

В связи с изложенным в локальных нормативных правовых актах аудиторов должны быть отражены используемые методы (инструменты) снижения рисков, сформированная система лимитов и (или) ограничений (лимитная политика) в отношении отдельных клиентов, групп клиентов, сделок, операций и их видов, направлений деятельности, порядок контролирования применения и соблюдения лимитной политики. Соответственно в аудиторской организации должен быть разработан и закреплён в локальных нормативных правовых актах порядок внутреннего контроля рисков.

Литература

1. Панкова, С.В. Международные стандарты аудита: учебное пособие / С.В. Панкова. – М.: Юрист, 2011. – 158 с.
2. Суворова, С.П. Международные стандарты аудита: учебное пособие / С.П. Суворов, Н.В. Парушин, Е.В. Галкина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД «Форум» – ИНФРА-М, 2013. – 214 с.
3. Шешукова, Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учебное пособие / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 184 с.
4. Рапопорт, М.М. Международные нормативы аудита / М.М. Рапопорт. – М.: Аудиттренинг, 2012. – 182 с.
5. Голощапов, Н.А. Справочник-словарь аудитора / Н.А. Голощапов; под ред. В. И. Осипова. – М.: Экзамен, 2010. – 384 с.
6. Жарылгасова, Б.Т. Международные стандарты аудита / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 5-е изд., доп. и перераб. – М.: КНОРУС, 2010. – 426 с.
7. Стандарты аудиторской деятельности. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Книга сервис, 2010. – 336 с.

УДК 336.221.4(1-67ЕАЭС)

Боровский А. А., аспирант

УО «Белорусский государственный экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь

УРОВЕНЬ ГАРМОНИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ СРЕДИ СТРАН ЕАЭС

Современный этап развития мирохозяйственных отношений характеризуется повсеместно наблюдаемыми процессами глобализации и интеграции, стимулирующими образование новых экономических союзов. Одним из таких союзов является образованный 29 мая 2014 г. Евразийский экономический союз (ЕАЭС), созданный на базе Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭС), первоначально включивший три страны в виде Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан, а в дальнейшем также принявший в качестве участников Республику Армения и Киргизскую Республику. Подписание договора о создании ЕАЭС стало отправной точкой для начала процесса объединения рынков товаров, услуг, капитала и труда, качественное течение которого предусматривает необходимость унификации и гармонизации национального законодательства [1, с. 110-111]. Особое значение в рамках сложившегося этапа интеграции занимает вопрос налогового сближения стран-участников союза, которому уделяется особое внимание как в рамках научных исследований, так и в рамках деятельности ЕАЭС.

В рамках данной научной статьи автор представит информацию о налогах, которые существуют в странах ЕАЭС, их ставках, а также проведет анализ уровня вариации налоговых ставок по основным налогам. Результаты, полученные в рамках проведенного исследования, могут использоваться при выявлении наиболее эффективных вариантов приведения налоговых систем стран-участников в гармонизированное состояние, при этом придерживаясь понятия налогового суверенитета, в котором заинтересованы все страны-участники ЕАЭС [2].

В первую очередь, важно подчеркнуть, что в странах, входящих в состав Евразийского союза, наблюдаются различия в подходах к проведению налогово-бюджетной политики ввиду разного административно-территориального деления. Например, налоговая система Республики Беларусь имеет двухуровневую структуру, в то время как в Российской Федерации сложилась трехуровневая структура, включающая федеральный, региональные и местные уровни бюджета. Кроме того, в Республике Беларусь, в отличие от других государств-членов Евразийского союза, существенно выше полномочия местных органов исполнительной власти, которые имеют право увеличивать и уменьшать ставки по налогам, а также принимать решения о предоставлении дополнительных налоговых льгот.

Дополнительно стоит отметить, что в сравнении со странами-участниками ЕАЭС в Республике Беларусь отличаются подходы к прямому и косвенному налогообложению, а также различия в составе взимаемых налогов. Например, в отличие от отечественной системы налогообложения, налоговая система Киргизской Республики включает налог с продаж и не содержит налог на игорный бизнес. В Армении используемый в Беларуси транспортный налог заменен налогом на имущество, а в Российской Федерации дополнительно взимается водный налог. Кроме того, существенны различия в налогообложении имущества и доходов физических и юридических лиц. Наглядно сравнение основных видов налогов, взимаемых в странах ЕАЭС, отражено в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнение основных видов налогов, используемых в странах ЕАЭС

Вид налога	Ставки налогов				
	Российская Федерация	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Республика Армения	Киргизская Республика
НДС			<input type="checkbox"/>		
Акцизы			<input type="checkbox"/>		
Налог на прибыль			<input type="checkbox"/>		
Налог с продаж					<input type="checkbox"/>
Налог на дополнительный доход	<input type="checkbox"/>		-		
Налог на имущество организации			<input type="checkbox"/>		
Налог на имущество физических лиц			<input type="checkbox"/>		
НДФЛ			<input type="checkbox"/>		
Социальный налог		-	<input type="checkbox"/>		
Налог на доходы от использования полезных ископаемых		<input type="checkbox"/>		-	<input type="checkbox"/>
Земельный налог			<input type="checkbox"/>		
Водный налог	<input type="checkbox"/>		-		
Налог на игорный бизнес		<input type="checkbox"/>			-
Транспортный налог		<input type="checkbox"/>		-	<input type="checkbox"/>

Источник: [3, 4, 5, 6, 7]

За исключением отмеченных ранее моментов состав основных налогов, взимаемых в странах-участниках ЕАЭС весьма схож, однако одновременно наблюдается значительная разница в величине используемых налоговых ставок. Так, в настоящее время в Республике Казахстан установлены более низкие ставки по НДС и налогу на прибыль, чем в Республике Беларусь, а также иных странах. Более благоприятным налоговым режимом отличается также Казахстан, в рамках которого закреплена довольно низкая ставка НДС, а также определены невысокие значения НДФЛ. Подробно значения ставок по основным налогам, за исключением налогов с твердыми и адвалорными ставками, представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Ставки налогов в странах ЕАЭС по основным их видам

Вид налога	Ставки налогов				
	Российская Федерация	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Республика Армения	Киргизская Республика
НДС	0%, 10%, 20%	0%, 10%, 20%	0%, 12%	0%; 20%	0%, 12%
Налог на прибыль	0%, 9% 13%; 13,5%, 15%, 20%, 30%	5%, 10%, 12%, 18%, 25%	10%, 15%, 20%	0,01%, 2%, 5%, 20 %	0%, 5%, 10%
Налог с продаж	Отсутствует				0%, 1%, 2%, 3%
Налог на дополнительный доход	50%	Отсутствует			
Налог на имущество организации	0%, не превышает 1,9%, 2% и 2,2 %	1%	0,5%, 1,5%	от 0,1 % до 0,8 %	0,35%, 0,5%, 0,8 %
НДФЛ	9%, 13%, 15%, 30%, 35%	0%, 4%, 6%, 9%, 13%, 16%	5 %, 10 %	10 %, 24,4%, 26%, 36%	10%
Социальный налог	Отсутствует		9,5%	Отсутствует	

Источник: [3, 4, 5, 6, 7]

Таким образом, в настоящее время остается значительной разница в налоговых ставках в странах-членах ЕАЭС. Согласно данным, представленным в таблице 2, в Киргизской Республике и Республике Казахстан основные ставки по НДС, налогу на прибыль и налогу на доходы физических лиц существенно ниже, чем в Республике Армения, Российской Федерации и Республике Беларусь. При этом в зависимости от категории товаров, работ, услуг ставка НДС варьируется от 0% до максимальной в Беларуси на уровне 20%, а ставка НДФЛ варьируется от 4-5% (минимальная в Республике Беларусь и Республике Казахстан) до 35% (максимальная ставка для отдельных физических лиц в Российской Федерации).

Значительные вариации ставок при этом приводят к установлению более благоприятных режимов в отдельных странах, что можно подтвердить путем расчета коэффициентов вариации по отдельным налогам. Коэффициент вариации представляет собой меру относительного разброса случайной величины и показывает, какую долю среднего значения этой величины составляет её средний разброс. Он рассчитывается путем деления стандартного отклонения на среднеарифметическое значение.

В рамках исследуемого вопроса особый интерес представляет рассмотрение разброса в рамках ключевых видов налогов, которыми для всех стран-участни-

ков являются: НДС, налог на прибыль и налог на доходы физических лиц. Данные налоги в 2018 г. составили от 37,4 % в Российской Федерации и 37,5 % в Киргизской Республике до 69,7% доходов бюджета в Республике Армения. В рамках отмечаемых видов налогов при использовании стандартных ставок (например, для Республики Беларусь стандартными можно считать ставки в 20 % для НДС, 18 % – для налога на прибыль и 13 % – для НДСФЛ) коэффициенты вариации по странам ЕАЭС составят:

- для НДС – $cv.НДС = 0,261$;
- для налога на прибыль – $cv.НП = 0,246$;
- для НДСФЛ – $cv.НДСФЛ = 0,423$.

Важно напомнить, что в целом используется следующая условная классификация вариабельности выборки на основе коэффициента вариации: при $cv \leq 0,1$ выборка вариабельна слабо, при $0,1 < cv \leq 0,2$ – наблюдается средняя вариабельность, при $cv > 0,2$ выборка вариабельна сильно [8].

Таким образом, в случае рассматриваемых налогов можно говорить о наличии существенных расхождений в уровне ставок в странах-участниках ЕАЭС. Также проведенное исследование показывает, что, помимо низкого уровня гармонизации налоговых ставок, также наблюдается существенное различие как в видах налогов, так и в подходах к проведению налогово-бюджетной политики, что свидетельствует о недостаточно высокой степени гармонизации налогового законодательства на текущий момент.

Литература

1. Мамбеталиев, Н. Т. Налоговое право ЕАЭС / Н. Т. Мамбеталиев, И. И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2015. – 463 с.
2. Боровский, А.А. Налоговый суверенитет государства в условиях глобализации экономики / Вестник Витебского государственного технологического университета. – 2019. – № 1 (36). – С. 176-186.
3. Налоговый кодекс Кыргызской Республики [Электронный ресурс] // Официальный сайт Государственной налоговой службы при Правительстве Кыргызской Республики. – Режим доступа: <http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/law/kodeksmay2019.pdf?sfvrsn=2>. – Дата доступа: 01.08.2019
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – Режим доступа: http://www.nalog.gov.by/ru/TAX_CODE_RU/view/r-nalogovyj-kodeks-respubliki-belarus-zakon-respubliki-belarus-30-dekabrja-2018-g-159-z-o-vnesenii-izmenenij-31699/. – Дата доступа: 01.08.2019
5. Налоговый кодекс Республики Казахстан [Электронный ресурс] // Официальный сайт Комитета государственных доходов Республики Казахстан. – Режим доступа: <http://kgd.gov.kz/ru/content/territoriya-nalogoplatelshchika-1>. – Дата доступа: 01.08.2019
6. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – Режим доступа: <http://nalog.garant.ru/fns/nk/>. – Дата доступа: 01.08.2019
7. Основные аспекты уплаты налогов [Электронный ресурс] // Официальный сайт Налоговой службы Республики Армения. – Режим доступа: <http://www.petekamutner.am/Content.aspx?itn=tsTPIIncomeTaxCurrent>. – Дата доступа: 01.08.2019
8. Коэффициент вариации [Электронный ресурс] // Портал знаний. Глобальный интеллектуальный ресурс. – Режим доступа: <http://statistica.ru/glossary/general/koeffitsient-variatsii/>. – Дата доступа: 01.08.2019.