

У.Б. Юсупов<sup>1</sup>

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

*В статье рассмотрена необходимость совершенствования организации налогового учета, его взаимосвязь с бухгалтерским учетом. В основу положены законодательные акты Республики Казахстан, учебные пособия и научные разработки в области бухгалтерского и налогового учета. Немаловажной является необходимость в настоящий момент в налоговом законодательстве нормативного документа, который предусмотрел бы все методы осуществления налогового учета.*

*Ключевые слова:* налоговый учет, бухгалтерский учет, налоговая система, МСФО.

*Табл. 1. Лит. 15.*

У.Б. Юсупов

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В РЕСПУБЛІЦІ КАЗАХСТАН

*У статті розглянуто необхідність вдосконалення податкового обліку, його взаємозв'язок із бухгалтерським обліком. В основу покладено законодавчі акти Республіки Казахстан, навчальні посібники та наукові розробки в галузі бухгалтерського й податкового обліку. Підкреслено необхідність розробки у податковому законодавстві нормативного документа, у якому б було передбачено усі методи здійснення податкового обліку.*

*Ключові слова:* податковий облік, бухгалтерський облік, податкова система, МСФО.

U.B. Yusupov

## IMPROVING THE ORGANIZATION OF TAX ACCOUNTING IN THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN

*The article considers the necessity to improve tax accounting along with its interrelationship with accounting. The article is based on legislative acts of the Republic of Kazakhstan, textbooks and research studies in the field of accounting and taxation. The necessity to develop a normative document within the tax legislation which would include all the methods of tax accounting is underlined.*

*Keywords:* tax accounting; bookkeeping; taxation system; IFRS.

**Постановка проблемы.** Современный этап развития экономики Республики Казахстан, реформы и трансформации во всех ее сферах и отраслях усиливают значение налоговой составляющей в региональной социально-экономической политике государства, решении проблем самодостаточности бюджетов разных уровней, стимулировании инвестиционной привлекательности государства.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Наибольший вклад в развитие теории налогообложения внесли зарубежные ученые: А. Вагнер [7], Дж. Кейнс [15], А. Смит [8], Дж.Ю. Стиглиц [3] и другие. Вопросам формирования налоговой системы применительно к условиям переходной экономики, а также на региональном уровне посвящены работы: Г.Ю. Касьяновой [6], В.Е. Кожина [5], Б.Н. Позднякова [11] и др. К созданию налоговой системы РК был широко привлечен опыт развития зарубежных стран. Среди казахстанских авторов заслуживают внимания работы З. Илимжанова [4], Э.О. Нурсейтова [10], Б.Б. Султанова [14] и других.

<sup>1</sup> Казахский университет экономики, финансов и международной торговли г. Астана, Республика Казахстан.

Основной целью исследования является совершенствование организации налогового учета в Республике Казахстан. Общей задачей формирования качественно новой налоговой системы в Республике Казахстан является разработка сбалансированной и эффективной системы налогового регулирования и контроля на различных уровнях, учитывающей местную специфику, особенности социально-экономической ситуации региона, возможность достижения экономической самостоятельности и более высоких социальных результатов при оптимизации ресурсной базы региона, в том числе за счет налоговых поступлений.

**Основные результаты исследования.** Необходимость интеграции социально-экономических, финансовых, управленческих задач в единый комплекс для разработки перспективных путей развития региональной налоговой системы, потребность в построении более эффективного межбюджетного механизма при формировании налоговой базы регионального и местного бюджетов в условиях углубления рыночных преобразований в экономике и предпринимательском секторе определяют актуальность выбранной темы исследования.

Совершенствование учета в налоговой системе определяется такими объективными факторами, как необходимость государственного вмешательства в процесс формирования производственных отношений и социально-экономические границы налогообложения. Противоречие между потребностями в налоговых доходах и возможностями их получения является основным при формировании налоговой системы. В развитых странах идет постоянный поиск путей уменьшения государственных расходов и, следовательно, сокращения потребностей в налоговых доходах, с одной стороны, и увеличения эффективности существующих систем – с другой [11].

Основные налоговые проблемы состоят в следующем:

1. Современная налоговая система слишком сложна для понимания налогоплательщиков и эффективного управления со стороны налоговых органов. Это неизбежно ведет к излишним административным издержкам и порождает изощренные способы уклонения от налогов.

2. Налогообложение заставляет компании инвестировать средства и перестраивать баланс не по экономическим, а по налоговым причинам. Это отрицательно сказывается на качестве капиталовложений и распределении ограниченных ресурсов [13].

3. Действовавшее налоговое законодательство не позволяло переложить данные бухгалтерского учета для их применения в налоговых целях. Эту проблему призван урегулировать новый Налоговый кодекс Республики Казахстан. Примерами «проблемных» моментов являются переоценка и обесценивание активов, их классификация в качестве того или иного актива, учет в функциональной валюте и полезного срока использования. Анализ положений Налогового кодекса в сопоставлении с МСФО выявляет конфликтные ситуации, возникновение которых неизбежно при проведении налоговых проверок.

Прежде всего подобные ситуации обусловлены следующими обстоятельствами:

- в ряде случаев МСФО предполагает разные или альтернативные подходы к объектам учета и требует применения профессионального суждения;

- при учете актива МСФО не принимает во внимание право собственности на данный актив, а основывается на передаче существенной доли рисков и вознаграждения, связанных с данным активом;

- МСФО подвержены частым изменениям, вносимым IASB, что может нивелировать все попытки приведения налогового законодательства в соответствие с МСФО по состоянию на определенную дату [4].

Несовершенство налоговой системы в перечисленных аспектах существовало всегда. Однако уменьшение возможностей финансирования государственных расходов через налоги, а также стремление к более рациональному использованию природных ресурсов сделало необходимость решения этих проблем более настоятельной и неотложной.

Особую актуальность в целях обеспечения создания эффективной налоговой системы приобретает ведение системы налогового учёта. Налоговый учет — важное звено информационной системы финансово-экономической деятельности организаций, формируемых на принципах бухгалтерского учета в целях определения налогооблагаемой базы и изъятия налогового обязательства в пользу государственного бюджета [14].

Основное содержание налогового учета на предприятиях составляет статистическое и бухгалтерское фиксирование налоговых платежей. Этому процессу предшествуют налоговые расчеты. Методика и формы расчетов устанавливаются налоговым законодательством в Налоговом кодексе Республики Казахстан (НК РК). По каждому виду налога Кодекс предусматривает определенный порядок исчисления и уплаты. Несвоевременное представление и перечисление налоговых платежей, равно как и ошибки в расчетах, влекут за собой штрафные санкции [2].

Налоговый учет необходим для того, чтобы правильно рассчитать налог на прибыль, то есть необходим документ, из которого можно получить сведения для расчета налога на прибыль, чтобы заполнить декларацию по нему. Существует не так много принципиальных отличий между бухгалтерским и налоговым учетом. Возможные пути сближения бухгалтерского и налогового учета для получения всей необходимой информации позволит с наименьшими затратами рассчитать налог на прибыль и организовать учет в соответствии с нормативными требованиями (табл. 1).

Данные налогового учета должны отражать:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем (налоговом) периоде;
- сумму остатков расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы следующих налоговых периодов;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу (выявляется на счетах бухгалтерского учета) [10].

Налоговый учет — это не просто группировка определенных данных по какому-то признаку, но еще и возможность увидеть по какому принципу и в каком порядке эти данные группируются для получения итоговых показателей, используемых при расчете налога на прибыль [12].

Таблиця 1. Порядок использования регистров бухгалтерского учета для целей налогового учета, авторская разработка

Отрасли	Отраженные в бухгалтерском учете	Учет для целей налогообложения	Испытывание данных бухгалтерского учета для целей налогового учета	Применение в учете
Доходы от организации	Отражены в полной сумме дебиторской задолженности по данным первичных документов	Данные бухгалтерского учета совпадают с данными бухгалтерского, но выносятся отдельно - с перечнем доходов, не учитываемых для целей налогообложения; - с датой признания отдельных доходов для целей налогообложения; - с классификацией по их видам.	Данные бухгалтерского учета совпадают с данными налогового учета. По некоторым доходам возможно выделение их в регистр бухгалтерского учета отдельной группой или строкой. Применяется корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения.	Если данные бухгалтерского учета совпадают с налоговым, то сведения выносятся в регистры на требования вычета составляются справка, расчеты или добавляются отдельные колонны в бухгалтерских регистрах.
Прибыль расходов	Отражаются в полной сумме кредиторской задолженности, возникшей при осуществлении расчетов по данным первичных учетных документов	Данные бухгалтерского учета совпадают с данными бухгалтерского, но выносятся отдельно - частично, для целей налогообложения учитываются в пределах нормы, относящейся к другому виду налогового периода; - относятся к другому виду расходов.	Данные бухгалтерского учета совпадают с данными налогового. По некоторым доходам возможно выделение их в регистр бухгалтерского учета отдельной группой или строкой. Применяется корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения.	Если данные бухгалтерского учета совпадают с налоговым, то сведения выносятся в регистры на требования вычета составляются справка, расчеты или добавляются отдельные колонны в бухгалтерских регистрах.
Различные расходы на прямые и косвенные	Осуществляются в соответствии с отдельными методическими рекомендациями, исходя из особенностей особенностей	Различные расходы на прямые и косвенные признаются в соответствии с требованиями НК РФ	В регистр бухгалтерского учета раздельные расходы на прямые и косвенные выносятся в отдельные графы и строки.	Если данные бухгалтерского учета совпадают с налоговым, то сведения выносятся в регистры на требования вычета составляются справка, расчеты или добавляются колонны в бухгалтерских регистрах.
Формирование стоимости издержек, нового производства, готовой продукции, товаров отгруженных и реализованных	Определяется в соответствии с принятой учетной политикой	Порядок установлен	Совмещение бухгалтерского учета с налоговым возможно в случае отсутствия ссылки на бухгалтерских счетах назначения того же назначения, той же продукции, товаров.	Составляются специальные расчеты для целей налогообложения.
Амортизация основных средств	В зависимости от данных факта в амортизации основных средств	Норма амортизации устанавливается самостоятельно, в соответствии с НК РФ	Совмещение бухгалтерского учета с налоговым возможно в случае назначения амортизации.	Специальный регистр «назначение амортизации» для целей налогообложения, по результатам бухгалтерского, или в колонны бухгалтерского, или в колонны бухгалтерского. Распределяются суммы начисленной амортизации на прямые и косвенные.
Учет товаров	В соответствии с учетной политикой по покупке или по продажным ценам	Только по покупным ценам	Если бухгалтерский учет ведется по покупным ценам, то он полностью совпадает с налоговым. При учете по продажным ценам, ведется специальный налоговый учет.	Налоговый учет ведется в регистрах аналогично бухгалтерскому.
Создание резерва в	В соответствии с учетной политикой	В соответствии с требованиями НК РФ	Бухгалтерский учет совпадает с налоговым.	Ведется в специальных бухгалтерских регистрах, или в специальном расчете

Налоговый учет может быть организован таким образом, чтобы обеспечить возможность непрерывного отражения в хронологический последовательности фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов) и формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль. Современное состояние налогового учета можно охарактеризовать наличием только законодательной базы, не подкрепленных практическим опытом его ведения. Налоговый учет состоит лишь из этапов его ведения – сбор информации, ее регистрация и обобщение для целей бухгалтерского учета и для целей учета налогового [5].

Посланиями Президента народу Казахстана, Стратегией индустриально-инновационного развития Казахстана до 2015 г. в целях снижения налоговой нагрузки и стимулирования экономического роста страны, а также стимулирования легализации доходов определенной категории граждан и увеличения заработной платы, начиная с 2004 г., постепенно снижаются ставки индивидуального подоходного налога, ставки налога на добавленную стоимость, введена регрессивная шкала ставок по социальному налогу, установлены особые режимы налогообложения на территории специальных экономических зон, расширены сферы применения специальных налоговых режимов [1].

Важно отметить, что с первого января 2009 г. вступил в действие новый Налоговый кодекс, который предусматривает: снижение общей налоговой нагрузки на несырьевые сектора экономики; создание условий, способствующих модернизации и диверсификации экономики; улучшение условий для ведения бизнеса за счет совершенствования налогового администрирования и упрощения налоговых процедур. Основными наиболее важными и концептуальными положениями Налогового кодекса РК являются следующие нормы: ставка корпоративного подоходного налога снижена с 2009 г. с 30% до 20%; значительно упрощен порядок получения инвестиционных налоговых преференций по КПП, льгота действует в форме ускоренного вычета инвестиций в течение периода до трех лет; одновременно увеличен срок переноса убытков с 3 до 10 лет, что в полной мере позволяет воспользоваться преимуществами инвестиционной льготы; ставка НДС с 2009 г. снижена с 13% до 12% [2].

Гармонизацией налоговых отношений является максимальное сближение, как правило, не совпадающих, а то и прямо противоположных интересов и точек зрения на налоговую реформу всех участвующих в процессе налогообложения сторон (государства в лице государственного управления и, прежде всего, налоговой, с одной стороны, и налогоплательщиков в лице производителей товаров и услуг и их потребителей – с другой). Гармонизация налоговых отношений является одним из главных условий успешного осуществления любой налоговой реформы. Как свидетельствует мировой опыт, она обречена на провал, если население не будет считать ее во всех отношениях необходимой и справедливой и, в качестве таковой, на всех стадиях и этапах не будет решительно поддерживать ее.

Гармонизация налоговых отношений – проблема комплексная, решаемая на всем протяжении осуществления реформы в процессе управления ею. Под ней понимается комплекс специальных мероприятий и работ по адаптации налогоплательщиков и работников самих налоговых служб к новому налогово-

вому законодательству, соответствующему изменению их менталитета, улучшению делового сотрудничества и взаимопонимания между ними, повышению их ответственности за неукоснительное выполнение своих налоговых обязанностей перед государством и реализацию предусмотренных законом прав.

Гармонизация налоговых отношений во многом зависит от правильности выбора стратегии и тактики налоговой реформы, умения предвидеть все, даже самые отдаленные ее социально-экономические и политические последствия и факторы риска, которые могут вызвать какие-либо отклонения от заданных параметров, способности четко реагировать на эти отклонения и быстро их корректировать путем внесения в предварительные расчеты необходимых поправок.

Таким образом, исходя из того, что налоговое администрирование фактически и есть налоговой политикой, управление налоговой реформой заключается в ее юридическом, организационно-техническом и административном обеспечении как сложного процесса с точки зрения своевременного и экономически эффективного претворения в жизнь предусмотренных ее проектом программных и целевых задач, сведения к минимуму всех возможных потерь (отклонений) по сбору и распределению налогов; повседневного контроля над однозначным толкованием на всей территории страны и неукоснительным соблюдением требований налогового законодательства, в том числе, по защите прав налогоплательщиков; оперативного решения возникающих при этом вопросов.

Состояние неустойчивого динамического равновесия, которое называется гармонизацией налоговых отношений и выражается в установленном под регулирующим воздействием рынка оптимальном, то есть объективно необходимом и достаточном уровне налогового бремени, достигается в столкновении и приведении к общему знаменателю в основном не совпадающих, а то и противоположных интересов участвующих в налогообложении сторон [5].

**Выводы.** Все перечисленные тенденции должны сопровождаться обновлением и корректировкой существующей системы налогового планирования и управления, внесением соответствующих изменений в налоговый механизм, разработкой перспективных направлений совершенствования налоговой системы на региональном и местном уровнях, моделированием более совершенных методов регулирования, обеспечивающих конкурентоспособность региональной экономики.

Таким образом, проблематика, связанная с уточнением роли и места налоговой системы в реализации региональной экономической политики Республики Казахстан, разработкой инструментов налогового регулирования является своевременной, практически значимой и требует всестороннего теоретического и методического обоснования направлений ее реформирования в условиях рыночной экономики.

В связи с этим можно предложить следующее:

1. Необходимо привлечение опыта развития зарубежных стран, но не механическое копирование, а творческое осмысление, опирающееся на глубокое изучение истории развития и своевременного состояния экономики Казахстана.

2. Необходимо создание такого психологического климата, такой поворот в общественном сознании, которые бы способствовали превращению населения из так называемой, «налогооблагаемой базы» в персонифицированного активного союзника властных государственных структур, искренне заинтересованного в успехе проводимых налоговых преобразований и потому оказывающего им всяческую помощь и поддержку.

3. Казахстану необходима в области налогообложения собственная научная школа или несколько школ, способных не только усовершенствовать действующую налоговую систему, но предвидеть, спрогнозировать все экономические и социальные последствия от проведения в жизнь того или иного комплекса мероприятий.

4. Для изменения взаимоотношений различных уровней государственно-го управления, разработки рекомендаций в области новой фискальной политики, анализа влияния ее изменений на поведение частных лиц и фирм, а также экономики в целом крайне важно создать в составе Министерства финансов Казахстана подразделение количественного финансового анализа.

5. Необходимо снижение налогового бремени, но не сверх меры. Налоги играют не только стимулирующую, но и ограничивающую роль. Чрезмерно низкие налоги могут привести к резкому взлету предпринимательской активности, что может вызвать ряд негативных последствий.

6. Порядок взимания налогов должен предусматривать минимальное вмешательство в частную жизнь налогоплательщика.

7. Необходимо налоговое планирование нашим компаниям, которое неотделимо от общего процесса планирования финансово-хозяйственной деятельности на всех ее уровнях и этапах и должно быть приемлемым и непосредственным элементом финансовой политики любой компании.

8. Необходим процесс прогнозирования объемов налоговых поступлений, который может исполнять роль финансового анализа налогооблагаемой базы, корректировать их на объективные и субъективные факторы, прямо или косвенно влияющие на объемы поступлений налогов.

9. Обсуждение проектов законов о налогообложении должно носить открытый и гласный характер.

Таким образом, совершенствование налоговой системы неразрывно связано с созданием прочного экономического базиса и стабильных политических условий общественного развития. От того, как скоро это будет создано, зависит формирование устойчивых предпосылок для постепенного превращения системы налогообложения в фактор экономического роста.

1. Стратегия индустриально-инновационного развития Казахстана до 2015 года: Послание Президента народу Казахстана // [ru.government.kz](http://ru.government.kz).

2. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс): Кодекс Республики Казахстан с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2012 // [www.salyk.kz](http://www.salyk.kz).

3. *Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э.* Лекции по экономической теории государственного сектора / Пер. с англ. под ред. Л. Л. Любимова. — М., 1995. — 831 с.

4. *Илимжанова З.* О совершенствовании процесса прогнозирования налоговых поступлений на региональном уровне // Аль Пари.— 2002.— №6. — С. 24—25.

5. *Касьянова Г.Ю.* Налоговый учет: просто о сложном. — 2-е изд., перераб и доп. — М.: Информцентр XXI века, 2003. — 432 с.

6. *Кожин* В.Е. Налоговый учет: Пособие для бухгалтера. – М.: КНДРУС, 2004. – 656 с.
7. Налоговая теория А. Вагнера // bookzie.com.
8. Налоговая теория А. Смита // bookzie.com.
9. Налоговое законодательство // Налоговый Комитет Министерства Финансов Республики Казахстан // www.salyk.kz.
10. *Нурсеитов* Э.О. Бухгалтерский учет в организациях: Учеб. пособие. – Алматы, 2006. – 472 с.
11. *Поздняков* Б.Н. Налоги в Казахстане // Эко.– 1995.– №1. – С. 179–186.
12. *Радостовец* В.К. Налоговый учет на предприятии // Библиотека бухгалтера и предпринимателя: Справочная серия.– 1996.– №3–6.– С. 46–49.
13. *Сейдахметова* Ф.С. Налоги в Казахстане: Учеб. пособие. – Алматы: LEM, 2002. – 160 с.
14. *Султанова* Б.Б. Налоговый учет: Учеб. пособие. – Алматы: Экономика–2007. – 250 с.
15. Труды Дж.М. Кейнса и кейнсианство. Налоговая политика // bookzie.com.

Стаття надійшла до редакції 10.02.2012.