

Анашева Ж.Ж.,  
**12 ХҚЕС-ке сәйкес  
корпоративтік табыс  
салығының қаржылық есебін  
жүргізу тәртібі**

Салықтар, нарықтық экономика жағдайында мемлекеттің қаржылық ресурстарын қалыптастыра отырып, экономикалық өсу мен өнімдердің сапасын жақсартуға мүмкіндік жасауы тиіс. Кез келген мемлекеттің негізгі салық түрі корпоративтік табыс салығы болып табылады. Айыппұлдар мен өсімпұлдарды есептеуге дейінгі түрде артық төлемеу үшін салықтарды дұрыс есептеу мен төлемдік тәртіпті сақтау және салықтық есепті уақытында ұсыну керек. Салықтарды дұрыс және сауатты есептеу бухгалтерлік есеп пен салықтық заңнаманың терең білімдерін талап етеді. Осыны ескере отырып, берілген мақалада 12 ХҚЕС-ке сәйкес корпоративтік табыс салығының қаржылық есебін жүргізу тәртібі қарастырылды. Сонымен қатар, салық заңнамасы мен бухгалтерлік есеп талаптары сәйкес келмегендіктен салық салудың методологиялық базасы толығымен жетілдірілмеген. Осыған байланысты көптеген мәселелер де қарастырылған.

**Түйін сөздер:** корпоративтік табыс салығы, халықаралық қаржылық есептілік стандарты, салық салынатын табыс, уақытша айырма, тұрақты айырма.

Anasheva Zh.Zh.  
**Accounting corporate income tax  
in accordance with IAS 12**

In a market economy, taxes are main source of funding for the state. The funds give the State an opportunity to carry out social policies, including providing material assistance to those sectors and groups of the population who are unable to secure their existence at a minimum. One of the most common types of taxes of any state is the corporate income tax. In this regard, the present article describes the issues that arise in real business transactions, taking into account corporate income tax, their calculus. And also because of the imperfection of the methodological basis of taxation, with the tax and accounting laws often do not coincide, and the changes in taxation affect virtually procedure of recording of tax payments.

**Key words:** corporate income tax, IAS, taxable income, temporary and permanent differences.

Анашева Ж.Ж.  
**Ведение бухгалтерского учета  
корпоративного подоходного  
налога в соответствии  
с МСФО 12**

В условиях рыночной экономики налоги являются основным источником финансирования деятельности государства и содержания его аппарата. Денежные средства, собранные посредством налогов, дают государству возможность проводить социальную политику, в том числе оказывать материальную помощь тем слоям и группам населения, которые не в состоянии обеспечить своё существование на минимальном уровне.

Одним из распространенных видов налогов любого государства является корпоративный подоходный налог. В связи с этим в настоящей статье раскрываются вопросы, возникающие в реальных хозяйственных операциях при учете корпоративного подоходного налога, их исчисление. А также из-за несовершенства методологической базы налогообложения требования налогового законодательства и бухгалтерского учета часто не совпадают, а происходящие изменения в налогообложении практически не затрагивают порядок отражения в учете налоговых платежей.

**Ключевые слова:** корпоративный подоходный налог, МСФО, налогооблагаемый доход, временные разницы, постоянные разницы.

**12 ХҚЕС-КЕ СӘЙКЕС  
КОРПОРАТИВТІК  
ТАБЫС САЛЫҒЫНЫҢ  
ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕБІН  
ЖҮРГІЗУ ТӘРТІБІ**

*12 ХҚЕС-ына сәйкес* салық салынатын пайда немесе салықтың залал – салық органдары белгілеген ережелерге сәйкес анықталатын кезең ішіндегі пайда не залал, осыған байланысты пайдаға салынатын салық төленеді. *12 ХҚЕС-ына сәйкес* салық төлеуге кететін шығындтар немесе салық өтемінен түскен кіріс – ағымдағы салыққа немесе кейінге қалдырылған салыққа қатысты кезең ішіндегі таза пайданы немесе залалды есептеуге қосылатын агригатталған сома. Пайдаға салынатын салықтарды есептеудегі басты мәселе қазіргі және келешектегі салық салдарын есепке алу болып табылады. 12 ХҚЕС-ның талабына сәйкес бухгалтерлік есеп пен салық есебі арасында салық базасын анықтау кезінде айырмашылықтар пайда болады. Яғни есепті кезеңдегі салық салынатын табыс пен бухгалтерлік пайда арасында айырмашылық болады. Себебі кейбір кіріс және шығыс баптары салық салынатын табысқа жатқызылатын есепті кезең бухгалтерлік пайдаға жататын кезеңмен сәйкес келмейді. Бұл айырмашылықтар өздерінің мәні мағынасы, алатын орындарына байланысты тұрақты және уақытша айырмашылық болып бөлінеді [1].

Корпоративтік табыс салығын есептеу барысында ең алдымен жиынтық табыс сомасы есептеліп, содан соң одан шығыстар шегеріледі. Салықтарды есепке алу бухгалтерлік есеп шоттарының жұмыс жоспарының «Қысқа мерзімді міндеттемелер» бөліміндегі 3100 «Салықтар бойынша міндеттемелер» бөлімшесінде жүргізіледі. Оның ішінде 3110 «Корпоративтік табыс салығы» шоты арқылы оның бухгалтерлік есебі жүзеге асырылады.

Келесі кестеде КТС бойынша ұйымда жүргізілген түрлі шаруашылық операциялардың бухгалтерлік жазбалары сипатталып, көрсетілген. Корпоративтік табыс салығының ұйымдағы бухгалтерлік есебі осы шоттар бойынша жүзеге асырылады.

Кейінге қалдырылған салықтың есебі үшін 4310 «Корпорациялық табыс салығы бойынша кейінге қалдырылған салық міндеттемелері» шоты арналған. Бұл шотта бухгалтерлік және салық есебінің талаптарындағы айырманың нәтижесінде пайда болған уақытша сомалары көрсетіледі.

## 1-кесте – Корпоративтік табыс салығы бойынша шоттар корреспонденциясы

№	Шаруашылық операция мазмұны	Дебет	Кредит
1	Төлеу көздерінен корпоративтік табыс салығы ұсталды	3310,3390	3110
2	Корпоративтік табыс салығы есептелді	7710	3110
3	Маңызды қателерді түзету, ұйымның есеп саясатындағы өзгерістерге байланысты бөлінбеген пайданың бастапқы сальдосы өзгергенде, КТС-ға түзету енгізу: - Артуы - Кемуі	5420 3110	3110 5420
4	Тоқтатылған қызмет табысынан корпоративтік табыс салығының есепке алынуы	7510	3110
5	Уақыт айырмасын жойған кезде пайда болған, есептегі кезеңде төленуге тиісті корпоративтік табыс салығы	4310	3110
6	Корпоративтік табыс салығы бюджетке аударылғанда	3110	1030

Бухгалтерлік есепте табыс пен зиян есеп саясатында қаралған және есеп стандарттарымен қарастырылған қағидасы бойынша қаржылық-шаруашылық қызметінің нәтижесі анықталады. Салықтық есепте табыс пен зиянның сомасы бухгалтерлік есепте көрсетілген сомамен салыстырылып, солардың арасындағы айырмасына тиісті түзетулердің көмегімен анықталады. Бұл жағдайда мынаны ескерген жөн: салық есебінде жиынтық жылдық табыстан ұстап қалулар туралы, сондай-ақ табыстар туралы сату кезіндегі құнын, сондай-ақ ақша құнсыздануына түзетулерді есепке ала отырып амортизациялауға жатпайтын дебиторлық берешектердің өсуі; кәсіпкерлік қызметті шектеуге келіскені және кәсіпорынды жапқаны үшін тағы басқалары жөнінде хабарлама қалыптасады; бұл хабарламада салық салынатын табыс сомалары және бюджетке төленуге тиісті занды тұлғалардан алынатын табыс салығының сомалары туралы бухгалтерлік әрі салық есебі деректері арасындағы берешекке әкеп соғады. Бухгалтерлік және салық есебі арасындағы мәліметтердің теңдігін сақтау оңай шара емес, өйткені олардың арасында тұрақты және уақытша сипаттағы айырмашылықтары болады. Осының нәтижесінде уақытша және тұрақты айырмашылықтар, сондай-ақ уақытша айырмашылықтардан салықтық тиімділік туындайды.

Тұрақты айырмашылықтар – бұл ағымдағы есепті кезеңде туындайтын және бұдан кейінгі есепті кезеңдерде жойылмайтын, салық салынатын және бухгалтерлік табыстар арасындағы айырмашылықтар. Тұрақты айырма ретінде келесі мысалды келтіруге болады:

- жылдық жиынтық табыспен де, шаруашылық жүргізуші субъектінің кәсіпкерлік қызметімен де байланысты емес шығыстар, бұл аталған шығыстар бухгалтерлік есепте шығысқа жатқызылады, ал салық есебінде олар шегерім ретінде танылмайды;

- бюджетке төленетін айыппұл санкциялары бухгалтерлік есепте жылдық табыстан шегеріледі, ал салық есебінде ол шегерілмейді;

- нормадан жоғары белгіленген іс-сапар мен өкілдік шығындары бухгалтерлік есепте кезең шығыстарына жатқызылады, ал салық есебінде ол шегерім құрамына енгізілмейді;

- қоршаған ортаны ластаудан тазартуға кеткен шығындар бухгалтерлік есепте кезең шығыстарына жатқызылады, ал салық есебінде ол жылдық жиынтық табыстан шегеруге жатпайды;

- сыйақы бойынша шығыстар толық көлемде бухгалтерлік есепте шығысқа жатқызылады, ал салық есебінде – белгіленген шектеулер шегінде ғана ескеріледі;

- несие бойынша, соның ішінде қаржылық лизинг бойынша да, депозит бойынша да, сондай-ақ сенімді басқаруға алынған мүліктер бойынша да ҚР-ның Ұлттық банкісінің белгілеген қайта қаржыландыру коэффициентінің 1,5-ке еселенген ресми мөлшерлемесінің шегіндегі сомасымен есептейді. Ал егер де ол шетелдік валютада орналастырылса, онда Лондондық банкаралық нарықтың 2-ге еселенген мөлшерлемесінің негізінде есептелінеді. Жоғарыда келтірілген шектеулерге қосымша, шегеруге жататын несие бойынша марапаттаудың максималды сомасы, келесідей шектеледі:

$$\begin{array}{l} \text{Шегеруге} \\ \text{жатқызылатын және} \\ \text{заңды тұлға резидент} \\ \text{төлейтін сыйақы сомасы} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Төлеу көзінен} \\ \text{алынатын,} \\ \text{марапаттау} \\ \text{сомасы} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Төлем көзінен ұсталатын табыс} \\ \text{салығының мөлшерлемесі (15\%)} \\ \text{КС салығының мөлшерлемесі} \\ \text{(20\%)} \end{array} \quad (1)$$

• сақтандыру пайдасы бухгалтерлік есепте ешқандай шектеусіз шығысқа жатқызылады, ал салық есебінде – ол шегеруге жатпайды, егер ол шегеруге жатқызылған жағдайда класы бойынша өкілетті органдардың белгілеген шегінде ғана жүзеге асуы мүмкін;

• кәсіпкерлік қызметінде пайдаланбайтын объектілердің пайдалануы мен күтіп-ұстау шығыстары бухгалтерлік есепте толық көлемінде шығыс ретінде есептелінеді, ал ол салық есебінде шегерімге жатпайды [2].

Уақытша айырма – бухгалтерлік табысты есептеген кезде кейбір табыс пен шығыс баптарының бір бөлігі бір есептік кезеңде, ал салық салынатын табысты есептеген кезде басқа есептік кезеңде есептелінеді. Сондықтан бірінде болған айырма, екіншіде жойылады.

Бухгалтерлік есепте амортизациялық аударымдар үшін әртүрлі тәсілдер мен нормалар пайдаланылады және ондағы есептелген сома шығын ретінде қабылданады. Салық есебінде тек қалдығын азайту тәсілі пайдаланылады. Сондай-ақ екі есептің пайдаланатын нормасы да әрқилы болуы мүмкін, нәтижесінде салық есебі бойынша объекті толық амортизациялануы мүм-

кін, ал бухгалтерлік есепте ол жалғасуы мүмкін.

• бухгалтерлік есепте негізгі құралды жөндеу шығындарын толық көлемде алады, ал салық есебінде оның құндық балансының 15% тең сомасын ғана алады;

• 15% асқан сомасы негізгі құралдың құндық балансына қосылып, одан амортизация сомасы есептелінеді. Бухгалтерлік есепте мұндай операциялар көрініс таппайды.

• бағалы қағаздарды сатудан жабылмаған зиян оларды сату кезінде пайда болады, сол пайда болған кезеңде бухгалтерлік есепте есептеу әдісі бойынша көрініс табады. Салық есебінде аталған зиянды құнның өсімінің есебінен жабады немесе компенсацияланады, ал егер де ол жабылмаса, онда оның жабу мерзімін үш жылға дейін созады;

• салық бойынша шығыстар, оның ішінде корпоративтік салығын, табыс салығын қоспағанда бухгалтерлік есепте есептеу тәсілі бойынша көрініс табады, ал салық есебінде – шегерімге тек төленген салық қана алынады;

• теріс бағамдық айырма бухгалтерлік есепте толық көлемінде алынады, салық есебінде шегерімге жатқызу үшін шектеулер қойылады:

$$\begin{array}{l} \text{Оң} \\ \text{бағамдық} \\ \text{айырмасы} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Салық салынатын табыстың сомасынан 50\% алынады,} \\ \text{ал ол жылдық жиынтық табыс пен шегерімнің} \\ \text{айырмасынан шығады} \end{array} \quad (2)$$

Айырма сомасы негізінен шектеудің салдарынан пайда болады, ал ол келесі салықтық кезеңдердің іздестіру барсында компенсацияланады. Құрылыс салуға алған несие бойынша бағамның теріс айырмасы оны жүргізудің кезеңдік төлеміне байланысты пайда болады және салық есебінде оның объективтік құны ескерілсе, бухгалтерлік есепте ол шығыс ретінде танылады.

Тұрақты және уақытша айырма шаруашылық жүргізуші субъектінің есеп саясатына бухгалтерлік есептің де, салық есебінің де енгізген өзгерістерінің не түзетулерінің салдарынан болуы мүмкін. Бұл арада тұрақты айырманы келесі есептік кезеңде жоюға болмайды, ал уақытша айырма жойылады. Егер де тиесілі бухгалтер-

лік регистрлеріне салықтық есеп қағидасының зерттеулерін жүргізсе, тұрақты айырманы да, уақытша айырманы да өте жеңіл түрде табуға болады. Уақытша айырма сомасынан салықтық эффектіні бухгалтерлік есепте көрсету және анықтау жолымен оның уақытша айырмасын табады. Салық эффектісі төлеуге жататын немесе кейінге қалдырылатын төлем болып табылады. Халықаралық тәжірибеде жалпы қабылданған пікір бойынша табыстан алынатын салықты сол табысты табу мақсатында жұмсалған шығыс деп есептейді, ал ол шығыс есептеу қағидасына сәйкес, өз кезеңіне қарап, тиесілі пайда болған табыстармен бірге танылады [3].

Есептік кезеңде уақытша айырманың салдарынан пайда болған салық эффектісі «Кейінге

қалдырылған табыс салығы» шотында көрініс табады. Салықтық төлем міндеттемесінің әдісіне сәйкес, олар кезең барысында, өзіне мынаны енгізеді:

- салық салынатын табыстан төлеуге жататын табыс салығын, ал ол әрекет етіп тұрған заңға сәйкес есептелінеді, оның деңгейі былайша анықталады:

$$\text{Бухгалтерлік} \pm \text{Тұрақты} \pm \text{Уақытша табыс айырмасы айырмасы} \quad (3)$$

- уақытша айырманың салықтық эффектісі сол есептік кезеңде не төленеді, не жойылады, оның мөлшерін ағымдағы кезеңнің салықтық мөлшерлемесі бойынша жалпы уақытша айырманың сомасынан анықтайды. Егер де келесі жылға корпоративтік табыс салығының мөлшерлемесі өзгертін болса, онда ол сол өзгерген мөлшерлемесі бойынша алынады.

- кейінге қалдырылған салықтарды осы есептік кезеңге сәйкес етіп түзетеді [4].

Кейінге қалдырылған табыс салығының сомасын есептеу үшін әрбір уақытша айырма бойынша жеке аналитикалық негіздеме жүргізіледі. Аналитикалық тізімдеменің есебі негізінде келесі нысанда жасалады. Уақытша айырмасының сомасының таңбасын салық салынатын табысқа ти-

гізетін әсеріне қарап анықтайды. Өйткені олар салық салынатын табысты азайтуы да, көбейтуі де мүмкін. Таңбаны дұрыс қою үшін, әр уақытта салық есебін бухгалтерлік есептің мәліметімен салыстырып отыру керек. Егер де уақытша айырма жойылған кезде, онда оған қарама-қарсы таңбасы қойылады да, оған келесі шоттар корреспонденциясы жасалады, демек 2810 шоты дебеттеліп, 3110 шоты кредиттеледі. 4310 шоты бойынша көп жағдайда кредиттік қалдық қалады, демек ол келешекте төленетін салықтың міндеттемесін көрсетеді. Сонымен қоса, оның дебеттік сальдосы да болуы мүмкін, егер де күн бұрын төлем жасалса. Бұл кезде оң айырма қалыптасады және ондағы салық эффектісі 2810 шоттың дебеті және 7710 шоттың кредиті бойынша көрініс табады.

#### Әдебиеттер

- 1 12 ХҚЕС «Пайдаға салынатын салықтар».
- 2 Макарьева В.И. Бухгалтерский учет для целей налогообложения: Методология. – Ярославль: Подати, 1997. – 276 с.
- 3 Касьянова Г.Ю. Раздельный учет: бухгалтерский и налоговый – М.: Финансы и статистика, 2000 г. – 563 с.
- 4 Ф.С.Сейдахметова. Қазіргі заманауи бухгалтерлік есеп: Оқу құралы. – Алматы: LEM баспасы, 2008 – 500 б.

#### References

- 1 12 HKES «Paydaga salynatyn salyktar».
- 2 Makaryeva V.I. Bukhgalterskiy uchet dlya tseley nalogooblozheniya: Metodologiya. – Yaroslavl': Podati, 1997 – 276 s.
- 3 Kasyanova G. Razdel'nyi uchet: bukhgalterskiy i nalogoviy-M.: Finansy i statistika, 2000 – 563 s.
- 4 F.S.Seydakhmetova. Kazirgi zamanai bukhgalterlik esep: Oku kuraly. – Almaty: LEM baspasy, 2008 – 500 b.

