

## РАЗДЕЛ 2

---

### ФИНАНСОВЫЙ РЫНОК

*А.К. Кансеитова*

#### **ИЗУЧЕНИЕ ОПЫТА ГАРМОНИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЕС В УСЛОВИЯХ РАЗВИВАЮЩИХСЯ ИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ СТРАН ЦЕНТРАЛЬНОЙ АЗИИ**

В развитии мирохозяйственных процессов усиливается роль и значение интеграционных процессов, вовлекающих в орбиту межстранового сотрудничества, развития и укрепления хозяйственных отношений все большее число государств, особенно географически и экономически близких друг к другу. Народы Центральной Азии, как полагает Президент РК Нурсултан Назарбаев, должны перейти к тесной экономической интеграции, двигаться к общему рынку и общей валюте. Опыт ЕС, НАФТА, МЕРКОСУР и многих других экономических, таможенных союзов свидетельствует о расширении торгово-экономических связей, повышении эффективности и конкурентоспособности национальных экономик, когда в условиях глобализации и нарастания международной конкуренции практически невозможно изолированное развитие отдельных государств. Все более очевидно, что в мировой экономике резко обостряется соперничество, в ней явственно проявляются как победители, так и страны, оставшиеся на обочине прогрессивного развития.

Разная скорость развития вносит серьезные коррективы в структуру мирового хозяйства, которое под давлением международной конкуренции вынуждено изменять конфигурацию. Многие страны в этих условиях, отказываясь от традиционных производств, сужают специализацию своих хозяйств. Сохранение, а тем более расширение конкурентных преимуществ, обеспечение устойчивости национальных экономик становится все более сложной, зачастую непосильной и многозатратной задачей.

Очевидно, что все ниши в мировой экономике в условиях глобальной конкуренции стремительно заполняются. Так, на рынки практически всех постсоветских и постсоциалистических стран, где доминировала внутренняя торговля, хлынули европейские, американские, восточноазиатские, китайские товары. Восстановление прежних экономических связей в современных условиях не только проблематично, но и зачастую невозможно.

Как заявил Президент Казахстана Нурсултан Назарбаев, "перед странами центрально-азиатского региона выбор: оставаться вечным сырьевым придатком мировой экономики, ждать прихода следующей империи или пойти на серьезную интеграцию Центрально-азиатского региона".

В период глубоких рыночных преобразований широкую известность получили инициативы по сохранению взаимных многосторонних связей, созданию новых структур на постсоветском пространстве. В формировании СНГ, ЕврАзЭС, ЦАС, ШОС, разработке ЕЭП проявляется стремление к совместному сотрудничеству, повышению его результативности. К сожалению, в этих объединениях, прежде всего в СНГ партнерские отношения между участниками постепенно приобрели проблемный характер, связующий механизм не сложился, усилилось стремление отдельных государств выйти из состава этой организации. По мнению аналитиков, главная ошибка состояла в отсутствии концепции объединения. Избрав различные социально-экономические модели развития, новые независимые государства, фактически возвели барьеры дальнейшему сотрудничеству.

Вместе с тем опыт взаимодействия стран-участников свидетельствует, что практически только СНГ способно обеспечить взаимовыгодное сотрудничество всех 12 государств, при сохранении их суверенитета. Вместе с тем немалую роль играют и региональные формирования, в частности азиатских государств. Как отмечает президент Узбекистана Ислам Каримов, в век глобализации ни одна страна не может существовать в одиночку. Нужна сильная, надежная опора. Войдя в состав ЕврАзЭС, И. Каримов особое внимание обращает на изменение ситуации в Центральной Азии. Регион стал центром, где пересекаются геополитические интересы ведущих стран мира.

В настоящее время самыми востребованными товарами из этих государств СНГ являются ресурсы добывающей промышленности, что и обеспечивает динамичный рост экономики, возрастающие поставки сырьевой продукции во многие страны.

Центральная Азия обладает энергоресурсами, значительными запасами газа, урана, черных, цветных и редких металлов. Объединив ресурсы, обеспечив их переработку, взаимовыгодный обмен, экспортно-импортные связи, центрально-азиатский регион должен достичь устойчивого развития, получить международное признание.

Президент РК Назарбаев Н.А. отмечает, что стратегическая, экономическая цель - это формирование единого экономического пространства, единой торгово-таможенной зоны, единого валютного союза и единой экономической стратегии.

Попытки стран Центральной Азии изменить сложившиеся приоритеты, диверсифицировать производства, осуществить технико-технологическую модернизацию, ускорить инновационные процессы наталкиваются на такие препятствия, как недостаток инвестиций, отсутствие квалифицированных кадров, изношенность основного капитала и многие другие. Нарастающая зависимость от сырьевого экспорта, неустойчивость его ценовой динамики приобретает характер серьезной угрозы экономикам, сравнительно недавно преодолевшим глубокий кризис.

В условиях единого экономического пространства увеличиваются потенциал для предпринимательской деятельности, например, в значительной степени, возрастает потенциальный объем рынка, с другой стороны увеличивается конкуренция и слабые предприятия могут уйти с рынка. Как показывает опыт НАФТА, ЕС, МЕРКОСУР, единое экономическое пространство требует гармонизации системы налогообложения между странами. В странах ЕС с самого начала вопросам гармонизации налогообложения уделялось особое внимание (особенно косвенного налогообложения), так как именно расхождение в регулировании данного вида налогообложения, по мнению основоположников европейской интеграции, представляли собой существенную преграду на пути свободного передвижения товаров, работ и услуг [1]. В результате чего гармонизация косвенного налогообложения была обозначена в качестве отдельной задачи европейской интеграции в Договоре о Европейском сообществе.

Структура налогообложения в странах ЕС характеризуется значительной степенью унификации: налоговые системы всех стран ЕС предполагают взимание таких налогов, как налог на прибыль организаций, подоходный налог с физических лиц, налог на добавленную стоимость, социальный налог. Такие элементы налогообложения, как порядок исчисления и уплаты налога, налоговые льготы, система контроля за налогоплательщиками со стороны налоговых органов и другие, – идентичны.

В то же время налоговые системы стран ЕС имеют свои особенности, а отсюда и трудности при осуществлении процесса гармонизации. Так, в отличие от всех остальных стран ЕС, налоговым законодательством Франции предусматривается взимание налога на прибыль по территориальному принципу, который предполагает налогообложение прибыли, полученной исключительно от деятельности в этой стране. Иначе говоря, во Франции организации – налоговые резиденты уплачивают налог на прибыль с сумм дохода, полученных исключительно от деятельности компании-налогоплательщика во Франции.

В 2004 г. аналитики известной аудиторской фирмы KPMG пришли к выводу, что расширение Евросоюза будет способствовать усилению «борьбы» между налоговыми

режимами стран ЕС и результатом такой конкуренции может стать общее снижение налоговых ставок в Европе [2], что позже было подтверждено действиями правительств стран участниц ЕС.

Польша и Словакия, которые вошли в ЕС существенно снизили ставки корпоративного налога. Венгрия также понизила планку корпоративного налога, а Чехия сократила налоговое бремя. По мнению аналитиков, такое снижение не случайно. Оно вызвано тем, что страны начали учитывать возможность современного бизнеса выбирать себе место ведения своей деятельности, а значит и выбрать систему налогообложения [3].

Для того, чтобы обеспечить инвестиционную привлекательность в своей стране, многие страны идут на создание благоприятных налоговых условий. Так, например, в то время как ставка корпоративного налога в странах - членах ЕС составляла в 2004г. в среднем 30 %, в Восточной Европе она составляла около 20%. В Польше ставка налога 19%, Венгрия намерены были снизить ее до 16%. Самая низкая ставка, равная 10%, существует на Кипре, который, хоть и не является больше оффшорной зоной, по-прежнему сохраняет налоговую привлекательность.

Интересен опыт ЕС в плане транспортных и энергетических налогов. В той или иной форме они введены во всех странах - членах ЕС. При этом транспортные и энергетические налоги по своей сути являются фискальными налогами, то есть, предназначены для получения доходов. Ими также оказывается определеннный положительный эффект на окружающую природную среду, но специалисты рассматривают его в качестве не основного, а сопутствующего.

Особый интерес представляет налог на энергоносители, используемые в качестве моторного топлива, для отопления и в электроэнергетике. В Нидерландах, например, подобный налог, принятый на основе Закона об охране окружающей среды, взимается с нефтепродуктов, угля и газа, произведенных в стране или импортированных для использования в качестве топлива. Ставки налога установлены в зависимости от степени загрязнения атмосферы при сжигании данного энергоносителя. Следует отметить, что на бензин, дизельное топливо и отопительный мазут налог в Нидерландах взимается в дополнение к соответствующим акцизам, размер которых в ряде случаев также учитывает экологические критерии (например, зависимость ставки акциза на бензин от содержания свинца).

Среди косвенных налогов особое место по своему назначению занимают налоги, связанные с охраной окружающей среды, относимые в документах ЕС к категории так называемых экологических налогов.

Согласно определению Комиссии, экологические налоги могут быть в широком плане определены, как «все налоги, база взимания которых оказывает специфическое негативное воздействие на окружающую среду». В число экологических входят налоги на выбросы в атмосферу углекислого газа и других вредных веществ (хлорфторуглеродов, оксидов серы и азота, свинца), на бытовые и промышленные отходы, загрязняющие землю и воду, а также на отдельные продукты, которые, после их использования, могут способствовать ухудшению экологической обстановки в ЕС (пестициды и другие химические продукты, применяемые в сельском хозяйстве, неподдающиеся рециклированию автомобильные покрышки, полиэтиленовые пакеты и другая упаковка, батарейки, бритвы и пр.). Помимо фискальных целей, такие налоги призваны стимулировать принятие налогоплательщиками профилактических мер по охране окружающей среды, а также обеспечивать их участие в устранении нанесенного ущерба согласно принципу «загрязнитель платит».

В связи с большими различиями в структуре и методах применения национальных экологических налогов, которые оказывают существенное воздействие на условия конкуренции, Комиссия неоднократно ставила вопрос об их гармонизации в рамках Сообщества. В 1991 г. она внесла в Совет ЕС проект директивы о введении единого налога на энергоносители, призванного уменьшить загрязнение атмосферы выбросами углекислого газа (CO<sub>2</sub>). Имеется в виду, что налог будет стимулировать рациональное использование энергии и ориентировать потребителей на экологически более чистое топливо; это, в частности,

облегчило бы выполнение международных обязательств Сообщества по стабилизации выбросов CO<sub>2</sub> к 2000 г. на уровне 1990 г. Комиссия предлагает на первом этапе установить минимально допустимые ставки налога на отдельные виды топлива, а в дальнейшем (ориентировочно с 2000 г.) перейти к взиманию единого налога на энергоносители. Однако представленный ею проект директивы до сих пор не принят Советом ЕС.

В течение нескольких лет в рамках Европейской комиссии обсуждается введение сводного корпоративного подоходного налога (Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB). Это будет означать, что расчет налога будет одинаков во всех странах Европейского Союза.

Важность другой актуальной проблемы - регулирование налогообложения процентных доходов физических лиц-резидентов стран ЕС обусловлена возрастанием международной мобильности капитала и повышением возможностей для размещения денежных средств физических лиц на финансовых рынках других стран. Предложения, направленные на гармонизацию налогообложения процентных доходов физических лиц, первоначально были представлены в проекте директивы 1998 года об обеспечении эффективного минимального налогообложения доходов по сбережениям в форме процентных платежей, осуществляемых в пределах ЕС. Проект 1998 года распространялся на процентные выплаты физических лиц – резидентов стран ЕС, полученные ими из других стран ЕС. Основным элементом гармонизации налогообложения данных платежей должен был стать так называемый «механизм выбора», в рамках которого странам ЕС были предложены два альтернативных режима обеспечения «справедливого налогообложения процентных доходов». При этом каждая страна ЕС должна была сделать свой выбор в пользу одной из представленных альтернатив и внедрить ее в свою действующую налоговую систему. Первой альтернативой «механизма выбора» являлось введение гармонизированного 20%-ного налога на процентные доходы, перечисленные гражданам других стран ЕС. Данный налог подлежал удержанию платежным агентом физического лица (банком, проводимым операции по банковскому счету). В качестве второй альтернативы регулирования налогообложения процентных доходов было обозначено введение систем обязательного обмена информацией о суммах процентных доходов, перечисленных налоговым резидентам других стран ЕС компаниями соответствующей страны ЕС. Рассмотрение и обсуждение Проекта 1998 года выявило ряд возможных негативных последствий его внедрения в странах ЕС, в результате чего он был трансформирован в новый проект – директиву о процентных доходах, опубликованную в середине 2001 года. В рамках Проекта 2001 года произошла модернизация «механизма выбора», представленного в проекте 1998 года. Таким образом, в качестве окончательного направления гармонизации налогообложения процентных доходов физических лиц была выбрана альтернатива обмена информацией между налоговыми ведомствами стран ЕС.

Рассмотрение фактов и проблем гармонизации налоговых систем позволяет сделать вывод о том, что развитие экономического сотрудничества, основанного на свободном перемещении ноу-хау, товаров, капитала, рабочей силы в рамках ЕС, невозможно без проведения согласованной налоговой политики. Перспектива развития ЕС требует осмысления новых подходов к интеграционному взаимодействию, а также принятия позитивных решений по некоторым проблемам. Необходимо четко определить систему взаимосогласованных государствами ЕС взглядов на общие для них цели и приоритеты развития стран ЕС. Все это должно основываться на открытости ЕС, добровольности и самостоятельности государств, в том числе и России, в определении направления и глубины участия в процессах гармонизации налогового и иного законодательства стран, образующих Европейский Союз.

---

1. Захаров А.С. Статья «Налоговая политика ЕС: правовые основы», журнал «Закон», сентябрь 2007, с.47

2. Расширение ЕС будет способствовать снижению налогов в Европе // <http://www.taxationinfonews.ru/2004/04/>

3. Канцлер Германии критикует новых членов ЕС за низкие налоги// <http://www.taxationinfonews.ru/2004/04/>

4. Шишков Ю. Интеграция и дезинтеграция: корректировка концепции //Мировая экономика и международные отношения, 2008, с.25

5. Казбеков Б.К. Интеграция Казахстана и Центральной Азии в мировую экономику. Алматы, 2010.

6. Пантюхина С.А., Исакова И.Ф. Факты и проблемы гармонизации налоговых систем // Вестник ТИСБИ. - 2006. - № 1, с. 44

\*\*\*

Бұл мақалада салық салудағы Орталық Азия интеграциялық процестердің даму тәжірибесі қарастырылып, алдағы уақыттағы қауымдасу перспективалары анықталған. Мемлекеттер саясатын талдау Орталық Азия геосаясаттың қатысушылары барлық жаһандық және аймақтық державалар мақсаттарының тұтастығын және салық салу жүйесінің маңыздылығын көрсетті.

\*\*\*

In this article are considered as development of integration processes in Central Asia and also studying of experience of harmonization processes of the TAXATION, prospects of the further cooperation are defined. The analysis of a policy of the states shows unity of interests of all global and regional powers - participants of the central - Asian geopolitics and correct application of taxation.

*А.М. Атчабарова*

## ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Динамический процесс создания организацией товаров и услуг в течение определенного промежутка времени направлен на получение дохода. Вопрос о признании выручки считается одним из самых сложных вопросов в теории финансового учета, так же как и определение расходов и их признание.

Согласно концепции МСФО доходы – это один из пяти элементов финансовой отчетности, непосредственно связанный с оценкой результатов финансовой деятельности. /1/

Доходы включают выручку и прочие доходы. В общем виде доходы представляют собой увеличение экономической выгоды в течение периода в форме увеличения активов или уменьшения обязательств, в результате которых увеличивается собственный капитал организации, за исключением вложений участников организации. Таким образом, выручка – это часть доходов организации, возникающая в результате осуществления ею основных видов деятельности.

Считается, что выручка организации за период может быть признана, если: она реализована или реализуема; она заработана.

При формировании понятия "выручка от реализации товаров (работ, услуг)" Комитет по МСФО рассматривал четыре основных подхода:

- с точки зрения "валовых поступлений" (выручка определяется как поступление активов от покупателей за реализованные товары (работы, услуги));

- с точки зрения "прекращения обязательств исполнением" (выручка определяется как уменьшение обязательств перед покупателями путем предоставления товаров (работ, услуг) непосредственно самой организацией или через третьи лица);

- с точки зрения "осуществления деятельности" (выручка определяется как увеличение активов или уменьшение обязательств, происходящее в результате осуществления основных видов деятельности непосредственно самой организацией);

- с точки зрения "добавленной стоимости" (выручка определяется как превышение стоимости товаров (услуг) над потребленными ресурсами, в том числе приобретенными у поставщиков). Комитет по МСФО, так же как и Совет по разработке стандартов финансового учета, отказались от понимания выручки как валовых поступлений, так и добавленной стоимости, поскольку единогласно пришли к заключению, что определение выручки должно быть построено исходя из оценки изменений активов и обязательств организации, а не с учетом изменений доходов и расходов, поскольку последний подход не является объективным.