185 наименований (в том числе 24 публикации соискателя), и приложений. Работа изложена на 162 страницах. Объем, занимаемый 5 таблицами, 16 рисунками, 23 приложениями, библиографическим списком, составляет 58 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Теоретико-методологические основы налогового потенциала коммерческих организаций**» выявлены существенные характеристики, предложены методические подходы к оценке и определена область возможного применения налогового потенциала коммерческих организаций.

В результате исследования места и роли налогового потенциала коммерческих организаций в формировании потенциала государства установлено, что налоговый потенциал государства создается всеми участниками налоговых отношений. Органы государственного управления определяют направления государственного налогового регулирования экономики и создают условия для мобилизации в бюджет финансовых ресурсов. Организации и физические лица независимо от организационно-правовых форм и сферы их деятельности формируют потенциальный источник бюджетных доходов (или способствуют его формированию). В процессе конкретизации сущности налогового потенциала доказана целесообразность разделения следующих понятий:

- *налоговый потенциал государства* — это способность субъектов налоговых отношений создавать в процессе государственного и корпоративного менеджмента максимально возможные налоговые доходы государства, обеспечивающие укрепление его экономического потенциала;

- *налоговый потенциал субъектов хозяйствования* — это способность формировать максимально возможный источник для уплаты налоговых платежей при удовлетворении инвестиционных потребностей, обеспечивающих расширенное воспроизводство;

- *налоговый потенциал региона* — это совокупность потенциалов субъектов хозяйствования, осуществляющих деятельность на территории определенного региона и (или) уплачивающих налоги, которые формируют доходы местного бюджета;

• *налоговый потенциал отдельной отрасли экономики* — это совокупность потенциалов налогоплательщиков, осуществляющих деятельность определенной отраслевой направленности.

С учетом существования различных объектов налогообложения установлено, что всем субъектам хозяйствования вне зависимости от признания их налогоплательщиками или от характера их деятельности в большей или меньшей степени присуща способность формировать источник уплаты налогов. Применение в налоговой системе льготного механизма налогообложения, а также наличие элементов ненаблюдаемой экономики обуславливают целесообразность выделения «востребованного», «востребованного не полностью» и «невьявленного» налогового потенциала. Исследование среды формирования налогового потенциала субъектов хозяйствования показало необходимость включения в нее не только производственной, но и непромышленной сферы.

Определено, что количественное выражение налогового потенциала субъектов хозяйствования в виде относительной величины в наибольшей мере соответствует его сущности, удобно для сопоставления по времени и с близкими по значению показателями. Установлено, что основным отличием налогового потенциала субъектов хозяйствования (в относительном выражении) от широко применяемого на практике показателя налоговой нагрузки является наличие «скрытых возможностей». В настоящем исследовании термин «*скрытые возможности*» используется для отражения незадекларированных объектов налогообложения и нереализованных производственно-хозяйственных резервов расширения налоговой базы. «Скрытые возможности» можно рассчитать по формуле

$$\text{ВРНБ} = \text{НП}_n - \text{НН} \cdot k, \quad (1)$$

где ВРНБ — скрытые возможности расширения налоговой базы;

НП_n — относительный показатель налогового потенциала субъекта хозяйствования;

НН — налоговая нагрузка субъекта хозяйствования;

k — коэффициент приведения к единой базе.

Деятельность коммерческих организаций как отдельной категории субъектов хозяйствования имеет определенную специфику — она направлена на получение прибыли (дохода). *Налоговый потенциал коммерческих организаций* определен как способность получать доход и формировать максимально возможный источник для уплаты налоговых платежей при удовлетворении инвестиционных потребностей, обеспечивающих расширение бизнеса. В результате исследования систематизированы факторы, детерминирующие уровень налогового потенциала коммерческих организаций. Они подразделены на экзогенные, влияющие на состояние социально-экономической среды функционирования организаций, и эндогенные, определяющие процесс формирования их налого-

вого потенциала. К факторам, в наибольшей степени влияющим на налоговый потенциал коммерческих организаций, отнесены экономические экзогенные и эндогенные факторы. Уточнены и представлены обобщенными показателями «совокупный доход», «расходы, связанные с осуществлением деятельности, без учета налогов» и «прибыль, направляемая на инвестиции» эндогенные факторы, позволяющие формализовать налоговый потенциал коммерческих организаций. В настоящем исследовании под «совокупным доходом» понимается суммарная величина выручки, увеличенная на прочие доходы организации; «расходы, связанные с осуществлением деятельности, без учета налогов» представляют собой сумму затрат, связанных с получением выручки без учета налогов, относимых на себестоимость, и расходов, связанных с получением прочих доходов без учета налогов, относимых в состав расходов; «прибыль, направляемая на инвестиции» отражает величину инвестиционных расходов, источником которых является прибыль.

В результате проведенных исследований обозначена основная сфера использования показателя «налоговый потенциал коммерческих организаций» — государственное регулирование. Для оценки налогового потенциала коммерческой организации в налоговом контроле предложено применение косвенного метода, который базируется на определении «совокупного дохода» в зависимости от величины денежных потоков и корректировке фактических расходов до приемлемого (среднеотраслевого, нормативного и др.) соотношения выручки и затрат. Уточнено, что налоговый потенциал коммерческой организации, определенный косвенным методом, позволяет спрогнозировать максимальную величину «скрытых возможностей», поэтому в условиях отсутствия реальных оценочных показателей его использование целесообразно в налоговом контроле.

Относительная (к потенциально возможной прибыли) величина налогового потенциала коммерческой организации, определенная косвенным методом, рассчитывается следующим образом:

$$\text{НП}_n^k = \frac{\text{ПСД}(1 - K_{\text{кп}}) \cdot (1 - (1 - K_{\text{пд}}) \cdot (1 - K_{\text{кн}})) - \text{НР} \cdot K_{\text{рп}} \left(1 + \left(1 + \frac{K_{\text{нс}}}{1 - K_{\text{нс}}} \right) \right)}{\text{ПСД}(1 - (1 - K_{\text{пд}}) \cdot (1 - K_{\text{кн}})) - \text{НР} \cdot K_{\text{рп}} \left(1 + \frac{K_{\text{нс}}}{1 - K_{\text{нс}}} \right)}, \quad (2)$$

где НП_n^k — относительная к уровню прибыли величина налогового потенциала коммерческой организации, оцененная косвенным методом;

ПСД — прогнозируемый совокупный доход организации;

$K_{\text{кп}}$ — доля прибыли, направляемая на инвестиции;

$K_{\text{пд}}$ — доля прочих доходов в совокупном доходе;

$K_{\text{кн}}$ — доля косвенных налогов в суммарной величине выручки;

НР — расходы, связанные с осуществлением деятельности, без учета налогов;

$K_{\text{рп}}$ — поправочный коэффициент, корректирующий расходы до приемлемого соотношения выручки и затрат;

$K_{\text{нс}}$ — доля налогов, относимых на себестоимость, в расходах, связанных с осуществлением деятельности.

Во второй главе **«Оценка налогового потенциала коммерческих организаций как средство совершенствования налогового контроля в Республике Беларусь»** на основе аналитических данных, характеризующих контрольную деятельность налоговых органов, определена среда применения налогового потенциала коммерческих организаций и конкретизированы направления его возможного использования в налоговом контроле.

В результате исследования установлено, что на нынешнем этапе развития Республики Беларусь эффективность налогового контроля должна определяться с учетом целей и задач, установленных налоговой политикой государства. В качестве дополнительного критерия оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов предложено применять соотношение темпов изменения результативности контроля и налоговой нагрузки (или налогов, приходящихся на одного плательщика в среднем). На основе изучения данных Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь для оценки результатов налогового контроля разработана и предложена система показателей результативности. В разрезе укрупненных категорий плательщиков показатели предложенной системы были рассчитаны в динамике (2002—2007 гг.). Это позволило выявить ряд позитивных тенденций в контрольной деятельности налоговых органов Республики Беларусь. Вместе с тем анализ результативности налогового контроля показал, что результаты деятельности налоговых органов, связанной с пресечением функционирования лжепредпринимательских структур и ликвидацией теневых оборотов в части выявления налоговых нарушений, сбора доказательной базы и взыскания недоимки и штрафов, неудовлетворительны. Уточнено, что проведение налоговыми органами оценки налогового потенциала коммерческих организаций, нацеленной на определение максимальных значений «скрытых возможностей» расширения налоговой базы, в первую очередь целесообразно для диагностики и выявления налоговых нарушений. Обоснован тот факт, что для повышения результативности проведения контрольных процедур наряду с используемыми на практике критериями отбора плательщиков особую актуальность приобретает применение показателя «скрытых возможностей» на стадии планирования налоговых проверок. Установлено, что использование показателя «налоговый потенциал коммерческих организаций» имеет преимущества перед применением иных аналитических показателей, в том числе связанные с возможностью обеспечения достоверности данных для определения его значения.

Третья глава **«Методические аспекты использования налогового потенциала коммерческих организаций для выявления налоговых нарушений»** содержит методические разработки, позволяющие применять показатель «налоговый потенциал коммерческих организаций» в налоговом контроле. Они включают модель формирования плана проведения налоговых проверок на основе оценки налогового потенциала, методику дифференциации налогоплательщиков для оценки налогового потенциала коммерческих организаций, методику отбора коммерческих организаций для проведения налоговых проверок, рекомендации по проведению проверок с целью выявления «скрытых возможностей» расширения налоговой базы. Предложенная модель предполагает совершенствование существующего процесса планирования за счет использования показателя «скрытых возможностей» в качестве дополнительного критерия отбора коммерческих организаций для проведения налоговых проверок и показывает целесообразность осуществления организационно-структурных преобразований для составления более рационального плана (рисунок 1). Оценку рекомендовано проводить по максимально большой совокупности элементов, что требует формирования электронной базы данных налогоплательщиков Республики Беларусь силами специального подразделения Министерства по налогам и сборам (МНС) Республики Беларусь. С целью обеспечения надежности данных для оценки налогового потенциала необходимо создать правовые основы для визирования обслуживающими финансово-кредитными учреждениями сведений о денежных потоках, содержащихся в бухгалтерском балансе налогоплательщиков.

Для повышения результативности аналитической работы сравнение величины «скрытых возможностей» расширения налоговой базы целесообразно проводить по кластерам исследуемой совокупности. Предложенная методика дифференциации налогоплательщиков позволяет выполнять многоуровневое (с элементом повторной дифференциации) разделение всей совокупности коммерческих организаций на кластеры. Определено, что на налоговый потенциал коммерческих организаций, осуществляющих деятельность в одной и той же экономической среде, в значительной степени влияют их отраслевая принадлежность и виды деятельности, поэтому под кластером предложено понимать группу коммерческих организаций, объединенную особенностями функционирования, учета и налогообложения (например, промышленность, сельское хозяйство, оптовая торговля, услуги населению и т.д.). Для разделения на кластеры организаций, осуществляющих несколько основных видов деятельности, рекомендовано использовать метод сохранения индивидуальной целостности, основным достоинством которого является возможность автоматизации процесса с наименьшими трудозатратами как плательщиков, так и налоговых органов (рисунок 2, этап 1).



Рисунок 1 — Модель формирования плана проведения налоговых проверок с использованием оценки налогового потенциала коммерческих организаций



Рисунок 2 — Этапы отбора коммерческих организаций для проведения проверок по расширенной программе

Первичная двухуровневая дифференциация на кластеры позволяет с применением методики отбора коммерческих организаций для проведения налоговых проверок оценивать величину «скрытых возможностей» (рисунок 2, этап 2). Однако для повышения эффективности оценки налогового потенциала коммерческих организаций необходимо проведение повторной дифференциации (рисунок 2, этап 3), которая заключается в выделении из отобранных элементов с критическими (максимальными) значениями «скрытых возможностей» организаций, принадлежащих к структурным объединениям с единым центральным аппаратом управления, и последующем установлении принадлежности цельной структуры к определенному кластеру. Использование предложенной методики позволяет после сопоставления величины «скрытых возможностей» по элементам кластера определять организации или их структурные объединения с критическими (максимальными) значениями, проверка которых с высокой степенью вероятности может выявить налоговые нарушения (рисунок 2, этап 4).

Методика отбора коммерческих организаций для проведения налоговых проверок учитывает особенности расчета показателей «налоговый потенциал коммерческих организаций» и «налоговая нагрузка». Она предназначена для определения и последующего сопоставления «скрытых возможностей» расширения налоговой базы. В ходе разработки методики доказана необходимость уточнения формул расчета налогового потенциала с учетом специфики деятельности организаций кластера, конкретизированы данные для расчета налоговой нагрузки и налогового потенциала и указаны источники их получения. С целью апробации предложенной методики на элементах кластера «оптовая торговля» формула расчета относительной величины налогового потенциала с использованием косвенного метода оценки (формула 2) преобразована с учетом специфики деятельности организаций выбранного кластера:

$$\text{НП}_n^k = \frac{\text{ПСД} - \text{НР} \cdot K_{\text{рп}} - \text{ПС} \cdot K_{\text{рпс}} - \left(\text{ПСД} \left(1 - (1 - K_{\text{пл}}) \cdot (1 - K_{\text{кн}}) \right) - \text{НР} \cdot K_{\text{рп}} \left(1 + \frac{K_{\text{нс}}}{1 - K_{\text{нс}}} \right) - \text{ПС} \cdot K_{\text{рпс}} \right) K_{\text{кп}}}{\left(\text{ПСД} \left(1 - (1 - K_{\text{пл}}) \cdot (1 - K_{\text{кн}}) \right) - \text{НР} \cdot K_{\text{рп}} \left(1 + \frac{K_{\text{нс}}}{1 - K_{\text{нс}}} \right) - \text{ПС} \cdot K_{\text{рпс}} \right)}, \quad (3)$$

где ПС — цена приобретения реализованных товаров без НДС;

$K_{\text{рпс}}$ — поправочный коэффициент, корректирующий цену приобретения до приемлемого соотношения выручки и цены приобретения.

Апробация предложенной методики была осуществлена на ограниченной совокупности элементов (тринадцать действующих коммерческих организаций, относящихся к кластеру «оптовая торговля»). Ее результат представлен на рисунке 3.



Рисунок 3 — Выявление «скрытых возможностей» расширения налоговой базы с использованием оценки налогового потенциала коммерческих организаций

Критерий отбора коммерческих организаций для проведения налоговых проверок определяется исходя из прогнозируемой величины «скрытых возможностей» и планируемого количества проверок. Применение в налоговом контроле оценки налогового потенциала коммерческих организаций предполагает выделение в планах налоговых проверок специфического раздела «Проверки по расширенной программе» (см. рисунок 1). Предложено подобного рода проверки, отличающиеся от иных плановых проверок детальностью проработки и спектром изучаемых вопросов, проводить по специально разработанной программе без жесткого установления сроков силами контрольно-аналитического подразделения Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. Рекомендации по включению вопросов в программу налоговых проверок по выявлению причин наличия скрытых возможностей расширения налоговой базы касаются сроков и процедуры проведения инвентаризации имущества и обязательств, осуществления в ходе проверки анализа финансово-хозяйственной деятельности и необходимости воспроизведения схем нало-

говой логистики для установления их соответствия законодательству. Оценка налогового потенциала коммерческих организаций в ходе налогового контроля позволит повысить эффективность пресечения уклонений от уплаты налогов, а для организаций, не соответствующих вышеназванному критерию отбора, проводить используемые в настоящее время выездные проверки с меньшей частотой и в более короткие сроки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации.

1. В результате исследования теоретических аспектов сущности налогового потенциала введено в экономический оборот понятие «налоговый потенциал коммерческих организаций», под которым понимается способность коммерческих организаций получать доход и формировать максимально возможный источник для уплаты налоговых платежей при удовлетворении инвестиционных потребностей, обеспечивающих расширение бизнеса. Налоговый потенциал коммерческих организаций первостепенно характеризуют общие, присущие всем субъектам хозяйствования признаки. В частности, установлено, что организации, в том числе коммерческие, а также физические лица являются полноправными участниками формирования налогового потенциала государства, который при эффективном государственном управлении может быть представлен как совокупность их налоговых потенциалов. Существование льготного механизма налогообложения определяет целесообразность выделения «востребованного» и «востребованного не полностью» налогового потенциала. Элементы ненаблюдаемой экономики обуславливают наличие «невьявленного» налогового потенциала субъектов хозяйствования. Определено, что среда формирования налогового потенциала субъектов хозяйствования не ограничена производственной сферой деятельности, а охватывает и непроизводственную. Для отражения сущности налогового потенциала субъектов хозяйствования предложен одноименный обобщенный показатель, который представляет собой долю максимально возможного налогового источника в прибыли. Основным отличием данного показателя от широко используемого на практике показателя налоговой нагрузки является наличие «скрытых возможностей», под которыми понимаются незадекларированные объекты налогообложения и нереализованные производственно-хозяйственные резервы расширения налоговой базы [2, 4—6, 7—9, 14, 20, 21].

2. На основе конкретизации специфики проведения коммерческой деятельности систематизированы факторы, детерминирующие уровень налогового потенциала коммерческих организаций. В наибольшей степени влияют на нало-

говый потенциал коммерческих организаций экономические экзогенные и эндогенные факторы. В результате исследования установлены базовые эндогенные факторы налогового потенциала коммерческих организаций, позволяющие его формализовать: «совокупный доход», «расходы, связанные с осуществлением деятельности, без учета налогов» и «прибыль, направляемая на инвестиции». Для оценки налогового потенциала коммерческих организаций обоснованы методы, основанные на модификации факторов «совокупный доход», «расходы, связанные с осуществлением деятельности, без учета налогов», и обозначена область их возможного использования (государственное налоговое регулирование). Для применения в налоговом контроле предложен косвенный метод оценки показателя «налоговый потенциал коммерческих организаций», позволяющий спрогнозировать максимальную величину «скрытых возможностей» расширения налоговой базы. Он основан на определении «совокупного дохода» в зависимости от величины денежных потоков коммерческой организации и корректировке расходов до приемлемого (среднеотраслевого, нормативного и др.) соотношения выручки и затрат. Для обоснования целесообразности применения показателя «налоговый потенциал коммерческих организаций» в налоговом контроле проведен анализ контрольной деятельности налоговых органов с использованием дополнительно предложенных критерия оценки эффективности и системы показателей результативности. Анализ данных за 2002—2007 гг. позволил выявить наиболее актуальную область реформирования контрольной деятельности: выявление нарушений, сбор доказательной базы и взыскание недоимки и штрафов, связанные с пресечением лжепредпринимательской деятельности коммерческих организаций [1, 3, 4, 6, 7, 8—13, 15—19, 22, 23].

3. Для практического применения полученных результатов в налоговом контроле разработаны не использовавшиеся до настоящего времени методики оценки налогового потенциала коммерческих организаций, в частности, методика дифференциации налогоплательщиков для оценки налогового потенциала коммерческих организаций и методика отбора налогоплательщиков для проведения проверок по расширенной программе (по выявлению причин наличия скрытых возможностей расширения налоговой базы).

В рамках методики дифференциации налогоплательщиков для оценки налогового потенциала коммерческих организаций предложены: проведение многоуровневой дифференциации совокупности коммерческих организаций для разделения на кластеры по отраслевым признакам и видам деятельности; применение метода сохранения индивидуальной целостности для дифференциации коммерческих организаций с несколькими основными видами деятельности; проведение повторной дифференциации элементов с критическими (мак-

симальными) значениями скрытых возможностей, относящихся к структурным объединениям с единым аппаратом управления, и последующим уточнением принадлежности цельной структуры к определенному кластеру.

Методика отбора коммерческих организаций для проведения налоговых проверок по расширенной программе включает: алгоритм расчета налогового потенциала на основе статистических данных и данных финансово-бухгалтерской отчетности организаций; детализацию исчисления налоговой нагрузки, используемой для определения «скрытых возможностей», по данным Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь о размере уплаченных налоговых платежей; способ расчета показателя «скрытых возможностей» расширения налоговой базы, предлагаемого в качестве критерия отбора коммерческих организаций для проведения налоговых проверок по расширенной программе. Данная методика апробирована на ограниченной совокупности элементов кластера «оптовая торговля». Ее апробация показала необходимость уточнения формулы расчета налогового потенциала коммерческих организаций с учетом специфики деятельности кластера «оптовая торговля» [6, 19, 20].

4. Для практического применения показателя «налоговый потенциал коммерческих организаций» в налоговом контроле разработана модель формирования планов проведения налоговых проверок с использованием его оценки, предполагающая совершенствование существующего процесса планирования за счет внедрения в качестве критерия отбора налогоплательщиков предложенного показателя «скрытые возможности». В результате исследования уточнены условия применения показателя «налоговый потенциал коммерческих организаций» в налоговом контроле: формирование единой электронной базы данных налогоплательщиков Республики Беларусь; создание правовых основ для визуирования обслуживаемыми финансово-кредитными учреждениями бухгалтерских балансов налогоплательщиков. Модель предполагает выделение в планах налоговых проверок специфического раздела «Проверки по расширенной программе» для тех коммерческих организаций, величина «скрытых возможностей» которых соответствует критерию отбора с использованием косвенного метода оценки налогового потенциала. Отбор коммерческих организаций для проведения таких проверок и непосредственно их проведение целесообразно осуществлять силами контрольно-аналитического подразделения Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. Применение в налоговом контроле предложенной модели позволит повысить эффективность пресечения уклонений от уплаты налогов, а для организаций, не соответствующих вышеназванному критерию отбора, проводить используемые в настоящее время выездные проверки с меньшей частотой и в более короткие сроки. Модель дополнена рекомендациями по включению вопросов в программу налоговых проверок по

выявлению причин наличия «скрытых возможностей» расширения налоговой базы, касающимся сроков и процедуры проведения инвентаризации имущества и обязательств, осуществления при проверке анализа финансово-хозяйственной деятельности и установления соответствия законодательству схем налоговой логистики [6, 10—13, 15, 16, 19, 20].

Рекомендации по практическому использованию результатов.

Практически значимыми результатами диссертационного исследования являются: конкретизация сущности понятия «налоговый потенциал коммерческих организаций» и методы его количественной оценки; обоснование возможности применения налогового потенциала коммерческих организаций в качестве одного из аналитических показателей для повышения эффективности налогового контроля; разработанная методическая основа применения налогового потенциала коммерческих организаций в налоговом контроле.

Результаты диссертационного исследования могут быть применены для совершенствования контрольной деятельности налоговых органов Республики Беларусь, при подготовке учебных курсов по налоговому контролю, налогам и налогообложению, а также для продолжения научных исследований по данной тематике. Значимость результатов исследования для практического использования подтверждается справками Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по г. Минску, общественного объединения «Белорусский союз налогоплательщиков», аудиторской компании ООО «ВилфарАудит», а также актами о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Филиппович, Е.С. Роль налоговой службы в формировании доходов консолидированного бюджета Республики Беларусь / Е.Ф. Киреева, Е.С. Филиппович // Наук. вісн. Нац. акад. держ. податкової служби України (економіка, право). — 2004. — № 5. — С. 153—157.

2. Филиппович, Е.С. Как оценить предприятие в качестве имущественного комплекса / Е.С. Филиппович // Финансы, учет, аудит. — 2005. — № 5. — С. 72—73.

3. Филиппович, Е.С. Управление налоговыми платежами — основа для эффективного формирования доходов бюджета / Е.С. Филиппович // Финансы, учет, аудит. — 2006. — № 6. — С. 64—66.

4. Филиппович, Е.С. Налоговый потенциал коммерческих организаций: факторы, его определяющие, и методы оценки / Е.С. Филиппович // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2006. — С. 105—110.

5. Филиппович, Е.С. Налоговый потенциал: сущность и возможности применения / Е.С. Филиппович // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2008. — С. 90—95.

6. Филиппович, Е.С. Оценка налогового потенциала коммерческих организаций для повышения эффективности контроля / Е.С. Филиппович // Вестн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2008. — № 3. — С. 58—65.

Материалы конференций

7. Филиппович, Е.С. Налоговое планирование субъектов малого бизнеса / Е.С. Филиппович // Теория и практика менеджмента и маркетинга : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 26—28 мая 2003 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; под ред. И.Л. Акулича. — Минск, 2003. — С. 300.

8. Филиппович, Е.С. Налоговый потенциал и налоговая нагрузка в системе фискальных отношений / Е.С. Филиппович // Актуальные проблемы рыночной экономики : материалы науч.-практ. конф., Бобруйск, 22—24 апр. 2004 г. : в 2 ч. / Белорус. гос. экон. ун-т ; под ред. Н.С. Недашковской. — Минск, 2004. — Ч. 2. — С. 260—261.

9. Филиппович, Е.С. Система факторов, определяющих налоговый потенциал / Е.С. Филиппович // Теория и практика менеджмента и маркетинга : материалы V междунар. науч.-практ. конф., Минск, 28—29 мая 2004 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; под ред. И.Л. Акулича. — Минск, 2004. — С. 268.

10. Филиппович, Е.С. Эффективность контрольной деятельности как неотъемлемое условие снижения налоговой нагрузки / Е.С. Филиппович // Актуальные проблемы современной экономики : материалы респ. конф. молодых ученых, Минск, 26 нояб. 2004 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2005. — Вып. 2. — С. 293—294.

11. Филиппович, Е.С. Оценка эффективности налоговой политики государства / Е.С. Филиппович // Теория и практика менеджмента и маркетинга : материалы VI междунар. науч.-практ. конф., Минск, 30—31 мая 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; под ред. И.Л. Акулича. — Минск, 2005. — С. 268.

12. Филиппович, Е.С. Основные направления мотивации в системе налоговых отношений / Е.С. Филиппович // Проблемы прогнозирования и государственного регулирования социально-экономического развития в регионе ЦЕИ : материалы VI междунар. науч. конф., Минск, 20—21 окт. 2005 г. : в 4 т. / НИЭИ М-ва экономики Респ. Беларусь ; редкол.: С.С. Полоник [и др.]. — Минск, 2005. — Т. 2. — С. 73—75.

13. Филиппович, Е.С. Пути повышения результативности контроля в налоговой сфере / Е.С. Филиппович // Актуальные проблемы современной экономики : материалы респ. конф. молодых ученых, Минск, 25 нояб. 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — Вып. 3. — С. 346—347.

14. Филиппович, Е.С. Налоговый потенциал как показатель оценки эффективности налоговой системы / Е.С. Филиппович // Белорусская модель социально-экономического устойчивого инновационного развития: формирование и пути реализации : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 19—22 апр. 2006 г. ; редкол.: М.В. Мясникович [и др.]. — Минск, 2006. — С. 210.

15. Филиппович, Е.С. Контроль в системе налогового менеджмента / Е.С. Филиппович // Теория и практика менеджмента и маркетинга : материалы VII междунар. науч.-практ. конф., Минск, 1—2 июня 2006 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; под ред. И.Л. Акулича. — Минск, 2006. — С. 290.

16. Филиппович, Е.С. Применение оценки налогового потенциала организаций для повышения результативности налогового контроля / Е.С. Филиппович // Наука и образование в условиях социально-экономической трансформации общества : X междунар. науч.-метод. конф., Минск, 17 мая 2007 г. / Ин-т соврем. знаний ; редкол.: В.А. Мищенко [и др.]. — Минск, 2007. — С. 60—62.

17. Филиппович, Е.С. Критерии оценки эффективности налогового контроля / Е.С. Филиппович // Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 22—23 мая 2007 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2007. — С. 397—398.

18. Филиппович, Е.С. Налоговый контроль негосударственных организаций / Е.С. Филиппович // Теория и практика менеджмента и маркетинга : материалы VIII междунар. науч.-практ. конф., Минск, 31 мая — 2 июня 2007 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; под ред. И.Л. Акулича. — Минск, 2007. — С. 267.

19. Филиппович, Е.С. Пути совершенствования налогового контроля / Е.С. Филиппович // Актуальные проблемы развития финансово-кредитного механизма в инновационной экономике : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 29—30 нояб. 2007 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2007. — С. 121—122.

20. Филиппович, Е.С. Оценка налогового потенциала коммерческих организаций для совершенствования контрольной деятельности / Е.С. Филиппович // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 20 мая 2008 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2008. — Т. 2. — С. 131—132.

Иные публикации

21. Филиппович, Е.С. Налог на добавленную стоимость / Т.А. Верезубова, Е.С. Филиппович, В.К. Ханкевич // Налоги и налогообложение : сб. задач / Т.А. Верезубова [и др.] ; под ред. Т.А. Верезубовой, В.К. Ханкевича. — Минск : БГЭУ, 2003. — С. 6—20.

22. Филиппович, Е.С. Специальные режимы налогообложения / Т.А. Верезубова, Е.С. Филиппович, В.К. Ханкевич // Налоги и налогообложение : сб. задач / Т.А. Верезубова [и др.] ; под ред. Т.А. Верезубовой, В.К. Ханкевича. — Минск : БГЭУ, 2003. — С. 54—58.

23. Филиппович, Е.С. Программа производственной практики в налоговых органах / Т.А. Верезубова, Г.М. Корженевская, Е.С. Филиппович. — Минск : БГЭУ, 2006. — 10 с.

24. Филиппович, Е.С. Программа производственной практики в налоговых органах / Г.М. Корженевская, Е.С. Филиппович. — Минск : БГЭУ, 2007. — 10 с.

РЭЗІЮМЭ

Філіповіч Алена Сяргееўна

Падатковы патэнцыял камерцыйных арганізацый: ацэнка і выкарыстанне ў мэтах падатковага кантролю

Ключавыя словы: падаткі, падаткаабкладанне, падаткаплацельшчык, падатковы патэнцыял, падатковыя органы, падатковы кантроль, падатковае адміністраванне, падатковыя праверкі.

Мэта даследавання: развіццё тэарэтычных асноў фарміравання і ацэнкі падатковага патэнцыялу камерцыйных арганізацый, акрамя таго, распрацоўка прапаноў па ўдасканаленню падатковага кантролю ў Рэспубліцы Беларусь, які базіруецца на выкарыстанні падатковага патэнцыялу камерцыйных арганізацый у якасці аднаго з аналітычных паказчыкаў.

Метады праведзенага даследавання: назіранне, эксперымент, фармалізацыя, абстрагіраванне, мадэліраванне, аналіз і сінтэз, метады дэдукцыі.

Найбольш значныя вынікі даследавання: канкрэтызацыя сутнасці паняцця падатковы патэнцыял камерцыйных арганізацый і ускосны метады яго ацэнкі; метадыка дыферэнцыяцыі падаткаплацельшчыкаў для ацэнкі падатковага патэнцыялу камерцыйных арганізацый, метадыка адбору камерцыйных арганізацый для правядзення падатковых праверак з выкарыстаннем ацэнкі падатковага патэнцыялу камерцыйных арганізацый і практычныя рэкамендацыі па арганізацыі і правядзенні падатковых працэдур.

Ступень выкарыстання. Асобныя вынікі даследавання выкарыстоўваюцца ў навучальным працэсе на кафедры падаткаў і падаткаабкладання УА «Беларускі дзяржаўны эканамічны ўніверсітэт» пры выкладанні курсаў «Падатковы кантроль», «Падаткі і падаткаабкладанне».

Сфера выкарыстання. Распрацаваныя тэарэтычныя палажэнні могуць выкарыстоўвацца для працягу навуковых даследаванняў па дадзенай тэматыцы, а метадычныя — у кантрольнай дзейнасці падатковых органаў Рэспублікі Беларусь.

РЕЗЮМЕ

Филиппович Елена Сергеевна

Налоговый потенциал коммерческих организаций: оценка и применение для целей налогового контроля

Ключевые слова: налоги, налогообложение, налогоплательщик, налоговый потенциал, налоговые органы, налоговый контроль, налоговое администрирование, налоговые проверки.

Целью исследования является развитие теоретических основ формирования и оценки налогового потенциала коммерческих организаций, а также разработка предложений по совершенствованию налогового контроля в Республике Беларусь, базирующихся на использовании налогового потенциала коммерческих организаций в качестве одного из аналитических показателей.

Методы проведенного исследования наблюдение, эксперимент, формализация, абстрагирование, моделирование, анализ и синтез, метод дедукции.

Наиболее значимые результаты исследования: конкретизация сущности понятия «налоговый потенциал коммерческих организаций» и косвенный метод его оценки; методика дифференциации налогоплательщиков для оценки налогового потенциала коммерческих организаций, методика отбора коммерческих организаций для проведения налоговых проверок по расширенной программе, модель формирования плана налоговых проверок с использованием оценки налогового потенциала коммерческих организаций и практические рекомендации по организации и проведению налоговых процедур.

Степень использования. Отдельные результаты исследования использованы в учебном процессе на кафедре налогов и налогообложения УО «Белорусский государственный экономический университет» при преподавании курсов «Налоговый контроль», «Налоги и налогообложение».

Область применения. Разработанные теоретические положения могут быть использованы для продолжения научных исследований по данной тематике, а методические — в контрольной деятельности налоговых органов Республики Беларусь.

SUMMARY

Filippovich Elena Sergeevna

Tax potential of the commercial organizations: an estimation and application for the tax control

Keywords: taxes, taxation, tax-payer, tax potential, tax administration, tax control, tax authorities, tax check-ups.

Goal of the research: development of theoretical bases of formation and estimation of tax potential of the commercial organizations, and also working out offers on improving the tax control in the Republic of Belarus, based on the usage of tax potential of the commercial organizations as one of analytical indicators.

Methods of the research: supervision, experiment, formalization, abstraction, modeling, the analysis and synthesis, deduction method.

Scientific novelty of the received results: concrete definition of concept tax potential of the commercial organizations essence and an indirect method of its estimation; a technique of differentiation of tax-payers for an estimation of tax potential of the commercial organizations, a technique of selection of the commercial organizations for realization of tax check-ups under the expanded programme, formation model of the plan of tax check-ups with use of an estimation of tax potential of the commercial organizations and practical recommendations about the organization and realization of tax procedures.

Degree of use. Some results of research are used in educational process on department of taxes and taxation «The Belarus state economic university» in teaching courses «Taxes control», «Taxes and taxation».

Sphere of usage: The developed theoretical positions can be applied for further research in this field and methodical propositions in control activity of taxes administration of the Republic of Belarus.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *Е.И. Кожушко*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 09.01.2009. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 70 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.