

Баймуханова С.Б.,
Султанбекова М.М.

Налоговый учет в условиях бухгалтерского учета по МСФО

Baimukhanova S.B.,
Sultanbekova M.M.

Tax accounting under IFRS accounting

Баймуханова С.Б.,
Султанбекова М. М.

ХҚЕС бойынша бухгалтерлік есеп шартындағы салық есебі

До последнего времени во многих странах прилагались усилия для того, чтобы не разделять полностью налоговый и бухгалтерский учет. Как правило, это был путь поиска компромиссов – где можно поступиться фискальным интересом, а где можно допустить деформацию показателей финансовой отчетности.

Преобразования в экономике и развитие рыночных отношений в Казахстане диктуют применение общепринятого и понятного в мире подхода к составлению финансовой отчетности. Внедрение МСФО способствует переходу казахстанской экономики на качественно новый уровень развития, когда главными ценностями становится благоприятный инвестиционный климат, прозрачность финансовой отчетности, открытость, достоверность финансового положения и результатов деятельности компаний [1]. Все более широкое использование МСФО особенно остро обозначило конфликт бухгалтерского и налогового учета, так как МСФО не допускают никаких компромиссов с налогообложением. По этой причине внедрение МСФО в качестве нормативной основы составления финансовой отчетности неизбежно вступает в конфликт с интересами публичного субъекта – государства в лице налоговых органов.

Ключевые слова: налоговый учет, бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), конфликтные ситуации, Налоговый Кодекс РК, налоги, налоговые органы, разделы баланса, запасы, основные средства.

Until recently, many countries are making efforts to not share completely the tax and accounting. As a rule, it was a way to search for compromises-where you can forgo fiscal interests, and where you can prevent deformation of the financial statements.

Changes in the economy and development of market relations in Kazakhstan dictate the use of conventional and under stand able world approach to financial reporting. IFRS implementation facilitates the transition of the Kazakh economy to a qualitatively new level of development, when the core values becomes a favorable investment climate, transparency in financial reporting, transparency, reliability of financial position and results of operations. The increasing use of IFRS is particularly acute conflict marked the accounting and taxation, as IFRS does not allow any compromises with taxation.

Key words: tax accounting, accounting, international financial reporting standards(IFRS), conflict situations, the Tax Code of the Republic of Kazakhstan, taxes, the tax authorities, Forums balance, stocks, fixed assets.

Соңғы жылдарға дейін көп елдерде бухгалтерлік және салық есебін толығымен ажыратпауға тырысты. Әдеттегідей, ымыраға келу жолдарын іздеу, яғни қазыналық мүддеден бас тарту немесе қаржылық есептілік көрсеткіштерін өзгерту мүмкіндіктерін қарастырды.

Қазақстандағы экономиканы қайта құру және нарықтық қатынастардың дамыту кезеңінде жалпыға бірдей және түсінікті қаржылық есептілікті құру керек болды. ХҚЕС-ті енгізу Қазақстандық экономиканы сапалы, жаңа деңгейге көтеруге себеп болды және басты құндылық болып – жайлы инвестициялық климат, қаржылық есептіліктің айқындылығы, ашықтығы, қаржылық жағдайдың және кәсіпорынның қызметінің нәтижелерінің растығы саналды. ХҚЕС-ті кеңінен қолдану, бухгалтерлік және салық есептерінің қарама-қайшылығын өршіте түсті, өйткені ХҚЕС салық салумен ешқандай келісімге келмейді. Сол себептен, ХҚЕС-тің қаржылық есептілікті құрудағы заңнамалық негізі ретінде енгізуі, көпшілік субъектісі – салық органдары мемлекет атынан, қызығушылықтарымен қақтығыстарға ұшырады.

Түйін сөздер: салық есебі, бухгалтерлік есеп, халықаралық қаржы есептілігінің стандарттары (ХҚЕС), жанжалды жағдайлар, Салық кодексі, салықтар, салық органдары, теңгерімнің бөлімі, қорлар, негізгі құралдар.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В УСЛОВИЯХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО МСФО

Налоговый кодекс РК разрабатывался в период действия Казахстанских стандартов бухгалтерского учета. В результате, нормы НК РК во многих случаях основываются на учетной информации и отчетных показателях, сформированных по правилам КСБУ. В связи с переходом на Международные стандарты финансовой отчетности произошли изменения в методологических подходах к формированию финансовой отчетности при отражении хозяйственных операций в учетных регистрах, которые затрагивают вопросы исчисления налогов. Появились различия в определениях, содержащихся в МСФО, НК РК, Гражданском кодексе РК, которые создают разночтения в толковании норм и правил налогообложения. В соответствии с законодательством о бухгалтерском учете и финансовой отчетности субъекты крупного предпринимательства, организации публичного интереса обязаны применять МСФО, субъекты малого и среднего предпринимательства имеют право выбора для применения Национальные стандарты финансовой отчетности, которые, в свою очередь, по многим аспектам дублируют положения МСФО. В новом Налоговом кодексе РК, который разрабатывался по поручению Главы государства, подробно отражены новые правила налогового учета в связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности [2].

Действующая в Казахстане налоговая система и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой две системы, в ряде случаев взаимоисключающие друг друга. Поэтому для безболезненного перехода к МСФО правительству необходимо выявить некоторые противоречия и устранять их. Анализ положений НК РК в сопоставлении с положениями МСФО выявляет наличие конфликтных ситуаций, возникновение которых неизбежно при проведении налоговых проверок. Прежде всего, возникновение подобных ситуаций обусловлено следующими обстоятельствами:

– МСФО предполагает разные или альтернативные подходы к объектам учета в ряде случаев, позволяет применение «профессионального суждения». Многие казахстанские налогоплательщики вполне могут игнорировать целый ряд требований МСФО. В то же время международные стандарты финансовой отчетности предоставляют широкое поле для различных

манипуляций, создающих условия для уклонения от налогообложения. В частности, МСФО дают возможность бухгалтеру применять «профессиональное суждение» и разные подходы к признанию тех или иных операций вместо жесткого, исчерпывающего законодательного регулирования таких моментов. Но налогообложение у нас не должно зависеть от размышлений и суждений бухгалтера;

- при учете актива, МСФО не принимает во внимание право собственности на данный актив, а основывается на экономической выгоде данного актива для субъекта. То есть, есть различия согласно МСФО, актив признается числящимся на балансе организации при условии владения им, тогда как по действующему Гражданскому кодексу право собственности включает в себя не только владение, но и пользование и распоряжение имуществом. Это обстоятельство предполагает двоякий подход к учету актива – либо он числится на балансе согласно МСФО, либо он активом не признается, несмотря на то, что приносит определенный доход организации. С большей долей вероятности взаимное влияние налогового и бухгалтерского учета будет являться препятствием для МСФО. С другой стороны, оно создает предпосылки для уклонения от налогообложения;

- МСФО подвержено частым изменениям, вносимым Комитетом по МСФО, что может нивелировать все попытки приведения в соответствие положения налогового законодательства и МСФО по состоянию на определенную дату. А также главное действующее налоговое законодательство может стать «определенным препятствием для внедрения международных стандартов, что выразится в нежелании налогоплательщиков применять положения стандартов, так как в некоторых случаях они увеличат налоговую нагрузку». Кстати, если при этом нормы МСФО будут распространяться на крупный и хотя бы средний бизнес, то переход представителей малого бизнеса в средний станет еще более сложным. В итоге правительство должно разработать налоговое законодательство, «максимально удаленное от правил бухучета» [3].

Таким образом, переход на международные стандарты финансовой отчетности, как это показывает международная практика, сопряжен с рядом несоответствий, возникающих между национальным законодательством и требованиями стандартов. К примеру, МСФО-1 дает компаниям право самим определять разделы баланса, то есть каждая компания должна определить

представлять краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства как отдельные разделы. Если компания предпочитает не проводить это разделение, только тогда активы и обязательства следует представлять в порядке их ликвидности. Структура баланса уже утверждена уполномоченным органом. Это лишает организации права выбора, предусмотренного МСФО. Налоговая отчетность, в частности приложение к форме 100 декларации по корпоративному подоходному налогу уже имеет жесткую структуру, не позволяющую организациям применять альтернативную форму баланса. До настоящего времени какая-либо экспертиза или изучение этих проблем у нас не проводились [4].

В связи с переходом на МСФО может возникнуть вопрос и в отношении уменьшения стоимости запасов в связи с переоценкой до чистой стоимости реализации. Для многих коммерческих негосударственных организаций, осуществляющих свой внутренний контроль, это может быть прослежено и понято. Вопрос в том, что для других организаций это же положение может способствовать уценке запасов якобы в соответствии с МСФО с последующими манипуляциями с этим имуществом. Это касается государственных предприятий в части сохранности государственного имущества, переход которых на МСФО обязателен. Например, МСФО позволяет уменьшить стоимость запасов до минимальной стоимости («чистой стоимости реализации») и реализовывать их на сторону как утратившие свои потребительские качества. После реализации таких товаров определить, действительно ли товары подлежали уценке, не представляется возможным.

Однако наиболее значительные трудности ожидают налогоплательщиков и налоговые органы. Налоговое законодательство включает и нормы, требующие пересчета бухгалтерской информации в налоговых целях, и нормы, ссылающиеся на бухгалтерский учет. Так, например, учет запасов ведется в налоговых целях для корпоративного подоходного налога (КПН) по правилам бухгалтерского учета, базой для исчисления налога на имущество является балансовая стоимость основных средств и т. д. Очевидно, что бухгалтерский учет и налоговый учет представляют собой различную направленность и назначение. Тем не менее общими для этих систем учета являются данные текущего бухгалтерского учета. Так, некоторые факты применения международных стандартов свидетельствуют, что налоговое законодательство

может стать определенным препятствием для внедрения МСФО, которое выразится в нежелании налогоплательщиков применять положения стандартов потому, что они увеличат в некоторых случаях налоговую нагрузку. Например, в соответствии со статьей 65 Налогового кодекса Республики Казахстан учет товарно-материальных запасов (ТМЗ) для налоговых целей производится в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету [5]. Согласно МСФО-2, запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж. При этом, например, величина частичного списания стоимости запасов до возможной чистой стоимости продаж и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период списания или возникновения потерь. Очевидно, что эти расходы не будут подлежать включению в состав вычетов. Организациям, таким образом, дано право на определение стоимости ТМЗ либо по себестоимости, либо по возможной чистой стоимости продаж. Кроме того, предусматривается возможность обратного доначисления стоимости. Задача перед налоговыми органами состоит в том, как совместить это с налоговыми правилами определения себестоимости ТМЗ, относящейся на вычеты при реализации. Если налогоплательщик уменьшит в бухгалтерском учете стоимость ТМЗ, то эта стоимость и будет отнесена на вычеты, то есть для налогоплательщика это повлечет уменьшение вычетов и увеличение налогооблагаемого дохода. Это, в свою очередь, дает повод для размышлений налогоплательщика, стоит ли уценивать, как того требует МСФО в определенных случаях, стоимость товаров и запасов [6].

В настоящее время вышестоящие организации дают указания для перехода на МСФО своих подведомственных и структурных организаций. Есть и такие указания, как увеличение стоимости основных средств в соответствии с МСФО до уровня справедливой или рыночной стоимости. Это стоимость, по которой в настоящий момент покупатель готов купить, а продавец – продать активы. Известно, что балансовая стоимость недвижимости во многих организациях у нас занижена по сравнению с рыночной стоимостью. Если все организации произведут такую переоценку, то в масштабах республики это будет, конечно, внушительный показатель объема основных средств. Но и здесь возможно нежелание переоценивать стоимость основных средств, так как это увеличивает базу для налога на имущество. Согласно МСФО, основные средства, под-

лежащие продаже в ближайшее время, не амортизируются. Налогоплательщики вряд ли будут применять это положение стандарта, так как это обстоятельство лишает их возможности уменьшения налоговой базы для налога на имущество. Касаясь положений МСФО в части основных средств, отметим, что организации должны определять не только справедливую стоимость, что влечет изменение их стоимости в балансе, но и учитывать отдельно составные части объекта основных средств, если они имеют разные сроки полезной службы. Таким образом, стоимостные балансы подгрупп фиксированных активов необходимо будет пересматривать.

Кроме того, в балансе объект основных средств может числиться с учетом убытка от обесценения, что также влияет на базу исчисления налога на имущество. В этом случае налоговый инспектор должен будет проверить правильность определения убытка от обесценения, что предполагает владение им положений МСФО. В то же время налогоплательщик будет заинтересован в уменьшении стоимости основных средств за счет «обесценения», чтобы уменьшить базу для уплаты налога на имущество.

Перечисленные обстоятельства влияют и на пересмотр состава и стоимости фиксированных активов в разрезе стоимостных балансов групп и подгрупп, что налоговым законодательством не предусматривается. Согласно ст. 105 Налогового кодекса, фиксированные активы – это основные средства и нематериальные активы, учитываемые в бухгалтерском балансе налогоплательщика в соответствии с законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, а также стандартами бухгалтерского учета [5]. В соответствии с МСФО-16, основные средства подлежат переоценке. Согласно этому МСФО, если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежит и весь класс основных средств, к которому относится данный актив. Например, переоценивается единица транспорта, значит, переоцениваться должен будет весь парк автотранспорта. Налоговым законодательством не предусмотрен налоговый учет переоценки. В то же время, согласно ст. 105 Налогового кодекса, фиксированные активы – это основные средства (ОС), учитываемые в бухгалтерском балансе. Основные средства могут переоцениваться ежегодно, на начало каждого года будет числиться новая стоимость ОС, что формально дает основания для пересмотра стоимостных балансов фиксированных активов

в соответствии с данными бухгалтерского баланса [7].

В связи с вышеизложенным, от членов Ассоциации налогоплательщиков Казахстана получены предложения по:

1) переработке Налогового кодекса с учетом положений МСФО (что достаточно трудоемко в виду частых изменений в МСФО, вносимых Комитетом по МСФО, неопределенности статуса самих МСФО и т.д.);

2) разработке положений (инструкций) по определению объектов налогообложения с учетом МСФО и НСФО (не соответствует принципу прямого действия положений и норм кодекса и др. объективных причин);

3) внесению изменений в налоговое законодательство, направленных на четкое определение правил исчисления налогооблагаемой базы, вне зависимости от правил бухгалтерского учета (МСФО, НСФО).

Многие аудиторы считают, что при всех недостатках наложения МСФО на наше законодательство налоговая база Казахстана должна основываться все же на международных стандартах. Идеально, наверное, было бы создать отдельный от бухгалтерского налоговый учет но, принимая во внимание опыт работы большой четверки, вряд ли можно полностью отказаться от бухгалтерского учета как такового. Поэтому на сегодняшний день, мне кажется, принципиально важным было бы брать существующий бухучет и на его базе минимизировать различия, иначе очень трудно будет предусмотреть какие-либо тенденции, которые происходят на сегодняшний день на рынке. Ведь чем больше Казахстан будет интегрироваться в мировую экономику, тем больше вопросов будет возникать и у нас. Поэтому я придерживаюсь того мнения, что налоговая база в нашей стране должна быть основана на международных стандартах финансовой отчетности.

Литература

- 1 Послание Президента РК Н.А. Назарбаева «Стратегия вхождения Казахстана в число 50-ти наиболее конкурентоспособных стран мира. Казахстан на пороге нового рывка вперед в своем развитии».
- 2 Байдусенов А.Д. Налоговая система Казахстана // Финансы Казахстана. – 2004. – № 4. – С. 23-32
- 3 Ергожин Д. Новый кодекс существенно приближает налоговую систему Казахстана к мировой практике // Налоги и финансы. – №1. – 2009.
- 4 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», 2013 г.
- 5 Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2014 г.).
- 6 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы», 2013 г.
- 7 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства», 2013 г.

References

- 1 Poslanie Prezidenta RK N.A. Nazarbaeva «Strategija vhozhenija Kazahstana v chislo 50-ti naibolee konkurentosposobnyh stran mira. Kazahstan na poroge novogo rывka vpered v svoem razvitii».
- 2 Bajdusenov A.D. Nalogovaja sistema Kazahstana // Finansy Kazahstana. – 2004. – № 4. – S. 23-32
- 3 Ergozhin D. Novyj kodeks sushhestvenno priblizhaet nalogovuju sistemu Kazahstana k mirovoj praktike // Nalogi i finansy. – №1. – 2009.
- 4 Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 1 «Predstavlenie finansovoj otchetnosti», 2013 g.
- 5 Kodeks Respubliki Kazahstan «O nalogah i drugih objazatel'nyh platezhah v bjudzhet» (Nalogovyj kodeks s izmenenijami i dopolnenijami po sostojaniju na 01.01.2014 g.).
- 6 Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 2 «Zapasy», 2013 g.
- 7 Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 16 «Osnovnye sredstva», 2013 g.

