

6. Уйба В.В. Экономические методы управления в здравоохранении. Новосибирск: ООО «Альфа-ресурс», 2012. 314 с.

7. Оценка государственных программ Канады [Электронный ресурс]. URL: <http://www.tbs-sct.gc.ca/sr-es/faq-eng.asp>

8. Фомина Е.А., Ходковская Ю.В. Развитие методических подходов к оценке эффективности государственных программ // Евразийский юридический журнал. 2017. № 1. С. 375–378.

9. Фомина Е.А., Ходковская Ю.В. Аналитические возможности комплексной мето-

дики оценки эффективности государственных программ // Евразийский юридический журнал. 2017. № 1. С. 357–361.

10. Фомина Е.А., Ходковская Ю.В. Программный бюджет: развитие методологии // Финансы Башкортостана. 2016. № 2. С. 63–66.

11. Ходковская Ю.В., Садретдинова Г.Р. Кластеризация в оценке эффективности государственных программ // Проблемы стандартизации в здравоохранении. 2017. № 1–2. С. 20–23.

Рейтинговая модель оценки налоговой системы

Я. ТРОФИМОВА

Характеристика рейтинговой модели оценки Paying Taxes. Для решения социально-экономических задач государства вынуждены искать пути оптимизации налоговых систем. Востребованными становятся международные методы оценки налоговых систем, в том числе рейтинговые. Правительством России поставлена задача войти в топ-20 стран по рейтингу Paying Taxes к 2018 г.

Международный страновой рейтинг Doing Business проводится ежегодно в течение 12 лет начиная с 2004 г. Всемирным банком и консалтинговой компанией *Pricewaterhouse Coopers* (PWC) и направлен на оценку влияния государственной политики на развитие бизнеса. Отчет Paying Taxes [5] – часть рейтинга используется для сравнительного анализа преимуществ и недостатков налоговых систем отдельных государств. Количество стран-участниц данного рейтинга достигло 190.

В основе исследования лежит экспертный метод, предусматривающий построение процесса налогообложения компании малого или среднего бизнеса во временном ракурсе (в течение 1 года) по разным сценариям. Рейтинг дополняется результатами опросов экспертов,

которые анализируют нормативно-закондательное регулирование.

Налоговые системы стран базируются на различной комбинации прямых и косвенных налогов, налогов с физических и юридических лиц, резидентских и территориальных налогов, причем трактовка некоторых из них имеет свою специфику [4, 84]. Такое многообразие налогов и сборов в различных странах предопределяет использование классификаторов. Исследование Paying Taxes базируется на классификации налогов международных финансовых организаций (МВФ, Всемирного банка) [1], в соответствии с которой выделяются следующие группы налогов:

1) налоги на доходы, прибыль, прирост капитала;

2) налоги на фонд заработной платы и рабочую силу;

3) налоги на собственность, в том числе налоги на финансовые операции и операции с капиталом;

4) налоги на товары и услуги, включая общие налоги на товары и услуги (НДС, налог с продаж, налог с оборота);

Трофимова Ярослава Владимировна, канд. экон. наук, доцент кафедры финансов, бухгалтерского учета и анализа Башкирской академии государственной службы и управления при Главе Республики Башкортостан. E-mail: trol@mail.ru

5) налоги на использование товаров (например, налоги на автотранспортные средства, сборы за использование автодорог, мостов; налоги на загрязнение окружающей среды);

6) другие налоги;

7) взносы и отчисления на социальные нужды.

Уплачиваемые компанией налоги и отчисления, а также сложность налогового законодательства оцениваются с помощью сценариев финансово-хозяйственной деятельности. Кроме того, учитывается частота подачи отчетности и платежей, время, необходимое для соблюдения налогового законодательства. Модель соответствует наиболее распространенной в данной стране организационно-правовой форме с численностью до 60 человек, расположена в одном или двух крупнейших городах (для России – это Москва и Санкт-Петербург), занимается промышленным производством либо коммерцией, имеет производственную и транспортную инфраструктуру, не обладает инвестиционными льготами, кроме связанных с размером компании.

Основные показатели модели. Налоговая нагрузка компании измеряется четырьмя показателями: количеством налоговых платежей, временем, затрачиваемым на расчет и уплату налогов (время на транзакции), совокупной налоговой ставкой, индексом DTF.

1. *Количество налоговых платежей* – это общее количество уплаченных налогов и отчислений, а также метод уплаты, частота уплаты и подачи отчетности, количество структур, задействованных в сборе налогов. Показатель учитывает уплачиваемые налоги на потребление (налог с продаж, НДС), которые увеличивают административное бремя компании как налогового агента.

2. *Время на транзакции.* Этот показатель отражает время, затраченное на подготовку, подачу отчетности и уплату налогов на доходы, прибыль; НДС или налога с продаж; налогов на фонд заработной платы и рабочую силу, а также взносов и отчислений на социальные нужды.

3. *Совокупная налоговая ставка (TTR total tax rate)* отражает размер налогов и обязательных отчислений к уплате (с учетом льгот) и определяется как доля от коммерческой прибыли компании. Налоги, удерживаемые у

источника (подходный налог с физических лиц, НДС, налог с продаж), не принимаются в расчет.

Налоги, включаемые в расчет налоговой ставки, объединены в 5 групп: налоги на доходы, прибыль; взносы и отчисления на социальные нужды и налоги на рабочую силу, уплачиваемые работодателем (все обязательные отчисления, например, частному пенсионному фонду); налоги на собственность; налог с оборота; прочие налоги (муниципальные сборы, транспортный налог, налог на топливо и т.д.). Показатель совокупной налоговой ставки дает комплексную оценку налоговых обязательств компании.

Под коммерческой прибылью понимается прибыль компании до вычета налогов, уплачиваемых ей в течение финансового года. Она определяется следующим образом: выручка – себестоимость реализованной продукции – административные расходы – прочие расходы – резервы + доходы от продажи имущества – выплата процентов + доходы по процентам – обесценение имущества (по единым ставкам для отдельных видов имущества, например, 10 % – для земли, 5 % – зданий и т.д.).

4. *Индекс DTF (distance to frontier).* Начиная с 2017 г. в исследовании вводится индекс пострегистрации (DTF), включающий в себя четыре элемента, относящихся к налоговому администрированию по НДС и налогу на доходы корпораций. Данное нововведение связано со сложностью, длительностью проведения расчетов и практически повсеместным применением данных налогов.

В 2015 г. в 162 странах налоговая система включала НДС по ставке 15–20 % (данный уровень считается оптимальным: в том случае, если ставка выше, есть риск ухода бизнеса в тень, если ниже – поступления в бюджет будут незначительными). Алгоритм расчета теперь будет учитывать процесс возврата НДС для 93 стран и добавлять время на его администрирование 14,2 часа и 21,6 недели на возмещение НДС. В 180 странах в 2015 г. применялся налог на прибыль (доходы) корпораций, поэтому в DTF добавлено 16,7 часа на исправление корпоративной налоговой декларации и ответы аудиторам, а также 17,3 недели для аудита. Необходимость аудита заложена в сценариях в

65 странах, в том числе в 17 – всестороннего аудита.

Результаты рейтинга. Согласно рейтингу налоговая нагрузка в мире постепенно снижается: изменяются налоговые ставки, совершенствуются методы сбора налогов, используется переход на электронный докумен-

тооборот, предусматривающий подачу электронных деклараций в налоговые органы и выполнение платежей в электронном виде. Так, количество времени, затрачиваемое на уплату налогов, сократилось по сравнению с 2004 г. на 61 час и составило 251 час в год, а для стран ЕС и ЕАСТ – 164 часа (табл. 1).

Таблица 1

Показатели рейтинга по регионам мира (2015 г.) (DB 2017)

регионы мира	TTR, %	время, час	количество платежей	DTF, %
1. Среднее значение	40,6	251	25,0	61,24
2. Африка	47,1	307	36,7	55,29
3. ЕС и ЕАСТ	40,3	164	11,8	88,80
4. Азия и Тихий Океан	36,2	212	23,5	58,53
5. Центральная Америка и Карибия	41,6	210	32,8	47,01
6. Восточная Европа и Центральная Азия	34,2	233	18,4	64,49
7. Ближний Восток	24,2	157	17,1	66,26
8. Северная Америка	39,0	197	8,2	70,73
9. Южная Америка	52,3	564	22,6	33,00

Источник: по материалам [5].

В 2015 г. малые и средние предприятия перечислили государству в среднем 40,6 % прибыли (в 2004 г. – 52,2 %), при этом общее количество налогов составило 25 платежей, что потребовало временных затрат в размере 251 часа. По сравнению с 2014 г. все показатели снизились незначительно: совокупная налоговая ставка – на 0,1 п.п., количество платежей – на 0,8 и время – на 8 часов. Совокупная налоговая ставка изменилась вследствие разнонаправленных тенденций в экономиках отдельных стран: в 44 странах ставки выросли, в 38 государствах – уменьшились. Кроме того, изменилась структура совокупной ставки: снизилась доля прочих налогов при одновременном росте доли налога на прибыль и налога на фонд заработной платы. Время на осуществление транзакции сократилось на 8 часов вследствие внедрения IT-технологий, а также реформ налоговой системы в Бразилии. Количество платежей уменьшилось на 199 из-за использования платежных систем и электронной регистрации платежей в 24 странах, в 8 странах количество платежей выросло на 8.

Нагрузка на отдельного товаропроизводителя в мире снижается, но поступления в бюджет остаются стабильными, поскольку

правительства расширяют налогооблагаемую базу, сокращают налоговые льготы, выявляют теневых налогоплательщиков. 76 стран перешли на электронные налоговые декларации.

Однако результаты по странам могут существенно различаться. Незрелость информационных средств создает возможности ухода от налогов. Использование новейших технологий в государственных услугах обеспечивает для налогоплательщиков удобство и определенность платежей, для налоговых органов – прозрачность сбора налогов, расширение налоговой базы, экономичность администрирования, что содействует увеличению пополнений в бюджет.

Налоговая конкуренция между странами по анализируемым показателям сохраняется, одновременно с этим правительства пытаются увеличить поступления доходов в бюджет. Например, Чили повысило ставку корпоративного налога с 21% до 22,5 % в 2015 г. и предполагает ее дальнейший рост на 2016 и 2017 гг. Выплаты на социальное обеспечение в Никарагуа выросли с 17 % до 18 %. По налогу на собственность в Южной Африке отмечается рост ставки с 1,7 % до 1,8 %.

В региональном разрезе, по данным рейтинга, легче всего платить налоги компаниям на Ближнем Востоке, сложнее – в Южной Америке. Восточная Европа и Центральная Азия показывают наилучшую динамику по сравнению с остальными регионами по всем показателям. Страны ЕС и ЕАСТ демонстрируют слабую положительную динамику, в частности, большинство стран снижают ставки налогов: Дания снизила ставку корпоративного налога с 24,5 % до 23,5 % в 2015 г., Румыния – выплаты на социальные нужды с 20,8 % до 15,8 %.

Совокупная налоговая ставка по европейским странам составила 40,3 %, что соответствует общемировому среднему значению (40,6 %). Существенно меньше в странах ЕС количество уплачиваемых налогов (на 13), чем в среднем в мире (25), соответственно меньше и временные затраты на налоговое администрирование (на 87 часов). Показатель DTF по данным странам имеет максимальное значение.

В разрезе отдельных стран ЕС наблюдаются значительные расхождения от средних значений. Так, временные затраты в Германии – 218 часов, наименьшие по странам ЕС – в Швейцарии (63 часа) и Норвегии (83 часа). Налог на прибыль в большинстве стран составляет около 40% фискальной нагрузки, остальное в основном приходится на налоги на фонд заработной платы и отчисления на социальные нужды. В Германии совокупный суммарный налог остается более высоким, чем в среднем по ЕС (48,9 % против 40,3 %). По данным Paying Taxes, в Германии более эффективно функционирует процесс возмещения по НДС в сравнении с другими странами. Наиболее привлекательно выглядят Мальдивы, где государство берет с предпринимателей лишь один налог в 9,1 % [1].

В заключение необходимо сделать следующие выводы. Рейтинг оценивает действующую налоговую систему страны, зависящую от политики правительства на данный момент: состояния налогового законодательства, управления налоговым администрированием, активности налогового аудита, размера налоговых ставок и количества налогов, способов и порядка уплаты и т.д. Представленная методика рейтинга имеет определенные недостатки и ограничения. Так, в нем не учитывается налогообложение физических лиц и

предприятий – крупных налогоплательщиков. Используемая модель – это предприятие малого либо среднего бизнеса. Разработанные сценарии не предполагают ведение международной торговли и, соответственно, не учитывают налоги на международную торговлю, не выделены отдельно экологические налоги, несмотря на то, что экологизация налоговой системы является одним из рациональных путей развития экономического регулирования [3, 21]. Кроме того, результаты рейтинга кажутся противоречивыми. Так, Россия занимает в этом рейтинге 45 место, а ведущие страны ЕС – Германия – 48 и Франция – 63. Лидирующие позиции занимают Катар, Арабские Эмираты и Гонконг (Китай). Однако данный рейтинг преследует цель оценки сложившейся налоговой системы как одного из условий успешного ведения бизнеса в стране, а не оценки эффективности налоговой системы как источника пополнения доходов бюджета с точки зрения государства. Для определения средних значений в рамках рейтинга используется географическое деление, а оно далеко не всегда определяет экономическую специфику близлежащих стран. Методика, используемая Всемирным банком, продолжает совершенствоваться, так, начиная с отчета 2017 г. в нее введен дополнительный индикатор (DTF), что должно привести к росту объективности в оценке налоговых систем. Участие в рейтинге стимулирует правительства к принятию и проведению налоговых реформ, содействующих улучшению предпринимательского климата в странах.

Литература

1. Рейтинг стран по уровню сложности налоговой системы URL: http://expert.ru/ratings/table_388484/ 24.06.2017
2. Руководство по статистике государственных финансов 2014 года [Электронный ресурс]. URL: http://www.minfin.gov.by/upload/gfs/gsf_rus.pdf
3. Трофимова Я.В. Переход государства к экономическим методам регулирования в сфере экологии // Экономика и управление: научно-практический журнал. 2015. № 3. С. 21–26.
4. Трофимова Я.В. Эволюция налоговой системы // Экономика и управление: научно-практический журнал. 2017. № 2. С. 84–87.
5. Paying Taxes 2017 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pwc.com/payingtaxes>