

НАЦИОНАЛЬНАЯ АКАДЕМИЯ НАУК КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ
ЦЕНТР ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ

ДИССЕРТАЦИОННЫЙ СОВЕТ
Д-08.06.330

На правах рукописи
УДК: 336.2 (575.2) (043.3)

Фынчина Хичеза Аюповна

**НАЛОГИ В СИСТЕМЕ ФАКТОРОВ
УСКОРЕНИЯ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ
(на примере Кыргызской Республики)**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат

диссертации на соискание учёной степени
кандидата экономических наук

Бишкек 2008

Диссертационная работа выполнена
в Кыргызском экономическом университете
на кафедре «Финансы и кредит»

Научный руководитель: Доктор экономических наук, профессор
Бектенова Дамира Чотуевна
Официальные оппоненты: Доктор экономических наук, профессор
Аузльбаев Сатекбай
Кандидат экономических наук
Шатманов Искендер
Ведущая организация: Центр экономических стратегий при
Министерстве экономического развития и
торговли Кыргызской Республики

Защита состоится «26» июня 2008 г. в 14-00 часов на заседании
Диссертационного совета Д.08.06.330 по защите диссертаций на соискание
учёной степени доктора (кандидата) экономических наук в Центре
экономических исследований НАН КР по адресу: 720071, г. Бишкек, проспект
Чуй, 265 а, 1 этаж, Малый зал.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Национальной
академии наук КР.

Автореферат разослан « » _____ 2008 г.

Учёный секретарь
диссертационного совета
к.э.н., профессор



И.А. Атаптаев

Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. В экономической теории приняты критерии, по которым относят ту или иную страну в категорию развивающихся (отсталых) или развитых государств. В соответствии с такими нормами КР позиционируется как развивающаяся страна, и тема переходной экономики не может быть закрыта, пока она не достигнет «докризисного» уровня ВВП.

С начала перехода Кыргызстана к рыночной экономике рост ВВП начался только с 1996 г. Однако в 2005 г. вновь отмечено снижение ВВП на 0,6%. Более утешительным является 2006 г., характеризующийся самым высоким темпом роста ВВП – 112,2% – за все годы переходной экономики. Такое неустойчивое положение в динамике экономического роста беспокоит учёных-экономистов, которые предлагают различные программы вывода страны из кризиса. Так, академик Т. Койчув и профессор К. Гусев определяют четыре задачи возрождения экономики Кыргызстана: качественное и интенсивное восстановление промышленного производства, формирование рыночного агропромышленного комплекса, обеспечение роста экономики отсталых районов, обеспечение инвестиционной привлекательности Кыргызстана¹. Успешное решение этих задач невозможно без использования налогового механизма. Только эффективное использование налогов как наиболее действенных финансовых рычагов способно, наряду с другими факторами, придать необходимый импульс развития для обеспечения высокого роста реального сектора, и только на этой основе возможен переход к новой стадии экономического развития и причисления КР к странам, определяемым как нарождающиеся рынки.

Между тем нет однозначной оценки эффективности налоговой системы (НС), уровней налоговых ставок и налогового бремени (НБ), степени экономической обоснованности налоговой политики (или, наоборот, её глубокой непродуманности), целесообразности проводимых налоговых преобразований, требуемых мер по улучшению налогового климата в КР – радикальных или консервативных.

Таким образом, в вопросах роли и функции налога как экономического инструмента, влияющего на темп развития экономики, методики расчёта налоговой нагрузки (НН) как на макро-, так и микроуровне, величины которых во многом будут определять приоритеты налоговой политики, о путях совершенствования налогообложения (н/о) в связи с переходом республики на качественно новый уровень развития экономики мы усматриваем много неопределённостей.

В связи с этим обозначенные проблемы в области формирования эффективной НС, решение которых является условием ускоренного развития рыночной экономики в КР, основой её эволюции, и обусловили проведение данного научного исследования. Раскрытие поставленных вопросов диссертационной работы позволит обосновать современную налоговую

¹ Койчув Т., Гусев К. К экономической политике Кыргызстана. // Реформа № 1. 2006. С. 6-10.

политику в нашей стране, послужит основанием для разработки основных направлений дальнейшего развития НС в Кыргызстане.

Учитывая вышеизложенное, всестороннее и комплексное исследование налога как фактора, способного оказать ускоренное воздействие на развитие экономики переходного периода, представляется нам актуальным.

Состояние изученности проблемы. Классическая и современная теория финансовой науки уделила большое внимание проблемам н/о. Прежде всего следует отметить научные труды У. Петти, А. Смита, Ф. Кенэ, Д. Риккардо, А. Мальтуса и др., определивших основу, природу и содержание налоговых форм.

Начало XIX в. характеризуется развитием российской финансовой науки. Большую лепту в изучении истории н/о и его развитие внесли такие известные русские учёные, историки и экономисты, как Н.М. Карамзин, В.О. Ключевский, С.М. Соловьёв, И.Я. Горлов, И.Х. Озеров и др.

Раскрывая вклад учёных в развитие н/о как экономической науки, нельзя не сказать о «Капитале» К. Маркса. В нём нет положений, характеризующих природу и содержание финансовых отношений, но есть его своеобразное представление о налоге как средстве эксплуатации трудящихся. Использование налога в качестве такой парадигмы было взято на вооружение советскими экономистами, которые не захотели увидеть за формой содержание: использование возможностей этой объективной категории управлять развитием экономики. В.И. Ленин, как последователь К. Маркса, в нескольких своих трудах, письмах, записках определял налог (продукт рыночной экономики) как нечто чуждое советской экономике, а между тем в жизнь проводил налоговую политику, которая сводилась к чрезвычайным мерам по наведению порядка. Но в целом развития н/о как финансовой науки не было, а общепризнанная теория налогов искажалась, и главной целью научных исследований в социалистическом государстве было обоснование сущности налога как экономической категории, не соответствующей государственному строю.

Новые научные теории определили Дж. М. Кейнс (1833 – 1946), Дж. Мид, М. Уэйденбаум, А. Лаффер и др. Особая заслуга А. Лаффера состоит в определении им количественной зависимости между прогрессивностью н/о и доходами бюджета в виде параболической кривой.

Современное развитие теории налогов и н/о связано с переходом экономики на рыночные условия хозяйствования, характерным признаком которых явилось построение (возрождение) НС как финансовой основы государства и общества. В связи с этим следует отметить определённый вклад в развитие налогообложения как новой отрасли науки в сфере финансов многочисленной когорты российских учёных.

Вопросы о сущности налогов, его значении в экономическом развитии КР, а также проблемы совершенствования НС Кыргызстана рассматриваются в трудах отечественных ученых – Балбакова М.Б., Бектеновой Д.Ч., Койчуева Т.К., Кумскова В.И., Курманбекова О.К., Мусакожоева Ш.М., Орозбаевой А.О., Сарыбаева А.С., Турсуновой С.А. и других.

В последнее время в КР проведено много исследований в области н/о с целью определения путей совершенствования НС и повышения её эффективности; роли отдельных налогов как рычагов фискального механизма.

Вместе с тем комплексного и целенаправленного изучения проблемы системного использования налога как инструмента, способного активизировать развитие ведущих отраслей реального сектора экономики КР с целью ускоренного перехода страны к более высокой стадии развития рыночных отношений, исследователями не проводилось.

Связь темы диссертации с крупными научными и государственными программами. Тема диссертации связана с научными разработками ЦЭИ при НАН КР; со Стратегией развития страны на 2007-2010гг.; Среднесрочной стратегией совершенствования налоговой политики в КР на 2006-2008 гг.; Концепцией развития Налоговой службы КР на 2007-2012 гг.; государственными проектами совершенствования нормативной базы н/о КР.

Целью исследования является разработка теоретических, методологических и практических основ, определяющих налог как фактор регулирования и ускорения экономического развития государства, и построение на этой базе эффективной системы н/о в Кыргызской Республике. Для достижения поставленной цели сформулированы следующие задачи:

- теоретически обосновать финансовую категорию «налог» как регулятора рыночной экономики;
- исследовать теоретические аспекты организации современной налоговой системы и принципы её рационального построения;
- изучить методологические подходы к содержанию и методике определения налогового бремени;
- произвести количественную оценку уровня налогового бремени на макро- и микроуровне;
- проанализировать степень эффективности реформирования основных прямых налогов в КР;
- провести анализ эффективности налогообложения с целью определения качества налоговой системы КР;
- выявить недостатки и проблемы в развитии налогообложения Кыргызстана и основные пути их решения;
- определить рациональные пределы налоговых изъятий, способных обеспечить более высокий темп роста ВВП и ускоренное развитие экономики;
- определить научно-обоснованные концептуальные подходы к созданию эффективной модели налоговой системы в Кыргызстане.

Объектом исследования выступает налоговая система переходной экономики, рассматриваемая, в основном, на фактических материалах сложившейся системы налогов и налогообложения КР.

Предметом исследования являются экономические отношения, складывающиеся при формировании и функционировании НС.

Теоретической и методологической основой исследования послужили теоретические и методологические подходы и установки, выработанные классиками экономической теории по сущности и роли налога как

экономической и финансовой категории; прогрессивные идеи и научные разработки по теории и практике н/о современных экономистов; концептуальные подходы к решению проблем по совершенствованию налогов, сложившиеся в результате гармонизации налоговых отношений между государствами мирового сообщества, а также определённые программными документами соответствующих органов государственного управления.

Исследования осуществлялись на основе системного и комплексного подходов к изучению обозначенных проблем, диалектической методологии с использованием методов объективного и позитивного анализа; сочетания логического и исторического, стоимостного и сравнительного анализов; методов дедукции и индукции, анализа и синтеза с применением широкого спектра статистических методов.

Информационную базу исследования составили научные источники: монографии, материалы журнальных статей, материалы научно-практических конференций и семинаров; материалы ЦГА, Министерства финансов, налогового ведомства КР и данные Национального статистического комитета (НСК) КР; аналитические доклады Всемирного банка; нормативно-правовые акты государственных органов; результаты авторских расчетов и анализа.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретических и практических основ по системному использованию налога как инструмента, способного активизировать развитие ведущих отраслей реального сектора экономики КР с целью ускоренного перехода страны к более высокой стадии развития. В диссертации в определение налога как экономической категории подведена теоретическая база регулирования экономики, одного из основных подфункций государственного управления; обобщены основные нормы построения НС и методы измерения НБ; использованы современные мультипликативные и аддитивные методы при определении НН на экономику КР, позволившие с разных ракурсов оценить их уровни и выявившие новые факторы влияния на них. К этому ряду следует включить и новую трактовку налога в контексте теории выгоды и обмена эквивалентов с целью определения основных направлений совершенствования системы н/о и построения её эффективной модели в КР.

Основные положения, выносимые на защиту. В процессе исследования получены следующие теоретические и практические результаты, носящие, по мнению автора, элементы научной новизны и являющиеся предметом защиты:

- дана новая формулировка финансовой категории «налог», которая содержит теоретическое обоснование налога как регулятора развития экономики;
- произведено принципиальное разграничение показателя НБ на макро- и микроуровне и определены по ним самостоятельные значения и понятия, а также выявлены новые факторы, влияющие на его уровень;
- определены с использованием современных методов и проанализированы количественные показатели НБ по КР на макро- и микроуровне;

- на основе новых моделей определения НБ построена матрица, позволяющая объективно оценить НН субъектов реального сектора экономики;
- впервые определены и проанализированы уровни НН по основным отраслям экономики КР, которые позволяют определить их неравномерность в зависимости от структуры произведённых затрат на производство продукции или оказания услуг;
- на основе проведённого анализа реформирования основных прямых налогов выявлены причины роста теневого сектора экономики и снижение инвестиций в экономику Кыргызстана;
- проведён полный всесторонний анализ качества НА в КР, который позволяет оценить деятельность фискального ведомства и действенность НС;
- теоретически обосновано положение адекватности налоговых изъятий уровню государственного администрирования, на основе которого определена концептуальная схема функционирования государственного налогового администрирования;
- определены основные требования к модели эффективной НС и на их основе разработаны научно обоснованные практические рекомендации её поэтапного создания в КР (корректирующие – на первом этапе, кардинальные – на втором).

Практическая значимость полученных результатов. Предложенные методологические подходы, результаты и выводы анализа могут быть использованы соответствующими структурами в разработке научно-обоснованной налоговой политики в КР, нового Налогового кодекса и стратегических программ развития н/о, которые создадут налоговый климат, позволяющий ускорить темпы развития экономики и роста благосостояния населения. Практические схемы анализа можно использовать на разных уровнях налоговой службы, матричные схемы и модели определения НН – предприятиями реального сектора для оптимизации уровня налогового бремени. Материалы научного исследования могут применяться и в учебных целях: войти составной частью в учебные пособия по дисциплинам специальности «Налоги и налогообложение».

Экономическая значимость полученных результатов заключается в том, что итоги анализа эффективности НС могут быть положены в основу оценки потерь от функционирования несовершенной системы налогов, использованы для выработки рекомендаций по развитию н/о и выявления причин экономического кризиса в Кыргызстане.

Личный вклад соискателя. Автором внесён определённый вклад в развитие налогового права как науки в части расширения сферы влияния финансовой категории «налог» на проблему ускоренного и эффективного развития экономики; изучено последовательное развитие налогов и н/о в истории Кыргызстана; проанализированы теоретические и методологические основы налоговых отношений, организации современной НС и принципы её рационального построения; произведена количественная оценка НБ по КР на разных уровнях; логически обоснованы рациональные пределы налоговых

изъятий, способных обеспечить более высокий темп роста ВВП и ускоренное развитие экономики; определены научно-обоснованные концепции по созданию эффективной модели НС в Кыргызстане.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационной работы докладывались и обсуждались в период 2003-2007 гг. на следующих международных, республиканских научно-практических конференциях и семинарах:

- Республиканская научно-практическая конференция «Проблемы обеспечения экономических и правовых основ устойчивого развития Кыргызстана». Тема доклада: «Вопросы методики определения налоговой нагрузки», Кыргызстан, Бишкек, 2003 г.
- Международная научно-практическая конференция «Перспективы развития финансово-кредитной системы в современных условиях». Тема доклада: «Проблемы совершенствования налогового администрирования», Кыргызстан, Бишкек, 2005 г.
- Научно-практическая конференция «Активизация финансово-кредитного механизма в подъёме экономики Кыргызской Республики». Тема доклада: Вклад столицы в формирование бюджета страны: оценка налоговых поступлений», Кыргызстан, Бишкек, 2006 г.
- Международный семинар «Актуальные проблемы денежно-кредитной политики и реформирования экономики в переходном периоде». Тема доклада: «Теоретическое обоснование налога как регулятора рыночной экономики», Кыргызстан, Бишкек, 2006 г.
- Международный симпозиум: «Актуальные фискальные проблемы переходной экономики». Тема доклада: «Налоговая нагрузка на экономику Кыргызской Республики», Кыргызстан, Бишкек, октябрь 2007 г.

Результаты исследования также были применены при определении основных направлений стратегий развития н/о и НС в КР и будут использованы при разработке новой правовой базы по налогам и сборам.

Публикации результатов исследований. По теме исследования опубликовано 16 научных работ общим объёмом 13,8 п.л., в том числе девять научных статей и семь методических пособий.

Структура и объём диссертации. Работа состоит из введения, 3-х глав, 10 параграфов, заключения, библиографического списка использованной литературы, приложения. Работа изложена на 194 страницах, содержит 12 таблиц, в том числе 11 аналитических; 13 рисунков, в том числе три схемы, остальные – графики и диаграммы; 188 названий использованных источников и девять Приложений к диссертации.

Основное содержание работы

Во введении обоснована актуальность выбранной темы; определены цели, задачи исследования и степень разработанности проблемы; обозначены элементы научной новизны и сформулированы основные положения, выносимые на защиту; показана практическая и экономическая значимость работы.

В первой главе «Теоретико-методологические основы налоговых концепций и их развитие в КР» раскрываются основные положения налоговых отношений, в частности, обосновывается выполнение налогами не только фискальной функции, но и функций управления рыночной экономикой; характеризуются существенные каноны рационального построения современной налоговой системы; оцениваются методологические подходы к содержанию и методике определения налогового бремени.

Вопрос о сущности налога и выполняемых им функциях фактически определяет предназначение этой финансовой категории. Рыночная экономика не саморегулирующийся механизм. В данном контексте самым эффективным инструментом является налог. Однако считается, что регулирование экономики не свойственно налогу *по определению*¹.

Изучение истории налоговых теорий (*общественного договора, коллективной потребности, обмена эквивалентов и др.*) позволяет однозначно сказать, что все они предполагают регулирующие основы налога.

Рассматривая с этих позиций исследования большинства учёных, можно заключить, что в определениях «налог» они старались подчеркнуть самую суть этой категории: принудительный характер взимания налога; необходимость удовлетворения общественных потребностей и покрытия вызываемых ими издержек, т.е. с позиций права, макроэкономики или только финансов.

Наиболее полно раскрывается сущность налога в определении, данном С.Г. Пепеляевым: «Налог – единственно законная (установленная законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов государственной власти»².

Интересен подход проф. Д.Ч. Бектеновой к определению налога: «Налог – есть своеобразная цена монополистической купли-продажи услуг государством при выполнении им своих функций»³. Государство выступает в этих взаимоотношениях продавцом, а общество в лице субъектов налогообложения – покупателем. При этом государство и субъект налога преследуют разные цели: государство заинтересовано в максимальных налоговых изъятиях, субъекты н/о – в их минимизации. Такая постановка вопроса, как нам представляется, изначально вносит коллизионную компоненту во взаимоотношения между основными участниками процесса взимания налога. И это, на наш взгляд, не способствует полной реализации функциональных (регулирующих) признаков налога.

Однако *примечательно* то, что только в этом определении чётко отражена связь сбора налога с выполнением государством своих функций.

¹ Актуальные проблемы денежно-кредитной политики и реформирования экономики в переходном периоде: Материалы международного семинара 24 ноября 2006 г. / Отв. ред. Д.Ч. Бектенова. – Бишкек, 2006. С. 114-127.

² Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвест Фонд, 1995. С. 24.

³ Бектенова Д.Ч. Финансы, денежное обращение и кредит: Учебное пособие. – Бишкек: КРСУ, 1999. С.139.

Во всех остальных известных определениях не просматривается обратной связи, а предполагается только односторонний денежный поток. Развивая мысль проф. Д.Ч. Бектеновой, представляется правильным увязать определяющие признаки налога с функцией управления, которая, в общем, будет охватывать и процесс регулирования экономикой, если под управлением понимать «...функцию организованных систем различной природы, обеспечивающую сохранение их определённой структуры, поддержание режима деятельности, реализацию их программ и целей».

Обобщая вышеизложенное и опираясь на известные дефиниции, можно, на наш взгляд, *сформулировать* следующее определение: *налог – это платеж, взимаемый с организаций и физических лиц на основе обязательности, индивидуальной безвозмездности в соответствии с законодательством в доход государства для целей управления.*

Представляется, что такое определение не только предполагает использование налога в качестве регулятора экономики, но и закладывает теоретическое основание для выполнения регулирующей функции этим финансовым инструментом рыночной экономики.

Сущность налога проявляется через выполняемые им функции, способы выражения его свойств. «Для содержания этой публичной власти (отличительный признак государства. – Х.Ф.) необходимы взносы граждан – *налоги*... С развитием цивилизации даже и налогов недостаточно»², – так обосновывает взимание налога как неперемennого атрибута государства Ф. Энгельс, невольно призывая относиться к налогу как к очевидному и абсолютно необходимому факту общественной жизни, не требующему оправдания.

НС должна иметь критерии, позволяющие сделать её рациональной. Совокупность норм и правил, которой необходимо придерживаться при построении эффективной НС, составляет своеобразную налоговую доктрину, основные каноны которой являются незыблемыми. Прежде всего, это классические принципы, определённые А. Смитом. Принцип *обоснованности*, выдвинутый более поздними законодателями, означает экономическое основание налога (наличие объекта налога) и проблему целесообразности его установления, современная трактовка которой означает проведение всестороннего, экспертного и статистического анализа финансовой ситуации в стране, увязку с бюджетным процессом и соответствие социальным, экономическим и политическим целям государства. При этом дефицит бюджета в *цивилизованном государстве* не должен выступать определяющим критерием в налоговой политике.

Примером незыблемости налоговой доктрины могут быть страны Западной Европы. Особенно чётко соблюдается вытекающий из принципа справедливости порядок установления налоговых ставок, по которому наиболее высокими налогами облагаются «даровые» доходы (дары, выигрыши и т.д.),

¹ Федулова С.Ф. Финансы / Учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2005. с. 37.

²Ф. Энгельс. Происхождение семьи частной собственности и государства. М.: Политическая литература, 1982. С. 198.

более низкими размерами налогов – «пассивные» доходы (дивиденды, проценты и т.п.), еще более низкими налогами – доходы от предпринимательства, трудовой деятельности и нулевыми налогами – доходы, не превышающие прожиточного минимума.

Важным, на наш взгляд, для построения современной НС является соблюдение определённой пропорции в прямом и косвенном н/о. В связи с этим интерес представляют выводы, сделанные Р.Г. Гаджиевым: в странах с высоким уровнем доходов эффективнее использование прямых налогов, при низких средних уровнях доходов в стране рациональнее использование косвенных налогов, так как «с ростом уровня доходов расширяется база прямых налогов в общей налогооблагаемой базе государства»¹. Это обосновывается тем, что в странах с высоким уровнем доходов необлагаемый минимум приравнивается к прожиточному уровню, неизбежные потери налоговых доходов вследствие этого компенсируются за счёт эффективной системы прогрессивного прямого н/о доходов, превышающих прожиточный минимум.

Проблема расчёта показателей НБ в настоящее время является одной из важных и наиболее дискутируемых в теории н/о.

Следует отметить принципиальное различие показателей н/о на макро- и микроуровне и по методике исчисления, и по характеристике. Соответственно, они должны носить разные названия. Нам представляется, что названия НБ, налоговый пресс и налоговое усилие являются понятиями одного порядка, и носят не научный, а литературный характер (в художественном смысле). Их применение показывает невозможность количественного измерения НН. Например, механизм взимания налогов оказывает многостороннее влияние на показатель НБ, однако степень влияния суммарно определить невозможно.

В связи с этим следует определиться в научных, и потому количественно измеримых, показателях НБ. На наш взгляд, для этих целей в большей степени подходят термины *налоговая нагрузка* и *налоговая ёмкость*. Причём, первое название следует применять, по нашему мнению, на микроуровне. Второе название – налоговая ёмкость – на макроуровне. Экономический смысл этого показателя: какая часть ВВП перераспределяется с помощью налогов. Таким образом, можно сформулировать следующие определения.

Налоговая нагрузка – это частный показатель, характеризующий налоговое бремя организации (или предприятий отрасли, физического лица), и *определяется как отношение общей суммы уплаченных налогов и сборов к добавленной стоимости (или полученному доходу)*.

Налоговая ёмкость – это обобщённый показатель налогового бремени в государстве, численное значение которого *определяется как отношение общей суммы поступлений налогов и сборов к валовому внутреннему продукту (ВВП)*.

В научных работах исследователей КР мало уделяется вопросам НБ. В определённой мере проблема расчёта НН с целью выявления её неравномерности внутри отдельных налогов, региональном разрезе и по отраслям решалась Н.С. Джапаровой. Ею справедливо отмечено, что категория

¹ Гаджиев Р.Г. О соотношении прямого и косвенного налогообложения // Финансы, № 3. 2000. С. 24.

«налоговое бремя» (налоговый гнёт) показывает связь государства и налогообложения¹. В своём исследовании Н.С. Джапарова приводит определения, принятые в западных странах, из толкового экономического и финансового словаря И. Бернара и Ж.-К. Колли. В соответствии с ними показателем НБ на макроэкономическом уровне считается отношение общей суммы налоговых сборов (за период) к совокупному национальному продукту (за период). К уровню налогоплательщиков оно определено как отношение суммы всех налоговых платежей к совокупному объёму реализации продукции (работ, услуг).

В работе приводится ещё один показатель НБ, названный эффективной ставкой и определяемый как отношение суммы налоговых поступлений к сумме облагаемого совокупного дохода. Рассчитанный таким образом показатель НБ «характеризует общее налоговое бремя с точки зрения целесообразности инвестиций»². На наш взгляд, вывод не совсем верен. Во-первых, результатом такого соотношения получается фактическая ставка налога³. Во-вторых, выводу об «эффективности» ставки противоречит дальнейшее заключение об эффективной (!) ставке для предприятий РФ в размере 58,9%, но который «практически полностью исключает развитие процессов инвестирования». Здесь явное выпадение эффективности из «эффективной» ставки налога.

Кроме того, как свидетельствует далее автор⁴, использование данного подхода к определению НБ невозможно, поскольку НСК КР не публикует данных по объёму реализации продукции в республике с 2002 г. и НБ рассчитано им только до 2001 г.

Между тем проблема определения НН касается решения вопроса, как изменение числа налогов, налоговых ставок и льгот повлияют на деятельность субъекта экономики. Только в этом случае показатель НН приобретает практическую ценность.

Во второй главе «Анализ эффективности налоговой системы КР» определяется количественная оценка уровня НН с использованием современных методов расчёта; анализируются эффективность реформирования прямых налогов, наиболее пригодных для регулирующей функции, а также рациональность НА в целом по республике на микроуровне.

По некоторым данным⁵, доля налогов и страховых платежей в ВВП в Германии составляет 42,9%, доля налогов без обязательных платежей – 23,1%, высокие показатели отмечаются в Бельгии, Дании, во Франции и др. социально ориентированных странах. Самые высокие – в Швеции (54,2 и 38,1%). Если сравнить их с показателями налоговой ёмкости в КР без учёта социальных и экономических факторов развития, то КР можно назвать налоговой «гаванью», но, понятно, что не всё так однозначно. Показатель налоговой ёмкости в

¹ Джапарова Н.С. Проблемы становления и пути развития налоговой системы Кыргызской Республики в условиях перехода к рыночной экономике: Автореф. дис. канд. эк. наук. Бишкек, 2006. С. 10.

² То же. С. 11.

³ Пенелле С. Г. Закон о налогах: элементы структуры. – М., 1995. С. 35.

⁴ Джапарова Н.С. Указ. соч. С. 19.

⁵ См. напр., Пансков В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // Финансы, 1998, № 11, с. 20.

экономике КР с 2000 г. по 2006 г. вырос с 16,87 до 21,32% (без страховых платежей – с 11,74 до 17,65%), несмотря на меры, принимаемые правительством по его снижению.

Реформирование в этой части касалось, в основном, снижения ставок прямых налогов на доходы и прибыль. Из чего можно заключить, что только уменьшением размера налогов (в нашем случае, на доходы и прибыль юридических и физических лиц) нельзя решить насущную проблему рыночной экономики по снижению НБ, а нужна системная перестройка государственной налоговой политики, основанной на полном и всестороннем анализе фактического уровня НН хозяйствующих субъектов.

Показатели НН рассчитаны на основе мультипликативного метода Е.С. Вылковой¹, который даёт возможность применить её на практике с использованием соответствующих компьютерных программ и просчитать разные варианты применительно к отдельным субъектам налога. Кроме того, НН по отношению к *добавленной стоимости* (ДС) позволяет сопоставлять её с налоговой ёмкостью (макроэкономическому показателю), а по отношению к *полной выручке* – оценить налоговое бремя с позиций налогоплательщика.

НН по отношению к добавленной стоимости (ННдс) рассчитана, исходя из определения НН как отношения суммы налоговых платежей к ДС. НН по отношению к выручке-брутто (ННвб) рассчитана на основе взаимосвязи НН по отношению к ДС и выручке-брутто (ВБ) с учётом базового коэффициента ДС (К₀) – уд. вес ДС в выручке-нетто. Математическая сторона расчёта достаточно обоснована автором методики, что позволяет в формате автореферата опустить преобразования и окончательную формулу, которая представляет довольно сложное выражение. Итоги расчётов представлены в табл. 1.

Таблица 1

Вариантные показатели налоговой нагрузки (в процентах) в КР*

Варианты расчётов	ННдс	ННвб
Базовый вариант	36,98	19,56
Без учёта подоходного налога	34,06	18,01
Без учёта оборотных налогов	31,09	16,44
С учётом налога на недвижимое имущество	36,17	19,13
С учётом нулевой ставки НДС по экспортным и другим операциям	19,36	10,24
Без учёта налога с продаж	26,79	14,73

*Рассчитано автором по методике Вылковой, адаптированной к НС КР.

Варианты н/о связаны: 1) с возможной отменой двух оборотных налогов в соответствии со Среднесрочной стратегией совершенствования налоговой политики в КР на 2006-2008 гг. – НБ может быть уменьшено до 3 процентных пунктов (пп) по отношению к ДС²; 2) с установлением налога на недвижимое имущество со ставкой 1% (в соответствии с проектом Кодекса) – уровень ННдс повысится на 2,11 пп.; 3) с применением нулевой ставки НДС – в этом случае ННдс получится равным 19,36%, а ННвб 10,24%; 4) по субъектам, не осуществляющим поставку товаров и услуг населению, НБ снижается на сумму

¹ Вылкова Е.С. Расчёт налогового бремени в современных российских условиях // Налоговый вестник № 12, 2002. С. 132-135; № 1, 2003. С. 136-139.

² Рассмотрим изменение налоговой нагрузки только по отношению к добавленной стоимости с целью её корреляции с показателем налоговой ёмкости (см. табл. 2.1).

налога за оказание платных услуг населению и с розничных продаж. Соответственно снизится НДС и составит 26,79%.

Рассчитанные данные показывают относительно высокую НН в зависимости от конкретных ситуаций и с учётом реально прогнозируемых изменений. Наибольшее изменение НН отмечается по субъектам, имеющим льготу по НДС в виде нулевых ставок, и субъектам, не уплачивающим налог за оказание платных услуг населению и с розничных продаж. Таким образом, изменение НН можно увязать, в основном, с косвенными налогами, но заметно влияние и налога на имущество.

Данная программа позволяет определить НН по этапам развития НС КР. На наш взгляд, низкие темпы развития современной экономики Кыргызстана являются результатом высокого НБ на начальной стадии становления рыночной экономики (1992-1996 гг. – дореформенная), когда НДС была выше настоящего уровня на 10,10%, а ННвб – на 5,23% (см. табл. 2).

Таблица 2

Показатели	Сравнительный временной анализ налоговой нагрузки в КР*		
	Налоговая нагрузка (данные в процентах)		
	настоящая	дореформенная	перспективная
ННдс, %	36,98	46,88	29,07
ННвб, %	19,56	24,79	15,37

*Рассчитано автором по методике Выховой, адаптированной к НС КР.

Реально обозначенные Правительством КР перемены в НС (отмена оборотных налогов, введение налога на недвижимое имущество) и разумно определённые соискателем изменения на ближайшую перспективу (они касаются, например, НДС – нецелесообразно иметь ставки этого налога выше наших основных партнёров по внешнеэкономической деятельности, или отчислений в Социальный фонд) позволят ощутимо снизить НДС до 29,07%¹.

Как видно, предлагаемая методика расчёта позволяет моделировать различные условия и учитывать последствия изменения каждого из факторов.

Ш. Доу, проф. университета Стирлинга (Великобритания), приводит мысль Ж. Дебре², убеждённого сторонника математизации экономической теории: «[Математика] постоянно требует *ослабления допущений, усиления выводов, большого обобщения* (курсив мой. – Х.Ф.). Принимая математическую форму, экономическая теория будет вынуждена подчиниться этим требованиям. ...Математика требует простоты».

Таким установкам в полной мере отвечает двухпараметрическая модель совокупной НН А.В. Игнатова³. Она позволяет определить НН юридического лица по четырём основным налогам, уплачиваемым им как в качестве налогоплательщика, так и в качестве агента. Это следующие налоги и отчисления: НДС, подоходный налог с физических лиц (ПДН), отчисления в Социальный фонд (СФ), налог на прибыль (НП). В качестве параметров выступают показатели трудоёмкости (l) и материалоемкости (m).

¹ Фыличина Х.А. Количественная оценка уровня налогового бремени в экономике Кыргызской Республики // Вестник КазЭУ. – 2007. – №4. – С. 288.

² Доу Ш. Математика в экономической теории: исторический и методологический анализ // Вопросы экономики №7, 2006. С. 58-59.

³ Игнатов А.В. Справедливость налогообложения как экономический фактор // Финансы №5, 2005. С. 50-56.

Приняв ставки действующей НС КР, суммарная НН в ВБ 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 (ВН). Обе модели учитывают НДС к зачёту (входной НДС).

Слагаемые формулы представляют: НДС, уплаченный при покупке материальных ресурсов; налог, исчисленный с фонда оплаты труда, который формально удерживается с доходов работника, но фактически – с организации; страховые взносы; НДС, взимаемый при осуществлении облагаемых поставок; НП; ПДН, удерживаемый с доходов, выплачиваемых работникам за счёт чистой прибыли. Последнее выражение исходит из макроэкономического положения, что на выплаты работникам направляется доля чистой прибыли, которая соответствует доле фонда оплаты труда в сумме долей фонда оплаты труда и материальных затрат.

Результат вычисления представлен в виде матрицы (табл. 3), строки её отражают ту или иную величину l , а столбцы – некоторую величину m , на их пересечении – суммарная величина НН. Разброс её показателей чрезвычайно большой: от 5,8-10,4 сом. на каждые 120 сом. ВБ до 47,2 сом. На данном этапе следует подчеркнуть *объективный характер* этих показателей НН.

Таблица 3

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

*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.

Используя показатели l и m , рассчитанным на основании материальных затрат, расходов на оплату труда и выручки (валового дохода) предприятий экономики по видам деятельности за 2005 г., полученным по статистическим сводкам¹, можно определить уровни НН по основным отраслям экономики КР.

Определённые на основе этих данных показатели НН (см. табл. 4.) в целом не отличаются от показателей НН, рассчитанных первым методом: от 14,73% до 19,56% (табл. 1) *по отношению к ВБ*, что говорит о принципиально правильно выбранных подходах к определению НН в одном и другом случае.

¹ Финансы предприятий Кыргызской Республики 2000-2005 // НСК КР, Бишкек: 2006. С. 32, 130-148.

Современный уровень налоговой нагрузки по отраслям экономики Кыргызской Республики

Отрасли экономики	Показатели		Налоговая нагрузка		
	материалоёмкости (% в нетто-выручке)	трудоемкости (% в нетто-выручке)	сом. от каждых 120 сом. выручки-брутто*	% к выручке-брутто**	% к добавленной стоимости***
Производство табачных изделий	86	7	7,1	5,9	10,7
Текстильное и швейное производство	83	8	7,1	5,9	10,7
Производство транспортных средств и оборудования	75	11	10,2	8,5	15,5
Производство прочих неметаллических минеральных продуктов	68	9	11,8	9,8	17,8
Производство машин и оборудования	66	12	13,4	11,2	20,4
Производство пищевых продуктов, включая напитки	61	6	13,5	11,3	20,5
Добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	67	20	14,3	11,9	21,6
Обрабатывающая промышленность	55	5	15,1	12,6	22,9
Горнодобывающая промышленность	65	20	15,9	13,3	24,0
Транспорт	59	13	16,3	13,6	24,2
Металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	51	1	менее 16,7	менее 13,9	25,3
Гостиницы и рестораны	54	15	17,9	14,9	27,1
Строительство	50	8	18,2	15,2	27,6
Производство электроборудования, электронного и оптического оборудования	54	21	19,2	16,0	29,1
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	45	10	19,8	16,5	30,0
Связь	43	14	21,2	17,7	32,2
Торговля, сфера услуг	25	5	24,8	20,7	37,6
Обработка древесины и производство изделий из дерева****	10	3	30,8	25,7	46,7

Примечания.

* Определена автором по данным матрицы и показателям трудоемкости и материалоёмкости. Может использоваться как самостоятельный показатель.

**Выражена в процентах путём простых математических расчётов.

***Рассчитана на основе взаимосвязи налоговых нагрузок по отношению к добавленной стоимости и выручке-брутто из формулы (2.2) с учётом K_0 , равному 0,55.

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

Однако эти показатели свидетельствуют не только о высокой НН субъектов реального сектора (до 46,7% ДС), если сравнивать с налоговой ёмкостью в размере 22,59%, имевшей место в экономике КР в 2006 г., но и действительно неравномерном её распределении. Так, относительно низкую НН (до 20% ДС) несут предприятия по производству табачных изделий; текстильного и швейного производства; транспортных средств и оборудования; прочих неметаллических минеральных продуктов. Причём, по первым двум отраслям сумма m и l составляет 93%, т.е. максимально приближена к 100%. Это говорит о *низком* (менее 5%) или даже *нулевом уровне рентабельности*, что не соответствует фактическому положению дел в этой сфере экономики КР и даёт основание усомниться в аутентичности статистических данных.

В таком же ключе можно анализировать отрасли, по которым показатели l намного меньше 17% (1% в металлургическом производстве!), принятых как базовые по первой модели. Например, предприятия по обработке древесины и

производства изделий из дерева в 2005 г. имели долю затрат на производство и реализацию продукции, включая страховые отчисления, в выручке-нетто всего около 14% (только сумма *m* и *l* составила 13%). Следовательно, прибыль должна превышать затраты более, чем в 5 раз. Однако декларации по налогу на прибыль такое положение не подтверждают. По нашему мнению, это следствие несовершенства НДС, вынуждающей субъектов налога представлять искажённые показатели экономической деятельности и, таким образом, породить истоки теневой экономики.

Итак, рассчитанные показатели свидетельствуют не только о высокой НН (для предприятий отдельных отраслей экономики), но и о крайне неравномерном её распределении, что порождает масштабную «теневую» экономику или «серые» схемы (по заработной плате), а также манипуляции с документами, позволяющими увеличить материальные затраты с целью уменьшения налога на прибыль и получения зачёта по НДС.

Негативное воздействие оказывают, прежде всего, НДС и страховые отчисления вследствие их зависимости от специфики формирования ВН на развитие экономики в целом, когда одни отрасли изначально получают налоговые преференции, а другие за счёт настоящего налогового пресса не могут получить необходимый импульс для ускоренного развития.

Практическим результатом исследований по определению тяжести н/о является *демонстрация возможности* определения меры *прогрессивности или регрессивности* НДС КР на основе статистических данных по основным отраслям экономики. Это необходимо для расчета эффективности намечаемых налоговых реформ в рамках действующей модели регулирования экономики в целях построения оптимальной НДС, способной выполнять в равной мере фискальную и регулирующую функции.

Для определения степени реализации регулирующей функции налогов в КР определённый интерес представляет анализ схемы изъятия и поступления прямых налогов, которые в большей степени подходят для этой роли. *Наибольшее влияние* на их поступление оказало снижение ставок налогов (на прибыль – сначала до 20%, затем до 10%, на доходы – в связи с сокращением разрядности базы н/о и, соответственно, ставок налога).

Обоснование неэффективности реформирования НДС следующее:

1) В начале проведения экономической реформы, когда *доходы н/плательщиков* были *чрезвычайно низкими* (если они были), *ставки налогов были высокими*, а подоходный налог взимался по высокопрогрессивной шкале. А на этапе *дифференциации доходов*, что имеет место в КР в настоящее время, при обложении их налогами *действует пропорциональное («плоское») н/о*.

2) Снижения темпа роста налога на прибыль только за один год на 46,8% (в 2006 г.) не было бы, если бы продлили период «пожинания плодов» от изменения условий н/о в 2002 и 2003 гг., политическая нестабильность не смогла бы пересилить влияние экономического фактора.

3) Основной целью каскадного снижения налоговых ставок было сокращение масштабов «теневой» экономики за счет снижения НН и, соответственно, легализации прибыли н/плательщиков, а также

стимулирование больших заработков. Однако соотношение издержек нелегального бизнеса и НН 10 к 23%. Следовательно, эффект от расширения налогооблагаемой базы за счёт «теневого» сектора будет небольшим. Кроме этого, размеры страховых отчислений, которые носят налоговый характер, значительно выше. В этой ситуации предпринимателю выгоднее неофициальные схемы выплаты заработной платы, чем уменьшение базы и/о прибыли через вычеты расходов по оплате труда и применение к ней более низкой ставки налога на прибыль.

При анализе налога на прибыль, основного регулятора развития экономики, необходимо выявить инвестиционные тенденции, которые напрямую зависят от уровня НН. В связи с этим представляется важным показать степень влияния на инвестиционный процесс налога на прибыль: если посмотреть на рис. 1, то ясно видно, что кривые этих двух показателей имеют противоположную направленность, даже зеркальную. Это обстоятельство даёт основание для снижения налогового давления на прибыль, но не за счёт ставки (они в республике самые низкие, дальнейшее снижение её невозможно), а за счёт налоговых льгот.

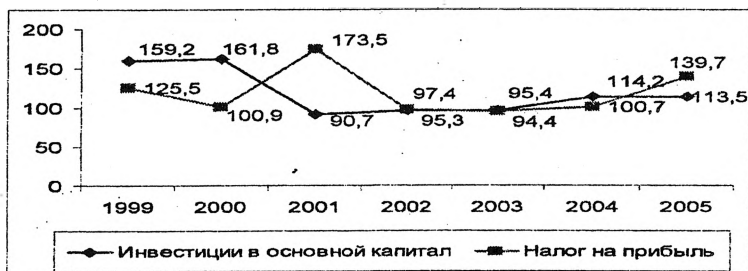


Рис. 1. Взаимосвязь объёма изъятий из прибыли и инвестиций в основной капитал в КР за 1999-2006 гг.

Анализ показателей эффективности налогового контроля, проводимого налоговой службой, в целом по КР (см. табл. 5) показывает снижение принятых основных параметров контрольной работы.

Таблица 5
Динамика показателей эффективности налогового контроля по Кыргызской Республике за 2002-2006 гг.

Показатели	2002	2003	2003 в % к 2002	2004	2004 в % к 2003	2005	2005 в % к 2004	2006	2006 в % к 2005
6. Отношение налоговых проверок к числу налогоплательщиков, %	10,9	10,7	-0,2	9,7	-1,0	8,6	-1,1	8,1	-0,5
7. Доначислено налогов, финансовых и штрафных санкций, тыс. сом.	528643,1	468036,7	80,5	426907,8	91,2	582529,4	136,5	508009	87,2
8. Доля доначислений к налоговым поступлениям, %	8,4	6,7	-1,7	5,7	-1,0	7,0	+1,3	5,7	-1,3
9. Сумма доначислений на одну проверку, тыс. сом.	43,3	33,1	76,4	28,9	87,3	38,1	131,8	32,3	84,8
10. Сумма взысканных платежей в бюджет, тыс. сом.	249842,2	130150,8	52,1	128570,6	98,8	223346,3	173,7	196265,1	87,9
11. Доля взысканных платежей к сумме доначисленных налогов, финансовых и штрафных санкций, %	47,3	27,8	-19,5	30,0	+2,2	38,3	+8,3	38,6	+0,3

Источник: здесь и далее расчеты сделаны автором по данным Минфина КР.

Так, сумма дополнительно начисленных налогов, финансовых и штрафных санкций из года в год снижается. В 2006 г. по сравнению с 2002 г. она уменьшилась на 20634,1 тыс. сом. Такую динамику можно принять за положительную тенденцию (отнести её на повышение налоговой культуры в обществе), если бы темп снижения доначисленной суммы в 2004 г. не понизился по сравнению с 2003 г. с 19,5% до 8,8%.

Пик роста (136,5%) суммы дополнительно начисленных налогов, финансовых и штрафных санкций достиг в 2005 г., что на фоне дальнейшего понижения его до 87,2% нельзя считать положительным фактом.

В третьей главе «Налоговые аспекты стратегии ускорения развития экономики КР» определяются проблемы совершенствования н/о и факторы, влияющие на предельные уровни НН, а также модель эффективной НС.

Налоговое регулирование осуществляется с помощью двух основных инструментов налоговой системы – ставки и льготы. Ставки используются как общее стимулирующее действие на экономику, а налоговые льготы – целевое воздействие, которое обуславливается общими задачами экономической политики страны. Практика налогового регулирования в КР показывает одностороннее воздействие на экономику – в виде повышения или понижения ставок налога, в то время как льгот, направленных на инициирование экономической деятельности определённых сфер, решение иных задач, нет.

Вместе с тем решение таких стратегически важных задач, как ускорение развития экономики и обеспечение её устойчивого роста, оздоровление производства и развитие наукоемких отраслей экономики, требует активного использования налоговых льгот. В этих условиях представляются *актуальными льготы*, стимулирующие *инновационную* деятельность (инвестиционный налоговый кредит и инвестиционная налоговая льгота как его разновидность) и использующие в НС КР неоправданно мало.

Между тем расширение перечня налоговых льгот всё же имеет место быть. Так, в соответствии со стратегией налоговой политики в КР в период с 15 августа по 15 ноября 2007 г. была проведена акция по легализации доходов (налоговая амнистия) – налоговая льгота, целью которой было привлечение дополнительных финансовых ресурсов, имевшая, однако нулевой эффект.

Исследования в этой части позволяют утверждать, что в сложившейся экономической и политической ситуации поставленная цель изначально не могла быть достигнута, так как, во-первых, больших финансовых поступлений можно ожидать только в тех странах, где значительны масштабы нелегального вывоза сырья и товаров, в Кыргызстане же больше имеет место нелегальный ввоз товаров. Во-вторых, налоговая амнистия будет эффективной в государстве, где есть сильное государственное администрирование и действует отлаженный налоговый механизм, чего по объективным и субъективным причинам в КР нет.

Важнейшей проблемой современной теории и практики н/о КР является вопрос о налоговом пределе и его количественном выражении.

В то же время поиск оптимального для экономического роста и доходов бюджета уровня налоговых изъятий является одной из наиболее сложных и противоречивых проблем в современной практике н/о. Русский экономист И.Я.

Горлов в работе «Теория финансов» (Казань, 1841 г.) по этому вопросу писал: «Экономическое состояние различных сословий и государств так различно, что определение податей, которые может нести народ и которые необходимы для государственного управления, *невыразимо математически* (курсив мой. — Х.Ф.), каким-нибудь количеством, возможным и полезным для всех случаев и всякого времени»¹.

Апеллируя к маститому учёному, считаем, что в данном вопросе больше нужны рассуждения о методологических подходах. Например, в государстве с низким уровнем качества государственного администрирования в процессе н/о происходит нарушение баланса экономического взаимодействия государства и налогоплательщиков. Несоответствие уплачиваемых налогов (цены услуг) уровню предоставляемых услуг (качеству государственного налогового администрирования) характеризует объём недоимок или теневой экономики. Численное значений этих показателей будет характеризовать условия н/о в государстве с экономикой переходного периода (НС), выражаемые НН. Известно, что начальный этап переходного периода (этап формирования рыночных институтов, несовершенства правовой базы, высокого уровня инфляции и других отрицательных явлений) существенным образом отличается от последующих периодов (период приобретения опыта работы всеми структурами, в том числе и органами государственного администрирования). Соответственно, требуются и адекватные условия н/о с низкой НН. Целесообразно, на наш взгляд, проведение налоговой политики на принципах невмешательства государства в вопросы экономического развития предприятий, например, предоставлением налоговых льгот в виде полного освобождения налогоплательщиков от уплаты налогов на определенный период. Налоговые каникулы дадут возможность производителям направлять максимум получаемых доходов на развитие производства. Для обеспечения функционирования и развития государственных органов, решения социальных задач в качестве источника финансирования целесообразно иметь государственные предприятия наиболее доходных отраслей промышленности до момента достижения эффективности частного сектора.

При этом необходимо исходить из того, что на начальном этапе переходного периода, когда государственное администрирование находится в стадии становления, развитие экономики по форме и содержанию фактически соответствует стихийному развитию капитализма, которое характеризуется быстрым ростом производства ВВП (можно провести параллель с НЭП 20-х годов). То, что этого не произошло в экономике КР можно отнести, теперь уже с полным основанием, на счёт НС, которая была основана на высоком уровне НН, отвечающем уровню НН социально ориентированных государств с развитой рыночной экономикой. Более того, НС КР строилась на принципах двух типов НС, наиболее характерных для мировой практики, — европейской и американской. В американской системе, как известно, преобладает

¹ Цит. по: Пушкарёва В.М. Вклад русских финансистов в решение проблемы исчисления тяжести налогообложения // Финансы № 2, 2004. С. 67.

подходящий принцип н/о, а в европейской – обложение оборота в форме НДС. В этом (сравнении названных систем) и состоит причина неэффективности или даже разрушительной силы НС КР, если вспомнить уничтожение крупного промышленного производства, которое является признаком современного индустриального государства.

Такой подход в построении НС, который предусматривает баланс низкого качественного государственного администрирования и нулевую (низкую) НН, не позволяет в полной мере реализовать регулирующую функцию государства, происходит стихийное развитие капитализма. Вместе с тем экономика получает возможность ускоренного прохождения начального этапа переходной экономики, что является большим позитивом, чем регулируемая экономика.

Таким образом, исследования в этой части позволяют сделать следующее заключение:

- При определении предельных значений налогового бремени, способных обеспечить оптимальный для КР регулирующий и фискальный эффект н/о, нужно исходить из теории налога как цены услуг государства. В этом случае отношения между государством и н/плательщиком должны быть сбалансированными.
- Относительно большой сектор «теневой» экономики, отмечаемый в КР, является результатом несбалансированности *уплачиваемых налогов* (цены услуг) *уровню предоставляемых услуг* (качеству государственного НА).
- С учётом проводимых и предлагаемых нами мер по совершенствованию НС КР реальный уровень НН приблизится к теоретически обоснованному уровню НН при создании НС, соответствующей фактическим условиям развития экономики КР и уровню государственного управления.
- Сущность переходной экономики заключается в изменении и переходе в качественно другую систему. В связи с этим позволительно заключить о необходимости создания в переходной экономике НС с адекватно меняющимися характеристиками и, тем самым, обеспечивающей требуемую эффективность на всех этапах переходного периода.

Выводы

В результате проведённого исследования налога как фактора, способного ускорить развитие экономики, можно заключить, что цель будет достигнута путём создания эффективной НС. В основу создания такой модели н/о должны быть положены: экономическая эффективность, справедливость и качественное администрирование налоговой системы. Существующая же разница между фактической и необходимой тенденциями изменения налоговой ёмкости на начальном периоде переходной экономики в КР может быть преодолена в два этапа при реализации следующих основных мер.

На первом этапе эти меры по причине временных ограничений носят консервативный характер и осуществляются на основе действующих правовых актов. Среди них:

1. Введение дифференцированных ставок по подоходному налогу с увеличением объёма необлагаемого минимума;

2. По налогу на прибыль введение дифференцированных ставок с учётом степени использования прибыли на инвестиционные цели и территориального фактора;
3. Предоставление инвестиционного налогового кредита для производственной сферы, в том числе предприятиям по переработке сельскохозяйственной продукции;
4. Снижение ставок НДС и отчислений от фонда оплаты труда.

На втором этапе используются радикальные меры совершенствования НС введением нового НК, основанного на проекте Кодекса о налогах и сборах. Это:

5. Введение дифференцированных ставок по подоходному налогу по разрядам доходов с учётом рационального потребительского бюджета, бюджета полного достатка и с необлагаемым минимумом, приближенным к прожиточному минимуму¹ (с раскладом совокупного дохода на семью);
6. Введение налога на фонд потребления в составе прибыли предприятий вместо налога на прибыль;
7. Замена НДС потребительским налогом по дифференцированным (не более трёх уровней) ставкам в зависимости от вида товара (первой необходимости, роскоши и др.);
8. Замена отчислений от фонда оплаты труда социальным налогом от объема выручки от реализации продукции.

Эти и другие мероприятия по совершенствованию налоговых норм позволят снизить уровень налоговой ёмкости до уровня, который будет соответствовать таким факторам, как качество государственного администрирования и объём решаемых социальных задач. Оценка предусмотренных правительством и рекомендованных нами мер по реформированию НС Кыргызстана позволяет предположить, что реальный уровень НН приблизится к теоретически обоснованному ближе к 2010 г.

Однако реально принятие решений по конкретным направлениям в части преобразований НС КР должно быть обусловлено фундаментальной подготовительной работой, требующей определённого времени. Поэтому сроки реализации обозначенных в данной работе мер могут быть растянуты максимум на пять лет. Большой срок проведения реформ усугубит кризисные явления социально-экономической жизни Кыргызстана и снизит ожидаемую эффективность предложенных мер.

Рассуждая о совершенствовании н/о, с учётом изложенного, нужно отметить, что обложение богатства (его атрибуты), зажиточной части населения, чрезмерного потребления в мировой практике свидетельствует об *эволюции НС* и отвечает *классическому принципу* равномерного распределения налогов. Это справедливо по отношению к НС КР, имеющей десятилетнюю практику развития фискального права и перешедшей на следующую ступень переходной экономики, характеризующейся вполне рыночными методами хозяйствования.

¹ Основываясь на данных некоторых исследований, автор определяет уровни прожиточного минимума, рационального бюджета и бюджета полного достатка в следующем соотношении: 1:3:8.

Список опубликованных работ по теме диссертации

Учебно-методические пособия:

1. *Фынчина Х.А. Местные налоги и сборы.* Методические указания, программа и контрольные задания для студентов заочной формы обучения. – Бишкек: КРСУ, 2006. – 1,75 п.л.
2. *Фынчина Х.А. Общегосударственные налоги: методические указания по выполнению курсовой работы.* – Бишкек: КРСУ, 2006. – 1,5 п.л.
3. *Фынчина Х.А. Программа преддипломной практики для студентов очного и заочного обучения специальности «Финансы и кредит».* – Бишкек: КРСУ, 2005. – 1,25 п.л.
4. *Фынчина Х.А. Программа и методические указания по дисциплине «Общегосударственные налоги и сборы» для студентов заочного отделения специальности «Финансы».* – Бишкек: КРСУ, 2005. – 1,75 п.л.
5. *Фынчина Х.А., Асаналиева С.А. Методические рекомендации по написанию, оформлению и защите выпускной квалификационной (дипломной) работы.* – Бишкек: БГИЭК, 2002. – 1,5 п.л.
6. *Фынчина Х.А. Налоги и налогообложение. Программа производственной практики для выпускных курсов специальности «Финансы».* – Бишкек: БГИЭК, 2000. – 1,0 п.л.

Научные статьи:

7. *Бектенова Д.Ч., Фынчина Х.А. Проблемы установления налога на недвижимое имущество // Вестник БГУЭП.* – 2006. – № 3. – С. 88-92. – 0,4 п.л.
8. *Бектенова Д.Ч., Фынчина Х.А. Налоги как эффективная форма регулирования экономики: теория и практика // Актуальные проблемы денежно-кредитной политики и реформирования экономики в переходном периоде: Материалы международного семинара 24 ноября 2006 г. / Отв. ред. Д.Ч. Бектенова.* – Бишкек, 2006. – С. 95-104. – 0,6 п.л.
9. *Фынчина Х.А. Количественная оценка уровня налогового бремени в экономике Кыргызской Республики // Вестник КазЭУ.* – 2007. – №4. – С. 287-291. – 0,55 п.л.
10. *Фынчина Х.А. Теоретическое основание налога как регулятора рыночной экономики // Актуальные проблемы денежно-кредитной политики и реформирования экономики в переходном периоде: материалы международного семинара 24 ноября 2006 г. / Отв. ред. Д.Ч. Бектенова.* – Бишкек, 2006. – С. 114-127. – 0,9 п.л.
11. *Фынчина Х. А., Кененбаева Г.А. Вклад столицы в формирование бюджета страны: оценка налоговых поступлений // Вестник КРСУ.* – 2006. – том 6. – №6. – С. 80-87. – 0,45 п.л.
12. *Фынчина Х.А. Налогообложение в Кыргызской Республике и политика унификации налоговых систем // Вестник КРСУ.* – 2005. – том 5. – № 4. – С. 87-94. – 0,45 п.л.
13. *Фынчина Х.А. Проблемы совершенствования налогового администрирования. / Сб. докл. Изд. Кыргызско-Турецкого университета «Манас»:* 68. Сер. конф.: 7. – 2005. – С.45-54. – 0,65 п.л.

14. *Фынчина Х. А.* Проблемы реформирования налогов на прибыль и доходы юридических и физических лиц // Вестник КРСУ.– 2004.– том 4.– № 7.– С. 58-63. – 0,4 п.л.
15. *Фынчина Х. А., Касымалиев А.А.* Вопросы методики определения налоговой нагрузки // Проблемы обеспечения экономических и правовых основ устойчивого развития Кыргызстана: Сб. докл. на Республиканской научно-практической конференции. – Бишкек: БГИЭК, 2003, – С. 46-50. – 0,4 п.л.
16. *Фынчина Х.А.* Проблемы воссоздания оптового звена в Кыргызской Республике // Сб. научных трудов БВКК. – Бишкек: БВКК, 1999. – С. 108-111. – 0,25 п.л.

Резюме

Фынчина Хичеза Аюповна

Налоги в системе факторов ускорения развития экономики
(на примере Кыргызской Республики)

Диссертационная работа на соискание учёной степени
кандидата экономических наук по специальности
08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Ключевые слова: налог, налоговая система, налоговая доктрина, налог на прибыль, подоходный налог, налоговые нагрузка и ёмкость, добавленная стоимость, выручка-брутто, ВВП, материалоемкость, трудоёмкость, налоговое администрирование, налоговые льготы, качество государственного администрирования.

Объект исследования: система н/о переходной экономики на фактических материалах сложившейся системы налогов Кыргызстана.

Предмет исследования: экономические отношения, складывающиеся при формировании и функционировании налоговой системы КР.

Цель работы: разработка теоретических, методологических и практических основ, определяющих налоги как фактор регулирования и ускорения экономического развития государства, и построение на этой базе эффективной системы налогообложения в Кыргызской Республике.

Теоретико-методологическая основа исследования: методологические подходы и установки, выработанные классиками экономической теории по сущности и роли налогов, как экономической и финансовой категории; прогрессивные идеи современных экономистов; концептуальные подходы к решению проблем совершенствования налогов, сложившихся в результате гармонизации налоговых отношений между государствами мирового сообщества, а также определённые программными документами соответствующих органов государственного управления; научные разработки по теории и практике н/о зарубежных и отечественных ученых.

Полученные результаты и их новизна. Теоретические и практические основы по системному и активному использованию НС с целью ускорения развития экономики КР *включают:* теоретическое обоснование налога как регулятора развития экономики; формулировка основных норм налоговой доктрины; разграничение, расчёт и анализ показателя налоговой бремени на

макро- и микроуровне на базе мультипликативной и аддитивной моделей; обоснование неэффективности НС и реформ по её преобразованию; полный и всесторонний анализ качества НА в КР; основные требования к модели эффективной НС.

Область применения: в финансовой сфере – при разработке нормативно-правовой базы н/о КР, научно-обоснованной налоговой политики, стратегических программ развития н/о, направленных на создание налогового климата, позволяющего ускорить темпы развития экономики и роста благосостояния населения в КР; в сфере экономики – использование предприятиями реального сектора матричных схем и моделей определения НН для оптимизации уровня НБ; в сфере образования – при подготовке учебных пособий по соответствующим дисциплинам.

Резюме

Фынчина Хичеза Аюповна

Экономиканын өнүгүш факторун тездетүү системасында салыктар.
08.00.10 – Каржы, насыя, акча айланымы адистиги боюнча экономика илимдеринин кандидаттыгы

Сөздүк булактар: салык, салык системасы, киреше салыгы, подход салыгы, салык милдети жана киреше кошумча нарк, ИДП, брутто-киреше, материалдык гетен, салык администрациялыгы, салык жеңилдиги, мамлекеттик администрациялыгынын сапаты.

Изилдөө объектиси: Кыргызстандын салык системасында түзүлгөн фактылык материалдардын негизинде өткөөл экономикада салык системасы.

Иштин максаты: Кыргызстандын экономикалык өсүшүн тездетүү жана салыктын жөнгө салуу фактору катарында теоретикалык жана методологиялык негизин иштеп чыгуу.

Изилдөө методу: системалык мамиле; объективдүү жана позитивдүү логикалык жана тарыхый статистикалык методдор менен айкалышуу салыштырма анализи.

Алынган жыйынтыктар жана аларды жаңылыгы: КР экономика – салык өнүгүшүн тездетүү максаты менен салык системасынын теоретикалык жана практикалык негиздери системалык жана активдүү колдонуу: экономиканы өнүгүшүн жөнгө салууда салыктын теоретикалык түшүндүрүлүшүн салыктык доктринанын негизги нормасын формулировкалоо, КР салык администрацияларын артагантуу сапаттык анализдөө; салык системасына негизги талаптар.

Пайдалануу деңгээли: методологиялык мамиле жана аналитикалык материал салык политикасында илимий негизде колдонулду, КР калкынын бокубат жашоосу үчүн, экономиканын өсүшү үчүн, жагымдуу шарт түзөт. Практикалык схеманын анализин салык кызматынын ар кандай деңгээлинде колдонууга болот.

Колдонуу термини: мыйзамчыгаруу тармагында – КР салык салууда нормативдик укуктун базасын иштеп чыгарууда, билимберүү жаатында – окуу пособия сыяктуу тийиштүү дисциплиналар үчүн түзүлдү.

Curriculum Vitae

Fynchina Hicheza Ayupovna

Taxes in the system of factors acceleration of economy development
(on the example of Kyrgyz Republic)
Specialty 08.00.10 – Finances, currency and credit

Keywords: tax, tax system, profit tax, income tax, tax load and capacity, value added, gross proceeds, IGP, material capacity, labor-intensiveness, tax administration, tax remissions, the quality of state administration.

Object of research: system of taxation of transition economy on the base of factual materials in the tax system of Kyrgyzstan.

Goal of paper: development of theoretical and methodological basis, identifying taxes as a factor of regulation and acceleration of economical development of Kyrgyzstan.

Methods of research: system approach; object and positive, logical and historical, cost and comparative analyses in combination with statistic methods.

Received results and its novelty. Theoretical and practical basis on system and active usage of tax system for acceleration the development of economy in KRT include: theoretical tax basis as a regulator of economy development; formulation of the main regulations of tax doctrine; differentiation, estimation and analysis activities of tax load on macro- and micro level on the base of multiplicative models; basis of inefficiency of tax system and reforms of transformation; complete and comprehensive analysis of quality of tax administration in KR; main requirements to the model of effective tax system.

Degree of use. Methodological approach and analytical material can be used in development of scientifically motivated taxation policy, strategic programs of taxation development, which will create tax climate to accelerate temps of economy development and growth of population prosperity in KR. Practical schemes of analysis can be used on different levels of tax service, matrixes and models of taxes load – enterprises real sector for optimization of level of tax burden.

Scope: In legislative sphere – in development normative legal base, of taxation KR, in educational sphere – in preparation textbooks in accordance with disciplines.



Подписано к печати в 22.05.2008
Формат 60 x 80 1/16. Уч.-изд. л. – 28.
Бумага Офсетная печать. Усл. п.л. – 2,25.
Тираж 100 экз. Заказ № 912

720023, г. Бишкек, ул. Малдыбаева, 34 б
КЫРГЫЗСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
СТРОИТЕЛЬСТВА, ТРАНСПОРТА И АРХИТЕКТУРЫ
Учебно-издательский центр «Авангард» ИНИТ КГУСТА

