

8. Статистика аудиторских проверок <http://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=4&id=8&hl=1>
9. Статистика СГД за 1 квартал 2009 года «Бухгалтерия & Экономика» №13 (97) 2009 стр. 30-33
10. Закон «О подоходном налоге с предприятий» статья 3 пункт (8)
11. Международная налоговая конвенция, статья 12 пункт 2 «Royalties»
12. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD. July 2008// p.184, p.190
13. Закон «О подоходном налоге с населения» статья 8 ч.22
14. „Par iedzvojtu ienkuma nodokli” 11.8 panta ceturts daas, 15. panta 2.1 daas un 8.panta 2.2 daas piemroanu”. VID 07.02.2008. vstule Nr.15.1.1-9/3704
15. Погорелецкий А.И. «Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности». – Учебное пособие. – СПб.: 2006 – 320 с.

И.А.Лукьянова, к.э.н., доцент, УО «БГЭУ» (г.Минск)

ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НАЛОГОВ: ПРОБЛЕМЫ ОПТИМИЗАЦИИ

В ходе налоговых реформ, проводимых в целях содействия экономическому росту стран с различным уровнем экономического развития, исследуются возможности снижения налоговой нагрузки. Однако при этом возникает вопрос достаточности средств для проведения государством определенной социально-экономической политики. Таким образом, задача определения оптимального, с точки зрения общества, соотношения налоги – общественные блага является актуальной как в области теории, так и в области практики.

Возникновение налогов связано с разделением общества на классы и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, судов, аппарата управления и другие нужды.

По словам М. Мура [1], трансформация «доменного государства» в «налоговое государство», в конечном итоге, создала условия для возникновения современных европейских государств. Однажды профинансировав себя за счет налога на частный сектор, государство перестало рассматривать домены основным источником доходов.

Первоначально налоги имели характер разовых изъятий для содержания государства, которое практически не выполняло ни хозяйственных, ни регулирующих экономических функций. К эпохе чистого капитализма XVII-XIX вв. значение налогов стало увеличиваться в связи с необходимостью содержания современной армии и флота, которые были необходимы для завоевания новых территорий – рынков сырья и сбыта готовой продукции. При этом рост доходов бюджета обеспечивался как повышением уровня доходности (а, соответственно, и базы налогообложения) в результате формирования и развития промышленного сектора, так и механическим увеличением налогового бремени. Следует отметить, что в данный период большое значение придавалось институту частной собственности и политики *laissez-faire*. Государство практически не вмешивалось в хозяйственную жизнь, поэтому уровень налогообложения оставался относительно низким, финансово обеспечивающим в основном военную, правоохранительную и административную активность государства. Изучение работ

классиков теории налогообложения – В. Пети, А. Смита, Д. Риккардо [2] показывает, что ключевой проблемой в парадигме налоги – государственные расходы для данных исследователей являлось изучение минимально необходимого объема общественных расходов («минимальное государство»). Исходя из выявленных потребностей, осуществлялся поиск источников финансирования.

На рубеже XIX-XX вв. уровень налоговых изъятий резко возрастает, в первую очередь из-за необходимости финансирования дополнительных военных расходов. При этом объективную основу роста составляют изменившиеся экономические условия – повышение эффективности производства в силу индустриализации экономики позволяет увеличиться чистому доходу, который можно перераспределить в доход государства без ущерба для расширенного воспроизводства.

Рост налогов продолжался почти столетие. Такому развитию событий в немалой степени способствует обобществление ранее частных рынков ряда благ и превращение их в общественные. Необходимость повышения уровня социальной обеспеченности граждан требовала дополнительных источников финансирования. Основным таким источником являлись налоги. Но к 70-м годам XX в. в отдельных странах, характеризующихся высоким уровнем налоговой нагрузки, начинают созревать кризисные явления. Снижается эффективность общественного производства, компании стремятся сменить налоговое резидентство, чтобы уплачивать налоги на более льготных условиях, получают развитие офшорные зоны с минимальным налогообложением. Как результат научного осмысления происходящих в экономике событий, начиная с 1970-х гг., в США формируется теория экономики предложения, которая доказывает падение общественной эффективности при повышении налогов. По мере вовлечения государства в экономическую жизнь, а также увеличения количественного и изменения качественного состава плательщиков концепции «минимального государства», предложенные классиками экономической теории потеряли свою актуальность, уступив место изучению проблем границ налогообложения.

В 70-90 гг. прошлого века большинством правительств предпринимаются попытки реформирования национальных систем налогообложения, в том числе в ходе реформ решаются проблемы снижения налоговой нагрузки. Однако уменьшение доли государства в ВВП вызывает риск недостаточности финансирования общественного сектора. Дилемма, заключающаяся в выборе эффективности либо справедливости, социально-ориентированной либо либеральной системы устройства является ключевой в теориях, исследующих налогообложение на рубеже XX и XXI вв.

Экономическая деятельность современного государства осуществляется в широких масштабах и фактически трудно составить исчерпывающий перечень его функций. В частности оно гарантирует пособие по безработице, различные виды помощи малоимущим, организует оборону границ, производство тех экономических благ, которыми не занимается частный сектор, финансирует науку, формирует программы развития образования, здравоохранения и т.д.

В определенной мере главным в функционировании государства является производство общественных благ (англ. public goods), т.е. благ, доступ к которым имеют все индивиды, и которые поставляет государство взамен на деньги и налоги плательщиков.

Общественные блага имеют своей целью поддержание предпочтительного с точки зрения граждан уровня услуг. Их количественный и качественный состав предопределяется общественно-экономической доктриной, проводимой в жизнь конкретным

государством. В основе современных как «неоклассических», так и «неокейнсианских» взглядов на роль государства в финансировании общественных благ лежит принцип перераспределения доходов, ресурсов и имущества, исходя из критерия роста общественного благосостояния. Но часто данный принцип не действует на практике: улучшение положения одной группы индивидов происходит за счет ухудшения другой. Чтобы разрешить данное противоречие теория общественного сектора вводит понятие Парето-оптимальности – вмешательство государства необходимо до тех пор, пока благодаря ему повышается благосостояние хотя бы одного индивида, но при этом не допускается снижение уровня благосостояния никого из оставшихся.

При производстве частного блага индивид основывается на соотношении издержек и выгод. При производстве общественного блага определить выгоды для конкретного индивида трудно как из-за сознательного сокрытия информации о его предпочтениях, так и из-за недостаточности имеющейся информации. Для государства является существенной проблемой выяснение, насколько рационально осуществляется производство того или иного общественного блага, вследствие отсутствия рыночных цен на них. Например, невозможно определить индивидуальную выгоду от пользования дорогами, обороной, обязательным образованием. При этом, поскольку финансирование общественных благ осуществляется за счет средств, отвлеченных от производства частных благ посредством налогообложения, теоретически можно подсчитать эффективность имеющегося объема предоставления общественных благ, учитывающую и экономические издержки и выгоды потребителей. Еще в середине 1950-х гг. П. Самуэльсоном была предложена модель оптимального размещения ресурсов в экономике при наличии двух типов благ (частного и общественного), которая теоретически позволяет определить ситуацию, когда выделение средств для производства общественного блага за счет сокращения производства частных благ повысит благосостояние хотя бы некоторых членов общества без снижения благосостояния других. Согласно концепции Самуэльсона это будет соблюдаться, если сумма индивидуальных цен спроса на общественное благо больше предельных затрат на его производство.

Определение оптимального объема общественного блага необходимо для того, чтобы знать какое количество этого блага необходимо обществу. Но это не значит, что именно этот объем будет производиться, т.к. должна быть решена задача мобилизации средств на его финансирование. В случае, если достижение намеченного оптимального объема требует увеличения налоговой нагрузки, что, в свою очередь, чревато снижением налоговой базы и уменьшением налоговых поступлений, целесообразно рассматривать возможность поиска иных источников финансирования производства блага. На практике решение данной проблемы связано, как правило, с тем, каким является общественное благо: «смешанным» или «чистым».

При производстве «смешанных» благ может быть использовано как добровольное финансирование (частное), так и долевое финансирование. Например, финансирование высшего образования может осуществляться не только за счет средств бюджета, но и за счет компаний или непосредственно физических лиц. Очевидно при этом, что «чистые» общественные блага, такие как: законодательство, общественный порядок, оборона, должны финансироваться исключительно за счет государства.

Таким образом, при определении состава общественных благ, производимых государством, необходим дополнительный анализ возможностей частного сектора. Например, частичное финансирование государством высшей школы может осуществ-

ляться не только прямым финансированием ВУЗов, но и предоставлением налоговых льгот гражданам, получающим высшее образование за свой счет, поскольку предоставленная льгота есть не что иное, как скрытое финансирование образовательных услуг государством.

Игнорирование подобных факторов является, по сути, фискальной иллюзией. Фискальная иллюзия – ситуация, когда преимущества от конкретных государственных расходов ясно видны, но издержки неочевидны в связи с тем, что они распределены во времени и приходятся на большое число людей. При этом последствием таких иллюзий является потеря эффективности для общества в целом в связи с неверным определением оптимального объема производства общественных благ. Кроме того, потеря эффективности связана с существенными транзакционными издержками при обеспечении процесса сбора налогов и распределения собранных средств.

Кризисные явления, возникшие в мировой экономике в 2008-2009 гг., породили дискуссию о месте налоговой системе в общественном развитии. Представители политических и научных кругов выражали свое мнение о месте государства в преодолении последствий спада экономик, и, в процессе таких дискуссий, активно обсуждаются вопросы роли государства в регулировании экономики. Параллельно этому предлагаются варианты применения налоговых инструментов управления экономикой. Однако финансовое обеспечение функционирования государства, остается первоочередной задачей налогообложения. Парадоксальным фактом кризисных лет является использование средств налогоплательщиков для поддержания экономической устойчивости частных рынков. Очевидно, что государство повсеместно начинает выполнять несвойственные ему функции – если до кризиса необходимость перераспределения посредством налогов части частных доходов была вызвана общественной заинтересованностью в поддержании социальной стабильности за счет обеспечения пособиями определенного круга физических лиц, то в ходе кризиса выявилась необходимость поддерживать крупнейших производителей, банковскую систему и др. Таким образом, имеет место активизация вмешательства государства в экономику с целью обеспечения экономического развития и не допущения серьезных кризисов на частных рынках.

Однако следует понимать, что для выполнения более ответственной роли государству потребуются соответствующие ресурсы. В перечне таких ресурсов налоги занимают важное место.

Таким образом, проблема оптимизации источников финансирования общественных благ решается посредством получения ответов на следующие вопросы:

- что для данного общества в конкретных исторических условиях является приоритетным – выполнение социальных задач или либерализация отдельных сторон экономической и общественной жизни;
- какие блага экономическими агентами признаются как общественные;
- каким уровнем налоговых изъятий общество готово пожертвовать ради обеспечения финансирования общественных благ;
- какая доля общественных благ должна быть профинансирована частным сектором.

Литература

1. Moore, M.(2004a), Revenues, State Formation, and the Quality of Governance in Developing Countries, in: International Political Sciences Review Volume 25 No.3, pp. 297-319

2. Петти В., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридмен М. // Классика экономической мысли: соч. – М.: ЭКСМО-Пресс, 2000. – 896 с.

М.А.Макей, РУП «Национальная авиакомпания «Белавиа» (г.Минск)

АНАЛИЗ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В условиях, когда бюджетные организации оказывают платные образовательные, медицинские и другие услуги, затрачивая при этом материальные, трудовые и финансовые ресурсы, все более актуальным становится вопрос об окупаемости оказанных услуг. Получение прибыли (в официальных документах – превышения доходов над расходами) не является главной целью деятельности бюджетных организаций, тем не менее, анализ безубыточности является необходимым для принятия обоснованных управленческих решений.

Особенностью деятельности бюджетных организаций является то, что процесс оказания услуг неразрывно связан с его производством, т.е. по сути объем производства равен объему продаж.

Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от объема оказанных услуг и издержками в течение данного периода, когда объем оказанных услуг ограничен уровнем имеющихся в распоряжении организации действующих производственных мощностей.

Цель анализа безубыточности – установить, что произойдет с финансовыми результатами, если определенный объем оказанных услуг изменится. Знание этой зависимости позволяет руководству определить критические уровни объема оказанных услуг, например, уровень, при котором прибыль будет максимальной, или уровень, при котором не будет ни прибыли, ни убытков (т.е. точку безубыточности).

Для анализа будем систематически рассматривать зависимость между изменениями объема оказанных услуг и изменениями совокупного дохода, издержек и чистой прибыли. Для этого построим модель этих связей и проведем анализ безубыточности. Как и большинство моделей, являющихся абстракциями реальных условий, модель анализа безубыточности строится с учетом ряда предположений и ограничений. Тем не менее, такой анализ является мощным инструментом для принятия решений. Сначала следует разобраться в основных понятиях, которые будут использованы в модели.

Переменные издержки – издержки, которые зависят от объема оказанных услуг. Постоянными являются издержки, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема оказанных услуг в пределах установленного диапазона деловой активности организации; в расчете на 1 единицу объема оказанных услуг они изменяются обратно пропорционально объему оказанных услуг. Диапазон деловой активности – объем оказанных услуг, зафиксированный между минимальным и максимальным его значением, в пределах которого определенные статьи расходов остаются без изменения.

При подготовке или использовании информации о безубыточности необходимо знать принятые допущения, на основании которых эта информация подготовлена. Если эти допущения не учитывать, то можно сделать ошибки и неправильные выводы при анализе. Это следующие важные допущения: 1. Все другие переменные остаются постоянными; 2. Единственный вид оказываемых услуг или постоянная номенклатура