**Когут О.Ю.**

**Магистр экономических наук,**

**Старший преподаватель**

**кафедры «Учет и аудит»**

**Казахского Национального**

**Университета им. аль-Фараби**

**Современные тенденции развития и организации налогового учета на предприятиях Республики Казахстан**

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.

Согласно статье 56 Налогового Кодекса РК от 10.12.2008 г. № 100-IV, налоговый учет - процесс ведения налогоплательщиком (налоговым агентом) учетной документации в соответствии с требованиями настоящего Кодекса в целях обобщения и систематизации информации об объектах налогообложения и (или) объектах, связанных с налогообложением, а также исчисления налогов и других обязательных платежей в бюджет и составления налоговой отчетности. [1]

По определению профессора В.К. Радостовца "Налоговый учет" - это оперативный учет, который обязаны вести налогоплательщики в течение налогового года для учета доходов и вычетов, причем большинство вычетов и ряд доходов не формируется в бухгалтерском учете. Далее он же отмечает, что налоговый, учет - это самостоятельный вид учета, имеющий свой предмет и методы его осуществления. Многие практические работники рассматривают налоговый учет, как часть или разновидность бухгалтерского учета. [2]

На государственном уровне налоговый учет представляет собой регистрацию налогоплательщиков, учет поступлений в бюджет, контроль и администрирование за уплатой налогов.

Целью налогового учета является формирование полной и достоверной информации о порядке учета в целях налогообложения осуществляемых налогоплательщиком хозяйственных операций.

Обобщены основные принципы ведения налогового учета:

* налоговый учет организуется налогоплательщиком самостоятельно;
* применяется последовательно от одного налогового периода к другому;
* непрерывно и в хронологическом порядке отражает все операции и объекты учета для целей налогообложения.

Одной из основных целей, стоящих перед должностными лицами, ответственными за организацию налогового учета, является точное определение категорий имущества, используемого при непосредственном производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, а также персонала, заработная плата которого подлежит включению в прямые расходы организации. Если при этом будет допущена ошибка, неминуем пересчет налоговой базы и задолженности перед бюджетом. Занижение базы может иметь место в том случае, когда расходы, которые должны относиться к прямым, будут включаться в состав косвенных и списываться на уменьшение налоговой базы вне зависимости от объемов реализации готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг и от объемов незавершенного производства.

К функциям налогового учета мы относим следующие: фискальная; информационная; контрольная.

Посредством первой, фискальной функции налогового учета, реализуются государственные задачи наполняемости бюджета. Многие положения Закона «О налогах и других обязательных платежей в бюджет» и инструктивных актов устанавливают режим, что получение необходимой информации для расчета требует определенных расчетов, вычислений, напрямую не вытекающих из данных финансового учета. Так, при расчете сумм подоходного налога подлежащих уплате в бюджет необходимо рассчитать совокупный годовой доход, размер которого отличается от бухгалтерского дохода. Также расходы и затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) приходится пересчитывать в целях налогообложения. Правила и принципы пересчета действуют в интересах государства.

Информационная функция налогового учета несколько перекликается с фискальной функцией, и состоит в количественном измерении и качественной характеристике за конкретный период финансового положения налогоплательщиков. В связи с выполнением этой функции главное требование к налоговому учету - правильный и реальный учет налогооблагаемых показателей; обеспечение необходимой информацией в разрезе каждого вида налога и сборов о своевременности платежей и сроках ликвидации задолженностей по налогам и другим платежам в бюджет.

Контрольная функция. Современное налогообложение представляет собой достаточно сложный процесс расчета соответствующих налоговых платежей, таких как объект налогообложения, налогооблагаемая база, льготы и др. В то же время большинство учетных документов и форм сложились тогда, когда проблемы налогообложения не стояли так остро. В настоящее время через разработку специальных форм и расчетов (декларации и их положения, счета-фактуры и др.) налоговые органы осуществляют контроль и надзор за исполнением налогоплательщиками своих налоговых обязательств.

Налогоплательщик самостоятельно или через уполномоченного представителя участников договора о совместной деятельности, ответственного за ведение сводного налогового учета, организует налоговый учет и определяет формы обобщения и систематизации информации в налоговых целях в виде налоговых регистров таким образом. Чтобы обеспечить:

* формирование полной и достоверной информации о порядке учет для целей налогообложения операций, осуществленных налогоплательщиком в течение налогового периода;
* расшифровку каждой строки форм налоговой отчетности;
* достоверное составление налоговой отчетности;
* представление информации органам налоговой службы для налогового контроля.

Налогоплательщик осуществляет ведение налогового учета в тенге по методу начисления.

Метод начисления – метод учета, согласно которому результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения, в том числе: со дня выполнения работ, предоставления услуг, отгрузки и передачи товаров покупателю или его доверенному лицу с целью реализации или оприходования имущества, а не со дня получения или выплаты денег или их эквивалентов.

Налогоплательщик на основе налогового учета по итогам налогового периода определяет объекты налогообложения и исчисляет налоги и другие обязательные платежи в бюджет.

Налоговый учет в широком смысле слова выступает в качестве процесса фиксации имущества налогоплательщиков, совершаемых им хозяйственных операций и их результатов для определения показателей, необходимых для исчисления суммы налога, подлежащей взносу в бюджет. Рассматривая налоговый учет с таких позиций, можно утверждать, что в качестве токового позволено рассматривать любой учет, осуществляемый на предприятии, в том числе статистический и бухгалтерский, т.к. они также связаны с налогообложением.

Налоговый учет в  узком смысле слова есть специализированная система, действующая тогда, когда бухгалтерский учет не применим для расчета сумм причитающихся взносу в  бюджет. Именно такой подход позволяет в РК выделить налоговый учет в "чистом виде", то есть в качестве самостоятельной и независимой системы финансовых отношений при расчетах с бюджетом.

В чистом виде налоговый учет в РК применяется достаточно редко, в то время как методология налогового учета почти везде основана на бухгалтерском учете. По Налоговому Кодексу РК, исчисление только корпоративного подоходного налога базируется на налоговом учете (причем данные для него пересчитываются с бухгалтерских данных), остальные виды налогов исчисляются на базе данных только бухгалтерского учета. Значит, бухгалтерский учет в значительной мере выполняет наряду с финансово-учетными функциями и фискальные функции (рисунок 1).

Бухгалтерская служба предприятий обобщает, обрабатывает и представляет разнообразную информацию внешним и внутренним пользователям: собственникам, инвесторам, банкам, налоговым органам и другие. Информация, предоставляемая им, различается, как по форме, так и по содержанию. Инвесторам, собственникам и другим пользователям предоставляются формы финансовой отчетности: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств. Органам статистики предоставляются специальные формы статистической отчетности, перечень которых регламентирован Министерством финансов. Для внутренних потребителей информация предоставляется в виде различных аналитических таблиц, справок, расчетов, графиков и других форм. Налоговым органам предоставляются специальные формы отчетности, которые называются декларациями. По разным видам налогов формы, объем и содержание декларации различны. Таким образом, разнообразие отчетных форм, предоставляемых бухгалтериями хозяйствующих субъектов, предполагает рассматривать бухгалтерский учет, как систему, комплекс тесно связанных между собой самостоятельных видов учета: финансового, управленческого, налогового, статистического и оперативного. Значит, различие самостоятельных специальных форм отчетности определяет и самостоятельность учета. Отсюда, налоговый учет - как разновидность бухгалтерского учета занимает свое специфическое место.

**Исчисление налога**

Налоговый учет (прямо связанный), основанный на данных бухгалтерского учета

Налоговый учет, косвенно связанный с данными бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет

Рисунок 1. Исчисление налога

Примечание - составлено автором самостоятельно

Предметом налогового учета в обобщенном виде выступает производственная и непроизводственная деятельность предприятия, в результате которой у налогоплательщика возникают обязательства по исчислению и уплате (удержанию) налога.

В мировой практике выделяются три вида налогового учета по степени участия в нем бухгалтерского учета:

* бухгалтерский налоговый учет;
* смешанный налоговый учет;
* абсолютный налоговый учет.

Далее вида налогового учета можно рассмотреть на рисунке 2.

Данные виды налогового учета в Казахстане применяются в определенных комбинациях. Так, отдельные налоговые платежи рассчитываются без участия показателей бухгалтерского учета (таможенные и государственные пошлины и т.п.). При этом существующая методология налогового учета практически полностью основана на учете бухгалтерском.

**Бухгалтерский налоговый учет**

Показатели налогового учета формируются исключительно из данных бухгалтерского учета

Показатели налогового учета определяются с использованием различных методов налогообложения

**Смешанный налоговый учет**

Показатели налогового учета формируются без участия бухгалтерского учета, различных методов налогообложения

**Абсолютный налоговый учет**

Рисунок 2. Виды налогового учета

Примечание - составлено автором на основе источника [3]

При бухгалтерском налоговом учете показатели налогового учета формируются исключительно на данных бухгалтерского учета.

По количеству исчисляемых налогов данный вид налогового учета является определяющим, поскольку традиционно отечественная система налогообложения была ориентирована на показатели бухгалтерского учета, что свидетельствует о его универсальности.

Показатели смешанного налогового учета формируются на основе данных бухгалтерского учета, но с использованием определенных методов для целей налогообложения. При данном методе налогового учета налогоплательщик первоначально использует показатели своего бухгалтерского учета, а после этого производит корректировку полученных показателей по специальной методике, предусмотренной налоговым законодательством.

Показатели абсолютного налогового учета формируются без участия бухгалтерского учета. Так, без участия бухгалтерских показателей исчисляются таможенные пошлины, государственная пошлина, сбор на содержание милиции, плата за воду и др. [3]

Поскольку Казахстан является молодым государством в плане рыночной экономики и пока проходят эксперименты по разным моделям экономики, в том числе и по налоговому законодательству (почти каждый год Налоговый кодекс выходит с исправлениями и дополнениями), то на данном этапе развития страны в налоговом законодательстве отсутствует нормативный документ, который в унифицированном виде предусмотрел бы все методы осуществления налогового учета. Однако, исходя из анализа действующего законодательства, можно выделить семь основных методов:

1. Введение специальных учетно-налоговых показателей и понятий, которые основаны на данных бухгалтерского учета и используются исключительно для целей налогообложения. Фактически речь идет о выработке в налоговом учете категориально- понятийного аппарата, посредством которого он реализуется внешне как самостоятельная отрасль системы финансовых отношений. Как уже отмечалось, характерной чертой практически всех учетно-налоговых показателей является то, что они так или иначе обусловлены данными бухгалтерского учета, то есть формируются при прямом или косвенном использовании методик бухгалтерского учета.

2.Установление специальных правил формирования учетно-  
налоговых показателей, отличных от бухгалтерских учетно-финансовых правил и методик. Основной особенностью данного метода является его направленность исключительно на налогообложение. Так, согласно Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), все затраты организации, связанные с производством продукции (работ, услуг) в полном объеме формируют фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг). Однако для целей налогообложения произведенные предприятиями и организациями затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

3. Метод учета формирования налогооблагаемой базы. В Республике Казахстан налогоплательщик определяет доходы и расходы в целях налогообложения по методу начисления. Метод начислений - метод налогового учета, согласно которому доходы и вычеты учитываются с момента выполнения работ, предоставления услуг, отгрузки с целью реализации и оприходования имущества независимо от времени оплаты. Это означает, что доходы и вычеты принимаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени поступления и выплаты денежных средств.

4. Интерпретация и толкование некоторых общепринятых  
положений исключительно для целей налогообложения. Вышеуказанный метод в чистом виде реализует фискальную функцию налогового учета и в своей основе служит для специального обозначения некоторых явлений из других отраслей: права, экономики, бухгалтерского учета и т.д. Суть этого метода заключается в том, что для целей налогообложения налоговое законодательство дает собственное толкование какому-либо определению, которое по своему содержанию не совпадает с общепринятым.

5. Установление налогового дисконта («фиктивного» дохода  
для целей налогообложения). Налоговым дисконтом признается поправка, на которую в целях налогообложения налогоплательщик увеличивает полученные им доходы. Данный метод является самым характерным и распространенным способом налогового учета, применяемым при исчислении многих налоговых платежей.

6. Определение для каждого вида налогов налогового периода.  
Налоговый период - срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется размер налогового обязательства. Необходимость этого учетно-налогового элемента определяется тем, что многим объектам налогообложения (прибыли, доходу, выручке и т.п.) свойственна протяженность во времени, повторяемость.

7. Установление специальных налоговых регистров и иной налоговой документации. Ведение специальной налоговой документации является формально-техническим приемом методологии налогового учета. Налоговая документация состоит из трех разновидностей документов:

* налоговые расчеты;
* документация, обосновывающая показатели налоговых расчетов;
* налоговые регистры. [3]

Процесс разработки политики налогового учета должен за­вершаться ее утверждением и раскрытием для заинтересованных пользователей (в первую очередь, территориальным налоговым комитетам). Политика налогового учета может быть оформлена либо как часть учетной политики предприятия, либо в виде само­стоятельного документа. Налоговое законодательство, в отличие от бухгалтерского, не содержит требований по формированию и раскрытию политики налогового учета, поэтому традиционно политика налогового учета оформляется по тем же требованиям, которые сформулированы системой нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В политике налогового учета должны ориентироваться следу­ющие лица:

1. руководитель организации, так как он несет ответствен­ность за ее формирование;
2. главный бухгалтер, всвязи с тем, что он составляет финан­совую отчетность предприятия;
3. специалист по налогам, поскольку только при его профес­сиональном участии можно грамотно и всесторонне обос­новать содержание Положения как совокупности способов ведения налогового учета;
4. аудитор, так как налоговый учет будет являться одним из  
   основных объектов аудиторской проверки;
5. налоговый инспектор, поскольку от элементов политики налогового учета зависит в итоге порядок формирования того или иного объекта налогообложения.

Ответственность за организацию налогового учета должен не­сти руководитель предприятия.

Особенностью налоговой документации является то, что в ее составе отсутствуют специализированные «налоговые», первичные, документы, поскольку основанием для ведения налогового учета являются первичные бухгалтерско-учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции.

Учетная документация включает в себя:

1) бухгалтерскую документацию - для лиц, на которых в соответствии с законодательным актом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности возложена обязанность по ее ведению;

2) налоговые формы;

3) налоговую учетную политику;

4) иные документы, являющиеся основанием для определения объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, а также для исчисления налогового обязательства.

Налогоплательщик самостоятельно разрабатывает налоговую учетную политику.

Налоговые расчеты представляют собой специализированные типовые формы, в которых налогоплательщик отражает основные налогово-расчетные показатели и рассчитывает сумму налогового обязательства (расчеты, декларации, специальные расчеты по некоторым видам налогов). Необходимо отметить, что практически по каждому виду налогов существует единственный расчетный документ, который предоставляется налоговым органам в порядке, установленном законодательством. Причем в каждом конкретном случае налоговые расчеты могут иметь свое наименование.

Налоговый учет позволяет ежемесячно накапливать данные о совокупном доходе юридического лица, вычетах из этого дохода и определить налогооблагаемый доход в конце года. Четкая организация налогового учета должна обеспечить достоверность информации о совокупном годовом доходе юридического лица и вычетах из него, а следовательно, позволит заполнить Декларацию о корпоративном подоходном налоге в соответствии с Налоговым кодексом РК.

Данные, отраженные в Декларации, должны быть подтверждены учетной документацией. Срок хранения юридическим лицом учетной документации определяется сроком исковой давности в пять лет, установленным налоговым законодательством.

Документация, обосновывающая показатели налоговых расчетов, играет роль справочных материалов, которые расшифровывают или обосновывают данные из налоговых расчетов. Она бывает двух типов:

1) документация, необходимая для исчисления налога: например, по налогу на имущество — это расчет среднегодовой стоимости имущества предприятия;

2) документация, не влияющая непосредственно на исчисление сумм (налоговый орган) соответствующего расчета.

Для расчета других налогов - это документация, обосновывающая правомерность использования тех или иных налоговых льгот.

Налоговые регистры представляют собой свободные формы налогового учета. Они включают в себя аналитические регистры налогового учета, которые определяются как свободные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями ст. 68 Налогового кодекса без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. [1]

Информация, содержащаяся в первичных документах бухгалтерского учета, необходима для отражения в налоговом учете, разрабатываемом Государственной налоговой службой Республики Казахстан и Министерством финансов Республики Казахстан.

Только после обобщения информации об операциях, произведенных за определенный налоговый период, из регистров налогового учета она должна переноситься в сгруппированном виде в налоговые расчеты с одновременным определением суммы налога, подлежащей взносу в бюджет.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что появление и функционирование налогового учета необходимо только в том случае, когда система бухгалтерского учета, представляющая собой сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности предприятия, перестает обеспечивать реализацию фискальных интересов государства.

**ЛИТЕРАТУРА:**

1. [Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 10.12.2008 г. № 100-IV (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2014 года](http://www.salyk.kz/ru/taxcode/Documents/NK-2013b.doc))
2. Радостовец В.К. Бухгалтерский учет на предприятии: Изд.3, доп. И перераб. – Алматы: Центраудит – Казахстан, 2002
3. Султанова Б.Б. Налоговый учет. Учебное пособие. Алматы: Экономика-2007г.