

Роза Тулегенова
**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА
ОРГАНИЗАЦИИ В РАМКАХ ОПТИМИЗАЦИИ
КОРПОРАТИВНОГО ПОДОХОДНОГО НАЛОГА**

В статье рассмотрен налоговый учет как самостоятельная система, принципиально отличающаяся от системы бухгалтерского учета в организациях. Предложено формировать отложенные налоги балансовым методом. Рекомендовано применение в организациях следующих регистров учета: карточка учета временных разниц по объектам бухгалтерского учета, карточка учета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, что будет способствовать минимизации обязательств по корпоративному подоходному налогу.

Ключевые слова: оптимизация налогов, корпоративный подоходный налог, налогооблагаемая прибыль.

Рис. 1. Лит. 10.

Роза Тулегенова
**ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ
ОРГАНІЗАЦІЇ ПРИ ОПТИМІЗАЦІЇ КОРПОРАТИВНОГО
ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК**

У статті розглянуто податковий облік як самостійну систему, що принципово відрізняється від системи бухгалтерського обліку в організаціях. Запропоновано формувати відкладені податки балансовим методом. Рекомендовано застосовувати в організаціях такі реєстри обліку: картка обліку тимчасових різниць за об'єктами бухгалтерського обліку, картка обліку відкладених податкових активів і відкладених податкових зобов'язань, що сприятиме мінімізації зобов'язань щодо корпоративного податку на прибуток.

Ключові слова: оптимізація податків, корпоративний податок на прибуток, оподатковуваний прибуток.

Rosa Tulegenova¹
**ORGANIZATION AND METHODS OF TAX
ACCOUNTING AT OPTIMIZATION
OF CORPORATE INCOME TAX**

The article considers tax accounting as an independent system which is essentially different from the system of book-keeping accounting in various organizations. It is offered to form the postponed taxes by the balance method and to use such registers of accounting as: the card for accounting of temporary differences by objects of accounting; the card for accounting of postponed tax assets and postponed tax obligations. This would minimize the obligations on corporate income tax.

Keywords: tax optimization; corporate income tax; taxable income.

Постановка проблеми. В условиях рыночной экономики в налоговом учете произошли кардинальные изменения в системе формирования налоговой базы по корпоративному подоходному налогу. Одним из важных изменений является введение самостоятельной системы налогового учета, принци-

¹ Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting, Kazakh Economic University named after Turar Ryskulov, Almaty, Kazakhstan.

пимально отличающейся от системы бухгалтерского учета. До оптимизации налогообложения необходимые для исчисления корпоративного подоходного налога данные формировались на основании данных бухгалтерского учета и после определенных корректировок вносились непосредственно в налоговые декларации.

Согласно требованиям Налогового кодекса РК [1], налоговая база по итогам каждого отчетного (налогового) периода должна определяться на основании данных налогового учета. Таким образом, возникла необходимость в организации налогового учета и контроля правильности осуществления расчетов по корпоративному подоходному налогу таким образом, чтобы, с одной стороны, выполнить требования законодательства, а с другой – минимизировать обусловленные этим затраты.

Поэтому представляется целесообразным всестороннее исследование проблемы организации и разработка методов налогового учета в рамках оптимизации корпоративного подоходного налога.

Анализ последних исследований и публикаций. Изучением налогового учета в условиях оптимизации занимаются такие казахстанские ученые, как Г.Н. Аппакова [2], Э.К. Идрисова [5], Г.С. Каипова [6], А.А. Нурумов [9], Л.А. Софиева [10]. Среди зарубежных ученых этим вопросам посвящены работы А.М. Бурцевой [3], Е.Я. Егоровой [4], М.В. Коршуновой [7] и др., которые пытались разграничить минимизацию налоговых платежей законными приемами и способами (оптимизацию) и уменьшение налоговых обязательств незаконными путями.

Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов вышеизложенных вопросов требуют дальнейших исследований, что и предопределило выбор темы и направлений ее разработки. Налоговый учет становится частью общей системы финансового управления и контроля, производится специальная подготовка (планирование) контрактных схем типовых, крупных и долгосрочных хозяйственных контрактов. В частности, составляются прогнозы налоговых обязательств организации и последствий планируемых схем сделок, которые впоследствии учитываются при формировании прогнозов финансовых потоков предприятий, являющихся базовым критерием принятия инвестиционных решений; разрабатывается график соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения финансовых ресурсов организации; прогнозируются и исследуются возможные причины резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации и налоговых последствий инноваций или проводимой сделки [3, 8].

Методы организации налогового учета достаточно хорошо известны, проанализированы и охарактеризованы в научных трудах и литературе практической направленности [5, 53]. Обычно данные мероприятия называют способами, методами, «схемами» налоговой оптимизации (минимизации налоговых отчислений). Способы налоговой оптимизации различны по своей природе и в своем большинстве узконаправлены на определенный сегмент налоговых отношений, не затрагивают весь комплекс налоговых проблем. Наиболее практичными методами налоговой минимизации считаются метод

замены отношений, метод разделения отношений, метод отсрочки налогового платежа, метод прямого сокращения объекта налогообложения, метод принятия учетной политики с максимальным использованием предоставленных возможностей для снижения размера налоговых платежей [2; 10, 30].

Целью исследования является обоснование налогового учета организации в условиях оптимизации корпоративного подоходного налога.

Основные результаты исследования. В части налогообложения доходов юридических лиц за период функционирования суверенного Казахстана произошёл ряд кардинальных изменений, полностью перестроивших механизм исчисления и взимания подоходного налога, что объясняется различным пониманием сущности налогооблагаемой и учетной прибыли. *Налогооблагаемая прибыль* (taxable income) – это сумма прибыли за отчетный период, определяемая в соответствии с налоговым законодательством. Предприятия определяют налогооблагаемую прибыль, вычитая все валовые расходы (связанные с предпринимательской деятельностью) из валовой суммы дохода.

Учетная прибыль – это прибыль или убыток за отчетный период, включая *прекращаемую деятельность* (discontinuing operations), отраженные в отчете о финансовых результатах до вычета налога или до прибавления суммы потенциального уменьшения начисленного налога, связанного с убытком.

Учетная прибыль определяется путем вычитания из суммы доходов всех расходов компании за отчетный период, однако, согласно налоговому кодексу, не все расходы подлежат вычету из налогооблагаемого дохода или не все доходы подлежат обложению налогом (так называемые постоянные различия).

Кроме того, поскольку методы учета, определяемые международными стандартами финансовой отчетности, часто отличаются от положений налогового законодательства, финансовая прибыль до вычета налога и налогооблагаемая прибыль отличаются друг от друга, однако эти различия с течением времени ликвидируются (временные различия). Таким образом, для определения налогооблагаемой прибыли необходимо учетную прибыль скорректировать на сумму постоянных и временных различий.

Расходы по оплате налога или потенциальное уменьшение начисленного налога, связанное с убытком, за отчетный период – это сумма налога, отражаемая в отчете о финансовых результатах. Сумма налога к оплате определяется в соответствии с Налоговым кодексом РК [1]. Во многих случаях правила определения налогооблагаемой прибыли отличаются от учетной политики, применяемой для определения учетной прибыли [4, 11].

Одной из причин возникновения различия между налогооблагаемой и учетной прибылью является то, что определенные статьи включаются в одни расчеты и исключаются из других. Например, некоторые расходы не являются допустимыми вычетами при определении налогооблагаемой прибыли, однако эти расходы будут вычитаться при определении учетной прибыли. Подобные различия называются постоянными различиями.

Постоянные различия (permanent difference) – это различия между налогооблагаемой прибылью и учетной прибылью за отчетный период, которые возникают в текущем отчетном периоде и не погашаются в последующие периоды. Постоянные различия связаны с расчетом совокупного налога на

прибыль, который должен выплачиваться фирмой в процессе ее деятельности. Примером таких разниц может служить процент, полученный по государственным облигациям, который выступает как часть учетного дохода, но налогом по законодательству данной страны не облагается. В качестве другого примера можно привести материальную помощь, выплачиваемую работникам и представляющую собой в отчетности статью расходов по основной деятельности, но не подлежащую вычету из прибыли при ее налогообложении. Постоянные разницы влияют только на совокупный налог и не создают ни практических, ни теоретических проблем при распределении налога на прибыль. За исключением финансовой отчетности, они находятся вне сферы влияния бухгалтера, и поэтому далее мы будем исходить из предположения, что корректировка учетной прибыли (до налогообложения) на сумму постоянных разниц уже выполнена [2, 297].

Другой причиной возникновения разницы между налогооблагаемым и учетным доходом является то, что определенные статьи, вошедшие в определение обеих сумм, включаются в расчеты за разные отчетные периоды. Например, учетная политика может устанавливать, что определенные доходы включаются в учетный доход за период, в течение которого товары и услуги были предоставлены, но правила налогообложения могут требовать или разрешать включение их в доход за период, в котором были получены денежные средства. Такие разницы называются временными [6, 402].

Временные разницы (temporary difference) – это разницы между налогооблагаемой и учетной прибылью, которые возникают из-за того, что отчетный период, в котором некоторые статьи дохода и расходы включаются в налогооблагаемый доход, не совпадают с отчетным периодом, в котором они включены в учетный доход. Указанные разницы аннулируются в одном или нескольких последующих периодах. Возникновение или аннулирование временной разницы может происходить в течение нескольких отчетных периодов. Информация о виде и сумме этих временных разниц зачастую полезна пользователям финансовых отчетов. Метод отражения эффекта временных разниц может меняться [9, 60]. Иногда информация включается в пояснительную записку к финансовым отчетам, а иногда отражается путем применения методов бухгалтерского учета налогового эффекта временных разниц.

Таким образом в условиях оптимизации корпоративного подоходного налога (КПН) налоговый учет отличается от бухгалтерского учета по нескольким существенным отличиям, связанным в определениях налогооблагаемой и учетной прибыли, а также по имеющимся постоянным и временным разницам между указанными понятиями. От организации налогового учета и зависит рентабельность и доходность операций по реализации товаров (рис. 1).

Наибольшую значимость в связи с учетом КПН имеет теоретическое осмысление механизмов оптимизации налогообложения при осуществлении экспортных операций в рамках концепции консолидированного налогоплательщика. Рассматривая эволюцию системы налогообложения доходов (прибыли) юридических лиц можно отметить следующие основные положения:

- произошел переход от налогообложения прибыли к налогообложению совокупного годового дохода юридических лиц, включающего в себя различ-

ные виды доходов за отчетный период, исчисленный с нарастающим итогом. Цель такого перехода – расширение налогооблагаемой базы и обеспечение увеличения поступлений в бюджет. Следствием этого перехода стало введение таких понятий, как: «совокупный годовой доход», «налогооблагаемый доход», «подходный налог»;

- изменен порядок определения статуса юридического лица;
- отменено действовавшее ранее положение об отнесении затрат на себестоимость продукции;
- был введен общепринятый учет по методу начисления;
- налогоплательщики получили право самостоятельного выбора методов бухгалтерского и налогового учета.

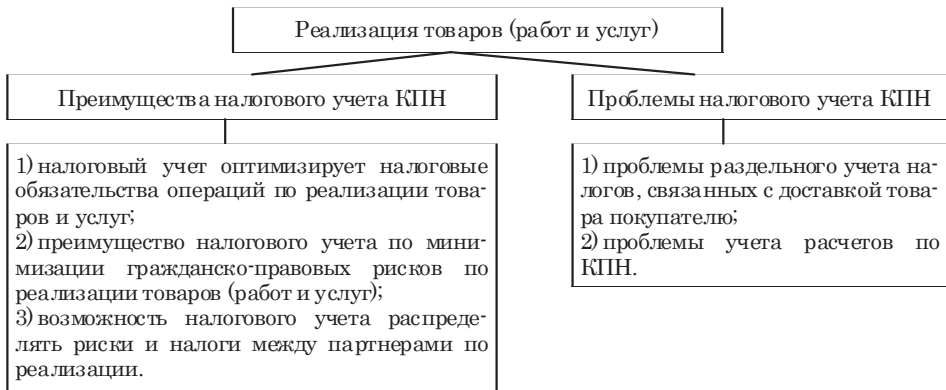


Рис. 1. Преимущества и проблемы организации налогового учета КПП, авторская разработка

Исходя из этих изменений, в налоговом учете организаций сохранена независимость нормативно-методической базы учета от налогового законодательства. Разработка и построение систем учета должна основываться на доминировании бухгалтерского регулирования над налоговым. Необходимо максимально сохранять единство систем бухгалтерского учета и налогообложения. Но это не означает, что система бухгалтерского учета должна быть подчинена интересам налоговой политики, наоборот, необходимо исходить из приоритета бухгалтерских правил с целью создания системы учета, отвечающей рыночной экономике, и формирования соответствующего интереса со стороны широкого круга пользователей отчетности.

Выводы. Все приведенные методы организации налогового учета регулируются законодательно, Налоговым кодексом Республики Казахстан [1] и Международным стандартом финансовой отчетности 12 «Налог на прибыль» [8]. Поскольку в настоящее время не существует унифицированных форм для учета временных разниц и отложенных налогов, предлагается вести два регистра бухгалтерского учета: карточку учета временных разниц по объектам бухгалтерского учета, карточку учета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Также рекомендуется отказаться от метода обязательств по отчету о прибылях и убытках, который заложен в основу учетной политики организации, и формировать отложенные налоги балан-

совым методом, то есть путем сопоставления бухгалтерской и налоговой стоимости активов и обязательств.

1. О налогах и других обязательных платежах в бюджет: Налоговый кодекс Республики Казахстан. – Алматы: ЮРИСТ, 2012. – 494 с.
2. *Аппакова Г.Н.* Налог на прибыль // Финансовый учет в организациях: Учеб. пособие. – Алматы: ЛЕМ, 2010. – С. 297–300.
3. *Бурцева А.М.* Уклонение от налогов и налоговая оптимизация: зарубежный опыт // Российский налоговый курьер. – 2005. – №4. – С. 7–9.
4. *Егорова Е.Я.* Сравнительный анализ эффективной ставки налогов в России и зарубежных странах // Налоговый вестник. – 1995. – №11. – С. 9–16.
5. *Идрисова Э.К.* Налоги и налогообложение в Казахстане: Учеб. пособие. – Алматы: Фонд «Формирование налоговой культуры», 2003. – 270 с.
6. *Каипова Г.С.* Бюджетирование как процесс управления налоговой нагрузкой организации // Вестник КазЭУ. – 2010. – №2. – С. 400–404.
7. *Коршунова М.В.* «Уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля // Финансы. – 2007. – №5. – С. 41–42.
8. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 2006. – 1058 с.
9. *Нурумов А.А.* Налоги и финансы в рыночной экономики: Учеб. пособие. – Астана: Елорда, 2004. – 60 с.
10. *Софиева Л.А.* Аудит налогообложения, распределения и использования прибыли и резервов // Статистика и учет. – 2010. – №2. – С. 29–33.

Стаття надійшла до редакції 19.09.2012.