

## **Раздел X.**

# **Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи**

*В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.*

### **Метелев Сергей Ефимович**

Доктор экономических наук, профессор кафедры «Финансы и кредит»,  
директор Омского института (филиала)  
ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова»  
г. Омск  
E-mail: metelev-ce55@mail.ru

### **Кривоносенко Ольга Васильевна**

Доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и статистика»  
ФГБОУ ВПО Финансового университета при Правительстве РФ,  
Омский филиал  
г. Омск  
E-mail: umc\_olga@mail.ru

### **Купбаева Гульжан Сейфуллиновна**

Старший преподаватель кафедры «Финансы и экономика»  
Омского института (филиала) ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова»  
г. Омск  
E-mail: Gulzan@mail.ru

## **Правовые аспекты интеграции Крыма в финансовую систему Российской Федерации**

*Аннотация: В статье рассмотрены основные положения переходного периода, связанные с экономической, финансовой и правовой интеграцией Республики Крым и Севастополя в РФ и порядок осуществления деятельности банков, некредитных финансовых организаций, а также применения налогового законодательства.*

*Ключевые слова: Республика Крым, переходный период, интеграция, нормативный акт, банковские операции, некредитные финансовые организации, платежи в бюджет, налоговое и таможенное регулирование, денежная единица, особая экономическая зона.*

*Annotation: This article describes the main transitional provisions relating to economic, financial and legal integration of the Republic of Crimea and Sevastopol to Russian Federation and the order of the activities of banks, non-credit financial organizations, as well as the application of tax legislation.*

*Keywords: Republic of Crimea, transition, integration, normative act, banking, non-credit financial institutions, payments to the budget, tax and customs regulation, monetary unit, special economic zone.*

Несомненно, одним из самых обсуждаемых тем сегодняшнего дня является присоединение Крыма к России. В обновленной редакции статьи 65 Конституции РФ появились наименования новых субъектов Российской Федерации – Республика Крым и город федерального значения Севастополь (далее Крым) [1]. Основанием данных изменений послужили подписание 18 марта 2014 г. договора между Российской Федерацией и Республикой Крым и вступление в силу Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 г. № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов – Республики Крым и города федерального значения Севастополя» (далее Закон № 6-ФКЗ) [2]. Рассмотрению основных положений указанных нормативных документов посвящена данная статья.

Рассматриваемый закон регламентирует вопросы, связанные с экономической, финансовой и правовой интеграцией Республики Крым и Севастополя с Российской Федерацией в течение переходного периода, который в соответствии с указанным законом (ст. 6 закона № 6-ФКЗ) продлится до 1 января 2015 г.

Таблица 1

### Основные положения Федерального конституционного закона

Наименование статьи	Положения статьи
Государственные языки (п. 4 ст. 2) Пределы территории Республики Крым и территории города федерального значения Севастополя (ст. 3)	русский, украинский, крымско-татарский языки определяются границами территории Республики Крым и территории города федерального значения Севастополя, существовавшими на день принятия в РФ, разграничение морских пространств Черного и Азовского морей осуществляется на основе международных договоров РФ, норм и принципов международного права
Признание гражданства Российской Федерации (ст. 4)	признаются гражданами РФ, за исключением лиц, которые в течение одного месяца заявят о своем желании сохранить имеющееся у них и (или) их несовершеннолетних детей иное гражданство либо остаться лицами без гражданства
Действие документов, выданных государственными и иными официальными органами Украины, государственными и иными официальными органами Автономной Республики Крым и города Севастополя (ст. 12)	без ограничения срока их действия и какого-либо подтверждения со стороны государственных органов РФ, государственных органов Крыма или государственных органов г. Севастополя, если иное не вытекает из самих документов или существа отношения

В течение переходного периода в Крыму будут созданы территориальные органы федеральных органов исполнительной власти (ст. 7, 19), территориального органа Пенсионного фонда РФ и Фонда социального страхования РФ, а также территориального фонда обязательного медицинского страхования (п. 7 ст. 11), органы прокуратуры (ст. 8), федеральные суды (ст. 9), нотариальные и адвокатские палаты.

Банковские операции до окончания переходного периода смогут осуществлять крымские банки, имеющие лицензию Национального банка Украины, действующую по состоянию на 16 марта 2014 года, а с 1 января 2015 года им потребуется получить лицензию Банка России (ст. 17 закона № 6-ФКЗ). Порядок получения лицензии на банковские операции установлен Федеральным законом от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности».

В соответствии со статьей 16 закона № 6-ФКЗ денежной единицей на территории Крыма является рубль, при этом до 1 января 2016 года на этих территориях допускаются обращение национальной денежной единицы Украины – гривны и осуществление расчетов в наличной и безналичной формах в гривнах. Но законом определены случаи, при которых платежи осуществляются в обязательном порядке в рублях:

1. уплата налогов, таможенных и иных сборов, платежей в государственные внебюджетные фонды;
2. выплаты работникам бюджетных организаций;
3. социальные выплаты;
4. иные платежи, если одной из сторон является организация, зарегистрированная в другом субъекте РФ, за исключением платежей, осуществляемых при проведении банковских операций между кредитными организациями.

Иные платежи, за исключением вышеуказанных, осуществляются как в рублях, так и в гривнах по выбору плательщика. Обмен гривен на рубли в кредитных организациях до окончания переходного периода производится по официальному курсу, установленному Банком России.

На сегодняшний день Госдума рассматривает законопроект, который сокращает срок хождения гривны на территории Крыма. Гривна будет считаться иностранной уже с 1 июня 2014 года, а не с 1 января 2016, как предусмотрено законом № 6-ФКЗ.

Расчеты наличными деньгами между юридическими лицами, а также расчеты с участием физических лиц, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, будут осуществляться с 01.01.2015 г. в соответствии с законодательством Российской Федерации. В соответствии со статьей 861 ГК РФ указанные лица расчеты производят в безналичном порядке, но могут вести и расчеты наличными деньгами, но только при соблюдении законодательно установленного лимита. Напоминаем, что в соответствии с Указанием Банка России от 20 июня 2007 г. № 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» наличные расчеты по одному договору можно производить в сумме, не превышающей 100 000 руб.

Некредитные финансовые организации смогут осуществлять свою деятельность с января будущего года лишь при наличии права (разрешения) на ее осуществление, полученного в порядке и на условиях, установленных законодательством РФ (ст. 18 закона № 6-ФКЗ). Некредитные финансовые организации в соответствии с законодательством РФ [4] могут осуществлять следующую деятельность:

- профессиональных участников рынка ценных бумаг;
- управляющих компаний инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда;
- специализированных депозитариев инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда;
- акционерных инвестиционных фондов;
- клиринговую деятельность;
- деятельность субъектов страхового дела;
- негосударственных пенсионных фондов;
- микрофинансовых организаций;
- кредитных потребительских кооперативов;
- жилищных накопительных кооперативов;
- бюро кредитных историй;
- актуарную деятельность.

До 01.01.2015 г. такие организации могут продолжать свою деятельность при наличии разрешения, выданного государственными и иными официальными органами Украины, действующими по состоянию на 16 марта 2014г.

Особенности деятельности небанковских финансовых учреждений на территории Крыма на переходный период определены Федеральным законом от 02.04.2014 № 37-ФЗ [5].

До создания нотариальной палаты Республики Крым и нотариальной палаты города федерального значения Севастополя на территории Крыма нотариальные действия будут совершаться лицами, уполномоченными на это в соответствии с законодательством Украины (ст. 20 закона № 6-ФКЗ). Преимущественное право на замещение должностей нотариусов, учрежденных в Крыму, закон предоставил нотариусам, имеющим российское гражданство, сдавшим квалификационный экзамен и соответствующим иным требованиям, предъявляемым к нотариусам законодательством РФ о нотариате.

Адвокатская деятельность до создания адвокатской палаты Крыма может осуществляться лицами, имеющими статус адвоката и право на осуществление адвокатской деятельности в соответствии с законодательством Украины или нормативными правовыми актами Республики Крым или города федерального значения Севастополя (ст. 21 закона № 6-ФКЗ). Обязательным условием осуществления адвокатской деятельности законодатели установили сдачу адвокатами Крыма экзамена на знание законодательства РФ, их соответствия требованиям, предъявляемым к адвокатам законодательством РФ об адвокатуре, и обязательного членства в адвокатской палате Республики Крым или адвокатской палате города федерального значения Севастополя.

Налоговое законодательство РФ на территории Крыма начнет действовать лишь с нового 2015 года. До 1 января 2015 года в соответствии со статьей 15 закона № 6-ФКЗ на территории Крыма вопросы налогообложения будут регулироваться действующими нормативными правовыми актами Автономной Республики Крым и города Севастополя, Республики Крым и города с особым статусом Севастополя. Соответствующие разъяснения были приведены и в письме ФНС России от 04.04.14 № ГД-4-3/6133@.

При этом статьей 23 закона № 6-ФКЗ эти нормативные документы применимы в случаях, не противоречащих Конституции РФ. Период действия нормативных актов приведены в таблице 2.

Таблица 2.

### Порядок действия нормативных актов на территории Крыма

Нормативные правовые акты	Период действия
Нормативные правовые акты Автономной Республики Крым и города Севастополя, Республики Крым и города с особым статусом Севастополя (т.е. нормативные акты Крыма, действующие до принятия Крыма в Российскую Федерацию)	до 01.01.2015 г. или: – до принятия соответствующего нормативного правового акта РФ; – нормативного правового акта Крыма; – нормативного правового акта г. Севастополя.
Законодательные и иные нормативные правовые акты РФ действуют на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя	со дня принятия в Российскую Федерацию Крыма, за исключением: – Налогового законодательства РФ; – Законодательства РФ об обязательном социальном страховании, включая обязательное

	пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование, – Бюджетного законодательства РФ и др.
Налоговое законодательство РФ	с 01.01.2015 г.
Законодательство РФ об обязательном социальном страховании, включая обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование	с 01.01.2015 г.
Бюджетное законодательство РФ (за исключением составления проектов бюджетов Крыма и местных бюджетов, их исполнения и формирования бюджетной отчетности)	с 01.01.2015 г.

До 1 января 2015 года все налоговые и неналоговые доходы подлежат зачислению соответственно в бюджеты Крыма, г. Севастополя и местные бюджеты (п. 4 ст. 13), что будет являться финансовой поддержкой Крыма и позволит избежать недоразумений в переходный период из-за различий в законодательстве. К тому же на сегодняшний день уже принято Правительством РФ принципиальное решение реструктурировать налоговые долги работающих в Крыму компаний.

Таким образом, законодательством РФ определены основные положения переходного периода, связанные с интеграцией Республики Крым и Севастополя в РФ. Одними из самых сложных и требующих незамедлительных решений являются вопросы налогового и таможенного регулирования в Крыму. Рассматривается возможность создания особой экономической зоны, но, по мнению замминистра финансов России Сергея Шаталова, создание особой экономической зоны нецелесообразно, так как связано с большим количеством сложностей, в том числе в сфере таможенного регулирования. Министерство Финансов РФ в проекте основных направлений налоговой политики на 2015-2017 году предложил предоставить новым предприятиям Крыма и Севастополя 5-летние каникулы по налогу на прибыль, НДС за исключением нефти и газа, земельному налогу, а также налогу на имущество. Окончательное решение по применению налоговой системы в Крыму еще не принято. Однако в течение переходного периода всем крымским предприятиям нужно перейти на российскую систему налогообложения и на ведение бухгалтерского и налогового учета в соответствии с установленными стандартами в РФ.

#### Список литературы:

1. «Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993).
2. Федеральный конституционный закон от 21.03.2014 № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов – Республики Крым и города федерального значения Севастополя».
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ.
4. Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».
5. Федеральный закон от 02.04.2014 № 37-ФЗ «Об особенностях функционирования финансовой системы Республики Крым и города федерального значения Севастополя на переходный период».

**Кудряшова Екатерина Валерьевна**

кандидат юридических наук, доцент  
адвокат Адвокатской палаты Московской Области  
г. Москва  
E-mail: ev\_kudryashova@inbox.ru

## **Программно-целевое планирование в составе государственного финансового планирования**

*Аннотация: В статье исследуются научные подходы к понятию «программно-целевой». Автор отстаивает позицию, что программно-целевое планирование является одним из возможных подходов в рамках государственного финансового планирования.*

*Ключевые слова: программа, управление, государственное финансовое планирование, бюджет.*

*Annotation: The scientific approaches to the term "program-purpose." The author insist on that the program-purpose planning is one of the possible approaches within the state financial planning.*

*Keywords: program, governance, state financial planning, budget.*

В современных публикациях и периодике очень часто звучит прилагательное «программно-целевой». Его используют с терминами управление, метод управления, подход планирования, метод планирования и так далее. Среди ученых и практиков нет единства в терминологии и определениях.

Термин «программно-целевой» звучит в названиях современных исследований. Например, программно-целевому методу, хотя и только в бюджетной сфере, посвящено исследование А.С. Матненко «Правовое регулирование программно-целевого метода бюджетной деятельности». А.С. Матненко выделяет программно-целевой метод бюджетной деятельности государства. Он пишет, что «программно-целевое бюджетное планирование представляет собой совокупность процессуальных бюджетно-правовых отношений, в рамках которых реализуется программно-целевой метод бюджетной деятельности. Программно-целевое бюджетное планирование складывается из следующих стадий: 1) подготовка планового акта, 2) рассмотрение и утверждение планового акта, 3) исполнение (включая текущий контроль, корректировку или пролонгацию) планового акта, 4) последующий контроль исполнения».<sup>1</sup>

Программно-целевой метод рассматривают также в рамках конституционного права: «одним из основных методов регулирования в конституционном праве является программно-целевой, или стратегический, сущность которого наиболее емко формулируется как составление и реализация «наиболее общего плана действий» и «искусство планирования руководства, основанное на правильных и далеко идущих прогнозах»».<sup>2</sup>

Дискуссии по поводу того, что следует считать программно-целевым, велись в советское время. Торкановский Е.П. писал: «Следует четко различать прогараммно-целевой подход к планированию и программно-целевой метод управления. Первый ограничивается разработкой цели, которая должна быть достигнута с учетом ресурсных возможностей народного хозяйства (целевой этап планирования) и распреде-

1 Матненко А.С. Правовое регулирование программно-целевого метода бюджетной деятельности. Дисс. на соискание степени доктора юридических наук. Омск. 2009. С. 32-35.

2 Маланыч И.Н. Институт государственной стратегии в конституционном праве. // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 13. с. 8-12 на с. 9.

лением заданий, выполнение которых необходимо для достижения поставленной цели (программный этап планирования). Для второго разработка программы – хотя и важнейшая, но лишь первая стадия управления, предусматривающая наличие другой, не менее значительной стадии – стадии управления осуществлением программы. Последнее означает, что в самой программе должен быть предусмотрен механизм претворения ее в жизнь. Наличие такого механизма служит конституирующим признаком собственно программно-целевого метода управления и отличает его от других вариантов программно-целевого подхода».<sup>1</sup>

Председатель Государственной плановой комиссии СССР (Госплана) Н.К. Байбаков называл применение программно-целевого метода одним из основных направлений последовательного совершенствования народнохозяйственного планирования, он также писал о программно-целевом методе разработки планов.<sup>2</sup> Среди ученых, которые применяли термин «программно-целевой», не сложилось единого подхода к терминологии. Употреблялись термины «программно-целевое планирование» и «программно-целевой подход в планировании», хотя терминологические разногласия серьезного значения для развития идей планирования на «программно-целевой основе» не имели.<sup>3</sup>

Автор настоящей статьи придерживается позиции, что программно-целевой метод является частным случаем планирования, как метода управления. Причем мы не ограничиваем сферу деятельности планирования как метода управления какой-либо одной: бюджетной, социально-экономической и т.д. – сферой. Отсюда программно-целевое планирование может применяться в разных сферах.

Программно-целевой метод может рассматриваться либо как метод в рамках метода государственного планирования (в этом случае программно-целевой метод представляет собой метод второго порядка), либо как один из подходов к планированию. Последний термин мы считаем предпочтительнее, так как в этом случае исключается путаница в терминологии и нет необходимости выделять методы в рамках метода управления.

Относительно подхода Торкановского Е.П., который разделяет программно-целевой метод управления и программно-целевое планирование мы возразим следующее.

Даже долгосрочное планирование, которое уже уступило место новой парадигме планирования – стратегическому планированию, включало в себя разработку механизма претворения плана в жизнь. В монографических трудах по тематике планирования авторы указывали на то, что даже долгосрочное планирование не может не включать в себя результат. Сошлемся на профессора О.Е. Кутафина, который в своей монографии, посвященной государственному планированию, писал: «Планирование охватывает систему мероприятий, направленных на плановое регулирование экономических и социальных процессов. В их число входят установление обязательных к исполнению заданий по отраслям, сферам производства и регионам страны, доведение их до исполнителей, контроль за исполнением. К ним также относятся подготовка планово-методической документации, прогнозов, схем развития и размещения отраслей, анализ достигнутого уровня развития».<sup>4</sup> Профессор Кутафин включал в планирование в том числе контроль за исполнением планов.

1 Торкановский Е.П. Программно-целевое управление (правовой аспект). // Советское государство и право. 1978. № 3. с.31.

2 Байбаков Н.К. Народнохозяйственное планирование и последовательное создание материально-технической базы коммунизма. // Плановое хозяйство. 1977. № 12. с. 8-19 на с.17.

3 Лаптев А.С. Эволюция взглядов на программно-целевое планирование. // Гражданин и право. 2009. № 4.

4 Кутафин О.Е. Плановая деятельность Советского государства: (Государственно-правовой аспект). – М.: Юридическая литература. 1980 с. 22.

В документах о планировании советского периода мы также можем найти подтверждение тому, что планирование включало контроль за результатами. «Плановая деятельность – указывалось на XXV съезде КПСС, – должна быть нацелена на конечные народнохозяйственные результаты».<sup>1</sup>

Действительность (осуществимость) плана, как неотъемлемое качество метода планирования, предполагает, что план должен быть выполнимым. Очевидно, что план должен включать в себя механизм его реализации и критерии оценки результатов. Кроме того, эффективность планирования как метода управления должна оцениваться, исходя из степени выполнения плана и обоснованности отклонений.

Стратегическое планирование, осуществляемое от будущего к настоящему, от целей к способам их достижения не может не включать в себя результат. «Любая цель уже на стадии своего формирования несет в себе в определенной степени представление о средствах и путях их достижения, а также о самом преобразовательном труде».<sup>2</sup>

Программы являются разновидностью планов. «Важную роль в теории и методологии программно-целевого планирования играет вопрос о сочетании понятий «программа» и «план». В научной литературе прошлых лет вопрос о соотношении этих понятий оживленно дискутировался. При этом основным объектом научных споров был поиск ответа на вопрос: «Какими признаками, свойствами программа отличается от плана?», а под планом понимался только директивный. По нашему убеждению, нет того единственного признака, который заведомо присущ программам, но не присущ планам. В той или иной мере план обладает всеми признаками программности, но мера проявления программных свойств, их «концентрация» в программе намного выше, чем в плане, что и позволяет выделять ее как относительно самостоятельный инструмент планирования. Кроме того, неправомерно само противопоставление планов и программ, неявно проявляющееся в исходной постановке вопроса. Кардинальный принцип, который должен быть положен в основу теории программного планирования, состоит в том, что планы есть общее проявление планомерности функционирования и развития, присущих экономике, тогда как программа – частное проявление планомерности в рамках решения локальной проблемы».<sup>3</sup>

Профессор Е.П. Губин в современной монографии по вопросам регулирования экономики о соотношении программ и планов пишет следующее: «Представляется, что, несмотря на отсутствие четкого разграничения между программой и планом как документами единого процесса планирования, следует учитывать, что программа представляет собой плановый документ (акт), являющийся результатом применения программно-целевого метода планирования».<sup>4</sup>

К программам тесно примыкают также используемые в современной управленческой практике «проекты». «Понятие «проект» объединяет разнообразные виды деятельности, характеризующиеся рядом признаков, наиболее общими из которых являются:

- направленность на достижение конкретных целей, определенных результатов;
- координация выполнения многочисленных взаимосвязанных действий;

1 Фридман В.Ш. Конституционные принципы регулирования экономики. // Правоведение. № 1. 1980. с.20.

2 Казакевич Т.А. Целесообразность и цель в общественном регулировании. Л. 1969. с. 45-46.

3 Райзберг Б.А. Государственное управление экономическими и социальными процессами: учеб. пособие. – М.: ИНФРА – М, 2009, с. 192.

4 Губин Е.П. Государственное регулирование рыночной экономики и предпринимательства: правовые проблемы. М.: Юрист. 2006. с.211.

– ограниченная протяженность во времени, с определенным началом и концом».<sup>1</sup> Опираясь на данное определение, современные авторы отмечают тесную связь понятия «проект» с родственными ему понятиями «программа» и «план», которые имеют более длительную историю своего существования и применения в отечественной государственной практике. Различия, между проектами, программами и планами определяются особенностями их правового оформления и складывающимися тенденциями управленческой практики, задействующей тот или иной инструментарий для достижения поставленных целей.<sup>2</sup> Автор настоящей работы также полагает, что проекты являются разновидностью планов, независимо от того, какой инструментарий регулирования – политический или правовой – избран для их реализации.

Точка зрения, что программно-целевое планирование является одним из подходов к планированию, находит подтверждение в публикациях советского периода и в современных публикациях.

В трудах советского периода<sup>3</sup> в рамках планирования выделялись отдельные его методы, включая, но, не ограничиваясь программно-целевым методом планирования. В современной литературе мы можем прочесть о том, что планирование может осуществляться не только с помощью программно-целевых методов, но и на основе балансов (причем, здесь речь не идет только о финансовых балансах),<sup>4</sup> на основе нормативного подхода (примером может служить попытка осуществления социально-экономического и финансового планирования на основе социальных стандартов). «В практике современного стратегического планирования фактически применяется системный подход в таких его модификациях, как: 1) системно-комплексный; 2) системно-программный (программно-целевой); 3) системно-мультипликационный; 4) системно-нормативный; 5) системный режим экономики; 6) системно-динамический».<sup>5</sup>

Что касается непосредственно государственного финансового планирования, то о программно-целевом методе говорят в основном применительно к бюджетной сфере и здесь также программно-целевой метод выделяется как один из возможных среди методов бюджетного планирования. Среди методов бюджетного планирования наиболее распространенных и в советский период, и в настоящее время, в публикациях называют следующие: аналитический метод, или метод экономического анализа, программно-целевой метод, балансовый метод, нормативный метод.<sup>6</sup>

В публикациях по праву и по финансам в рамках финансового планирования выделяют помимо программно-целевого планирования балансовое и нормативное планирование.<sup>7</sup> О.Е. Орлова выделяет помимо программно-целевого планирования

1 Мазур И.И. Шапиро В.Д. Ольдеогге Н.Г. Управление проектами. М. 2004. с. 11.

2 См. Матненко А.С. Приоритетные национальные проекты как метод и форма бюджетной деятельности государства. // Реформы и право. 2007. № 1.

3 Петров А.С. Никишова В.К. Сущность, научные основы и методология планирования экономического и социального развития: учеб. Пособие для слушателей веч. спец. фак. препод. кадров. М.: Моск. Ин-т упр. им. С. Орджоникидзе. 1984. с. 55-68; Середечкая Е.К. Методы планирования экономического и социального развития: учеб. Пособие для слушателей веч. спец. фак. препод. Кадров. М.: Моск. ин-т упр. им. С.Орджоникидзе. 1984; Проблемы планирования и управления: опыт системных исследований / Под ред. Е.П. Голубкова, А.М. Жандарова. М. 1987.

4 См. Дмитриев В.К. Гл. 6 «Балансовые методы и макро моделирование в прогнозировании и стратегическом планировании» / Кузык Б.Н. Прогнозирование, стратегическое планирование и национальное программирование: Учебник. М.: ЗАО «Издательство «Экономика». 2008. с. 127-158.

5 Логвинов С.А. Макроэкономическое стратегическое планирование: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М. 2001. с. 61.

6 Рябова Е.В. Кузнецов Д.А. Лазовой М.М. К вопросу о закреплении методов бюджетного планирования в источниках бюджетного права. // Государственный аудит. Право. Экономика. 2012. № 4 с.20-27.

7 Прогнозирование и планирование в условиях рынка: учеб. пособие. / Е.А. Черныш и др. М.: ПРИОР. 2000. с.39.

методы экономико-математический (с помощью которого вырабатываются альтернативные планы), нормативный (с помощью норм и нормативов устанавливаются основные пропорции прогноза и показатели плана), графоаналитический (с помощью которого устанавливается взаимозависимость различных показателей между собой), балансовый (устанавливающий взаимосвязь между ресурсами и источниками) и расчетный (используемый при планировании обобщающих показателей) методы.<sup>1</sup> Помимо программно-целевого планирования в финансовой сфере выделяют также аналитический, метод экономического анализа, балансовый метод, нормативный метод.<sup>2</sup>

В Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 годах<sup>3</sup> указано на необходимость перехода к программно-целевым методам бюджетного планирования от преобладавшего ранее сметного планирования (на основе индексации сложившихся затрат по детальным позициям бюджетной классификации). Следовательно, в нормативных актах программно-целевой метод рассматривается в сравнении со сметным методом планирования.<sup>4</sup>

Несмотря на то, что в рамках бюджетной реформы программно-целевое планирование объявлено приоритетным, даже в настоящее время не обойтись, например, без балансового метода. Современные авторы обуславливают необходимость применения балансового метода закреплением принципа сбалансированности бюджетов. Указывают также на то, что на балансовый метод прямо ссылается статья 175 Бюджетного кодекса, которая предусматривает разработку сводного финансового баланса Российской Федерации как документа, характеризующего объем и использование финансовых ресурсов Российской Федерации и разрабатывается в целях оценки объемов финансовых ресурсов при разработке прогноза социально-экономического развития РФ и проекта федерального бюджета на среднесрочную перспективу.<sup>5</sup>

Научный подход к изучению государственного финансового планирования предполагает изучение не только приоритетного в текущих социально-экономических условиях подхода, но и тех подходов (методов), которые применялись ранее или носят характер второстепенных. Государственное финансовое планирование и программно-целевое финансовое планирование соотносятся, по нашему мнению, как целое и часть.

Финансовые ресурсы для реализации программно-целевого планирования, уже исходя из действующего законодательства, включают не только бюджетные ресурсы. В соответствии с Порядком разработки и реализации федеральных целевых программ и межгосударственных целевых программ, в осуществлении которых участвует Российская Федерация (п. 24) прямо допускается привлечение средств внебюджетных источников для реализации целевых программ.<sup>6</sup> На основе концепции системы государственного стратегического планирования<sup>7</sup> нам думается, что следует расши-

1 Орлова О.Е. Программно-целевое планирование. // Руководитель автономного учреждения. 2012. № 1. январь. Доступ из Справочно-правовой системы «Гарант».

2 Финансово-бюджетное планирование: учебник. Под ред. Проф. Г.Б. Поляка. М.: Вузковский учебник. 2007. с. 122-130.

3 Постановление Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» // РГ. 2004 1 июня. № 113.

4 Постановление Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» (Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 годах) // РГ. 2004 1 июня. № 113.

5 Рябова Е.В., Кузнецов Д.А., Лозовой М.М. К вопросу о закреплении методов бюджетного планирования в источниках бюджетного права. // Государственный аудит. Право. Экономика. 2012. № 4 с. 20-27.

6 Постановление Правительства РФ от 26 июня 1995 г. № 594 «О реализации Федерального закона «О поставках продукции для федеральных государственных нужд» // РГ. 1995. 21 июл.

7 Кудряшова Е.В. Законопроектная деятельность в области государственного планирования: комментарий. // Юридический мир. 2010. № 1 с. 46-49.

рять значение программно-целевого метода планирования и рассматривать его как один из методов государственного финансового (не только бюджетного) планирования.

Единого определения программно-целевого планирования пока нет. В нормативных документах и литературе читаем следующие определения.

Для целей бюджетного планирования законодатель определил программно-целевой метод как метод, обеспечивающий прямую взаимосвязь между распределением бюджетных ресурсов и фактическими или планируемыми результатами их использования в соответствии с установленными приоритетами государственной политики. Программно-целевое бюджетное планирование исходит из необходимости направления бюджетных ресурсов на достижение общественно значимых и, как правило, количественно измеримых результатов деятельности администраторов бюджетных средств с одновременным мониторингом и контролем за достижением намеченных целей и результатов, а также обеспечением качества внутриведомственных процедур бюджетного планирования и финансового менеджмента.

Программно-целевой метод бюджетного планирования, обеспечивает прямую взаимосвязь между распределением бюджетных ресурсов и фактическими или планируемыми результатами их использования в соответствии с установленными приоритетами государственной политики.<sup>1</sup>

Программно-целевой метод обеспечивает прямую взаимосвязь между распределением бюджетных ресурсов и фактическими или планируемыми результатами их использования в соответствии с установленными приоритетами государственной политики. Сущность программно-целевого метода бюджетного планирования включает отбор основных целей социально-экономического развития, разработку взаимоувязанных мероприятий по их достижению в намеченные сроки при сбалансированном обеспечении бюджетными ресурсами. Программно-целевое планирование осуществляется с оценкой непосредственных и конечных результатов.<sup>2</sup>

К преимуществам программно-целевого метода планирования относят следующие.

Комплексный характер программно-целевых документов, которые увязаны со стратегией развития государства в целом и концепцией развития отрасли в частности. Государственная программа – инструмент комплексного планирования деятельности и ресурсов, необходимых для проведения этой деятельности. Речь идет как о планировании непосредственно расходов, так и о планировании реализации других инструментов государственной политики и их комплексной взаимоувязке. Программно-целевой метод позволяет представить результаты деятельности, плановые и фактически достигнутые, для всех потенциальных пользователей – общества, бизнеса и так далее.<sup>3</sup>

В публикациях называют также следующие преимущества программно-целевого планирования:<sup>4</sup>

– сроки реализации программ находятся в прямой зависимости от обеспеченности программ необходимыми материальными и финансовыми ресурсами;

1 Кочмала К.В., Петренков О.А. Совершенствование программно-целевых методов бюджетного планирования. // Финансовые исследования. № 14 2007 с.31-35.

2 Рябова Е.В. Кузнецов Д.А. Лозовой М.М. К вопросу о закреплении методов бюджетного планирования в источниках бюджетного права. // Государственный аудит. Право. Экономика. 2012. № 4 с.22.

3 Горбунов А.Н. Государственные программы: новая идея управления? (интервью с А.В. Бусаровой, начальником отдела программно-целевых методов бюджетного планирования Департамента бюджетной политики и методологии Минфина России) // Бюджет. 2011. № 8.

4 Лаптев А.С. Эволюция взглядов на программно-целевое планирование. // Гражданин и право. 2009. № 4. с.91-96.

- системный характер основных целей и задач программы по решению сложных комплексных проблем;
  - обеспечение единства методологических подходов к решению задач развития всеми субъектами управления;
  - способность концентрировать ограниченные материальные и финансовые ресурсы на решение принципиальных вопросов развития общества в целом по стране или в отдельном регионе;
  - возможность дополнительного привлечения внебюджетных средств, средств заинтересованных государственных и коммерческих предприятий, банковского кредита и иных привлеченных средств потенциальных отечественных и иностранных инвесторов; в связи с этим можно говорить об иницилирующем характере целевых программ, способных привлечь во многих случаях финансовые ресурсы;
  - потенциальная возможность обеспечения общественного контроля при формировании целей и задач программного развития и использовании финансовых ресурсов (экспертиза, формирование комиссий, комитетов по их реализации и др.).
- Программно-целевой метод неизменно называют лучшей международной практикой.<sup>1</sup>

Не отрицая преимуществ программно-целевого планирования, следует уточнить, что программно-целевое планирование – это один из возможных подходов в рамках государственного планирования как метода управления, в том числе, управления финансами. Программно-целевое планирование является не единственным подходом в рамках государственного финансового планирования и нет оснований абсолютизировать его. В публикациях упоминаются и другие подходы, а в действующем законодательстве помимо программно-целевого подхода упоминается балансовый подход государственного финансового планирования.

### Список литературы

1. Горбунов А.Н. Государственные программы: новая идея управления? (интервью с А.В. Бусаровой, начальником отдела программно-целевых методов бюджетного планирования Департамента бюджетной политики и методологии Минфина России) // Бюджет. 2011. № 8.
2. Губин Е.П. Государственное регулирование рыночной экономики и предпринимательства: правовые проблемы. М.: Юристъ. 2006. с.211.
3. Кочмола К.В. Петренков О.А. Совершенствование программно-целевых методов бюджетного планирования.//Финансовые исследования. № 14 2007 с.31-35.
4. Кудряшова Е.В. Законопроектная деятельность в области государственного планирования: комментарий.//Юридический мир.2010. № 1 с. 46-49.
5. Лаптев А.С. Эволюция взглядов на программно-целевое планирование. // Гражданин и право. 2009. № 4.
6. Лаптев А.С. Эволюция взглядов на программно-целевое планирование. // Гражданин и право. 2009. № 4. с.91-96.
7. Маланыч И.Н. Институт государственной стратегии в конституционном праве. // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 13. с. 8-12 на с. 9.
8. Матненко А.С. Приоритетные национальные проекты как метод и форма бюджетной деятельности государства. // Реформы и право.2007. № 1.
9. Орлова О.Е. Программно-целевое планирование. // Руководитель автономного учреждения. 2012. №1. январь. Доступ из Справочно-правовой системы «Гарант».

---

1 Горбунов А.Н. Государственные программы: новая идея управления? (интервью с А.В. Бусаровой, начальником отдела программно-целевых методов бюджетного планирования Департамента бюджетной политики и методологии Минфина России) // Бюджет. 2011. № 8.

10. Райзберг Б.А. Государственное управление экономическими и социальными процессами: учеб. пособие. – М.: ИНФРА – М, 2009, с. 192.

11. Рябова Е.В. Кузнецов Д.А. Лозовой М.М. К вопросу о закреплении методов бюджетного планирования в источниках бюджетного права. // Государственный аудит. Право. Экономика. 2012. № 4 с.20-27.

12. Торкановский Е.П. Программно-целевое управление (правовой аспект). // Советское государство и право. 1978. № 3. с.31.

### Троянская Мария Александровна

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры финансов,  
Оренбургский государственный университет  
г. Оренбург  
E-mail: m\_troyanskaya@mail.ru

## Налоговая конкуренция: понятие, виды, значение

*Аннотация: В статье исследованы теоретические подходы ученых-экономистов к понятию «налоговая конкуренция». Дополнены классификационные признаки налоговой конкуренции и представлена ее видовая классификация. Выделены достоинства и недостатки региональной налоговой конкуренции.*

*Ключевые слова: налоговая конкуренция, региональная налоговая конкуренция, классификационные признаки, виды конкуренции.*

*Annotation: The article examines the theoretical approaches of economists to the notion of «tax competition». Supplemented classification features of tax competition and presented its species classification. Highlighted the advantages and disadvantages of regional tax competition.*

*Keywords: tax competition, regional tax competition, classification features, types of competition.*

Явление налоговой конкуренции, являясь аргументом при достижении справедливости в процессе перераспределения средств бюджета, как между государствами, так и внутри одной страны, воспринимается неоднозначно и изучено недостаточно полно. Попытаемся охарактеризовать позиции зарубежных и отечественных экономистов относительно природы налогового соперничества.

Уилсон Дж. Д. и Уалдасин Д.Э. [9] в результате исследований фискальных соревнований государственных властей сформулировали три определения налоговой конкуренции:

– в широком смысле под налоговой конкуренцией понимается любая форма несогласованного установления налогов независимым государством;

– в узком смысле – влияние налоговой политики на распределение доходов от налогообложения между государственными бюджетами;

– в самом узком смысле – несогласованное установление налога независимым государством, при котором политические решения каждого государства оказывают влияния на перемещение мобильных налоговых баз между юрисдикциями в пределах этих государств.

Гудспид Т.Д. [12] выражает похожую точку зрения и отмечает, что налоговая конкуренция возникает при воздействии налоговой системы одного государственного образования на налоговую систему другого обычно с помощью воздействия на доходы от налогообложения.

Филд Т.Ф. [13] также считает, что налоговая конкуренция возникает при реформировании налоговой системы с целью привлечения плательщиков, инвестиций для создания дополнительных рабочих мест, стимулирования или поддержания экономического роста.

Погорлецкий А.И. [6] считает, что сущность налоговой конкуренции заключается в соперничестве многочисленных фискальных юрисдикций за право привлечения в свою национальную экономику «глобальных налогоплательщиков» для того чтобы претендовать на обложение их доходов как от операций внутри данной фискальной территории, так и за рубежом.

Пузин А.М. [9] определяет налоговую конкуренцию как соперничество государственных властей за налоговые ресурсы с использованием инструментов налогообложения для целей привлечения их в поле действия национального налогового законодательства.

Пинская М.Р. [5] рассматривает налоговую конкуренцию как способ взаимодействия публично-правовых образований, нацеленный на реализацию налоговой политики государства на федеральном, региональном и местном уровнях в области распределения налоговой базы.

Федоровская М.А. [7] считает, что налоговую конкуренцию можно представить в виде конкуренции за источники формирования доходов бюджетов.

Леонова Н.А. [3] определяет налоговую конкуренцию как соперничество субъектов налоговой конкуренции за налоговые ресурсы с целью привлечения их максимального числа в круг действия налогового законодательства.

Иванов Ю.Б. [11] отмечает, что налоговая конкуренция – это процесс управления конкурентными преимуществами налоговой системы в борьбе за мобильные факторы производства и другие преимущества с целью достижения устойчивой конкурентоспособности национальной экономики.

Бозуленко О.Я. [10] определяет налоговую конкуренцию как средство сокращения налоговой нагрузки путем перемещения капитала, труда или бизнеса в юрисдикции с низким уровнем налогообложения.

В трудах отечественных ученых А.А. Яковлева и В.Ф. Лапо [9] не дается четкая характеристика явления, однако выделяются особенные черты, присущие налоговому соперничеству:

- связь с действиями государства в области налоговой политики, оказывающими воздействие на плательщиков налогов,

- некая разница в элементах системы обложения, при которой их часть в большей степени удовлетворяет нуждам налогоплательщиков и является для них более привлекательной.

Если исходить из того, что налоги – это цена за услуги государства, то применительно к налоговым отношениям речь должна идти о конкуренции качества предоставляемых общественных благ; тогда налоговую конкуренцию можно охарактеризовать как предоставление одним уровнем власти общественных благ более высокого качества с меньшими затратами или более эффективно, чем представителями другого уровня власти.

Таким образом, налоговая конкуренция может рассматриваться как способ взаимодействия публично-правовых образований, нацеленный на реализацию налоговой политики государства на федеральном, региональном и местном уровнях в области распределения налоговой базы. Субъектами налоговой конкуренции выступают

публично-правовые образования, обладающие соответствующими налоговыми полномочиями. Объектом налоговой конкуренции выступает налоговая база, формируемая на определённой территории, то есть это совокупность налогоплательщиков и объектов налогообложения на определённой территории в течение конкретного периода налогообложения. Целью развития налоговой конкуренции является то, чтобы за счёт расширения налоговых полномочий региональных и местных органов власти по установлению региональных и местных налогов создать возможности для налогового стимулирования привлечения инвестиций и создания новых производств и рабочих мест. В конечном итоге это позволит сформировать новые источники налоговых поступлений в бюджеты территорий [1]. В тоже время, стоит отметить, что для субъектов РФ даже не обязательно присутствие самого плательщика на его территории, если налоговые ресурсы достаточно мобильны или даже немобильны, но находятся в данном регионе.

Многогранность проявления налоговой конкуренции определяет необходимость её классификации, которую представляется целесообразным провести по классификационным признакам.

По отраслевому признаку логично выделить два вида налоговой конкуренции: межотраслевую и внутриотраслевую. Межотраслевая конкуренция осуществляется между производителями разных отраслей. Внутриотраслевая конкуренция – это конкуренция между производителями определенной отрасли.

По составу участников выделяют вертикальную и горизонтальную налоговые конкуренции. Вертикальная налоговая конкуренция возникает, когда разные уровни власти облагают налогами одну и ту же налоговую базу, т.е. это конкуренция между различными уровнями власти страны. При горизонтальной налоговой конкуренции соперничают юрисдикции одного уровня.

По территории действия различают такие виды налоговой конкуренции, как международная, то есть между отдельными государствами, и внутригосударственная, то есть налоговая конкуренция между регионами одной страны.

По характеру инструментов выделяют налоговую конкуренцию, возникающую в результате применения налоговых льгот, которые позволяют налогоплательщику непосредственно уменьшить сумму налоговых обязательств, и налоговую конкуренцию, возникающую вследствие применения льгот, освобождающих его от выполнения отдельных обязанностей и правил, связанных с налогообложением, или других процедур, выполнение которых необходимо для ведения бизнеса, без изменения суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

По методам конкурентной борьбы, а именно в зависимости от соблюдения общепринятых международных норм и правил налогообложения, выделяют добросовестную и недобросовестную налоговую конкуренцию. Это деление зависит от того, на что направлено смягчение налоговой нагрузки – на ускорение темпов роста экономики страны и благосостояния налогоплательщиков или преимущественно на привлечение иностранного капитала за счет экономик других стран.

В зависимости от характера действий участников целесообразно выделять активную и пассивную налоговую конкуренцию. Активная налоговая конкуренция означает сознательное использование фискальных инструментов как средства достижения определенных целей. Она возникает, когда правительство вводит налоговые стимулы для улучшения экономической ситуации в стране. Под пассивной налоговой конкуренцией понимаются несогласованные действия правительств в сфере налогообложения, которые не имеют целью создание влияния на условия функционирования других юрисдикций.



Рисунок 1 – Видовая классификация налоговой конкуренции  
(составлено автором)

По размеру параметров, характеризующих налоговую конкуренцию, возможно исследовать фактическую, минимальную, максимальную и оптимальную налоговую конкуренцию.

Исходя из вектора воздействия следует говорить об исходной и достигнутой налоговой конкуренции.

Экономическая эффективность налоговой конкуренции для ее субъектов служит важнейшим признаком классификации, соответственно выделяют экономически эффективную и неэффективную налоговую конкуренцию. С учетом данного признака налоговая конкуренция является эффективной в том случае, когда блага, получаемые налогоплательщиками, равны величине налогового бремени или больше её. Исходя из отмеченного видно, что налогоплательщики мигрируют в юрисдикции, предоставляющие необходимый им набор общественных благ, а налоговые ресурсы распределяются более эффективно.

Классификация налоговой конкуренции в соответствии с приведенными признаками представлена в виде схемы (см. рисунок).

Инструментами налоговой конкуренции могут быть налоговые ставки, льготы и поощрения для всех или отдельных категорий плательщиков, иные элементы налогообложения (плательщики, объект, налоговая база, налоговый период, порядок и способы уплаты налога). Также к инструментам конкуренции целесообразно отнести упрощенную процедуру регистрации и учета налогоплательщиков, упрощенный механизм отнесения к определенной группе, категории для которых установлен благоприятный налоговый режим.

Целесообразно отметить, что Томас Филд [13] при оценке налоговой конкуренции обращает внимание на необходимость в различии и учете еще двух позиций при оценке явления: американской европейской. Ученый говорит о том, что в Европе и Америке суждения о роли государства в экономике страны различаются: суждения Европы о налоговом соперничестве являются в большей степени негативными, чем позитивными в сравнении с США, что проявляется в подходе к изучению явления и соответствующих защитных мерах. Так, европейские ученые и экономисты, считают, что, государство, являясь поставщиком общественных благ, имеет полное право на защиту своей налоговой системы от разрушающего влияния налоговой конкуренции. В свою очередь, ученые из Америки полагают, что размеры расходов государства на общественные цели свидетельствуют о расточительности и неэффективности, значит налоговая конкуренция – это необходимый инструмент для их снижения и развития экономики.

Региональная налоговая конкуренция, как и другие экономические явления, имеет свои достоинства и недостатки (см. таблицу).

#### Достоинства и недостатки региональной налоговой конкуренции\*

Региональная налоговая конкуренция	
Достоинства	Недостатки
1. конкуренция между регионами ведет к эффективному распределению общественных благ;	1. недообложение привлекаемых налоговых ресурсов: регион компенсирует потерю доходов от налогообложения с привлекаемых налоговых ресурсов с помощью иных (неналоговых) источников или через расширение круга объектов обложения;
2. органы власти осуществляют стимулирование потенциальных налогоплательщиков к наиболее результативному освоению территории посредством предложения более выгодной комбинации общественных благ;	2. переобложение отдельной категории плательщиков, что приводит к уклонению от налогов;
3. власти пытаются предоставить	

<p>общественные блага при минимальном уровне налогообложения;</p> <p>4. повышение налоговых конкурентных преимуществ дает возможность увеличения налоговых доходов территории;</p> <p>5. снижение уровня налоговой нагрузки в регионе в отношении мобильных факторов производства;</p> <p>6. ограничение влияния государства на экономику и недопущение ущемления демократических прав граждан.</p>	<p>3. налоговая конкуренция приводит к неэффективным результатам деятельности органов власти – они стремятся снизить налоговые ставки до уровня меньшего, чем у конкурентов с целью привлечения вероятных налогоплательщиков и инвесторов, что в результате приведет к «гонке ко дну»;</p> <p>4. регионы могут использовать экспорт налогового бремени;</p> <p>5. свободная конкуренция между регионами может подорвать общенациональный рынок: региональные власти начнут предоставлять общественные блага только своим жителям, льготы – местному капиталу, создавать торговые барьеры.</p>
---	---

*\* составлено автором по источникам 2, 9, 5, 4, 8*

Подводя итог необходимо отметить, что в экономической литературе в настоящее время явление налоговой конкуренции изучено недостаточно полно. Обобщение точек зрения зарубежных и отечественных авторов на определение данного понятия, позволило определить, что налоговая конкуренция – способ взаимодействия публично-правовых образований, нацеленный на реализацию налоговой политики государства на федеральном, региональном и местном уровнях в области распределения налоговой базы. Автором дополнены классификационные признаки видового деления налоговой конкуренции: отраслевой признак; состав участников в соответствии с их функциями и статуса; территория действия; характер инструментов; метод конкурентной борьбы; характер действий участников; размер параметров; вектор воздействия; результат экономической деятельности, согласно которым выделены двадцать видов налоговой конкуренции. На практике использование предложенной классификации будет способствовать более глубокому пониманию явления налоговой конкуренции во всей его многогранности.

#### **Библиографический список:**

1. Кофонова Е.А., Троянская М.А. Оценка использования пониженных налоговых ставок регионами (на примере Приволжского федерального округа) / Е.А. Кофонова, М.А. Троянская // «Экономика и социум». – 2014. – № 2(11). – Режим доступа: <http://www.iurp.ru>.
2. Ларина Т.В. Анализ оснований существования налоговой конкуренции в субъектах РФ / Т.В. Ларина // Известия высших учебных заведений. Серия: Экономика, финансы и управление производством. – 2011. – № 2.
3. Леонова Н.А. Оценка эффективности и оптимизация налогового и бюджетного управления в условиях региональной налоговой конкуренции: автореф. дисс. ... кандидата технических наук: 05.13.10. Тверь, 2010.
4. Парфенова Л.Б. Налоговая конкуренция на субфедеральном уровне как фактор развития налогового потенциала региона в условиях вступления России в ВТО / Л.Б. Парфенова, А.А. Пугачев // Режим доступа: <http://www.sworld.com.ua/konfer27/325.pdf>.
5. Пинская М.Р. Налоговая конкуренция: от теории к практике: Монография. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 136 с.
6. Погорлецкий А.И. Налоговая конкурентоспособность России в контексте безопасного развития современного общества / И.А. Погорлецкий // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. – 2012. – № 3.

7. Федоровская М.А. Налоговая конкуренция в современной российской практике / М.А. Федоровская // Сборник научных трудов по итогам международной научной конференции. Севастополь. – 2011.

8. Чужмарова С.И. Методологические основы развития налоговой конкурентоспособности северных регионов / С.И. Чужмарова // Вестник УРФУ. Серия экономика и управление. – 2013. – № 2.

9. Шувалова Е.Б. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практическое пособие / Е.Б. Шувалова, В.В. Климовицкий, А.М. Пузин. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2010. – 134 с.

10. Бозуленко О.Я. Розвиток міжнародної податкової конкуренції в умовах глобалізації: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.00.02. Київ, 2009.

11. Иванов Ю.Б., Чумакова О.О. Щодо визначення видів податкової конкуренції / Ю.Б. Иванов, О.О. Чумакова // Економіка розвитку. – 2010. – № 1.

12. Goodspeed T. J. Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism // National Tax Journal, vol 51, no. 3 (Sep. 1998).

13. Field T. F. Tax Competition in Europe and America // Tax Analysts. 2003.

### Тюрина Юлия Габдрашитовна

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры финансов  
ФГБОУ ВПО «Оренбургский государственный университет»  
г. Оренбург  
E-mail: u\_turina@mail.ru

## Налоговое регулирование и стимулирование развития человеческого потенциала в мировой практике

*Аннотация: В статье представлены направления государственной политики в сфере регулирования и стимулирования предпринимательской активности; выделены формы регулирования через инструменты налогообложения в мировой практике; рассмотрены причины стимулирования инновационной и инвестиционной активности в параллели с необходимостью укрепления человеческого капитала; представлены направления воздействия налогов на развитие человеческого потенциала.*

*Ключевые слова: налоговое регулирование, налоговое стимулирование, налоговая политика, человеческий потенциал.*

*Annotation: The article presents the directions of the state policy in the field of regulation and stimulation of entrepreneurial activity; marked forms of regulation through taxation tools in the world; The causes stimulation of innovation and investment activity in parallel with the need to strengthen human capital; directions are presented impact of taxes on human development.*

*Keywords: tax regulations, tax incentives, tax policy, human potential.*

Государственная политика с применением методов налогового регулирования и стимулирования может решать различного рода проблемы. Условием динамичного развития экономики любого государства является укрепление человеческого потенциала. Внедрение и использование на практике высокотехнологичных механизмов, полученных в результате инновационной деятельности, приводит к авто-

матизации и интеллектуализации производства, как следствие, интенсификации научно-технического прогресса, наращиванию валового внутреннего продукта и укреплению человеческого капитала. В последнее время развитие человеческого потенциала становится одним из основных направлений государственной политики многих стран.

Качество человеческого капитала помимо всего прочего объясняется уровнем предпринимательской и инвестиционной активности субъектов экономической деятельности, который определяется степенью усилий малого и среднего бизнеса и объемом за счет средств частных лиц и организаций. В связи с этим в экономической политике большинства зарубежных стран развитие предпринимательского сектора и инвестиционной активности является одним из приоритетных направлений, поскольку является стратегически важным условием наращивания национального богатства.

Малый и средний бизнес, характеризуясь большой гибкостью и обладая высокой адаптивностью к внешним условиям, выступает стабилизатором экономического роста. Способность к предпринимательской деятельности главным образом определяется готовностью граждан к самореализации и надежностью, эффективностью институциональной среды, в которой она осуществляется. В зарубежной практике вопросы мотивации и стимулирования предпринимательской деятельности являются особенно актуальными.

Развитие предпринимательства за рубежом осуществляется путем мощного и всестороннего правового и ресурсного обеспечения. Особые результаты в этой области были достигнуты в Италии, Великобритании, Германии, Японии, США. Анализ позитивного опыта этих стран позволил выявить основные направления совершенствования государственной политики в сфере стимулирования предпринимательской активности. К ним относятся:

- сокращение бюрократических барьеров;
- совершенствование налогообложения;
- пропаганда предпринимательства в обществе;
- усиление финансовой поддержки стартующему бизнесу;
- предоставление образовательных, консультационных и информационных услуг;
- обеспечение доступа к выполнению государственных заказов;
- гарантия поддержки при возникновении чрезвычайных ситуаций.

Наиболее перспективным вариантом стимулирования предпринимательской деятельности является установление налоговых льгот. Так, налоговое стимулирование в зарубежных странах предусматривает:

- введение упрощенных правил налогообложения, в том числе упрощенных форм отчетности для малых предприятий;
- организацию контроля налоговыми органами своевременной оплаты других предприятий по счетам малых организаций;
- предоставление льгот: в случае инвестирования в фонды венчурного капитала, которые создаются в помощь малым предприятиям; при осуществлении капиталовложений в строительство; за организацию новых рабочих мест;
- снижение ставок страховых взносов и упрощение системы уплаты подоходного налога;
- изменение системы взимания налога на недвижимое имущество.

Усилия в области финансовой поддержки выражены в участии государства в финансировании покупок, совместно с малым предпринимательством, нового оборудования, организации совместных исследований и технического и технологического сотрудничества. Не менее важным стимулом является организация программы

предоставления гарантированных кредитов, согласно которой кредиторы получают государственную гарантию в размере 70-85% от суммы кредита. Такая система государственного регулирования предпринимательской сферы развита в Великобритании.

Таким образом, мировой опыт демонстрирует наличие всевозможных инструментов поддержки малого и среднего бизнеса на всех стадиях его функционирования. С не менее большим успехом реализуются программы по поиску инвесторов представителям малого предпринимательства, по созданию государственных фондов предоставления помощи малым предприятиям на конкурсной основе, по предоставлению льготных ссуд для развития бизнеса и т.д. В Германии идет активная политика по поддержке начинающих предпринимателей в маркетинговой сфере с использованием специальных программ и методик.

Пропаганда предпринимательской деятельности во всех странах преимущественно ориентирована на молодежную аудиторию. В целях развития предприимчивости и профессиональных навыков у молодого поколения в вузах внедряются программы по подготовке к активной предпринимательской деятельности.

В Италии особое внимание уделяется предоставлению консультационных услуг. При этом консультационное обслуживание в основном оказывается по интернету и телефону. Введение курсов по подготовке будущих бизнесменов в вузах и организация бесплатных государственных консультационных услуг востребованы и в Российской Федерации. Это с одной стороны позволит повысить налоговую грамотность населения и обеспечить увеличение налоговых поступлений в бюджет, а с другой – повысит эффективность введения бизнеса.

В зарубежной практике налоговые методы стимулирования инновационной активности хозяйствующих субъектов получили распространение еще в 60-е годы XX столетия. Все эти методы были основаны на действии регулирующей функции налогов и направлены на поддержание конкурентной борьбы в различных отраслях экономики. Наибольшей популярностью в активизации инвестиций пользовался налог на прибыль корпораций. В основном меры по стимулированию касались использования режима ускоренной амортизации, частичного освобождения от налогообложения доходов, получаемых от научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (далее НИОКР), предоставления инвестиционных налоговых кредитов.

Режим ускоренной амортизации впервые начал применяться в США в 1954 г. Следует отметить, что уже тогда компании самостоятельно определяли срок полезного использования основных средств в рамках установленного законодательством временного диапазона для той или иной группы. Во Франции предприятиям, активно применявшим политику переоснащения, разрешалось единовременно включать в расходы по налогу на прибыль 1/10 часть первоначальной стоимости основных средств. Аналогичные стимулы при введении в эксплуатацию оборудования или производственных объектов предусматриваются законодательством Великобритании. Только суммы возможных единовременных списаний стоимости основных средств для определенных предприятий могут достигать гораздо больших сумм – 15-30% от первоначальной стоимости имущества.

Одновременно с введением режима ускоренной амортизации в странах с рыночной экономикой начал применяться инвестиционный налоговый кредит, который рассчитывался в процентном выражении от стоимости приобретенного имущества и уменьшал величину налога на прибыль. В последующем, в связи с признанием такой меры недостаточной для финансирования инициативных исследований, в практику налогообложения были введены также специальные налоговые льготы на проведение НИОКР. Указанные льготы касались полного исключения расходов на научные исследования из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и обложения доходов

от осуществления научной деятельности по сниженным ставкам. Указанные меры были в первую очередь ориентированы на повышение инвестиционной активности предприятий, занимающихся производством электроники, ракетно-космической и авиационной техники, автомобилей и ряда других видов деятельности.

В Германии и Великобритании довольно широко распространена практика предоставления налоговых освобождений на определенный срок. Такие льготы обычно называются «налоговыми каникулами». Право на применение налоговых каникул имеют либо вновь созданные предприятия, либо предприятия, осуществляющие масштабное обновление имущественного комплекса. Кроме того инвестиционные налоговые льготы часто используются для поддержки инвестиционной активности предприятий, функционирующих в регионах со сложными природно-климатическими условиями и с низким уровнем экономического развития. Например, компании, ведущие свою деятельность в отсталых районах Италии, освобождаются от уплаты налога на прибыль в течение десяти лет с момента их регистрации. А в провинциях Канады с суровыми климатическими условиями хозяйствующим компаниям в рамках налога на прибыль предоставляются налоговые скидки в размере 20-50% затрат на осуществление строительства или приобретение производственного имущества.

Обобщая зарубежный опыт, выделим основные направления налогового стимулирования инвестиционной активности налогоплательщиков, оказывающие влияние в конечном итоге на укрепление человеческого потенциала, несмотря на прямое воздействие на деятельность компаний:

- снижение налоговых ставок;
- предоставление налоговых льгот и налоговых скидок;
- использование ускоренной амортизации;
- предоставление налогового кредита;
- наделение правом неисполнения обязанности по уплате налогов и сборов в течение определенного срока (налоговые каникулы).

Одним из перспективных источников развития финансового рынка являются накопления физических лиц. В странах с устойчивой экономикой домохозяйствам отводится не менее важная роль, поскольку благодаря массовости этот сегмент инвесторов способен оказать влияние на экономическое развитие страны, и как следствие добиться укрепления человеческого потенциала.

В настоящее время значительная часть сбережений граждан России накапливается в виде наличности, оставаясь незадействованной ни на финансовом рынке, ни в реальном секторе экономики, в то время как за рубежом домашние хозяйства выступают важнейшими «поставщиками» инвестиционных ресурсов. Так, почти 100 миллионов жителей США являются акционерами американских компаний, а это более 33% от общего количества всего населения США, при этом их участие в акционерных капиталах по разным оценкам колеблется от 36,4% до 48% суммарных акционерных капиталов предприятий страны. В Великобритании участие розничных инвесторов в акционерных капиталах составляет около 30%, в Японии – от 22% до 24%, во Франции – 19,4%, в Германии – от 14, 6% до 17% . В Китае фондовый рынок которого действует с 1986 года, помимо участников многочисленных инвестиционных фондов, более 125 миллионов частных инвесторов фондового рынка. В Индии доля населения, инвестирующего в акции, в шесть раз выше, чем в России [2]. Приведенная статистика свидетельствует о необходимости создания в Российской Федерации эффективного механизма стимулирования осуществления инвестиций со стороны населения с учетом позитивного опыта зарубежных стран.

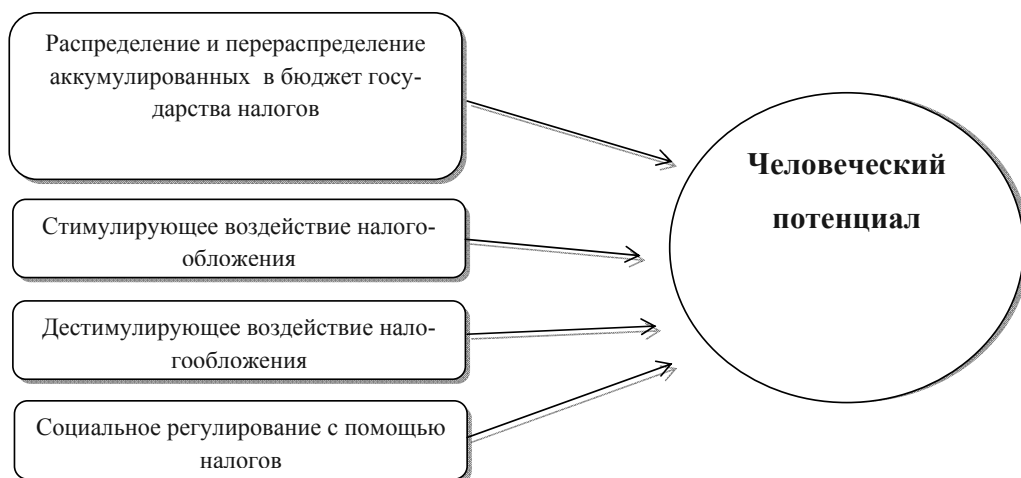
Стимулирование инвестиционной активности граждан чаще всего происходит через инструменты подоходного налогообложения. Так, мировой практике характерно наличие таких форм регулирования инвестиционной деятельности населения, как:

- освобождение от налогообложения доходов от прироста инвестированного капитала (к примеру, в Великобритании, Японии);
- включение в сумму вычета по подоходному налогу:
  1. убытков, полученных от пассивных инвестиций (США);
  2. расходов, связанных с осуществлением инвестиций (например, расходов на покупку ценных бумаг).

Также еще одним из важнейших инструментов государственной политики в сфере подоходного налогообложения являются налоговые льготы. В США каждый налогоплательщик в зависимости от принадлежности к налоговому статусу имеет право на определенные налоговые льготы. При предоставлении необлагаемого минимума единственным ограничением является то, что вычеты не должны составлять более 50% налогооблагаемого дохода. Особенностью налогового механизма США является то, что сложная система налоговых исключений и льгот позволяет частично или полностью освободить от уплаты налога большую часть налогоплательщиков [1], в связи с чем система вычетов США имеет ярко выраженную социальную направленность.

Как показывает отечественный и зарубежный опыт, налоги эффективно решают задачи в области перераспределения доходов, сокращения избыточного неравенства, ликвидации социальных конфликтов, достижения социальной справедливости. В этом аспекте существенное значение приобретают налоги с населения, социальная направленность которых выражается через установление прогрессивных ставок, необлагаемого минимума, многочисленных льгот и освобождений, подхода к механизму налогообложения.

Используя перечисленные инструменты, государство способно предотвратить нарастающую дифференциацию среди населения, регулировать уровень спроса и предложения, создать мотивацию к трудовой деятельности, к наращиванию предпринимательской, инвестиционной и иной активности граждан, что в итоге повлияет на величину их доходов, а, следовательно, и на тенденции формирования, накопления человеческого потенциала. Обобщая вышесказанное, обозначим основные направления воздействия системы налогообложения на развитие человеческого потенциала в мировой практике (рисунок 1).



**Рисунок 1 – Направления воздействия налогов на развитие человеческого потенциала**

Для стимулирования инновационной деятельности государственное вмешательство важно и необходимо, поскольку наряду с высокой эффективностью ей характерны сложность и риск. При этом государство, поддерживая инновации, преследует различные цели, таковыми могут быть:

- увеличение вклада науки и техники в экономическое развитие страны;
- повышение конкурентоспособности национального продукта на мировом рынке;
- обеспечение прогрессивных преобразований в сфере материального производства;
- укрепление обороноспособности и безопасности страны;
- улучшение экологической обстановки [3].

Следствием всего вышеперечисленного выступает развитие и укрепление человеческого потенциала.

Кроме системы стимулирования инвестиционной активности через подоходное налогообложение во многих странах действует ряд программ, предусматривающих упрощенную процедуру получения второго гражданства в случае инвестирования определенной суммы денежных средств на установленный срок. Поэтому система налогообложения в развитых странах интересна для тех потенциальных инвесторов, которые ориентированы на стабильные, защищенные условия вложения финансовых средств, и как результат развитие человеческого капитала.

#### **Пристатейный библиографический список:**

1. Артемова И.В. Практика налогообложения доходов физических лиц в развитых странах // Клуб главных бухгалтеров. – 2011. – № 11. – С. 32.
2. Подгорный Б.Б. Социальный портрет регионального частного инвестора фондового рынка // Известия ЮЗГУ. Серия Экономика. Социология. Менеджмент. – 2011. – № 1. – С. 152-160.
3. Филатов В.В., Карасев М.В. Зарубежный опыт государственного регулирования инновационной деятельности // Материалы I Международной научно-практической конференции «Управление инновациями: Теория, методология, практика (КИ-1)» 20 июня Новосибирск: Издательство ООО «Агентство Сибпринт». – 2012. – С.206-213.

**Пирога Сергей Степанович**

Заместитель начальника отдела государственной исполнительной службы Луцкого районного управления юстиции Волынской области Украины, Восточноевропейский национальный университет имени Леси Украинки  
г. Луцк, Украина  
E-mail: pytoshuk@rambler.ru

**Пирога Игорь Степанович**

кандидат юридических наук,  
старший преподаватель Карпатского университета имени Августина Волошина  
г. Ужгород, Украина  
E-mail: maksa7@meta.ua

## **Элементы юридической конструкции НДС: проблемы и решения**

*Аннотация: Применяемый НДС имеет два существенных недостатка: объект налогообложения практически никак не связан с добавленной стоимостью; установлены налоговые правоотношения между формальными плательщиками НДС. Для устранения отмеченных недостатков предложено определить объектом налогообложения добавленную стоимость, исчисляемую суммой заработной платы и прибыли, а НДС переводить непосредственно в бюджет в момент осуществления оплаты товаров/услуг.*

*Ключевые слова: объект налогообложения, добавленная стоимость, НДС, правоотношения, плательщик налога, бюджет, Налоговый кодекс.*

*Annotation: Applicable VAT has two major drawbacks: the object of taxation is almost no way affiliated with added value; established relationships between formal tax payer. To eliminate these shortcomings asked to identify the object of value added tax, calculated as the sum of wages and profits, and VAT transferred directly into the budget at the time of payment for goods / services.*

*Keywords: object of taxation, value added, VAT, legal, tax payer, the budget, the tax code.*

НДС активно используется при осуществлении фискальной политики государства. За ним укрепились характеристика наиболее “нейтрального” налога. Правительства многих зарубежных стран стараются покрывать бюджетный дефицит, прежде всего, за счет увеличения поступлений от НДС, поскольку в условиях налоговой конкуренции и мобильности факторов производства он обеспечивает стабильные поступления в бюджет.

В российскую практику хозяйствования НДС был введен Законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 с изменениями от 17 марта 1997 г., который утратил силу с введением 21 главы НК РФ [1]. В преамбуле этого Закона дано определение: «Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения». В НК РФ об этом не говорится, но экономическая сущность налога как части добавленной стоимости продукта не изменилась.

Применяемый в Украине и России НДС фактически не связан с процессом создания и возрастания стоимости. Используемый вариант НДС является налогом с оборота при очень высокой ставке, к которому применяются налоговые вычеты, призваны придать ему смысл НДС. В условиях свободных монопольных цен различие между НДС и налогом с оборота носит исключительно формальный характер. Для перехода от подобия НДС к налогу реально, а не формально связанному с добавленной стоимостью, необходима свободная конкуренция товаропроизводителей, равновесные (экономически обоснованные) цены на товары/услуги и адекватный механизм исчисления и уплаты налога.

Недостатки применяемого НДС обусловлены некорректностью определения объекта налогообложения, неоднозначностью исчисления налогооблагаемой базы, неопределенностью процедур администрирования налога, недостатками императивного управляющего воздействия на процесс взимания налога.

При исследовании правовой природы НДС представляют интерес труды А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, Л.К. Вороновой, О.М. Горбуновой, О.Ю. Грачовой, В.В. Гриценко, О.М.Козырина, И.Е. Криничко, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, Ю.О. Крохиной, С.Г. Пепеляева, М.И. Пискотина, В.М. Пушкаревой, Ю.А. Ровинского, Н.И. Химичевой, С.Д. Ципкина, в которых рассмотрены общие вопросы правового регулирования налогов и сборов, отдельные аспекты международного налогообложения.

*Целью статьи* является определение объекта налогообложения, связанного с добавленной стоимостью, анализ способов исчисления налоговой базы, методов администрирования НДС, процедур контроля со стороны налоговых органов за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налога в бюджет.

Существует два принципиально различных метода начисления налоговых обязательств по НДС. Причем в каждом методе начисления НДС можно производить двумя способами – прямым и косвенным. В первом методе налогооблагаемой базой является добавленная стоимость, определяемая суммой прибыли  $p$  и фонда оплаты труда  $w$ . Если определена ставка налога  $t$ , то сумму НДС можно рассчитать двумя эквивалентными способами:

1а) Прямой аддитивный метод (или балансовый метод):

$$\text{НДС} = t \times (p + w).$$

1б) Косвенный аддитивный метод, который не предусматривает расчет добавленной стоимости, а сразу начисляется сумма налоговых обязательств:

$$\text{НДС} = t \times p + t \times w.$$

Во втором методе налогооблагаемой базой является разница между продажами  $o$  и покупками  $i$ . Как и в первом случае, сумму НДС можно рассчитать двумя эквивалентными способами:

2а) Прямой метод вычитания (иногда называют налогом на трансферты предприятия business transfer tax):

$$\text{НДС} = t \times (o - i).$$

2б) Косвенный метод вычитания (метод возмещения, счетов-фактур):

$$\text{НДС} = t \times o - t \times i.$$

Каждый из указанных методов имеет свои преимущества и свои недостатки. Чисто теоретически каждый метод, независимо от способа реализации, должен дать один и тот же результат – сумма налога, начисленная любым методом, должна быть одна и та же [2]. Однако на практике начисленная величина НДС и добавленной стоимости может оказаться существенно различной. Можно долго перечислять причины, по которым не удастся получить реальный (объективный) результат. Существуют главные, хотя и не совсем очевидные причины. Первый метод расчета ориентирован на интересы потребителя – реальная добавленная стоимость минимальна (при низких зарплатах и прибылях), т.е. минимальная цена и высокая конкуренто-

способность производимых товаров/услуг. Второй ориентирован на интересы производителя – свободная (фактически высокая) цена на товары/услуги и низкие доходы потребителей, т.е. низкая конкурентоспособность продукции, низкая загрузка производственных мощностей и высокие издержки производства.

Парадоксальность ситуации с применением НДС заключается в том, что государство стремится получить больший налоговый доход от торговых операций по более высоким ценам, вследствие чего само фатальным образом заинтересовано в завышении цен со всеми вытекающими отсюда дестабилизирующими последствиями. Фиктивность получаемого таким способом дохода создает иллюзию наполнения бюджета. На самом деле бюджет наполняется уже девальвированной денежной массой. Если при этом наблюдается падение прибыльности производства, то сокращается материальная субстанция взимания НДС – добавленная стоимость.

Согласование интересов потребителей и производителей является целевой функцией государственного управления экономикой. Согласование интересов можно считать достигнутым, если расчеты НДС и добавленной стоимости любым из указанных методов дают одинаковый результат, достигаемый при условии:

$$p + w = o - i,$$

которое должно выполняться на каждом этапе производственно реализационного цикла любого товара/услуги. Из этого уравнения можно получить равновесные цены на всю производимую продукцию. Равновесные цены обеспечивают высокую конкурентоспособность производимой продукции и стабильный спрос на внутреннем и на внешних рынках. Для применения указанного метода контроля цен необходимо внести изменения в ст. 39 НКУ [3] и ст. 105.4, 105.5, 105.7÷105.13 НК РФ.

При использовании свободных монопольных цен метод вычитания (прямой и косвенный) не обеспечивает регулирующий потенциал налога и не направляет движение цен в направлении равновесных. Предпочтительным в этом случае является аддитивный метод (прямой или косвенный). В этом случае равновесные цены установятся сразу, после перехода к исчислению НДС на базе аддитивного метода. Предполагается, что при этом исчезнет теневой фонд оплаты труда и существенно сократится число убыточных предприятий. В условиях свободных цен путем создания «налоговых ям» (предприятий с признаками фиктивности) любое предприятие можно представить убыточным. При действии равновесных цен убыточность нельзя создать искусственно, она либо есть реально, либо ее нет.

Для эффективного применения аддитивного метода следует изменить систему администрирования НДС, т.е. изменить порядок начисления и уплаты налога в бюджет. Действующая система администрирования НДС, независимо от метода начисления, имеет существенный недостаток, состоящий в том, что между носителем налога (потребителем) и бюджетом имеется посредник (плательщик налога), который получает средства от носителя налога и в указанный в законе срок перечисляет полученные средства в бюджет. Естественно, что в процессе передачи сумма, переданная в бюджет, уменьшается приблизительно в два раза. Никакой административный контроль не в состоянии изменить это соотношение радикально.

Таким образом, НКУ и НК РФ предусматривают налоговые отношения между плательщиками НДС, что не соответствует понятию «налоговые правоотношения». Налоговых отношений между плательщиками налога не должно быть априори, на что и указывает ст. 8 НК РФ. Пока сохраняются такие отношения, сохраняются и проблемы с администрированием НДС.

Выход из создавшегося положения очевидный – исключить посредника из системы администрирования налога, т.е. налог должен перечисляться в бюджет непосредственно носителем налога в момент оплаты за приобретаемый товар/услугу. Такая система уплаты НДС действует в розничной торговле. При любых расчетах, когда

сумма оплаты содержит НДС, она прописывается отдельной строкой в платежных документах. Однако сегодня НДС переводится продавцу, а не в бюджет, как должно было бы быть. Изменив в платежке расчетный счет для перевода НДС, можно радикально улучшить систему администрирования налога. Цель закупки товара не имеет никакого значения. Пока товар находится у покупателя, он обязан заплатить налог в бюджет. В момент перепродажи товара либо непосредственно, либо в составе другой продукции покупатель возвратит ранее уплаченный налог продавцу.

Таким образом, наиболее действенной и исключительно законной мерой для кардинального улучшения системы администрирования НДС является упразднение налоговых отношений между плательщиками налога. Следовательно, ни один плательщик не должен перечислять НДС другому плательщику этого налога. Устранение налоговых правоотношений между плательщиками налога существенно упростит процедуру начисления налога, его уплаты и контроль со стороны налоговых органов. Одновременно возможности уклонения от уплаты налога или безосновательные требования о возмещении НДС из бюджета существенно сокращаются, а при определенных способах администрирования налога вообще исчезают.

Прямой или косвенный аддитивный метод исчисления НДС предполагает новое определение объекта налогообложения. В качестве объекта налогообложения предлагается использовать добавленную стоимость, которая определяется суммой фонда оплаты труда и прибыли. Добавленная стоимость не должна включать ни амортизацию, ни любые иные налоги. Новое определение объекта налогообложения требует внесения изменений в ст. 185 НКУ, которую предлагается изложить в следующей редакции:

*Статья 185. Определение объекта налогообложения*

Объектом налогообложения является добавленная стоимость, равная сумме фонда оплаты труда и прибыли.

Аналогичное определение объекта налогообложения необходимо ввести в ст. 146 НК РФ.

При осуществлении любых операций реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (Украины) НДС перечисляется непосредственно в бюджет, т.е. при оплате товаров/услуг сумма НДС, указанная отдельной строкой в расчетном счете, переводится непосредственно в бюджет.

На каждом этапе производственно-реализационного цикла создается добавленная стоимость (сумма фонда оплаты труда и прибыли). На эту величину начисляется НДС. Цена реализации товара/услуги определяется суммарными затратами плюс добавленная стоимость, плюс НДС, начисленный на величину вновь созданной добавленной стоимости на этой стадии. Суммарные затраты равны добавленной стоимости, созданной на предыдущих стадиях производственного цикла, плюс начисленный на нее НДС. Налоговый аванс, уплаченный в цене товаров, включенных в затраты производства, учитывается только в случае предъявления требования на возмещение НДС из бюджета. Возмещение ранее уплаченной суммы НДС потребует исключительно в случае экспорта и приравненных к нему операций. При любых операциях на внутреннем рынке необходимость возмещения не возникает.

Для успешного применения указанного метода исчисления и полноты уплаты в бюджет на всех стадиях производственно-реализационного цикла учет затрат следует производить на основе банковского платежного поручения (банковского счета), а не счетов-фактур. Счета-фактуры и все, что с ними связано, следует упразднить.

Оплачивая товар/услугу, покупатель подает платежное поручение в учреждение банка. На основании этого платежного поручения банк в автоматическом режиме осуществляет следующие операции:

1. Со счета покупателя на счет продавца перечисляет стоимость товара без НДС;

2. Со счета покупателя перечисляет сумму НДС непосредственно в бюджет.

Такой порядок применяется в независимости от цели закупки. Если закупленные товары будут использованы в производстве или перепроданы, перечисленная в бюджет сумма НДС считается налоговым авансом. В НКУ ныне используется некорректный термин «налоговый кредит», а НК РФ – «налоговые вычеты».

При перепродаже товара отдельно или в составе другой продукции НДС начисляется на сумму фонда оплаты труда и прибыли. Начисленная сумма перечисляется покупателем в бюджет. Остальная часть стоимости реализуемого товара перечисляется на счет продавца. Эта часть включает цену материалов и комплектующих, использованных в производстве реализуемой продукции, и добавленную стоимость, созданную продавцом. При этом налоговый аванс, уплаченный продавцом в бюджет, возвращается продавцу, а НДС, начисленный на величину вновь созданной добавленной стоимости, перечисляется непосредственно в бюджет.

Таким образом, каждый субъект хозяйственной деятельности начисляет НДС на величину им созданной добавленной стоимости и передает покупателю суммарный НДС, созданный на всех предыдущих стадиях. Покупатель переводит непосредственно в бюджет НДС, созданный на последней стадии, и возвращает продавцу НДС, уплаченный на предыдущих стадиях производственного цикла. Пока товар находится в собственности плательщика НДС, налоговый аванс не возвращается, т.е. складские запасы факторов производства не дают права на возврат налогового аванса.

Предложенный метод администрирования НДС имеет преимущества перед используемым в настоящее время, основные из которых состоят в следующем:

1. устраняет налоговые отношения между плательщиками налога (исключает посредника между носителем налога и бюджетом);

2. обеспечивает универсальный и простой механизм ценообразования и контроля цен реализации, размера фонда оплаты труда и прибыли, а соответственно и контроль за полнотой уплаты НДС, налога с фонда оплаты труда (единого социального взноса в Украине), с доходов физических лиц и прибыли;

3. устраняет экономическую целесообразность функционирования «налоговых ям» – предприятий с признаками фиктивности;

4. не предполагает отрицательного значения НДС при осуществлении операций на внутреннем рынке и не возникает возможности заявить требование о возмещении НДС;

5. при осуществлении экспортных операций не позволяет получить незаконное возмещение НДС из бюджета, поскольку получить можно только ту сумму, которая была уплачена фактически, а не юридически. Фиктивная экспортная операция позволяет реализовать товар на внутреннем рынке без уплаты НДС;

6. упрощает процедуры администрирования налога, поскольку налоговая отчетность совпадает с бухгалтерской;

7. упраздняются излишние элементы правового механизма НДС: счета-фактуры (ст.169 НК РФ) и все, что с ними связано, налоговые вычеты (ст. 171, 172 НК РФ), правило первого события, порядок и сроки уплаты налога в бюджет ст. 174 НК РФ (уплата осуществляется в реальном масштабе времени).

8. Статистика динамики роста ВВП становится достоверной, а курс гривны (рубля) реальным.

9. Исчезает само понятие «налоговые вычеты» и все проблемы, связанные с правом на их применение: наличие государственной регистрации в качестве юридического лица, с постановкой на налоговый учет контрагента покупателя, а также фактической неуплатой налога в бюджет, уплаченного покупателем поставщику в составе стоимости товара; наличие добросовестности в действиях налогоплательщика; признание недействительными сделок и др.

С точки зрения фискальных интересов государства, предложенный метод имеет один недостаток – реальная величина добавленной стоимости оказывается значительно ниже той, которую можно начислить, используя ныне действующий метод. Но на самом деле это кажущийся недостаток, поскольку между рассчитанной суммой налоговых обязательств и реально собранным налогом разница огромная. Реалии таковы, что предложенный метод может даже увеличить сумму реально собранного налога, поскольку устраняет все каналы уклонения от уплаты налога и незаконного возмещения из бюджета. С другой стороны, предложенный механизм администрирования налога устанавливает равновесные цены и автоматически повышает конкурентоспособность продукции и покупательский спрос (цена сформирована с учетом средств покупателей). При последовательном использовании этого метода не только в производственной, но и в банковской сфере, экономика получит мощный стимул для своего развития. Метод позволит установить экономически обоснованные цены и устранил множество проблем, существующих в налогообложении, и не только НДС, но и всех основных налогов: с прибыли, с фонда оплаты труда, с доходов физических лиц. Анализ полученной добавленной стоимости позволит определить:

- вклад отдельных предприятий в общеотраслевой (региональный) выпуск товаров и услуг и в общеотраслевую (региональную) добавленную стоимость;
- эффективность использования инвестиций и факторов производства;
- структуру добавленной стоимости по источникам ее образования (удельный вес оплаты труда, прибыли и налогов (налоговую нагрузку) в добавленной стоимости);
- объем добавленной стоимости в разрезе муниципальных образований.

Действующий ныне механизм исчисления добавленной стоимости включает массу объектов, которые не составляют добавленную стоимость, по сути. Получаемая величина налогооблагаемой базы сильно завышена, и чисто теоретически величина НДС, собранная в бюджет, должна быть также сильно преувеличена. Это означает, что реальная ставка налога значительно выше номинальной, предусмотренной НК РФ и НКУ. Но действующий механизм предполагает и массу возможностей не только для уклонения от уплаты налога, но и незаконного возмещения из бюджета. Все это позволяет понизить ставку налога до реальной величины, а для отдельных плательщиков получить чистые платежи из бюджета, когда плательщиком налога становится государство. Некорректность законов смягчается необязательностью их исполнения.

Следует принять во внимание и тот факт, что действующие нормы Налоговых кодексов НКУ и НК РФ допускают неоднозначное толкование, что является причиной налоговых споров, которые вовлекают в их решение еще и суды. Согласно официальной информации налоговых структур в 2013 г. на стадии судебных разбирательств по возмещению НДС находится 25% от общей суммы, востребованной к возмещению. Неудивительно, что почти 40% сотрудников налоговых органов занимаются администрированием налога на добавленную стоимость. При всем при этом в отдельные периоды было получено отрицательное значение суммы налога, собранного в бюджет, т.е. плательщиком налога становилось государство. В 2009 году доходы от НДС в Украине с учетом возмещения экспортерам были отрицательными [4]. На протяжении всех лет независимости поражают различия украинской статистики и статистики государств, к которым мы экспортируем товары. Украина продает за границу в 1,5 – 2 раза больше, чем эти страны покупают у нас [5, с.20].

Применение предложенного метода позволит существенно сократить расходы на администрирование НДС. Задача налогового контроля состоит в том, чтобы НДС, который заплатит конечный потребитель, точно равнялась сумме НДС, уплаченного на всех стадиях производственно-реализационного цикла.

**Выводы.** Применяемый НДС имеет два существенных недостатка: 1) объект налогообложения практически никак не связан с добавленной стоимостью; 2) установлены налоговые правоотношения между формальными плательщиками НДС, не согласующиеся с понятием «налога» и не отвечающие Конституции государства. Для устранения отмеченных недостатков предложено определить объектом налогообложения добавленную стоимость, исчисляемую суммой заработной платы и прибыли, а НДС переводить непосредственно в бюджет в момент осуществления оплаты товаров/услуг.

### Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – ст. 3341.
2. Tait A. Value Added Tax: International Practice and Problems», IMF, Washington DC, 1988.
3. Податковий кодекс України: за станом на 02.12.2010 № 2755-VI; із змінами, внесеними згідно із Законом № 2856-VI від 23.12.2010 // Голос України: газета Верховної Ради України / засновник: Верховна Рада України. – 4 грудня 2010 (№№ 229–230 (4979–4980)).
4. Молдован О. ПДВ – податок для обраних? [Електронний ресурс] / Олексій Молдован // Економічна правда [проект «Української правди», присвячений бізнесу та економіці]. – 07.04.2010. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/4bbc95b55790b>.
5. Податкова система: якою вона може бути / [авт. тексту Микола Катеринчук] // Податкове планування. – 2007. – №9 (83). – С.18–26.

**Цепилова Елена Сергеевна**

кандидат экономических наук,  
доцент Российской Академии народного хозяйства и государственной  
службы при Президенте РФ, г. Москва  
докторант Ростовского государственного экономического университета  
(РИНХ), г. Ростов-на-Дону  
E-mail: elenatcepilova@mail.ru

## **Внутренний налоговый контроль в системе государственного финансового контроля: исследование сущности и уточнение дефиниций**

Аннотация: Как в официальных документах, так и в научных исследованиях видов (форм) финансового контроля нередко встречаются неточность и неуместность применения специализированной терминологии. В статье последовательно исследована сущность и проведено уточнение дефиниций: государственный контроль и государственный аудит, внутренний контроль и внутренний аудит, внутренний налоговый контроль и государственный налоговый контроль. Сделан вывод, что наличие в хозяйствующем субъекте системы внутреннего налогового контроля является действенным инструментом повышения эффективности государственного финансового контроля.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, государственный контроль, налоговый контроль, внутренний контроль, внутренний налоговый контроль.

Annotation: There are often imprecise and inappropriate using of specialized terminology in research types (forms) of financial control in official documents and scientific papers. The article consistently studies the essence and specifies of definitions: state control and state audit, internal control and internal audit, internal tax control and the state tax control. The existence of internal tax control system in economic entities is an effective tool effectiveness of state financial control.

Keywords: state financial control, state control, tax control, internal control, internal tax control.

Эффективный государственный финансовый контроль является необходимым условием обеспечения подотчетности государства перед обществом и ответственности за соотношение затраченных ресурсов к достигнутым результатам. Его определение дано в Модельном законе «О государственном финансовом контроле», принятом 04.12.2004 г. Постановлением 24-11 на 24-ом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ: «это проверка соблюдения органами государственной власти и органами местного самоуправления, юридическими и физическими лицами действующего национального финансового законодательства, рациональности и эффективности использования государственных финансовых и материальных ресурсов». Как видим, данный закон фокусируется исключительно на государственных объектах контроля, а со стороны субъектов контроля включает не только государственные органы, но и негосударственные структуры (юридические лица) и даже обычных граждан страны.

Согласно Указу Президента Российской Федерации от 25.07.1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоя-

нием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ. Государственный финансовый контроль возлагается на Счётную палату Российской Федерации, Центральный банк Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации, Федеральную налоговую службу, Федеральную таможенную службу Российской Федерации, контрольно-ревизионные органы федеральных органов исполнительной власти, а также иные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств федерального бюджета и внебюджетных фондов. В связи с этим, можно констатировать, что государственный финансовый контроль представляет собой контроль за соблюдением проводимой финансовой политики в стране в целом, не ограничиваясь лишь государственным сектором.

Однако в соответствии с Программой Правительства Российской Федерации по повышению эффективности бюджетных расходов, утверждённой распоряжением Правительства РФ от 30 июня 2012 года № 1101-р. областью государственного финансового контроля является исполнение бюджетного законодательства страны. При этом за его границами остаются налоговый, валютный, таможенный и другие виды (формы) финансового контроля, что противоречит нормам, установленным Указу Президента РФ № 1095, на что справедливо обращает внимание Трубников В.М.<sup>1</sup>

Относительно существующей правовой доктрины финансового контроля Запольский С.В.<sup>2</sup> констатирует её аморфность и неконкретность. Проведённый нами мониторинг позволил сделать аналогичный вывод, что как в официальных документах, так и в научных исследованиях видов (форм) финансового контроля нередко встречаются неточность и неуместность применения специализированной терминологии, способствующие неверному пониманию содержания и даже искажению первоначального смысла.

Так, согласно п.18 ст. 13 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» Счетная палата обозначена как постоянно действующий высший орган внешнего государственного аудита (контроля), хотя в зарубежных странах аналогичные органы называются *supreme audit institutions* («высшие органы аудита») и этот термин является общепринятым и устоявшимся.<sup>3</sup>

Исследование сущности и уточнение дефиниции государственного финансового контроля, на наш взгляд, необходимо начать с разграничения государственного аудита и государственного контроля. Их основное различие состоит в следующем: понятие «государственный контроль» используется в отношении систем внутреннего финансового и антикоррупционного контроля, которые созданы государственными органами исполнительной власти, то есть речь идет о системах самоконтроля государственных органов (Федеральное Казначейство Российской Федерации и Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор)).

Понятие «государственный аудит» охватывает все, что относится к системе внешнего, независимого публичного контроля – контроля за деятельностью органов государства по управлению общественными ресурсами. Речь идет, прежде всего, о Счетных палатах или аналогичных органах с другими названиями, которые парламенты и президенты формируют от имени и в интересах общества.

В нормальной практике системы государственного контроля и государственного аудита не противостоят друг другу, потому что каждый работает со своим кругом вопросов. Более того, государственный аудит и государственный контроль обязаны

1 Трубников В.М. Сущность финансового контроля // *Налоги и финансовое право*. 2013. № 2. С. 208.

2 Запольский С.В. Финансовый контроль как предмет правового регулирования // *Налоги и финансовое право*. 2012. № 3. С.114.

3 Тезисы выступления Председателя Счетной палаты Российской Федерации перед студентами Высшей школы государственного аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова (ВШГА МГУ) // *Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации*. № 9(153). 2010.

тесно взаимодействовать, потому что это позволяет более эффективно использовать имеющиеся ресурсы и не тратить их на дублирование функций друг друга.

Наряду с международно признанными стандартами Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) и Европейской организации высших органов финансового контроля (ЕВРОСАИ), существенную роль в стандартизации государственного финансового контроля играют Стандарты государственного аудита (GAGAS) принятые Главным контрольно-финансовым управлением США и применяемые с 1 января 2008 г. Эти стандарты устанавливают дополнительные требования к системе внутреннего контроля у аудируемого органа государственного управления – в качестве объектов подтверждения соответствия требованиям могут быть выделены:

- внутренний контроль финансовой отчетности аудируемого органа государственного управления;
- эффективность внутреннего контроля аудируемого органа государственного управления по специфическим вопросам ценообразования, требований бухгалтерского учета и отчетности по государственному финансированию;
- соответствие деятельности аудируемого органа государственного управления требованиям специфических законодательных и нормативных актов, условий предоставления государственного финансирования;
- надлежащее документальное подтверждение фактически понесенных затрат за счет средств государственного финансирования;
- допустимость и экономическая обоснованность плановой величины контрактов, основывающихся на сметах затрат, финансируемых за счет государственных средств.

В зарубежных странах (США, Германия, Великобритания и др.) внутреннему контролю стало уделяться повышенное внимание после громких скандалов, связанных с махинациями руководства крупнейших западных компаний; соответственно, были приняты законы, обязывающие публичные компании организовывать систему внутреннего контроля (СВК) и регулярно представлять в регулирующие органы отчеты о её эффективности. Самый известный из таких нормативных актов – закон Сарбейнса-Оксли (SOX).<sup>1</sup> Параграф 404 этого закона описывает ответственность руководства компании за установление внутреннего контроля над финансовой отчетностью и корпоративными актами.

Общепризнанным стандартом в области построения системы внутреннего контроля является «Интегрированная концепция внутреннего контроля» (Internal Control – Integrated Framework), сформулированная в 1992 году американской некоммерческой организацией Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).<sup>2</sup>

В государственном секторе российской экономики законодательную базу для развития систем внутреннего контроля и внутреннего аудита составляют:

- ст. 270.1 «Внутренний финансовый аудит» Бюджетного кодекса РФ, введенная в действие с 1 января 2008 г.;
- Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», в котором одной из её функций является «проверка и анализ эффективности внутреннего аудита, осуществляемого в объектах внешнего государственного аудита (контроля)».

В российском негосударственном секторе система внутреннего контроля (СВК) в последние годы также активно формируется. Так, по результатам опроса, проведен-

1 Sarbanes-Oxley Act of 2002. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.soxlaw.com>.

2 Internal control – Integrated framework. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.coso.org/documents/COSO\\_Intro\\_online\\_000.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_Intro_online_000.pdf).

ного российским филиалом Института внутренних аудиторов (ИА) и российским отделением Ассоциации аудита и контроля информационных систем (ISACA)<sup>1</sup> 87% из более 100 опрошенных крупных российских компаний проводят внутренние проверки, а 7% планируют ввести практику внутреннего аудита в своих компаниях в ближайшем будущем.

Для понимания разграничения сущности и дефиниций внутреннего контроля и внутреннего аудита логично, на наш взгляд, начать с сопоставления содержания этих понятий, которые часто применяются в литературе и хозяйственной практике как синонимы. Общим для них является то, что оба они представляют собой производные от контроля функции управления, а также то, что и в первом, и во втором случае реализуются внутри организации. Перечисленные свойства определяют сходство между рассматриваемыми понятиями, но не их тождественность – качественных различий между ними нет, однако каждое имеет свои цели, занимая своё положение в иерархии организации. Как нам представляется, родовым понятием и внутреннего контроля, и внутреннего аудита является контроль, как одна из основных функций управления или вид управленческой деятельности. Сравнительная характеристика внутреннего контроля и внутреннего аудита приведена в таблице 1.

Таблица 1

## Сравнительная характеристика внутреннего контроля и внутреннего аудита

Критерий	Внутренний контроль	Внутренний аудит
Правовой статус	Положение о соответствующем подразделении и должностные обязанности его сотрудников	Устав организации, Положение о службе внутреннего аудита
Цели и задачи	Системное и сплошное наблюдение за сохранностью и эффективным использованием всех материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации	Контроль качества работы структурных подразделений организации, оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, выработка рекомендаций и консультирование
Подчиненность	Исполнительным органам, в лице Председателя правления и / или Президента	Собственникам организации в лице общего собрания акционеров и Совета директоров
Периодичность проведения	По графику проведения контрольных мероприятий, либо по отдельным поручениям руководителя исполнительного органа управления	Периодические проверки в целях выявления и предотвращения фактов нарушений и злоупотреблений
Оценка и документальное оформление результатов	Оперативное вмешательство и корректировка совершаемых операций, составление справок и служебных записок	Составление рабочих документов, актов, отчетов, подготовка выводов и рекомендаций

Таким образом, внутренний контроль и внутренний аудит объединяет конечная цель – увеличение стоимости компании. Эта цель достигается через эффективное использование имеющихся у компании ресурсов. В мировой практике управления внутренний аудит считается составной частью системы внутреннего контроля компании. Как показывает анализ опыта использования терминов внутренний контроль и внутренний аудит в хозяйственной практике, отличия между этими явлениями обусловлены их местом и функциями в структуре контрольной среды организации.

1 Ассоциация аудита и контроля информационных систем [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.isgr.ru>.

Российское законодательство предъявляет требования к внутреннему аудиту и внутреннему контролю в банковской, страховой и бюджетной сферах, определяя роль, задачи, права, обязанности и полномочия внутренних аудиторов и контролёров. Централизованное нормативное регулирование внутреннего контроля и внутреннего аудита отсутствует, и каждая организация вправе самостоятельно определять состав и цели субъектов системы внутреннего контроля. Исключением из этого правила в российской хозяйственной практике является только деятельность банков, для которых вопросы внутреннего контроля и внутреннего аудита централизованно регулируется единым федеральным органом – Центральным банком РФ (ЦБ РФ). По сравнению с другими отраслями народного хозяйства современное банковское законодательство РФ имеет наиболее развитую нормативно-правовую базу в части внутреннего контроля и внутреннего аудита. Это обусловлено тем, что при её разработке учитывались международные нормы и правила в области банковского регулирования и надзора. Так, в частности, при создании Положения № 242-П «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах»,<sup>1</sup> были учтены принципы организации внутреннего контроля, рекомендованные Базельским комитетом по банковскому надзору, которые, в свою очередь, основаны на модели COSO, с учетом профессиональных стандартов внутреннего аудита, разработанных Институтом внутренних аудиторов. Однако указанное Положение имеет недостатки – например, до конца не разделены понятия «внутренний контроль» и «внутренний аудит» – в Положении эти понятия подменяются, что и является причиной появления на практике путаницы и в организации работы этих служб, и в методологической разработке этих понятий.

Говоря об организации системы внутреннего контроля, отдельно выделим важную часть данной системы – внутренний налоговый контроль, который служит одним из инструментов снижения риска возникновения ошибок при расчете налоговых обязательств, а также излишних расходов в виде штрафов и пени за нарушение налогового законодательства при исчислении налогов.

В настоящее время дискуссии относительно сущности дефиниции налоговый контроль не прекращаются, при этом его сущность рассматривается исследователями с различных точек зрения, что обусловлено в том числе тем, что в Налоговом Кодексе РФ длительное время отсутствовало это понятие. Только с 2007г. в НК РФ появилось его определение: «налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Кодексом». Как видим, речь идёт об исключительно государственном налоговом контроле.

Мировая практика налогового администрирования основывается на более широком подходе к налоговому контролю – действие системы налогового контроля не ограничивается только государственным уровнем (макроуровень). Важной составляющей системы налогового контроля является внутрихозяйственный налоговый контроль, то есть система внутреннего налогового контроля хозяйствующих субъектов (микроуровень). Именно стимулирование мероприятий по постановке или совершенствованию системы внутреннего налогового контроля (на микроуровне) может в значительной степени влиять на повышение эффективности работы системы налогового контроля на государственном уровне (на макроуровне) в целом.

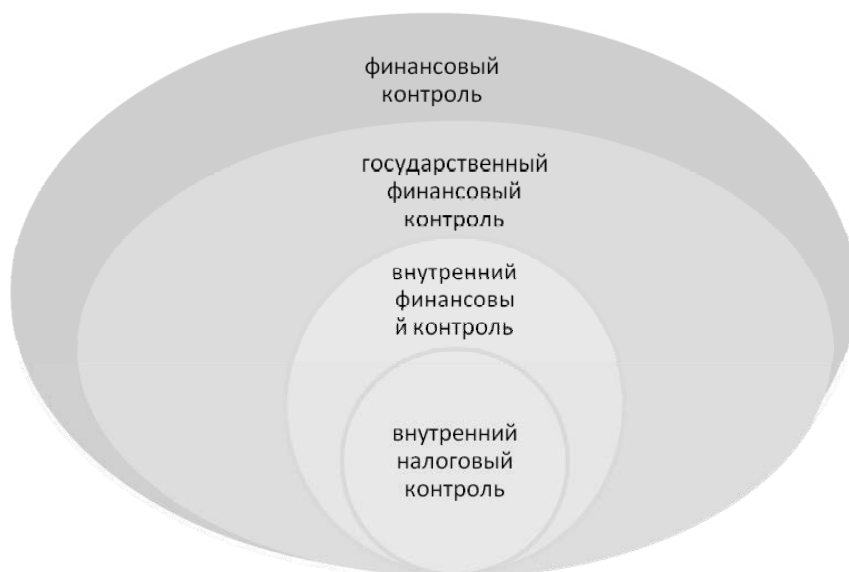
Тщательный анализ дефиниции налоговый контроль проведён в монографии «Экономика налоговых реформ» под редакцией И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова,

1 Положение об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах. Утв. Центральным банком РФ 16 дек. 2003 г. № 242-П.

Л.Л. Тарангул,<sup>1</sup> что позволило авторам сделать вывод, что главной целью налогового контроля должно быть не выявление налоговых правонарушений, а именно предотвращение нарушений налогового законодательства; «обеспечение такого уровня налогового производства, при котором исключаются или сводятся к минимуму нарушения законодательства о налогах и сборах, а также выявление и предупреждение этих нарушений».<sup>2</sup>

Курбатов Т.Ю. выделяет налоговый контроль как вид внутреннего государственного финансового контроля.<sup>3</sup> Мы позволим себе уточнить этот вывод: на наш взгляд, налоговый контроль на макроуровне является видом государственного (внешнего) финансового контроля, а внутренний налоговый контроль – соответственно, видом внутреннего финансового контроля, осуществляемого на микроуровне.

Мы рассматриваем внутренний налоговый контроль как составную часть внутреннего финансового контроля хозяйствующего субъекта, представляющую собой особый вид деятельности его внутренней контрольной службы по мониторингу и предваряющей проверке своевременности, правильности и полноты исчисления и перечисления налогов, достоверности налоговой отчетности. Результатом такой деятельности является не только обеспечение выполнения норм налогового законодательства, но и выявление резервов снижения налоговых платежей и минимизация налоговых рисков.<sup>4</sup> В свою очередь внутренний финансовый контроль является частью системы государственного финансового контроля. Соотношение этих дефиниций представлено на рис. 1.



**Рис. 1. Соотношение видов финансового контроля**

Мы, в целом, соглашались с определением внутреннего налогового контроля Гостевой М.А. как «инициативного, предупредительного контроля, организуемого и

1 Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. С. 290-292.

2 Налоги и налогообложение / Под ред. И.А. Майбунова. – М: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. С.124.

3 Курбатов Т.Ю. Налоговый контроль как вид внутреннего государственного финансового контроля // Налоги. 2013. № 6. С.24-28.

4 Цепилова Е.С. Система контроля налоговых обязательств хозяйствующих субъектов: монография / Е.С. Цепилова. – М.: Вузовская книга, 2013. С.84.

проводимого хозяйствующим субъектом с целью проверки правильности и своевременности выполнения налоговых обязательств перед государством».<sup>1</sup> Однако, на наш взгляд, необходимо добавить, что основной целью функционирования системы внутреннего налогового контроля хозяйствующего субъекта является минимизация налоговых рисков и налоговых потерь. Предупреждение налоговых рисков имеет особое значение для экономически активных налогоплательщиков, которые в целях повышения эффективности своего бизнеса готовы рассматривать любые, не противоречащие закону, возможности снижения налоговых платежей. Формирование имиджа добросовестного налогоплательщика является стратегическим трендом развития многих российских организаций, как государственного, так и негосударственного сектора, обеспечивающим рыночную ценность и устойчивость бизнеса. Однако методы фискального регулирования и юридические сложности требуют точной и актуальной информации в отношении управления налоговыми рисками, а также обеспечения прозрачности в вопросах налогообложения. В этой связи налоговые риски должны рассматриваться в качестве неотъемлемой части внутреннего налогового контроля и управления корпоративными рисками.<sup>2</sup>

В целом, наличие в хозяйствующем субъекте системы внутреннего налогового контроля является действенным инструментом повышения эффективности государственного финансового контроля. При участии внутренних аудиторов и контролёров система внутреннего контроля становится не только устойчивее к изменяющимся условиям хозяйствования, позволяет самостоятельно выявлять и устранять нарушения законодательства, но и снижает бюджетные издержки (как материальные, так и временные) на государственный финансовый контроль. Кроме того, те российские организации, которые уделяют серьезное внимание вопросам внутреннего контроля и аудита, имеют конкурентные преимущества на рынках капитала и становятся более привлекательными для долгосрочных инвесторов, поскольку характеризуются более высокими показателями финансовой дисциплины.

#### Список литературы:

1. Положение об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах. Утв. Центральным банком РФ 16 дек. 2003 г. № 242-П
2. Ассоциация аудита и контроля информационных систем [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.isgr.ru>
3. Запольский С.В. Финансовый контроль как предмет правового регулирования // *Налоги и финансовое право*. 2012. № 3.
4. Гостева М.А. Система внутреннего налогового контроля организации. Автореферат дисс. ... к.э.н., Москва, 2008.
5. Курбатов Т.Ю. Налоговый контроль как вид внутреннего государственного финансового контроля // *Налоги*. 2013. № 6.
6. *Налоги и налогообложение* / Под ред. И.А. Майбурова. – М: ЮНИТИ-ДАНА, 2009.
7. *Налоговый учёт и налоговый контроль: российский и международный опыт: монография* / Н.Т. Лабынцев, Е.В. Поролло, Е.С. Цепилова. – Ростов-на-Дону, РГЭУ (РИНХ), 2012.
8. Тезисы выступления Председателя Счетной палаты Российской Федерации перед студентами Высшей школы государственного аудита Московского государственного

1 Гостева М.А. Система внутреннего налогового контроля организации. Автореферат дисс. ... к.э.н., Москва, 2008. С. 7.

2 *Налоговый учёт и налоговый контроль: российский и международный опыт: монография* / Н.Т. Лабынцев, Е.В. Поролло, Е.С. Цепилова. – Ростов-на-Дону, РГЭУ (РИНХ), 2012. С.134.

ного университета им. М. В. Ломоносова (ВШГА МГУ) // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. 2010. № 9(153)

9. Трубников В.М. Сущность финансового контроля // Налоги и финансовое право. 2013. № 2.

10. Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013.

11. Цепилова Е.С. Система контроля налоговых обязательств хозяйствующих субъектов: монография / Е.С. Цепилова. – М.: Вузовская книга, 2013.

12. Internal control – Integrated framework. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.coso.org/documents/COSO\\_Intro\\_online\\_000.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_Intro_online_000.pdf)

13. Sarbanes-Oxley Act of 2002. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.soxlaw.com/>

## Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

### Сведения об издании:

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. В каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», авторская рубрика А.В. Брызгалина «Философия налогов», «По материалам семинаров, проведенных Группой компаний «Налоги и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Новая литература: рецензии и критика», «Интересные факты о налогах и налогообложении» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налоги и финансовое право» в документ: *«Перечень периодических научных и научно-технических изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых рекомендуется публикация основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора или кандидата наук»*. Рекомендуются публикации по правовой тематике соискателей ученой степени к.ю.н. и д.ю.н.

8. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

### Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»:

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п.8 «Сведения об издании») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

2. Статьи, полученные и одобренные редакцией, публикуются в ближайших номерах (в срок 1–2 месяца).

3. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: «налоговое и финансовое право».

4. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки. (Редакция журнала авторские статьи не корректирует и не редактирует).

5. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

6. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

7. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

8. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «Консультант»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

9. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

10. Статьи публикуются на безвозмездной основе (дополнительные «скрытые» сборы с авторов не взимаются, в частности, обязательное оформление подписки на наше издание). Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

11. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается информационное письмо, подтверждающее факт публикации, а также 2 экземпляра журнала, в котором опубликована статья.

12. На каждую статью, допущенную к публикации, пишется рецензия. Рецензия оформляется на бланке Редакции журнала «Налоги и финансовое право» и за подписью Председателя Редакционного совета – Главного редактора А. В. Брызгалина направляется авторам вместе с авторскими экземплярами журнала и письмом, подтверждающим факт публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право».

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на нашем сайте [www.cnfp.ru/publish/conditions/](http://www.cnfp.ru/publish/conditions/)).

#### Организационные и технические требования к статье:

1. Средний объем статьи: 3–10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 14 пунктов.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные:

- Фамилия Имя Отчество автора (в обязательном порядке, полностью),
- фотография (высылается отдельным файлом по желанию автора),
- должность (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- место работы (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- соискатель ученой степени (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
- ВУЗ (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
- город проживания (в обязательном порядке),
- аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!), Редакционный совет оставляет за собой право вносить в аннотацию изменения и дополнения,
- ключевые слова к статье на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- библиографический список (оформляется в обязательном порядке после статьи – требование ВАК!)

4. Выслать текст статьи можно по адресу: 620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, 77, офисное здание, 4 этаж, главному редактору журнала «Налоги и финансовое право» А. В. Брызгалину (текст в указанном формате на 2 CD-дисках в твердой защитной упаковке (основной и дублирующий) + печатный вариант статьи + заполнен-

ную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи) или [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru) (текст в указанном формате + заполненную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи в виде сканированной копии).

5. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru) или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

6. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

7. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

**ВНИМАНИЕ!** Редакция может не принимать к рассмотрению статьи, если не выполнены дополнительные условия: не высланы в адрес Редакции **соглашение о передаче права на публикацию статьи, анкета** (образцы есть на нашем сайте [www.cnfr.ru/publish/conditions/](http://www.cnfr.ru/publish/conditions/)), **информационно-сопроводительный текст** к самой статье с Вашими исходными данными.

Мы уважаем и ценим Ваше время и Ваш труд – просим ценить и уважать наш труд: в наш адрес поступают десятки статей ежемесячно и оформленные по нашей просьбе статьи и дополнительные данные о Вас помогут нам быстро и качественно работать с Вами и вашими статьями.

## **НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан**



**Группа компаний  
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ  
ПРАВО»**

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

**Наш адрес:**

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

[www.cnfr.ru](http://www.cnfr.ru) E-mail: [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru)