

ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И ЕГО СВЯЗЬ С УЧЕТНОЙ СИСТЕМОЙ

А.К. Алипова – ст. преподаватель

Восточно-Казахстанский государственный университет им. С. Аманжолова

В настоящий момент в Республике Казахстан продолжает совершенствоваться налоговое законодательство, а вместе с ним актуальными остаются вопросы развития налогового учета. Налоговый учет отделился от бухгалтерского, в котором последнее время происходят изменения нормативно-правовых актов.

Ключевые слова: *налоговый учет, учетная система, бухгалтерский налоговый учет, смешанный налоговый учет, абсолютный налоговый учет.*

Экономические реформы в Казахстане начинали проводиться в условиях системного кризиса. Действующее налоговое законодательство

в Республике Казахстан часто изменялось, что создавало некоторую запутанность и сложность для исполнения налогоплательщиками. Иногда

даже представители налоговых органов не знали, на какой нормативный документ нужно сослаться, чтобы получить правильный ответ на поставленные вопросы.

В этих условиях в республике возникла проблема правильного ведения учета налогов, и стало актуальным изучение сущности налогового учета. Именно поэтому налоговый учет, обособившись из всей учетной системы, стал самостоятельным видом учета, наряду с управленческим и финансовым. Другими словами, налоговый учет стал формироваться, отделившись от учета бухгалтерского, который являлся для него первичным.

С начала 1995 г., т.е. с момента появления в казахстанском финансовом законодательстве первых элементов налогового учета, и до наших дней данная специализированная система прошла несколько этапов становления и развития.

Для выполнения задач и функций налогового учета налоговое законодательство определило специальные приемы и способы (категориальные, содержательные, формально-технические), которые в совокупности образуют взаимосвязанную методологию налогового учета как такового.

К сожалению, в настоящий момент в налоговом законодательстве отсутствует нормативный документ, который в унифицированном виде предусмотрел бы все методы осуществления налогового учета.

В общем виде, под налоговым учетом понимается учет, осуществляемый с целью формирования полной и достоверной информации, которая необходима для налогообложения, о порядке учета хозяйственных операций, проводимых в течение налогового периода, а также с целью обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля над правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогов в бюджет.

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

В экономической литературе определение налогового учета трактуется с двух точек зрения:

1) налоговый учет, в широком смысле слова, выступает в виде процесса фиксации имущества налогоплательщика, совершаемых им хозяйственных операций и результатов с целью определения налогов, необходимых для внесения в бюджет. С этих позиций налоговый учет можно рассматривать, как и любой учет, в том числе статистический и бухгалтерский, если они

связаны с налогообложением [1: С. 9]. Иными словами, в случае, когда бухгалтерский учет используется для исчисления суммы налога, подлежащей взносу в бюджет, он начинает выполнять две функции: учетно-финансовую – основную и учетно-налоговую – вспомогательную;

2) налоговый учет, в узком смысле слова, – это специализированная система, применяемая исключительно в случаях, когда бухгалтерский учет не может использоваться для расчета сумм налогов, причитающихся для внесения в бюджет [1: С. 9].

Такой подход позволяет выделить налоговый учет в “чистом виде”, то есть в качестве самостоятельной и независимой системы финансовых отношений.

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

- бухгалтерский налоговый учет;
- смешанный налоговый учет;
- абсолютный налоговый учет.

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.

В налоговом законодательстве содержатся положения и нормы, регламентирующие порядок и условия ведения налогового учета.

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.

Ведение налогового учета позволяет решать государству в лице его фискальных органов целый ряд задач, чего невозможно было бы добиться, используя только систему бухгалтерского учета.

Следовательно, налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым кодексом.

Характеризуя систему налогового учета в целом, отметим, что ее показатели формируются организацией самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. последовательно от одного налогового периода к другому. Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного налогового периода на основе данных налогового учета. При этом данные налогового учета должны отражать:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по корпоративному подоходному налогу.

В современном налоговом законодательстве Республики Казахстан для всех отраслей народного хозяйства существует единая налоговая база. Объектами налогообложения, независимо от форм организации бизнеса, являются доходы, имущество, потребление. Такая база налогообложения способствует унификации налогов и является обязательным условием вхождения в мировое экономическое сообщество.

Как известно, нынешний налоговый учет РК представляет собой декларации, расчеты по видам налогов и приложений к ним, предусмотренные Налоговым кодексом. Бухгалтерская или финансовая служба предприятий и организаций при исчислении текущих платежей параллельно ведет аналитический учет для выведения финансового результата по данным налогового учета, который найдет отражение в декларации

о совокупном годовом доходе и проведенных вычетах. В налоговом учете облагаемая база для исчисления налога определяется независимо от полученного финансового результата по данным бухгалтерского учета.

Особенность бухгалтерского учета заключается в том, что налоговый учет помогает провести объективный экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций. Являясь основным стержнем учетной системы, налоговый учет позволяет налогоплательщику правильно определить свои доходы и расходы, а также рассчитать финансовый результат по итогам года.

В Казахстане сейчас выходит много изданий, посвященных налоговому учету, но в разных источниках приводятся разные методики, которые следовало бы свести к общему. Определенные затруднения для бухгалтеров вызывает необходимость производить расчеты, связанные с определением дохода по бухгалтерскому и налоговому учету.

Вопросы определения доходности всегда являлись важными для налоговой системы. К примеру, еще в ранее действующем казахстанском стандарте бухгалтерского учета № 11 “Учет по подоходному налогу” было сказано, что бухгалтерский доход – это доход или убыток от обычной деятельности и чрезвычайных ситуаций юридического лица до вычета налогового платежа, причитающегося с дохода и рассчитывается как разность между доходами и расходами, определяемыми в соответствии со стандартами бухгалтерского учета. Согласно нынешним условиям деятельности организаций, стандарты бухгалтерского учета допускают альтернативные методы признания доходов и расходов.

В соответствии с налоговым законодательством налогооблагаемый доход не предусматривает альтернативных методов в налоговом учете. Изменение в методике определения налогооблагаемого дохода может производиться в зависимости от государственной налоговой политики.

Таким образом, разница в определении бухгалтерского дохода и налогооблагаемого дохода является результатом разных требований налогового законодательства и стандартов бухгалтерского учета.

В зависимости от различных причин эти различия бывают постоянными и временными.

Постоянные различия – это различия между налогооблагаемым и бухгалтерским доходом, которые возникают в текущем отчетном периоде и не аннулируются в последующих отчетных

периодах. Причина возникновения постоянных разниц заключается в том, что часть статей доходов и расходов, учитываемых при расчете бухгалтерского дохода, не учитываются при расчете налогооблагаемого дохода. К этим разницам относятся: курсовые разницы по валютным операциям; затраты на возмещение командировочных, представительских и аналогичных им расходов сверх норм, установленных правительством Республики Казахстан; расходы, вызванные несоблюдением требований по охране окружающей среды, и другие, установленные налоговым законодательством.

Временные разницы возникают в результате того, что часть статей доходов и расходов, учитываемых при расчете бухгалтерского дохода в одном отчетном периоде, учитывается в другом отчетном периоде при расчете налогооблагаемого дохода. Временные разницы, возникшие в одном отчетном периоде, аннулируются в последующих отчетных периодах. Перечень временных разниц устанавливается налоговым законодательством.

Временные разницы возникают в результате:

- различия в подходах определения момента признания дохода и расхода;
- различий в определении амортизационных отчислений основных средств;
- осуществления расходов по ремонту основных средств сверх ограничения, установленного налоговым законодательством, то есть более 10% от их балансовой стоимости и др.

Информация о природе постоянных и временных разниц является полезной для пользователей финансовой отчетности. Учет и метод отражения в финансовой отчетности этих разниц различен. Постоянные разницы учитываются в отдельных ведомостях налогового учета и подлежат раскрытию в пояснительной записке к финансовой отчетности. Временные разницы учитываются путем определения и отражения в бухгалтерском учете налогового эффекта от сумм этих временных разниц.

Для бухгалтерского учета доходов в Типовом плане счетов предусмотрены счета раздела 6 “Доходы” [2: С. 138-140].

В данный раздел входят следующие подразделы:

- 6000 – “Доход от реализации продукции и оказания услуг”;
- 6100 – “Доходы от финансирования”;
- 6200 – “Прочие доходы”;
- 6300 – “Доходы, связанные с прекращаемой деятельностью”;
- 6400 – “Доля прибыли организаций, учитываемых по методу долевого участия”.

Доход – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами лиц, участвующих в капитале. В конце отчетного периода счета данного раздела закрываются на счета группы 5410 “Прибыль (убыток) отчетного года”.

Необходимо иметь в виду, что состав доходов, включаемых в СГД, значительно отличается от состава доходов, формируемых по данным бухгалтерского учета. Из этого следует, что доходы в налоговом учете формируются фактически вне сферы действия и правил бухгалтерского учета, то есть оперативно [3: С. 3].

Помимо этого, существует еще много неясностей при расчете доходности и результативности деятельности организаций. Практика показывает, что отдельные предприятия “изобретают” свои методы расчета доходности. Поэтому в данном направлении целесообразно выработать единые требования. Изложенное доказывает, что вопросы налогового учета финансовых результатов являются актуальными для дальнейшего исследования.

Литература

1. Султанова Б.Б., Абишева Ж.А. Налоговый учет. – Алматы: Lem, 2004.
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета от 23.05.2007г. №185 // Налоговый вестник. – 2007. – №20-21 (254-255), май. – С.127-147.
3. Быстрова А. Учет доходов // Бухгалтерский учет на практике. – 2008. – №1(50), январь. – С.3.