

1.3. РАЗРАБОТКА МЕТОДОЛОГИЧЕСКОЙ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Жакипбеков Д.С., к.э.н., доцент

*Южно-Казахстанский государственный университет
им. М.О.Ауезова, Республика Казахстан, г. Шымкент*

В данной статье рассмотрены модели организации налогового учета, применяемые компаниями Казахстана. Определено, что для крупных и малых предприятий следует применять абсолютный налоговый учет. Средние компании могут использовать корректировочную модель организации налогового учета. Предложена система модели абсолютного налогового учета компании, позволяющая понять процессы системы бухгалтерского учета. Предложено принятие закона о «Налоговом учете и отчетности».

Организация налогового учета в Казахстане обуславливается главой 7 кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», где налоговый учет определяется, как процесс ведения налогоплательщиком (налоговым агентом) учетной документации в соответствии с требованиями, предъявляемыми налоговым кодексом 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 (НК РК). А в ст. 56 НК РК указано, что налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности [1], что доказывает некоторые противоречия ведения налогового учета. По нашему мнению, налоговый учет необходимо рассматривать как систему, поскольку информация, отражаемая в налоговой отчетности, проходит три основных этапа (рис. 1).



Рис. 1. Этапы прохождения налоговой информации

Каждый из этих этапов подкрепляется государственными законами или нормативно-правовыми актами. Так, в Республике Казахстан этап определения входящей информации как объекта налогообложения основывается на кодексе Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет». Этап отражения объекта налогообложения в налоговом учете, не имеет отдельной законодательной основы, а рассматривается в НК РК. Этап формирования и представления налоговой отчетности частично основывается на налоговом кодексе и частично на правилах составления налоговой отчетности. Интересен тот факт, что налоговым Законодательством Республики Казахстан (РК) жестко регламентируется процесс налогообложения и требования к составлению и представлению налоговой отчетности, тогда как права и методы ведения налогового учета оставляются за

налогоплательщиком. Такой факт порождает новые проблемы в области организации налогового учета предприятиями и контроля со стороны налоговых органов налоговой информации, что зачастую приводит к конфликтам интересов между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также подрывает доверие к правомерности действий налоговых органов при налоговой проверке.

Следует отметить и то, что сотрудникам налоговых органов в период проведения документальных налоговых проверок приходится каждый раз изучать и вникать в строение системы налогового учета предприятия, на что уходит немало затрат времени и труда.

По нашему мнению, следует разработать единую методологию организации системы налогового учета предприятия для основных групп налогоплательщиков (группа акционерных обществ и крупных товариществ, группа средних предприятий, группа малых предпринимателей), что позволит систематизировать как сам налоговый учет, так и подходы к организации налоговых проверок. Таким образом, нами предлагается разработать и принять закон «О налоговом учете и налоговой отчетности», что обеспечит полную однообразную, систематичную организацию налогового учета казахстанскими предприятиями. Данный закон должен отражать следующие глава и статьи.

- Глава 1. Общие положения:
 - Статья 1. Основные понятия, используемые в настоящем Законе.
 - Статья 2. Сфера действия настоящего закона.
 - Статья 3. Законодательство Республики Казахстан о налоговом учете и налоговой отчетности.
- Глава 2. Система налогового учета и налоговой отчетности.
 - Статья 4. Цель налогового учета и налоговой отчетности.
 - Статья 5. Принципы и основные качественные характеристики налогового учета и требования налоговой отчетности.
 - Статья 6. Система бухгалтерского учета.
 - Статья 7. Документация системы бухгалтерского учета.
 - Статья 8. Документация налогового учета:
 - ◆ П. 1. Налоговое заявление.
 - ◆ П. 2. Налоговый регистр.
 - Статья 9. Организация налогового учета.
 - Статья 10. Руководитель отдела налогового учета.
 - Статья 11. Право подписи финансовых и налоговых документов.
 - Статья 12. Хранение налоговой документации.
 - Статья 13. Тайна налоговой информации.
 - Статья 14. Правила налогового учета.
- Глава 3. Налоговая отчетность:
 - Статья 15. Элементы налоговой отчетности.
 - Статья 16. Особенности установления налоговой отчетности по корпоративному подоходному налогу.
 - Статья 17. Особенности установления налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость.
 - Статья 18. Особенности установления налоговой отчетности по индивидуальному подоходному налогу и социальному налогу.
 - Статья 19. Порядок отзыва налоговой отчетности.
 - Статья 20. Внесение изменений и дополнений в налоговую отчетность.
 - Статья 21. Продление сроков представления налоговой отчетности уполномоченным органом.
 - Статья 22. Продление сроков представления налоговой отчетности налоговым органом.
 - Статья 23. Правила ведения раздельного налогового учета.

- Глава 4. Регулирование системы налогового учета и налоговой отчетности:
 - Статья 24. Государственное регулирование системы налогового учета и налоговой отчетности.
 - Статья 25. Налоговая проверка.
 - Статья 26. Условия сертификации кандидатов в профессиональные бухгалтеры.
 - Статья 27. Лишение свидетельства об аккредитации.
 - Статья 28. Внутренний аудит (контроль).
- Глава 5. Заключительные положения:
 - Статья 29. Ответственность за нарушение законодательства Республики Казахстан о налоговом учете и налоговой отчетности.
 - Статья 30. Переходные положения.

После того, как будет принят данный закон, найдут решения многие вопросы и проблемы. К ним можно отнести для налогоплательщиков:

- четкое понимание налогового законодательства;
- единообразии методов организации налогового учета (в группе);
- использование установленных форм регистров налогового учета;
- системность представления налоговой документации представителям налоговых органов;
- возможность конкретизированного обсуждения налоговых проблем по группам налогоплательщиков;
- снижение уровня недоверия к налоговым органам.

Для налоговых органов, при организации выездных документальных налоговых проверок:

- снижение затрат труда и времени на понимание действующей системы налогового учета предприятия;
- системность организации налоговых проверок групп налогоплательщиков;
- возможность формирования шаблона налоговых проверок;
- исключение необходимости подготовки индивидуального подхода для проведения налоговых проверок.

Практика организации налогового учета на постсоветском пространстве показывает основные три модели организации налогового учета на предприятиях. Каждая модель имеет свои плюсы и минусы, так как организация налогового учета в компаниях различных сфер деятельности диктует рассмотрение данного вопроса индивидуально к каждой компании.

Первая модель «Абсолютный налоговый учет» (параллельная (автономная) система налогового учета) подразумевает организацию налогового учета путем использования самостоятельных регистров налогового учета, при этом налоговый учет организуется параллельно бухгалтерскому (рис. 1) [4; 5; 6; 7; 8]. При использовании данной модели аналитические регистры налогового учета составляются на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством, и представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период. Преимуществом данной модели является то, что она дает реальную возможность получать данные для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров. При этом исключаются ошибки в исчислении налоговой базы, поскольку показатели налоговых регистров формируются в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета. Взаимодействие двух систем учета при использовании этой модели сводится к минимуму. Общими для бухгалтерского и налогового учета являются лишь данные первичных документов. Вместе с тем, такое параллельное ведение двух видов учета требует значительных затрат, связанных с необходимостью

создания в организации отдела или группы налогового учета, привлечения высококвалифицированных специалистов для разработки налоговых регистров, системы документооборота и программных продуктов, модернизации учетного процесса и вычислительной техники. Такие затраты могут позволить себе только крупные организации, где могут быть созданы (или уже имеются) внутренние налоговые службы или отделы налогового учета как обособленные структурные подразделения организации [4; 5; 7]. Наиболее важным достоинством рассматриваемого способа является его полная независимость от ведения бухгалтерского учета. Ведь ни для кого не секрет, что налоговый и бухгалтерский учет сильно разнятся, а со временем, как показывает история и практика налогообложения, эти различия станут еще более весомыми [2].

Вторая модель организации налогового учета подразумевает корректировку данных бухгалтерского учета в целях организации налоговой отчетности (рис. 2). В мировой практике такую модель еще называют континентальной (европейской), используют во Франции, Испании, Германии, Швейцарии и многих других странах Европейского союза. При этом регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами, необходимыми для определения налоговой базы. Такая модель учета позволяет снизить объем работы сотрудников бухгалтерских служб, поскольку и для бухгалтерского, и для налогового учета используются одни и те же регистры [4; 5; 6; 7; 8].

Вместе с тем комбинированные регистры могут быть использованы в налоговом учете только в тех случаях, когда порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета. Например, при наличии дополнительных реквизитов бухгалтерские регистры, отражающие расходы, связанные с производством и реализацией, в том числе не принимаемые для целей налогообложения, могут использоваться в налоговом учете. Однако в тех случаях, когда требуется определить стоимость приобретенных материально-производственных запасов или основных средств, учесть убыток от реализации основных средств или по операциям уступки права требования, согласно правилам бухгалтерского учета и налогового законодательства, либо когда организация выбирает разные способы начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам для целей бухгалтерского и налогового учета, применять комбинированные регистры практически невозможно. К тому же неопределенность количества и состава операций, подлежащих корректировке, создает предпосылки для совершения ошибок [5; 7; 8].

На основе опыта разработки и внедрения систем налогового учета на различных предприятиях данный подход является наиболее эффективным с точки зрения обеспечения достоверности учетных данных и минимизации трудозатрат учетных работников, позволяя в наибольшей степени устранить различия между бухгалтерским и налоговым учетом. Таким образом, данный подход является наиболее целесообразным из трех имеющихся, оптимально сочетая в себе достоинства и недостатки других подходов. Такая модель, построенная на принципе единой системы бухгалтерского учета как целостного образования, включает в себя совокупность учетных процедур и расчетных операций для целей налогообложения как одного из элементов этой системы [4]. Однако некоторые авторы считают,

что сложностью данной модели является разработка таких комбинированных регистров ведения учета [3].

Третьей моделью организации налогового учета является комбинированная модель бухгалтерского учета для целей налогообложения (рис. 3). В данной модели используются регистры и бухгалтерского, и налогового учета. В том случае, если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета, целесообразно применять бухгалтерские регистры. Налоговые регистры вообще можно не вести [4; 5; 6; 7; 8]. В ст. 56 НК РК пишется, что налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности [1].

В отличие от модели 2, в данной модели основанием для составления аналитических регистров налогового учета являются не первичные учетные документы, а регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки. Такая модель позволяет в максимальной степени использовать данные бухгалтерского учета и, в конечном счете, сближает две системы учета. В ее основе лежат регистры бухгалтерского учета, обеспечивающие возможность рационально, с наименьшими финансовыми затратами вести оба вида учета [2; 5]. Третью модель налогового учета также называют англо-американской, ее используют в США, Канаде, Австралии, Нидерландах и др.

Анализ мнений различных авторов показывает различия в подходах определения наиболее эффективной модели организации налогового учета компании. Тем самым нельзя утверждать о полной обоснованности эффективности той или иной модели. По нашему мнению, необходимо рассмотреть применение каждой модели комплексно, с учетом параметров, раскрывающих суть эффективного использования конкретной модели при использовании всех технико-экономических возможностей нашего времени.

К технико-экономическим параметрам компании необходимо отнести:

- кадровый потенциал, поскольку именно профессионализм и компетентность каждого работника определяет, насколько оперативно компания может внедрить технические новшества в управление компанией;
- программное обеспечение подразумевает создание наиболее оптимальной программы для организации эффективной модели налогового учета компании;
- компьютерное оснащение. Необходимо осознавать, что внедрению нового программного обеспечения зачастую сопутствует внедрение новых периферийных устройств (мобильных/планшетных компьютеров, дополнительных информационных средств).

Если учесть, что в системе бухгалтерского учета компании (акционерные общества, крупные товарищества с ограниченной ответственностью) работают высококвалифицированные и профессиональные работники, знающие законодательно-правовые акты как финансового, так и налогового учета, использующие наиболее современные технические средства компьютерной техники и применяющие специально разработанную программу для ведения налогового учета (о которой мы расскажем ниже), ставящие цели дальнейшего развития и расширения своего бизнеса, следует применять абсолютную модель налогового учета.

Если компания является субъектом малого бизнеса и работает на основе патента, или использует упрощен-

ную систему налогообложения, ей нет необходимости организовывать бухгалтерский учет, поскольку такой индивидуальный предприниматель уплачивает лишь сумму налога, исчисленную от заявленной суммы дохода, что обосновывает использование абсолютной модели налогового учета таким индивидуальным предпринимателем.

Если компания является субъектом среднего бизнеса, работающая по одному направлению, стремящаяся к расширению, а не к развитию, ей следует применять корректировочную модель организации налогового учета. Постольку поскольку на организацию налогового учета однотипной коммерческой деятельности достаточно иметь хороших двух бухгалтеров, которые грамотно организуют финансовый (бухгалтерский) учет, зная в дальнейшем, какие суммы должны облагаться налогом.

Мы не стали глубоко рассматривать компании, использующие специальный налоговый режим, организующие свою деятельность в специальных экономических зонах, некоммерческие организации, поскольку они уплачивают очень маленькую сумму налога, что является показателем использования такими организациями абсолютной модели налогового учета. Но если у таких компаний имеются обороты, приближенные к среднему бизнесу, то у них есть необходимость применения корректировочной модели организации налогового учета.

Так как мы рассматриваем организацию налогового учета групп крупных предприятий, в которых целесообразней применять абсолютную модель налогового учета, представляем организацию данной модели в разрезе организации системы налогового учета. Нами предлагаются:

- во-первых, обучение (переобучение) всех работников системы бухгалтерского учета на предмет знания организации налогового учета в соответствии с налоговым законодательством РК, для деятельности, осуществляемой конкретной компанией;
- во-вторых, использование рабочего плана счетов, с выделением субсчетов налогового учета;
- в-третьих, создание специальных аналитических налоговых документов (регистров налогового учета) в том программном обеспечении, который используется компанией.

Таким образом, будет достигнута максимальная эффективность внедрения налогового учета компании, поскольку одной из наиболее сложных проблем организации является определение налогооблагаемой базы, которая должна формироваться на основе первичных документов.

Если учесть, что наши предложения будут внедрены в процесс организации налогового учета, система налогового учета для крупных предприятий будет выглядеть следующим образом (рис. 2). Из внешней среды поступает прямая (непосредственная) и косвенная информация. Косвенная информация заключается в изменениях, вносимых в налоговую систему РК посредством внесения изменений в законодательно-нормативные налоговые акты. Прямая (непосредственная) информация – это информация, необходимая для осуществления хозяйственных операций.

При учете того, что все работники системы бухгалтерского учета ознакомлены с налоговым законодательством РК и полностью изучили налоговую учетную политику компании, каждый из них в момент перенесения данных с первичных документов на счета системы учета будут отправлять данные на соответствующие финансовые либо налоговые счета.

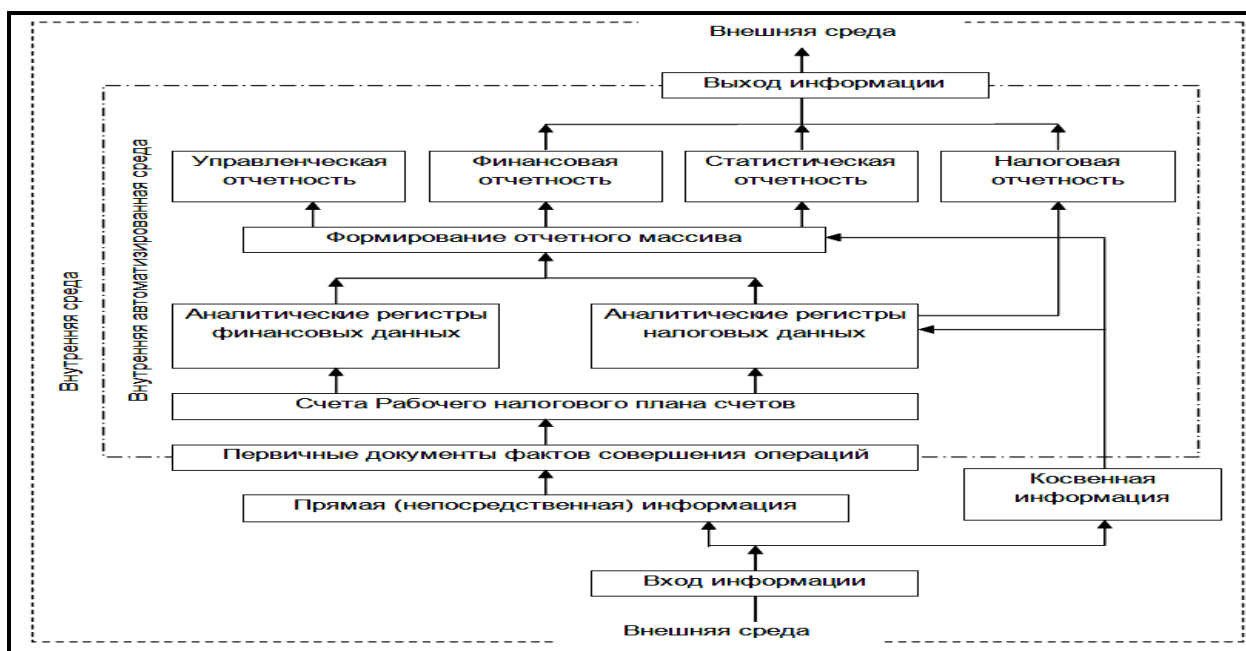


Рис. 2. Система абсолютного налогового учета группы акционерных обществ и крупных товариществ

Таким образом, внесенные однажды в автоматизированную систему бухгалтерского учета данные будут перетекать из одного аналитического документа в другой, в конце которого будет отчетность. Необходимо отметить, что должны быть организованы специальные налоговые регистры, данные которых будут формироваться при проведении операций на счетах. Проблема заключается только в том, чтобы программисты смогли перевести предложенные регистры на язык программного обеспечения, используемого предприятием.

После внедрения данных первичной документации, автоматизированная система разнесет учетные данные по счетам, сформирует финансовую, статистическую, управленческую отчетность в массиве отчетностей, а также налоговую отчетность на основе регистров налогового учета. Внутренняя автоматизированная среда основывается на учетную и налоговую учетную политику, которые были приняты предприятием, однако для оперативного реагирования на изменения законодательства, косвенная информация воздействует на формирование того либо иного информационного блока.

Следует отметить, что первичные документы стоят на границе внутренней автоматизированной и внутренней среды, поскольку в данное время имеются электронные устройства, заменяющие бумажный носитель, а также планируется полностью перейти на электронные первичные документы, что сократит время внесения данных в систему бухгалтерского учета.

Литература

1. О налогах и других обязательных платежах в бюджет [Электронный ресурс] : кодекс Республики Казахстан (с изм. и доп. на 1 января 2012 г.). URL: <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx>
2. Абрамова И.В. и др. Налоговый учет [Текст] / И.В. Абрамова, Р.Ф. Князев, М.П. Кочкин, Л.И. Малявкина, Н.И. Шишкоедова. – М., 2002.
3. Калинина Е.М. и др. Расчет налога на прибыль: Регистры бухгалтерского учета – регистры налогового учета – декларация налога на прибыль [Текст] / Е.М. Калинина, А.В. Воронин, Ю.Л. Мошкин. – М., 2002.

4. Нестеренко Н.А. Налоговый учет [Текст] / Н.А. Нестеренко, Е.С. Цепилова. – Ростов н/Д, 2008.
5. Попонова Н.А. и др. Организация налогового учета и налогового контроля [Текст] : учеб. пособие / Н.А. Попонова, Г.Г. Нестерова, А.В. Терзиди. – М., 2006.
6. Севастьянова Т.В. Налоговый учет в системе управления финансами организации [Текст] : автореф. дис... канд. экон. наук : 08.00.10. – М., 2005.
7. Тюмина М.А. Налоговый учет и отчетность [Текст] : учеб. пособие / М.А. Тюмина – Ростов н/Д, 2008.
8. Худолеев В.В. Формирование налогового учета в России [Текст] : автореф. дисс... канд. экон. наук : 08.00. – М., 2005.

Ключевые слова

Налоговый учет; система; счета налогового учета; налоговая учетная политика; регистры налогового учета; налоговая отчетность.

Жакипбеков Динмухамед Сапарович

РЕЦЕНЗИЯ

Данная статья является оригинальной и актуальной, в ней рассмотрены такие практические вопросы как этапы прохождения налоговой учетной информации, методологическое обеспечение налогового аудита, построение системы абсолютного налогового учета крупных компаний.

Автор, сделал большой шаг в теории и практике. Была научно-практически обоснована необходимость принятия Закона «О налоговом учете и налоговой отчетности», а также представлены основные главы и статьи, которые должны найти свое отражение в данном документе.

В статье рассмотрены различные подходы организации налогового учета, с представлением мнений различных авторов и школ учетной науки, однако автор на основе изученного представил свою систему организации налогового учета. Им выявлена необходимость и предпочтительность использования той или иной системы учета для различных групп индивидуальных предпринимателей и юридических лиц. Таким образом, была предложена система абсолютного налогового учета группы акционерных обществ и крупных товариществ.

По нашему мнению, статья в достаточной степени нова с точки зрения теории, и необходима, с точки зрения практики. Тем самым рекомендуем для публичной печати в научном журнале.

Суйц В.П., д.э.н., профессор, зав. кафедрой учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова