

Ольга Лыгина

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОТРАСЛЕЙ ЭКОНОМИКИ КАЗАХСТАНА

В статье рассмотрены теоретико-методологические подходы к оценке налоговой нагрузки отраслей экономики Казахстана и его отдельных составляющих. Для дальнейшего научно-практического исследования налоговой нагрузки, преференций и льгот предложена система аналитической оценки налоговой нагрузки отраслей экономики.

Ключевые слова: отраслевая налоговая нагрузка, корпоративный подоходный налог, фискальный механизм, развивающаяся экономика.

Табл. 2. Рис. 4. Лит. 18.

Ольга Лигіна

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ГАЛУЗЕЙ ЕКОНОМІКИ КАЗАХСТАНУ

У статті розглянуто теоретико-методологічні підходи до оцінювання податкового навантаження галузей економіки Казахстану та його окремих складових. Для подальшого науково-практичного дослідження податкового навантаження, преференцій і пільг запропоновано систему аналітичного оцінювання податкового навантаження галузей економіки.

Ключові слова: галузеве податкове навантаження, корпоративний прибутковий податок, фискальний механізм, економіка, що розвивається.

Olga Lygina¹

THEORETICAL & METHODOLOGICAL APPROACHES TO TAX LOAD ESTIMATION FOR VARIOUS SECTORS OF KAZAKHSTAN'S ECONOMY

The article considers the theoretical and methodological approaches to tax load estimation for various sectors of Kazakhstan's economy and its separate components. For further scientific and practical research study of tax load, preferences and exemptions a system of analytical estimation of tax load in various sectors of the economy is offered.

Keywords: tax load by sectors; corporate income tax; fiscal mechanism; developing economy.

Постановка проблем. Современный этап развития рыночной экономики, реформы и трансформации во всех ее сферах и отраслях усиливают значение налоговой составляющей в социально-экономической политике любого государства, решении проблем самодостаточности бюджетов разных уровней, стимулировании инвестиционной привлекательности отраслей экономики.

В настоящее время приоритеты формирования качественно новой налоговой системы в Республике Казахстан (РК) смещаются в сторону обновления и корректировки существующей системы налогового льготирования, внесения соответствующих изменений в налоговый механизм, разработки перспективных направлений совершенствования налоговой системы на отраслевом уровне, моделирования более совершенных методов регулирования, обеспечивающих конкурентоспособность отечественной экономики.

¹ Department of Economic Disciplines, Kazakh-Russian International University, Aktobe, Republic of Kazakhstan.

Неоднородность экономического развития отдельных отраслей экономики Казахстана, регионов и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов — это фактор, в немалой степени искажающий сводный показатель налоговой нагрузки в казахстанской налоговой системе. При этом налоговая система страны предусматривает возможность предоставления значительного числа налоговых льгот и преференций на инвестиции. Зачастую их получают как раз те предприятия и организации, которые имеют относительно больший доход. С точки зрения экономической политики в условиях необходимости государственной поддержки это правильно, но с позиции налоговой нагрузки ее распределение осуществляется неравномерно, и сводный показатель налогового бремени подлежит корректировке с учетом этих условий [2].

Таким образом, проблематика, связанная с определением динамики развития отраслей и сфер деятельности в реализации экономической политики Республики Казахстан, разработкой инструментов налогового льготирования предприятий на основе оценки налоговой нагрузки является своевременной, практически значимой и требует всестороннего теоретического и методического обоснования направлений ее реформирования в условиях рыночной экономики.

Анализ последних исследований и публикаций. Научное направление обоснования экономического механизма налогового льготирования отраслей экономики и его отдельные теоретические и практические вопросы исследованы в работах: К.Ш. Байтокаева [2], Г. Девликамовой [3], С.Н. Сайфиевой [11], И.Х. Тусеевой [17], М.Х. Тусеевой [17] и других. Вместе с тем, значительное количество научных проблем относительно формирования «отраслевого» подхода эффективного льготирования предпринимательского сектора в региональном аспекте и адаптации его к условиям развития регионов Казахстана остаются нерешенными.

Основными **целями исследования** являются определение налоговой нагрузки отраслей экономики в условиях развивающейся экономики для формирующейся базы налоговых послаблений и преференций бизнес-структур конкретных сфер деятельности.

Основные результаты исследования. Налоги, являющиеся основным источником государственных поступлений, создают финансовую базу для функционирования государственного сектора. Одним из важнейших макроэкономических аспектов налоговой системы, т. е. приходной части бюджета, является общая налоговая нагрузка на экономику, то есть сумма всех собранных налогов по отношению к ВВП.

В экономической литературе предлагаются 3 основных вида показателей, характеризующих степень налоговой нагрузки:

- 1) номинальные (нормативные) ставки налогов и тарифов, установленные в налоговых кодексах, которые взимаются с фактической налоговой базы, определяемой в законодательстве;
- 2) агрегированные налоговые квоты: отношение суммарных налоговых поступлений из конкретного источника (например, доходы предприятий) к общеэкономическому показателю доходов (например, ВВП);

3) эффективные ставки налогообложения: отношение конкретного вида налоговых поступлений к соответствующему компоненту совокупных доходов или расходов, которые можно рассматривать в качестве потенциальной налоговой базы (следует отметить, что в силу различных изъятий потенциальная налоговая база может отличаться от реальной, которая определяется в законодательстве) [18].

Эффективность функционирования экономики любого государства во многом определяется справедливым распределением доходов между государством, населением и предприятием, поэтому немаловажную роль в процессе анализа налогового законодательства следует уделять такому важному показателю, как фактический коэффициент налоговой нагрузки на бизнес-структуры и субъекты хозяйствования, что является, по сути агрегированной налоговой квотой.

С точки зрения макроэкономики, налоговая нагрузка – это отношение общей суммы налоговых сборов к валовому национальному продукту. Налоги и сборы, формирующие современную налоговую систему Казахстана, различаются по объектам обложения и источникам уплаты. Если рассматривать данный показатель с точки зрения микроэкономики, то налоговая нагрузка как относительный показатель соотносит налоговые суммы с определенными финансово-экономическими показателями. Данное соотношение величин дает возможность проводить сравнительный анализ налоговых изъятий за определенные периоды времени, у отдельных предприятий [3].

Применение единой методологии расчета коэффициента налоговой нагрузки, зависящей от отраслевой принадлежности хозяйствующих субъектов и особенностей их налогообложения, способствует справедливому проведению налоговой политики. Методология исчисления налоговой нагрузки как доли налоговых поступлений в ВВП широко применяется зарубежными странами [17]. Для объективной оценки налоговых поступлений необходимо учитывать основной макроэкономический показатель страны – ВВП. Прибыль является одной из составляющих ВВП, наряду с косвенными налогами и доходами в виде заработной платы.

Актуальной проблемой в области налоговых отношений между государством и субъектами бизнеса является уровень налоговой нагрузки на предпринимательский сектор, который в своей динамике может способствовать экономическому росту или же дестабилизации экономического развития страны.

В целях унификации налоговых систем стран Таможенного союза (ТС) в рамках экономической интеграции проведем анализ налоговой нагрузки и доли корпоративного подоходного налога (КПН) в общей сумме ВВП по Казахстану (табл. 1).

Таблица 1. Динамика налоговой нагрузки в Казахстане с 2006 по 2010 гг. *

№	Наименование показателя	2006 г.	2007г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
1.	Валовой внутренний продукт, млрд тенге	10213,7	12849,8	16052,9	17007,6	21815,5
2.	Налоговые поступления, млрд. тенге	2209,1	2356,0	2919,5	2228,7	2 934,1
3.	Налоговая нагрузка, %	21,6	18,3	17,6	13,1	13,4
4.	Доля КПН в ВВП, %	7,6	5,9	5,7	3,78	3,84

* рассчитано по данным [12–16].

Доля КПН в ВВП определяет финансовый показатель агрегированной налоговой квоты, определяемой как отношение суммарных налоговых поступлений по КПН к основному макроэкономическому показателю страны – ВВП.

Произведенные расчеты по Казахстану в период с 2006 г. по 2010 г. показывают, что уровень налоговой нагрузки имеет тенденцию к снижению. Совершенно очевидно, что введение Нового налогового кодекса в 2009 г., который был направлен на снижение налогового бремени на бизнес-структуры, оправдало ожидания предпринимателей. С 2006 г. по 2010 г. нагрузка на доход предприятий снизилась на 3,8%.

Для оценки эффективности налогового бремени по КПН по видам деятельности в Казахстане целесообразно использовать следующий индикатор – коэффициент налоговой нагрузки на чистую прибыль, рассчитанную как разница между валовой прибылью и потреблением основного капитала, включая скрытую заработную плату. Он позволяет определить соотношение налогового бремени и чистой прибыли в валовой добавленной стоимости (ВДС) каждой отрасли [11].

Фактически, это показатель эффективной ставки налогообложения, который определяется как отношение конкретного вида налоговых поступлений к соответствующему компоненту совокупных доходов или расходов, которые можно рассматривать в качестве потенциальной налоговой базы (следует отметить, что в силу различных изъятий потенциальная налоговая база может отличаться от реальной, которая определяется в законодательстве).

Расчет фактической налоговой нагрузки предприятий различных видов деятельности произведен на основе информации Агентства по статистике РК, размещенной на официальном сайте [10]. Для определения величины КПН к величине чистой прибыли, указанной в базе статистических данных, применена действующая нормативная налоговая ставка (30% – с 2006 по 2008 гг.; 20% – с 2009 по 2010 гг.) [1], и полученные фактические выплаты по КПН предприятиями основных видов деятельности за период с 2006 по 2010 годы. Результаты произведенных расчетов даны в табл. 2.

Таблица 2. Динамика эффективной ставки КПН по видам деятельности в Казахстане с 2006 г. по 2010 г.*

Вид деятельности	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Промышленность	49,58	55,66	69,67	28,26	28,22
Сельское, лесное и рыбное хозяйство	0,14	0,22	0,98	0,23	0,31
Транспорт и связь	9,09	9,61	13,42	6,64	7,52
Строительство	3,24	8,60	11,10	6,73	9,25
Торговля	3,02	5,56	8,92	5,83	3,59
Гостиницы и рестораны (услуги по проживанию и питанию)	3,44	3,00	5,26	2,49	1,54
Финансовая и страховая деятельность	0,07	0,01	0,08	0,26	0,26
Операции с недвижимым имуществом, аренда и услуги потребителям	3,28	2,49	2,83	0,10	0,12
Среднее значение по видам	8,98	10,64	14,03	6,32	6,35

* рассчитано по данным [12–16].

Чистая прибыль – показатель, характеризующий конечный финансовый результат деятельности отрасли, на предприятиях она является источником

выплаты дивидендов и средств, направляемых на образование резервного фонда и прирост капитала. Налоговая нагрузка на чистую прибыль по видам деятельности с 2006 г. по 2010 г. уменьшилась на 2,63 п.п. В 2006 г. налогообложение чистой прибыли промышленности в 5 раз превысило аналогичный показатель по транспорту и связи, в 15 раз – по строительству; в 2010 – в 3,7 раза и 3 раза соответственно.

Экономический смысл индикаторов эффективности отраслевого налогообложения заключается в измерении величины валовой добавленной стоимости и чистой прибыли в составе валовой добавленной стоимости, перераспределяемых с помощью налогообложения. Из произведенных расчетов следует, что величина чистой прибыли в структуре валовой добавленной стоимости в казахстанской промышленности, перераспределяемая с помощью совокупного налогообложения, уменьшается, налоговая нагрузка падает.

Следует обратить особое внимание на показатели эффективности налогообложения нефтедобывающей и газовой промышленности – наиболее ярких представителей добывающего и обрабатывающего секторов экономики РК. Как видно из рис. 1, с 2006 г. по 2008 г. наблюдается увеличение налоговой нагрузки. Наибольшая налоговая нагрузка наблюдалась в 2008 году. В 2009 г. ситуация кардинально меняется в связи с тем, что основные изменения в составе КПН и порядке формирования налоговых обязательств, направленные на снижение налоговой нагрузки, были осуществлены именно в 2009 году.

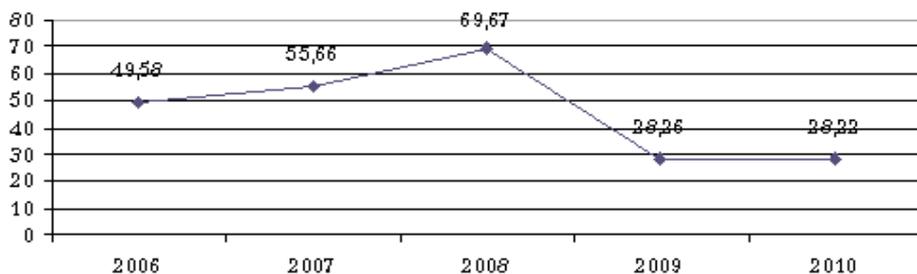


Рис. 1. Динамика налоговой нагрузки в 2006–2010 гг. по промышленности, рассчитано по данным [4–9]

Глобальный финансовый кризис оказал на Казахстан значительное влияние. Рекордные цены на нефть и сырьевые товары сыграли значительную роль в обеспечении роста и прибыльности добывающих отраслей в трех первых кварталах 2008 года. Последующее снижение экспортных цен на сырье, начиная с четвертого квартала 2008 г., и неожиданное прекращение притока капитала в форме внешних займов банковскому сектору, начиная с августа 2007 г., обратили вспять рост финансового и строительного секторов. Это привело к значительному замедлению экономического роста и снижению объема бюджетных поступлений.

Поскольку доходы от нефти составляли приблизительно треть бюджетных доходов, резкий спад цен на нефть в конце 2008 г. имел моментальные бюджетные последствия. В результате, вместо очередного рекордного профицита, как в предыдущие годы, год закончился с положительным сальдо в 3,1%. Таким образом, возможный экономический спад и низкая прибыльность

являются основными текущими заботами бюджетной и фискальной политики. Налоговые поступления из ненефтяных секторов, которые оставались стабильными на уровне 17–18% ВВП с 2001 г., упали с самого высокого показателя в 18,3% в 2007 г. до 13,4% в 2010 году.

Проведем анализ налоговой нагрузки по финансовой и страховой деятельности в анализируемый период. Как видно из рис. 2, в финансовой сфере также наблюдается тенденция снижения налоговой нагрузки с 2006 г. по 2007 г., наибольшая налоговая нагрузка на отрасль наблюдалась в 2009–2010 гг., что связано с упадком данной отрасли во время мирового финансово-го кризиса с 2008 года. Чистая прибыль в составе валовой добавленной стоимости снизилась с 2009 г. по 2010 год.

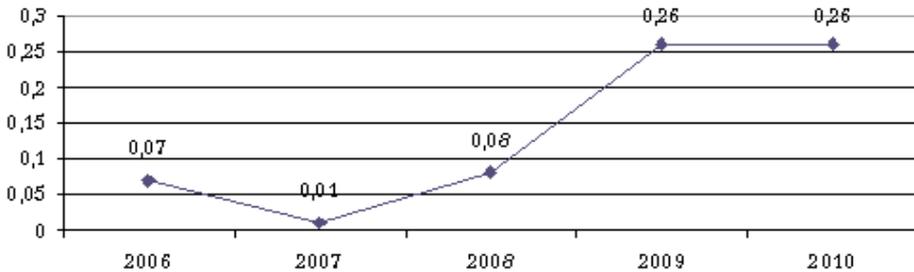


Рис. 2. Динамика налоговой нагрузки в 2006–2010 гг. по финансовой и страховой деятельности, рассчитано по данным [4–9]

Анализ налоговой нагрузки по таким видам деятельности, как строительство, сельское, лесное и рыбное хозяйство, транспорт и связь, показывает, что общая тенденция с 2006 г. по 2008 г. – это увеличение налоговой нагрузки. Наибольшая величина налоговой нагрузки по данным отраслям наблюдалась в 2008 г., далее в 2009 г. наблюдается снижение налоговой нагрузки, а в 2010 г. налоговая нагрузка снова увеличивается (рис. 3).

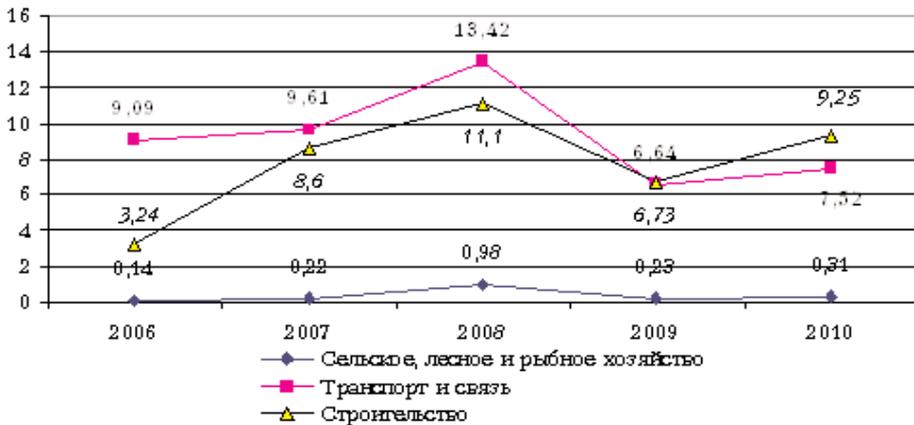


Рис. 3. Динамика налоговой нагрузки в 2006–2010 гг. по строительству, сельскому, лесному и рыбному хозяйству, транспорту и связи, рассчитано по данным [4–9]

Динамика налоговой нагрузки по торговле, гостиничному и ресторанному бизнесу, операциях с недвижимостью в 2006–2008 гг. постепенно увеличивалась. С 2008 г. по 2010 г. наблюдается снижение налоговой нагрузки по данным отраслям. С 2008 г. по 2010 г. налоговая нагрузка в торговле снизилась с 8,92 до 3,59%. Такая тенденция является положительной для экономики Казахстана.

Предпринимательство в сфере торговли и услуг приносит существенную долю налоговых доходов в бюджет. Снижение налоговых ставок для предпринимателей позволяет им вести более активную деятельность, обеспечивает прозрачность доходов, способствует их выходу из тени (рис. 4).

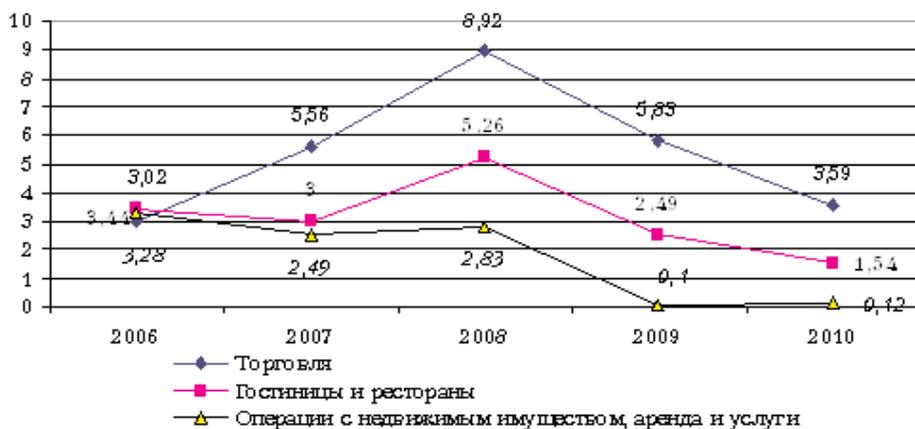


Рис. 4. Динамика налоговой нагрузки в 2006–2010 гг. по торговле, гостиничному и ресторанному бизнесу, операциям с недвижимостью, рассчитано по данным [4–9]

Существенная разница в тяжести налогового бремени на чистую прибыль в ВДС обусловлена спецификой структуры их валовой добавленной стоимости. Например, в обрабатывающей промышленности оплата труда наемных работников составляет ее основную часть. В добывающих отраслях, наоборот, валовая прибыль.

Предложенный критерий сопоставления позволил построить динамические ряды показателей, характеризующие налогообложение по видам деятельности. Такая трудоемкая работа обусловлена необходимостью оценки эффективности основных налоговых реформ 2001–2008 гг. и их влияния на казахстанскую экономику.

На основе расчета индикатора эффективности налогообложения выявлено неоднозначное влияние реформирования казахстанской налоговой системы в 2001–2008 гг. на отраслевую экономику. Безусловно, произошло перераспределение налоговой нагрузки на строительство с отраслей транспорта и связи к 2010 г., но налоговый пресс на собственные отраслевые финансовые источники остается избыточным и дифференцированным.

Проведенный анализ показал, что величина чистой прибыли по видам деятельности в Казахстане, перераспределяемая с помощью совокупного

налогообложения, уменьшилась в разной степени: налоговая нагрузка по промышленности в целом снизилась, однако в структуре видов деятельности осталась лидирующей, в отраслевом разрезе — ранжирование отраслей по степени снижения налоговой нагрузки начинается с промышленности, затем строительство, транспорт, торговля. Налоговая нагрузка на чистую прибыль — основной источник развития предприятий — уменьшилась не значительно, в среднем на 2,63 п.п., существенно различаясь по отраслям, что обусловлено как величиной налогового бремени, так и особенностями структуры валовой добавленной стоимости в отраслях Казахстана.

Корпоративный подоходный налог следует рассматривать как средство повышения или снижения социальной напряженности в обществе. Ведь он, снижая реальный уровень благосостояния человека и, таким образом, мешая достичь ему желаемого уровня жизни, в то же время его же повышает, потому как возвращается в виде пособий, пенсий, бесплатного лечения и образования, гарантированных государством обеспечения законности и уверенности в завтрашнем дне. Следовательно, может оцениваться как положительно, так и отрицательно — в зависимости от личностных и экономических установок, экономической политики государства и состояния национальной экономики.

Соответственно, необходимо кардинально пересмотреть налоговые преференции и льготы в казахстанском налогообложении отраслей и видов деятельности предприятий. Также особое внимание необходимо уделить сбалансированному региональному развитию, предусмотреть бюджетные ассигнования на поощрение субъектов бизнеса по областям Казахстана, обеспечивших наилучшие результаты в развитии предпринимательства, привлечении инвестиций, увеличении доходов местных бюджетов.

Выводы. Таким образом, подводя итоги проведенных исследований в области отраслевой налоговой нагрузки на предпринимательство Казахстана, а также оценки роли корпоративного подоходного налога в формировании бюджета, можно сделать следующие выводы:

1. Объективность показателя, отражающего долю налогов в ВВП, аккумулируемых в бюджетные фонды, как показателя уровня налогового бремени в рыночных условиях ставится под сомнение рядом факторов, таких как, наличие льготных режимов налогообложения, снижающих налоговое бремя для отдельных налогоплательщиков и увеличивающих его величину применительно к конкретному налогоплательщику, исполняющему налоговые обязательства в соответствии с общеустановленным режимом налогообложения; низкий уровень исполнения налоговой дисциплины, подтверждаемый количеством фактических плательщиков налогов, величиной и динамикой налоговой задолженности; ВВП, произведенный в теневой экономике, не обеспечивающий реальных поступлений налогов в государственную казну; социально-экономические условия для развития и расширения бизнеса, в том числе отдельных отраслей экономики и регионов страны.

2. По оценкам экспертов, при приемлемой величине усредненного показателя уровня налоговой нагрузки в долях от ВВП реальная его величина для конкретных налогоплательщиков может колебаться в пределах 10%, что позволяет сделать вывод о том, что проблема снижения налогового бремени на

предпринимательство остается актуальной и для обеспечения объективной оценки уровня налоговой нагрузки необходимо корректировать показатель, отражающий долю налогов в ВВП по отраслям экономики (в т.ч. доли КПН (налога на прибыль) в ВВП) с учетом вышеперечисленных факторов.

3. Безусловно, необходимо более эффективное финансовое регулирование, устанавливающее более строгие нормативные требования в отношении достаточности капитала, ликвидности и надзорных функций. В условиях интеграции экономик происходит определенная гармонизация и унификация налоговых систем и налоговой политики. Процессы глобализации требуют адаптации налоговых систем и механизмов интегрирующих стран к единым требованиям, соблюдая национальные интересы взаимосвязанных государств – участников конкретной интеграции. Несмотря на положительные и отрицательные аспекты глобализации экономики, в качестве базы фискальной политики страны должна рассматриваться защита национальных интересов, национальная экономическая безопасность государства.

1. О налогах и обязательных платежах в бюджет РК: Кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008 №100-IV ЗРК // www.salyk.kz.

2. *Байтокаев К.Ш.* Влияние на налоговую нагрузку некоторых факторов // Медицина и образование в Сибири. – 2007. – №4 // www.ngmu.ru.

3. *Девликамова Г.* Налоговый анализ как составная часть анализа хозяйственной деятельности предприятия // Финансы. – 2001. – №6. – С. 21.

4. Казахстан в 2008 году: Статистический сборник / Агентство РК по статистике. – Астана: Деме, 2009. – 116 с.

5. Казахстан в 2009 году: Статистический сборник / Агентство РК по статистике. – Астана: Акарман-медиа, 2010. – 503 с.

6. Казахстан в цифрах 1991–2008: Статистический сборник / Агентство РК по статистике. – Астана: Деме, 2008. – 163 с.

7. Казахстан в цифрах 2010: Статистический сборник / Агентство РК по статистике. – Астана: Деме, 2011. – 480 с.

8. Национальные счета Республики Казахстан: Статистический сборник. – Астана, Жаркын Ко, 2011. – 136 с.

9. Промышленность Казахстана и его регионов 2005–2010 годы: Статистический сборник. – Астана: Деме, 2011. – 230 с.

10. Публикации // Агентство по статистике РК // www.stat.kz.

11. *Сайфиева С.Н.* Методика расчета и эффективность отраслевой нагрузки в 2000–2008 гг. // Финансы. – 2010. – №12. – С. 40–46.

12. Статистический бюллетень Министерства финансов Республики Казахстан (Вып. 12). – Астана: БИКО, 2006. – 81 с.

13. Статистический бюллетень Министерства финансов Республики Казахстан (Вып. 12). – Астана: Акпол, 2007. – 84 с.

14. Статистический бюллетень Министерства финансов Республики Казахстан (Вып. 12). – Астана: Агроиздат, 2008. – 84 с.

15. Статистический бюллетень Министерства финансов Республики Казахстан (Вып. 12). – Астана: Акниет, 2009. – 88 с.

16. Статистический бюллетень Министерства финансов Республики Казахстан (Вып. 12). – Астана: Деме, 2010. – 116 с.

17. *Тусеева М.Х., Тусеева И.Х.* Налоговое планирование на микроуровне: состояние, тенденции, перспективы. Алматы, 2008. – 112 с.

18. Эффективное налогообложение // Обзор экономического положения Европы. – 2004. – №1. – С. 157–160.

Статья надійшла до редакції 25.06.2012.