

УДК 336.2 (575.2) (04)

## НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ ОТРАСЛЕЙ ЭКОНОМИКИ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

**Х.А. Фынчина** – канд. экон. наук, доцент

Проанализированы показатели налоговой нагрузки субъектов экономики Кыргызской Республики, определенные на основе двухпараметрической модели. Схема расчета исходит из показателей материалоемкости и трудоемкости. Оценка уровней налоговой нагрузки показывает *неравномерное распределение* налогового бремени в экономике страны.

*Ключевые слова:* налог; налоговая система; налоговая нагрузка; налог на прибыль; налог на добавленную стоимость; выручка-брутто; ВВП; материалоемкость; трудоемкость.

Проблема расчета показателей налогового бремени в настоящее время является одной из важных и наиболее дискутируемых в теории налогообложения.

В научной литературе можно встретить разные методики определения налоговой нагрузки на микроуровне. Особенности их применения проявляются в трактовке таких ключевых моментов, как количество налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов. Основная идея поиска оптимальной методики состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки универсальным, что позволило бы сравнивать уровень налогообложения в разных отраслях народного хозяйства и разных странах мирового хозяйства, если исходить из перспективы глобализации.

Однако мы считаем, что в стремлении достичь максимальной точности в расчетах нельзя добиться упрощения и лаконичности.

Ш. Доу, профессор экономического факультета университета Стирлинга (Великобритания), приводит мысль Ж. Дебре, убежденного сторонника математизации экономической теории: “[Математика] постоянно требует *ослабления допущений, усиления выводов, большого обобщения* (курсив наш. – Х.Ф.). Принимая математическую форму, экономическая теория будет вынуждена подчиниться этим требованиям. <...> Математика требует простоты”<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Доу Ш. Математика в экономической теории: исторический и методологический анализ // Вопросы экономики. – 2006. – № 7. – С. 58–59.

На наш взгляд, таким установкам в полной мере отвечает двухпараметрическая модель совокупной налоговой нагрузки А.В. Игнатова<sup>2</sup>. Она позволяет определить налоговую нагрузку юридического лица по четырем основным налогам, уплачиваемым им как в качестве налогоплательщика, так и в качестве агента. Это следующие налоги и отчисления: налог на добавленную стоимость (НДС), подоходный налог с физических лиц (ПДН), отчисления в Социальный фонд (СФ), налог на прибыль (НП). В качестве параметров выступают показатели трудоемкости ( $l$ ) и материалоемкости ( $m$ ).

Если принять ставки действующей налоговой системы Кыргызской Республики, то суммарная налоговая нагрузка в брутто-выручке составит:

$$0,2 + 0,1l + 0,29l - 0,2m + 0,1x[1 - (1 + 0,29)l - m] + 0,1x \frac{(1 - 0,1)l}{l + m} x[1 - (1 + 0,29)l - m]$$

где  $l$  – доля расходов на оплату труда в выручке-нетто, принятой за 1;

$m$  – удельный вес материальных затрат, амортизации, услуг и прочих расходов в выручке-нетто. Как и в модели Е.С. Вылковой<sup>3</sup>, в этой учитывается НДС к зачету.

<sup>2</sup> Игнатов А.В. Справедливость налогообложения как экономический фактор // Финансы. – 2005. – №5. – С. 50–56.

<sup>3</sup> Вылкова Е.С. Расчет налогового бремени в современных российских условиях // Налоговый вестник. – 2002. – № 12. – С. 132–135; 2003. – № 1. – С. 136–139.

Таблица 1

Матрица определения налоговой нетто-нагрузки на предприятия экономики Кыргызской Республики (сом. от каждых 120 сом. выручки-брутто)\*, %

max m	l	m																	
		05	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90
93	05	33,8	30,8	28,6	26,6	24,8	23,1	21,5	19,8	18,2	16,7	15,1	13,5	12,0	<b>10,4</b>	<b>8,9</b>	<b>7,4</b>	<b>5,8</b>	4,3
86	10	36,0	33,1	30,7	28,6	26,7	24,9	23,2	21,5	19,8	18,2	16,6	<b>15,0</b>	<b>13,4</b>	<b>11,8</b>	<b>10,2</b>	8,7	7,1	
80	15	37,5	34,7	32,4	30,3	28,3	26,4	24,6	22,9	21,2	19,6	<b>17,9</b>	<b>16,3</b>	<b>14,7</b>	<b>13,1</b>	11,5	9,9		
73	20	38,7	36,1	33,8	31,7	29,7	27,8	26,0	24,2	22,5	<b>20,8</b>	<b>19,2</b>	<b>17,5</b>	15,9	14,3	12,7			
66	25	39,7	37,2	35,0	32,9	30,9	29,1	27,3	25,5	<b>23,8</b>	<b>22,1</b>	<b>20,4</b>	18,7	17,1					
59	30	40,7	38,3	36,1	34,1	32,1	30,2	28,4	<b>26,7</b>	<b>24,9</b>	<b>23,2</b>	21,5	19,9						
53	35	41,6	39,3	37,1	35,1	33,2	31,3	<b>29,5</b>	<b>27,8</b>	<b>26,0</b>	24,3	22,6							
46	40	42,4	40,2	38,1	36,1	34,2	<b>32,4</b>	<b>30,6</b>	<b>28,8</b>	27,1									
39	45	43,2	41,1	39,1	37,1	<b>35,2</b>	<b>33,4</b>	31,6	29,8										
32	50	44,0	42,0	40,0	<b>38,0</b>	<b>36,2</b>	34,4												
25	55	44,8	42,8	<b>40,8</b>	<b>39,0</b>	37,1													
19	60	45,6	<b>43,6</b>	<b>41,7</b>	39,8														
12	65	<b>46,4</b>	<b>44,4</b>																
05	70	<b>47,2</b>																	

\*Составлена автором по методике А.В. Игнатова.

\*\*Выделенные показатели НН характерны при max m и нулевой прибыли, показатели, выходящие за пределы диагонали в условиях рыночной экономики не реальны.

Слагаемые формулы представляют тот или иной налог: первое – слагаемое – НДС, уплаченный при покупке материальных ресурсов; второе – налог, исчисленный с фонда оплаты труда, который формально удерживается с доходов работника, но фактически – с организации; третье – страховые взносы; четвертое – НДС, взимаемый при осуществлении облагаемых поставок; пятое – налог на прибыль; шестое – подоходный налог, удерживаемый с доходов, выплачиваемых работникам за счет чистой прибыли. Особенность последнего выражения заключается в том, что оно исходит из макроэкономического положения, что на выплаты работникам направляется доля чистой прибыли, которая соответствует доле фонда оплаты труда (l) в сумме долей фонда оплаты труда и материальных затрат (1 + m).

Результат вычисления представлен в виде матрицы (см. табл. 1). Строки матрицы отражают ту или иную величину фонда оплаты труда, а столбцы – некоторую величину материальных затрат, на их пересечении отображена суммарная величина налоговой нагрузки. Величины отчислений в страховые фонды и прибыли при данных значениях фонда оплаты труда и материальных затратах являются функционально однозначно определяемыми, поэтому нет необходи-

мости в их отображении в матрице. Необходимо иметь в виду, что суммарная величина названных четырех показателей тождественна нетто-выручке, равной 100%, следовательно величина m и l в совокупности может быть меньше 100%. В случае, если сумма фонда оплаты труда, материальных затрат и отчислений в страховые фонды равна нетто-выручке или 100%, то прибыль будет нулевой. Такую ситуацию учитывают приводимые значения максимально возможных материальных затрат (m) при данных показателях трудоемкости (l).

Крайние показатели диагонали характерны для случаев (они выделены), когда организации будут стремиться к минимизации прибыли, что в реальности наиболее вероятно. Данные построенной матрицы показывают высокий уровень налоговой нагрузки по тем сферам экономики, где большой удельный вес занимает фонд оплаты труда (и соответственно, меньший – материальные затраты), и низкую налоговую нагрузку на предприятиях с маленькой долей фонда оплаты труда и большой долей материальных затрат. Разброс показателей по этим субъектам чрезвычайно большой: от 5,8–10,4 сом. на каждые 120 сом. выручки-брутто до 47,2 сом. На данном этапе следует подчеркнуть *объективный характер* этих показателей налоговой нагрузки.

Матрица определения налоговой нетто-нагрузки на предприятия экономики КР  
(сом. от каждых 112 сом. выручки-брутто) в условиях работы нового Налогового кодекса, %

max m	l	m																	
		05	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90
93	05	26	23,4	21,6	20,1	18,7	17,3	16,1	14,9	13,7	12,5	11,3	10,2	9,0	<b>7,9</b>	<b>6,7</b>	<b>5,6</b>	<b>4,5</b>	3,3
86	10	28,1	25,5	23,6	21,9	20,4	18,9	17,6	16,3	15	13,8	12,6	<b>11,4</b>	<b>10,2</b>	<b>9,0</b>	<b>7,9</b>	6,7	5,6	
80	15	29,4	27	25,1	23,3	21,8	20,3	18,9	17,6	16,3	15	<b>13,8</b>	<b>12,6</b>	<b>11,3</b>	<b>10,2</b>	9,0	7,8		
73	20	30,4	28,2	26,3	24,6	23	21,5	20,1	18,8	17,4	<b>16,1</b>	<b>14,9</b>	<b>13,6</b>	12,4	11,2	10			
66	25	31,3	29,2	27,3	25,7	24,1	22,6	21,2	19,8	<b>18,5</b>	<b>17,2</b>	<b>15,9</b>	14,7	13,4					
59	30	32,1	30,1	28,3	26,6	25,1	23,6	22,2	<b>20,8</b>	<b>19,5</b>	<b>18,2</b>	16,9	15,6						
53	35	32,8	30,9	29,2	27,6	26	24,5	<b>23,1</b>	<b>21,8</b>	<b>20,4</b>	19,1	17,8							
46	40	33,5	31,7	30	28,4	26,9	<b>25,4</b>	<b>24</b>	<b>22,6</b>	21,3									
39	45	34,2	32,4	30,8	29,2	<b>27,7</b>	<b>26,3</b>	24,9	23,5										
32	50	34,8	33,1	31,5	<b>30</b>	<b>28,5</b>	27,1												
25	55	35,4	33,8	<b>32,2</b>	<b>30,7</b>	29,3													
19	60	36,1	<b>34,5</b>	<b>32,9</b>	31,4														
12	65	<b>36,7</b>	<b>35,1</b>																
05	70	<b>37,3</b>																	

В связи с этим представляет интерес оценка налоговой нагрузки субъектов экономики при введении нового законодательства по налогам, когда ставка НДС снизится до 12%, общие отчисления в страховые фонды предположительно уменьшатся на 4 процентных пункта. Снижение налоговой нагрузки для отдельных субъектов экономики<sup>1</sup>, несомненно, будет ощутимым (см. табл. 2). Однако следует отметить несопоставимость показателей двух таблиц (матрицы составлены не для сравнения) ввиду неоднозначности сумм выручки-брутто, это можно обеспечить, определив их относительные показатели.

Далее, используя показатели материало- и трудоемкости, рассчитанные на основании финансовых показателей и структуры затрат предприятий экономики по видам деятельности, полученным по статистическим сводкам<sup>2</sup>, нами реализована идея определения уровней налоговой нагрузки по предприятиям основных отраслей экономики Кыргызской Республики.

<sup>1</sup> Следует иметь в виду, что в сфере предпринимательской деятельности действует специальные режимы налогообложения.

<sup>2</sup> Финансы предприятий Кыргызской Республики. 2000–2007 // НСК КР. – Бишкек, 2008. Корректнее в этом плане для примера использование фактических данных определенных субъектов реального сектора экономики, однако попытка получить их как на официальном, так и на частном уровне оказалась безрезультатной.

Определенные на основе этих данных показатели налоговой нагрузки (см. табл. 3) в целом не намного отличаются от показателей налоговой нагрузки, рассчитанных по модели Вылко-вой<sup>3</sup>, от 14,73 до 19,56% по отношению к ВВ, что говорит о принципиально правильно выбранных подходах к определению налоговой нагрузки в одном и другом случае.

Рассчитанные показатели определенно свидетельствуют о *неравномерном распределении* налогового бремени. Так, относительно низкую налоговую нагрузку (до 10,7%) несут предприятия обрабатывающей промышленности (кроме предприятий по обработке древесины и производства изделий из дерева, производству машин и оборудования, электрооборудования, электронного и оптического оборудования).

Выше среднего уровня (30%) налоговой нагрузки субъектов экономики Кыргызской Республики по организациям финансовой деятельности, операциям с недвижимым имуществом, аренде и предоставлению услуг потребителям, предприятиям по добыче топливно-энергетических полезных ископаемых, предприятиям по обработке древесины и производству изделий из дерева.

<sup>3</sup> Фынчина Х.А. Количественная оценка уровня налогового бремени в экономике Кыргызской Республики // Вестник КазЭУ. – 2007. – №4. – С. 287–291.

Таблица 3

## Современный уровень налоговой нагрузки по отраслям экономики Кыргызской Республики

Отрасль	Показатель		Налоговая нагрузка		
	материалоемкость (% в нетто-выручке)	трудоемкость (% в нетто-выручке)	сом. от каждых 120 сом. выручки-брутто*	% к выручке-брутто**	% к добавленной стоимости***
Горнодобывающая промышленность	76,2	17,5	менее 11,5	9,6	17,5
Добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	62	26,4	менее 18,7	15,6	28,4
Добыча металлических руд	115	55,3	-	-	-
Обрабатывающая промышленность	85	9,7	7,1	5,9	10,7
Производство пищевых продуктов, включая напитки	87,3	8,4	менее 7,1	5,9	10,7
Производство табачных изделий	73,1	10,5	10,2	8,5	15,5
Текстильное и швейное производство	89,6	11,1	менее 7,1	5,9	10,7
Производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	92,9	7,2	менее 4,3	3,6	6,5
Обработка древесины и производство изделий из дерева	41,4	32,4	менее 26,7	22,2	40,4
Целлюлозно-бумажное производство, издательская деятельность	80,3	19,7	менее 12,7	10,6	19,3
Производство кокса и нефтепродуктов	59,8	22,2	17,5	14,6	26,5
Химическое производство	89,5	13,6	менее 7,1	5,9	10,7
Производство резиновых и пластмассовых изделий	84,7	5,4	5,8	4,8	8,7
Производство прочих неметаллических минеральных продуктов	71,9	10,3	8,7	7,2	13,1
Металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	94,3	3,9	менее 4,3	3,6	6,5
Производство машин и оборудования	64,6	19,1	15,9	13,2	24,0
Производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	81,7	36,2	менее 19,9	16,6	30,2
Производство транспортных средств и оборудования	92,5	16,2	менее 8,7	7,2	13,1
Прочие отрасли обрабатывающей промышленности	80,7	9,2	менее 8,7	7,2	13,1
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	74	24	12,7	10,6	19,3
Строительство	82,8	11,2	менее 9,9	8,2	14,9
Торговля, сфера услуг	61,7	8,4	менее 15,0	12,5	22,7
Гостиницы и рестораны	62,7	21,8	менее 15,9	12,5	22,7
Транспорт	67,2	19,1	менее 15,9	12,5	22,7
Связь****	56,4	16,9	17,9	14,9	27,1
Организации финансовой деятельности	54,2	39,1	более 22,6	18,8	34,2
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг потребителям	63,8	29,6	менее 19,9	16,6	30,2

\* Определена автором по данным матрицы и показателям трудо- и материалоемкости. Может использоваться как самостоятельный показатель.

\*\*Выражена в процентах путем простых математических расчетов.

\*\*\*Расчитана на основе взаимосвязи налоговых нагрузок по отношению к добавленной стоимости и выручке-брутто с учетом коэффициента добавленной стоимости, равного 0,55.

\*\*\*\*Нет показателей налоговой нагрузки по сельскому хозяйству, что связано со спецификой налогообложения субъектов этой отрасли экономики.

Средний (приемлемый) уровень налоговой нагрузки (15–20%) отмечается на предприятиях по производству и распределению электроэнергии, газа и воды, в строительстве, торговле, сфере услуг, транспорте, гостиничном и ресторанном бизнесе.

На наш взгляд, именно несправедливое распределение налогового бремени, наблюдающееся в действующей системе налогообложения Кыргызской Республики, и порождает масштабную “теневую” экономику или “серые” схемы (по заработной плате за счет уменьшения слагаемых, связанных с налогом на прибыль и отчислениями из фонда оплаты труда, из формулы), а также манипуляции с документами, позволяющими увеличить материальные затраты с целью уменьшения налога на прибыль и получения зачета по НДС.

Однако в большей степени шокирует следующее обстоятельство: практически все показатели налоговой нагрузки находятся на выделенном диагональном срезе матрицы (см. табл. 1) или даже далеко за его пределами (добыча металлических руд). Причина такого казуса представляется в следующем. Рассмотрим две отрасли – производство пищевых продуктов, включая напитки, текстильное и швейное производство. Сумма  $t$  и  $l$  по ним составляет 95,7 и 100,7% соответственно, т.е. максимально приближена к 100%, что говорит о *низком* (меньше 4,3%) или даже *нулевом уровне рентабельности*. Фактическое положение дел в этих отраслях экономики Кыргызстана свидетельствует об обратном.

В таком же ключе можно анализировать отрасли, по которым показатели трудоемкости намного меньше принятых 17% (3,9% в металлургическом производстве и производстве готовых металлических изделий; 8,4% – в торговле, сфере услуг; 11,2% – в строительстве), как базовые по модели Е.С. Вылковой<sup>1</sup>. Будет неверно относить это только на огрехи статистики. В большей степени, по нашему мнению, это следует считать следствием несовершенства налоговой системы, вынуждающей субъектов налога представлять искаженные показатели экономической деятельности и, таким образом, порождать истоки теневой экономики.

Специалисты в вопросе оценки налоговой нагрузки часто приводят в качестве аргумента долю налоговых поступлений по отраслям

экономики в ВВП. Приведенный подход расчета уровня налоговой нагрузки по данной двухпараметрической модели представляется более обоснованным, так как позволяет использовать конкретные данные по отдельным субъектам или отраслям экономики в целом. Вопрос, насколько они отражают истинное положение, т.е. как влияет на эти показатели теневой сектор, думается, не затрагивает данную методику, так как она основана на относительных показателях. Известные законные и незаконные схемы минимизации налоговых платежей касаются и материальных затрат, и расходов на оплату труда, и выручки. Представляется, что снижение будет в целом пропорциональным и не отразится на факторах, лежащих в основе методики.

#### Выводы.

1. Рассчитанные данные налоговой нагрузки субъектов экономической деятельности показывают, что разброс колебаний уровня налогового бремени достаточно широк, дифференциация уровня налогового бремени у различных хозяйствующих субъектов велика, что противоречит основополагающему принципу справедливости, присущему классической теории налогообложения.
2. Произведенные расчеты позволяют указать на негативное воздействие, прежде всего, НДС и отчислений в Социальный фонд, вследствие их зависимости от специфики формирования нетто-выручки на развитие экономики в целом, когда одни отрасли изначально получают налоговые преференции, а другие за счет настоящего налогового пресса не могут получить необходимый импульс для ускоренного развития.
3. Использованная модель расчета налоговой нагрузки выявила неэффективность налоговой системы как стимулирующей развитие “теневой” экономики.
4. Практическим результатом исследований в области определения тяжести налогообложения явилась возможность статистического определения меры прогрессивности или регрессивности налоговой системы Кыргызской Республики, что необходимо для расчета эффективности налоговых реформ в рамках действующей модели регулирования экономики в целях построения оптимальной налоговой системы, способной выполнять в равной мере фискальную и регулируемую функции.

<sup>1</sup> Вылкова Е.С. Указ. соч.