
РЕФОРМА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ: МОДЕЛЬ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ С ПРИМЕНЕНИЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ КОНЦЕПЦИИ «BSC»

И.А. Лукьянова

В утилитарном обществе, главной действующей силой которого является стремление к максимальной экономической полезности, налоговая система является неотъемлемой частью экономического механизма, обеспечивающего существование так называемого «общественного» договора. Однако православная этика, имеющая очевидные преимущества в понимании мира белорусским обществом, не ставит экономическую полезность целью общественного развития. Рациональное с точки зрения экономической целесообразности поведение – скорее исключение, чем норма. По мнению российского теоретика философии хозяйствования Ю. Осипова «...хозяйственная жизнь основывается на любви-нелюбви, т.е. на чем-то чисто иррациональном, а не на одних лишь расчетах, проектах, обработках материи, словесных упражнениях, правилах, законах и т.п. Любовь и нелюбовь – категории вполне хозяйственные. И важно иметь в виду, что в хозяйственной жизни есть что-то от любви, с любовью и ради любви, а что и наоборот.

Хозяиствуя, человек творит не одно лишь материальное, хотя именно материальное – предметы, услуги, бросается прежде всего в глаза. Человек творит все, в том числе и идеальное, мало того, иррациональное, даже трансцендентное. Человек творит целый мир...» [1, с. 61].

Вместе с тем создание материального как определяется идеальным, так и определяет идеальное. Соответственно измерение «любви-нелюбви» в хозяйственной жизни требует оценки конкретных экономических показателей, отражающих состояние экономики и ее динамику. В экономической теории обычно изучается идеальный вариант построения системы, удовлетворяющий все заинтересованные стороны. Сравнение имеющихся результатов

с потенциальными дает представление об эффективности экономики.

Налоговая система – организм с обратной связью. Как и любая, созданная человеком система, налоговая является несовершенной, в ней скрыты человеческие недостатки, и она требует постоянного внимания, контроля и изменения. Кроме того, с древних времен она несет на себе отпечаток мытарства, сопряженный с негативом, связанным с трудностью обеспечения справедливости и равенства по отношению к каждому налогоплательщику. Люди, представляющие налоговую систему, являющиеся ее составными элементами либо как налогоплательщики, либо как налоговые инспектора, либо как участники создания законодательного акта, касающегося налогообложения, вносят свой субъективный вклад в ее существование.

Задача общества – создать идеальную налоговую систему, справедливую, приносящую минимум беспокойства плательщику, нейтральную и требующую минимальных затрат со стороны государства по поддержанию ее в силе и в то же время гарантирующую достаточные и своевременные поступления средств в бюджет, а также способствующую достижению поступательного экономического роста посредством воздействия на основные макроэкономические пропорции за счет влияния на микроэкономическое поведение экономических агентов (рис. 1).

Проблема достаточно коллизийна, поскольку запуск фискального механизма в первую очередь решает проблему эффективности, в то время как обеспечение определенной направленности поведения экономических агентов возможно только при соблюдении принципа справедливости. Таким образом, существует необходимость взаимосвязки обоих принципов при их внутренней

противоречивости. Мировая теория и практика решали главным образом проблему выработки механизмов, соблюдение которых является существенной гарантией достаточной доходности налоговой системы одновременно с ее нейтральностью по отношению к темпам роста производства, инвестиций и экспорта [4, 5, 6, 7]. Такая постановка задачи характерна для экономик, в которых рыночные механизмы являются достаточным регулято-

ром роста производства. В нашей стране в условиях приоритета государственной собственности рынок неспособен в должной мере выполнять регулирующие функции, в связи с чем роль специальных способов и методов воздействия на поведение субъектов экономических отношений с целью обеспечить определенный вектор их поведения для решения макроэкономических задач значительно возрастает и усложняется.



Рисунок 1 – Задачи налоговой системы

Цель налогового регулирования в конечном счете сводится к обеспечению приближения к нейтральности на макроуровне при одновременном воздействии на поведение организаций и домашних хозяйств, которое также в результате направленных действий отражается на макроэкономических показателях. В данном контексте понятие нейтральности предполагает главным образом стабильность системы, поскольку особенности ценообразования в настоящее время позволяют сократить период от установления налогов до их включения в состав цены как специфических дополнительных расходов.

Обеспечение выполнения поставленных задач осуществляется посредством применения дискреционных и недискреционных мер налоговой политики. К недискреционным

мерам можно отнести формирование определенной структуры налогов, установление их прогрессивных ставок, использование необлагаемых минимумов и вычетов. Дискреционные меры заключаются в манипулировании величиной ставок, дифференциации ставок по отраслям и видам производств, применении налоговых льгот, налоговых кредитов и отсрочек, введении возможности ускоренной амортизации для налоговых целей. Именно дискреционные меры в первую очередь являются инструментами налогового регулирования, поскольку наиболее существенно способны влиять на интересы экономических агентов.

Осуществление мер налогового регулирования станет эффективнее, если налогообложение будет совместно с другими элементами

экономической политики выполнять единую задачу, определение и формулирование которой и является первоосновой, или базисом, для выработки конкретных механизмов и способов ее выполнения. Воздействие налоговой системы на поведение субъектов налоговых отношений оптимально, когда совокупность мер направлена на решение одной или нескольких конкретных задач без размывания налогового механизма многочисленными льготами и изъятиями.

Процесс налогового регулирования может быть представлен совокупностью последовательных действий, направленных на решение экономической задачи (рисунок 2). Данная теоретическая модель включает: определение ключевых экономических целей и задач; изучение состояния факторов производства и особенностей действующей структуры налоговой системы для выявления ее способности участвовать в решении общеэкономической задачи; подготовку мероприятий в области налогообложения, направленных на решение поставленной задачи, определение индикаторов, которые будут свидетельствовать о соответствии налоговой системы предъявляемым к ней требованиям; внедрение новшеств в экономическую жизнь; оценку результатов налогового мероприятия (анализ системы сбалансированных показателей налоговой системы); завершение процесса и переход к новому процессу.

Возможность участия налоговой системы в решении общеэкономической задачи определяется после изучения состояния факторов производства и особенностей действующей системы налогов. Соответственно полученным результатам определяется совокупность специальных мер, которые должны способствовать решению задачи. Регулирование будет действенным при наличии системы показателей, контроль которых покажет, насколько поставленные задачи выполняются, а также позволит продемонстрировать действенность мер налогового регулирования.

Применив критерии благосостояния общества И. Бентама, согласно которым оно определяется счастьем наибольшего числа людей, т.е. степенью удовлетворения членов общества [2], опираясь на управленческую концепцию Balanced Score Card (BSC) Д. Нортон и Р. Каплана [8], можно предложить комплексную систему сбалансированных показателей динамики самой налоговой системы. Предварительное планирование и оценка степени выполнения плановых показателей даст

возможность оценивать направление развития системы и его соответствие целям и задачам экономического развития.

Разрабатывая систему индикаторов, отражающих особенности налоговой системы по аналогии с управленческой системой BSC, следует учитывать, что кроме выявления экономических тенденций налоги могут служить и показателями развития общества в целом.

Критерии, характеризующие налоговую систему, можно разделить на четыре группы, отражающие различные перспективы ее развития (рисунок 3).

В качестве количественных критериев в данной модели могут использоваться, например, следующие показатели:

- «налоговой нагрузки»: степень прироста активного налогового потенциала; показатель соответствия активного налогового потенциала минимальному налоговому потенциалу; показатель налоговой нагрузки в ВВП;
- «налогового сознания»: степень развитости теоретической базы налогообложения, характеризующаяся наличием научных учреждений, занимающихся изучением проблем налогообложения; сложность применения налогового законодательства, оценивающаяся экспертной оценкой расходов, связанных с исполнением налоговых обязательств; уровень квалификации сотрудников налоговых служб, определяемый наличием фактов приема на работу в качестве специалистов налоговых служб лиц без высшего образования;
- «стабильности налоговой системы»: уменьшение количества взимаемых налогов, объединение нескольких налогов в один; отношение количества налогов, в методику исчисления которых вносятся изменения в текущем году, к общему количеству налогов; наличие иных законодательных актов, кроме законов, изменяющих порядок исчисления налогов в рамках текущего года;
- «количественные характеристики налоговой системы»: соотношение налоги/бюджетные расходы; соотношение между основными видами налогов; уровень налоговых льгот и преференций.

Все параметры – и количественные, и качественные – должны иметь соответствующую оценку по значимости с целью выведения интегрированной конечной оценки соответствия налоговой системы целям и задачам общества (рисунок 4). Система индексов должна корректироваться с учетом необходимости решения актуальных экономических проблем.

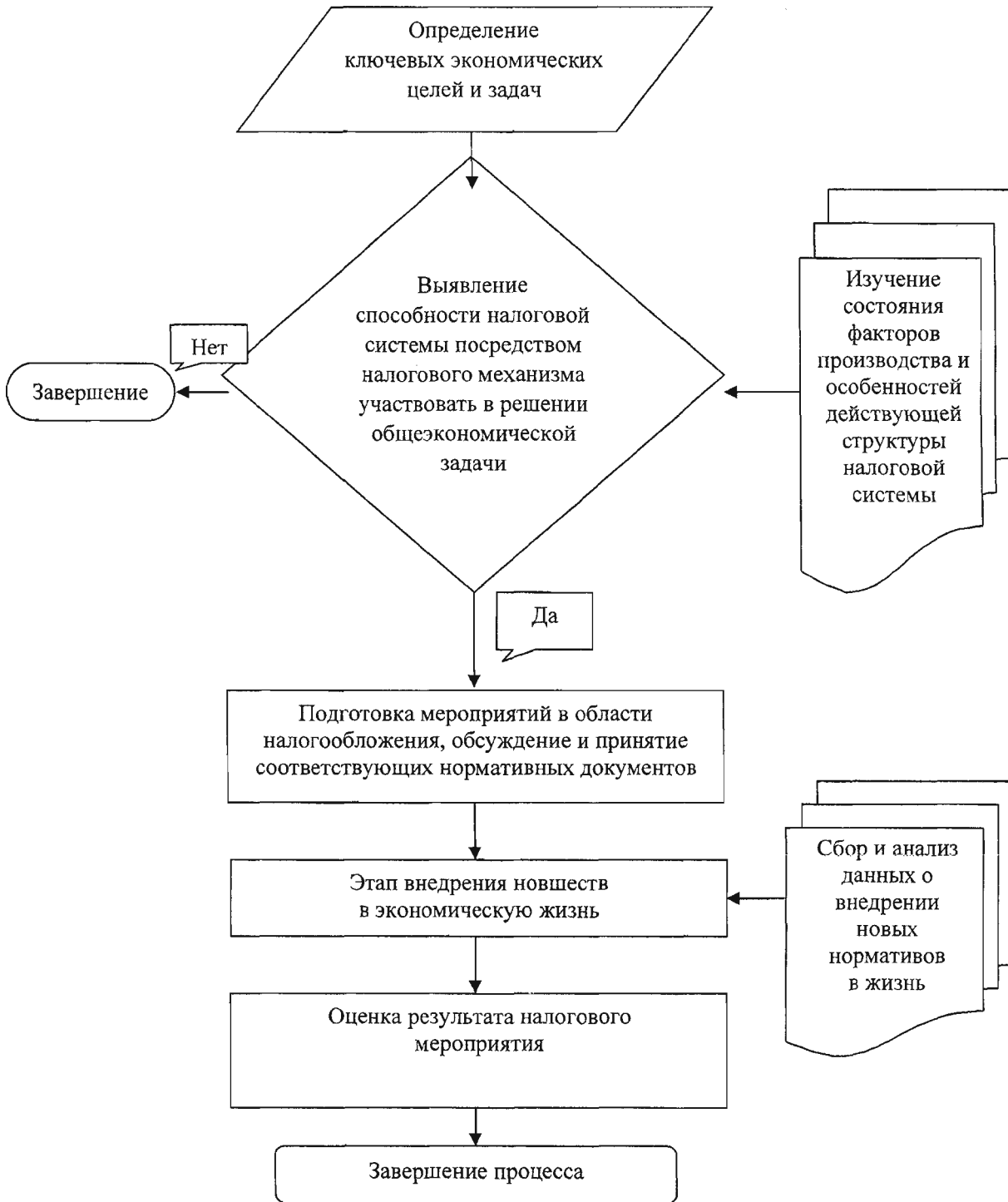


Рисунок 2 – Модель налогового регулирования

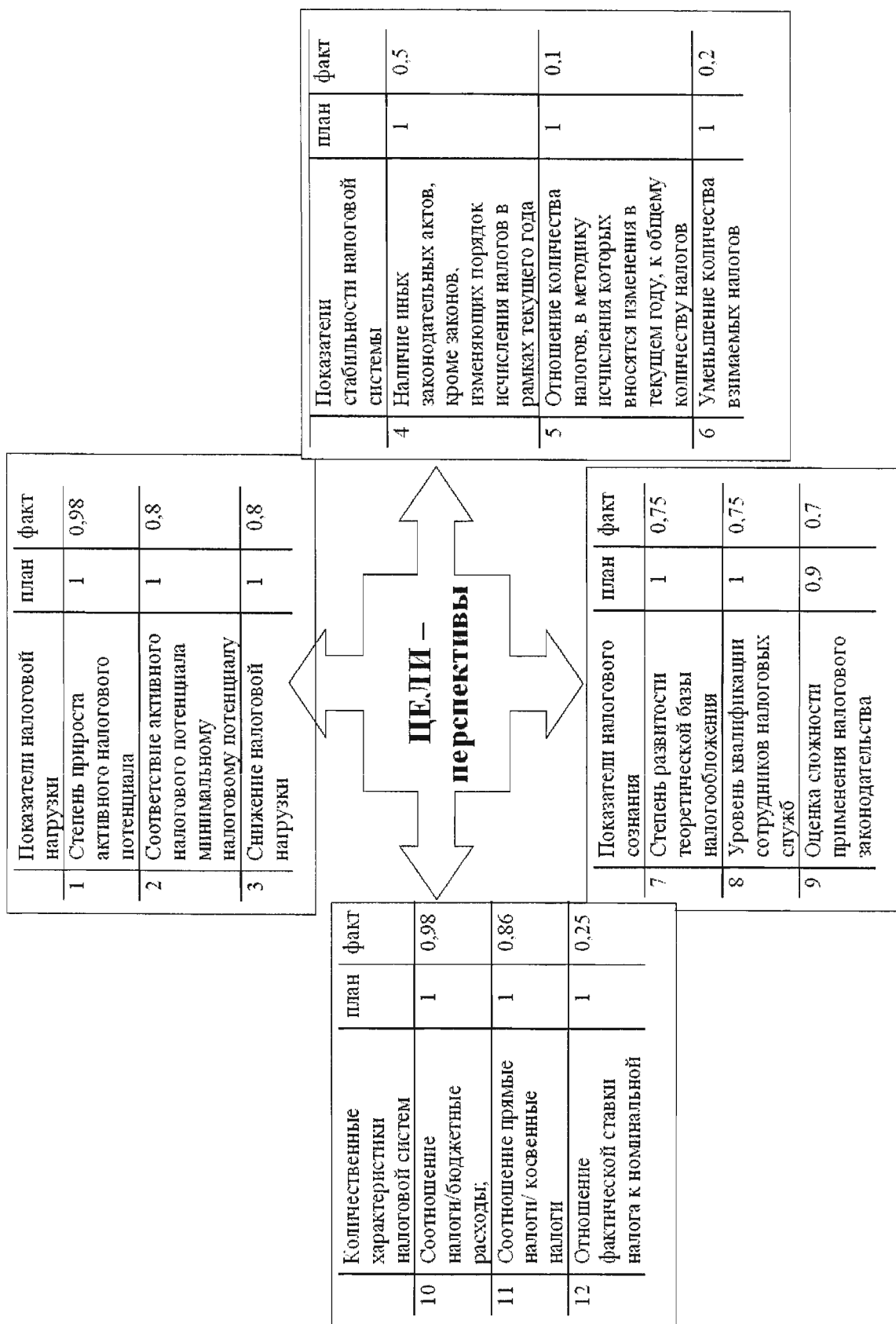


Рисунок 3 – Модель BSC

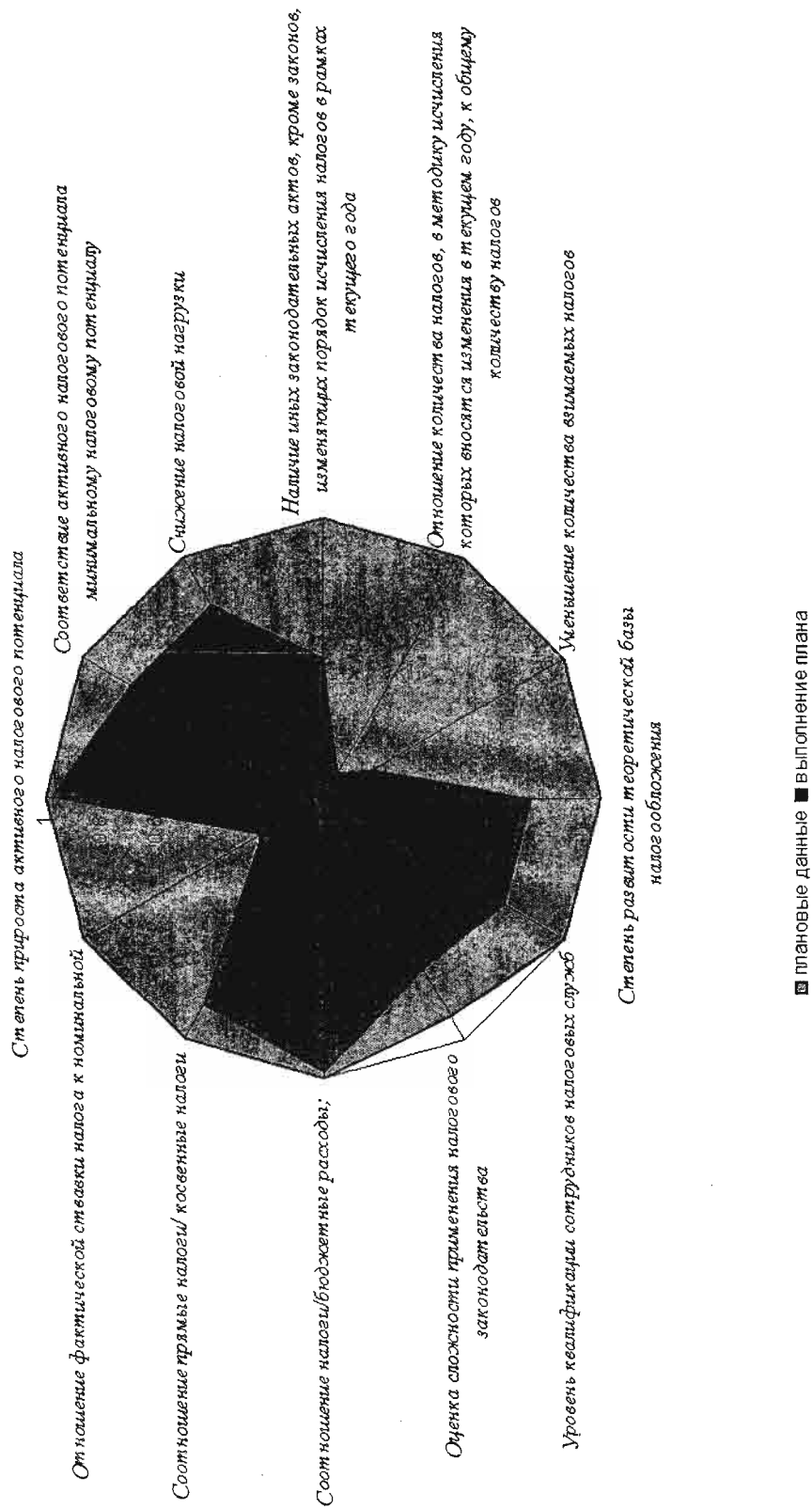


Рисунок 4 – Лестничная диаграмма в модели BSC

Одной из основных общеэкономических задач на современном этапе, в решении которой налоговая система может и должна активно участвовать, является обеспечение инновационности развития белорусской экономики.

При выборе мер и направлений совершенствования налоговой системы для обеспечения результативности ее воздействия на поведение экономических агентов, в структуре показателей, достижение которых будет контролироваться системой сбалансированных показателей налоговой системы, следует учесть, что для поощрения инвесторов большинство стран применяет специальные налоговые льготы для определенных инвесторов и видов инвестиций. Баланс интересов инвестора и государства должен заключаться в том, чтобы предоставленные инвестиционные налоговые кредиты, возможность применения ускоренной амортизации по ряду основных средств, исключения из состава налогооблагаемой прибыли определенной ее части не приводили к подрыву налоговой базы. Применение налоговых льгот по капитальным вложениям в краткосрочном планировании позволяет стимулировать обновление технического парка страны, однако в долгосрочной перспективе содержит риски искажения структуры капиталовложений и проявления дисбаланса между отраслями. Следовательно, система льгот требует пересмотра в направлении обеспечения приоритетов по конкретным направлениям и отраслям инвестирования.

Специалисты МВФ считают, что для обеспечения снижения стоимости инвестиций для стран с переходной экономикой применение ускоренной амортизации предпочтительнее предоставления льготы в форме освобождения от налогообложения части прибыли. Такой подход соответствует потребностям Республики Беларусь в модернизации производства, поскольку стимулирует не просто инвестирование как таковое, а направление средств на приобретение высокотехнологического оборудования. Возможные дополнительные ограничения, связанные с предоставлением права осуществлять ускоренную амортизацию высокотехнологического оборудования, нематериальных активов и отсутствие такой возможности в производстве

обычной оргтехники, мебели, автомобилей позволит стимулировать реальную модернизацию отраслей. Таким образом будет решаться задача не просто привлечения инвестиций, но и направления их на повышение эффективности производства. Льгота такого рода должна касаться не только иностранных, но и белорусских инвесторов, поскольку исключительное внимание к иностранным инвесторам и неуважительное отношение к собственной предпринимательской среде вызвало появление иностранных инвесторов сомнительного происхождения, за которыми скрывались белорусские граждане, стремящиеся легализовать свои капиталы в наиболее выгодных условиях. Такая ситуация не позволяет реально оценивать результативность применяемых льгот и не обеспечивает притока в страну реально ощутимых средств. По мнению специалистов МВФ, «лучше образованные и хорошо информированные граждане, как правило, способны получить большую выгоду от налоговых преференций» [3, с. 127].

Принимая во внимание вышеизложенное, набор показателей перспектив налоговой системы может быть дополнен следующими показателями:

- «налоговой нагрузки»: снижение величины налоговой нагрузки в высокотехнологичных производствах, сфере НИР и ОКР;
- «налогового сознания»: наличие в программах вузов и ссузов специальных курсов обучения инновационному менеджменту с разделами, отражающими особенности налогообложения инновационной сферы;
- «стабильности налоговой системы»: наличие долгосрочной программы стимулирования инновационной сферы;
- «количественных характеристик налоговой системы»: доля льготирования инноваций в общем количестве льгот (рисунок 3).

Сравнение площадей фигур на лепестковой диаграмме (рисунок 4), образуемых плановыми и фактическими данными, показывает соответствие реального состояния налоговой системы поставленным целям и задачам.

Внедрение предложенной модели позволяет оценить налоговую систему с учетом разностороннего набора показателей и обеспечить действенный механизм оценки соответствия налоговой системы уровню решаемых задач экономического развития.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Осипов, Ю.М.* Время философии хозяйства / Ю.М. Осипов. – М.: Экономистъ, 2003. – 656 с.
2. Словарь современной экономической теории Макмиллана / общ. ред. Дэвида У. Пирса; пер. с англ. А.Г. Пивоварова; науч. ред. В.С. Автономов. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 608 с. – (Библиотека словарей «ИНФРА-М»).
3. *Танзи, В.* Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного периода / В. Танзи. – Вашингтон: МВФ, 1993. – 414 с.
4. *Шмарловская, Г.А.* Концепция налогообложения в условиях перехода к рыночной экономике: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.01 / Г.А. Шмарловская; БГЭУ. – Минск, 1996. – 37 с.
5. *Шмарловская, Г.А.* Теория налогов: закономерности формирования и государственного регулирования / Г.А. Шмарловская. – Минск: БГЭУ, 1996. – 135 с.
6. *Юткина, Т.Ф.* Налоги и налогообложение: учебник для вузов / Т.Ф. Юткина. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 575 с.
7. *Юткина, Т.Ф.* Налоговедение: от реформы к реформе / Т.Ф. Юткина. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 293 с.
8. <http://www.intalev.ru/index.php?id=4086>

РЕЗЮМЕ

Предложена новая теоретическая модель налогового регулирования с использованием современной управленческой концепции BSC. Модель позволяет осуществлять всесторонний анализ особенностей функционирования налоговой системы с учетом как экономических, так и социальных последствий применения механизмов налогового регулирования.

* Статья поступила в редакцию 10 октября 2007 г.