

РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ОБЪЕКТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ОБЪЕКТОВ, СВЯЗАННЫХ С НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ: МЕТОДЫ И ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Абдульдинова А.С.¹, Нурғалиева Р.Н.² Email: Abduldinova678@scientifictext.ru

¹Абдульдинова Айну́р Сера́кбековна – магистрант;

²Нурғалиева Роза Нургажаевна - кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета и аудита,
Карагандинский экономический университет Казпотребсоюза,
г. Караганда, Республика Казахстан

Аннотация: положения налогового законодательства Республики Казахстан в некоторых случаях требуют организовать раздельный учет объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением. Раздельный учет должен быть организован таким образом, чтобы по его данным можно было безошибочно определить налогооблагаемую базу для исчисления налогов. В статье рассмотрены выделяемые категории, при наличии которых субъекты предпринимательства должны вести раздельный налоговый учет, а также на примере рассчитан налоговый результат субъекта при применении различных методов распределения общих расходов компании.

Ключевые слова: налоговая учетная политика, раздельный налоговый учет, прямые расходы, общие расходы, налогообложение.

SEPARATE ACCOUNTING OF OBJECTS OF TAXATION AND OBJECTS RELATED TO TAXATION: METHODS AND PROBLEMS OF FORMATION OF TAX ACCOUNTING POLICY

Abduldinova A.S.¹, Nurgalieva R.N.²

¹Abduldinova Ainur Serekbekovna - Master Student;

²Nurgalieva Roza Nurgazhayevna - Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
DEPARTMENT OF ACCOUNTING AND AUDITING,
KARAGANDA ECONOMIC UNIVERSITY OF KAZPOTREBSOYUZ,
KARAGANDA, REPUBLIC OF KAZAKHSTAN

Abstract: the provisions of the tax legislation of the Republic of Kazakhstan in some cases require the organization of separate accounting of objects of taxation and objects related to taxation. Separate accounting should be organized in such a way that according to its data it was possible to accurately determine the tax base for the calculation of taxes. The article examines the distinguished categories, in the presence of which business entities must keep separate tax records, and also, using the example, the tax result of the subject is calculated using various methods for distributing the general expenses of the company.

Keywords: tax accounting policy, separate tax accounting, direct expenses, general expenses, taxation.

УДК 332

В условиях рыночных отношений для целей максимизации прибыли предприятия, снижения риска банкротства и эффективного и устойчивого развития, хозяйствующие субъекты осуществляют различные виды экономической деятельности. Государство, реализуя свою регулирующую функцию, и в целях поддержки отдельных видов предпринимательской деятельности устанавливает налоговые льготы и специальные налоговые режимы. Признана необходимость ведения определенными категориями налогоплательщиков раздельного налогового учета объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением. В этой связи основным проблемным вопросом при формировании налоговой учетной политики является организация раздельного учета.

Согласно Налоговому кодексу Республики Казахстан налоговая учетная политика – это документ, который определяет порядок ведения налогового учета предприятием и утверждается налогоплательщиком самостоятельно с учетом требований Налогового Кодекса Республики Казахстан. Она может быть включена в виде отдельного раздела в учетную политику, разработанную в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, или может быть самостоятельным документом.

За годы развития экономики Республики Казахстан, несмотря на то, что обязательство ведения раздельного учета было регламентировано налоговым законодательством, установленного на законодательном уровне определения понятия «раздельный налоговый учет» не было долгое время. С 1995 года налоговым законодательством Республики Казахстан подразумевалось ведение раздельного

учета при определенных условиях: осуществлении определенного вида деятельности, при котором представлялись налоговые льготы либо при применении специального налогового режима. С развитием налоговой системы Казахстана термин «Раздельный учет» получил четкое определение в Кодексе Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс): «Раздельный налоговый учет является налоговым учетом объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, для целей исчисления налоговых обязательств по определенным видам налогов отдельно по выделяемым категориям, для которых предусмотрены условия налогообложения иные, чем общеустановленные (уменьшение суммы налога, освобождение от обложения налогом, применение специального налогового режима)» [1].

Категории налогоплательщиков, которые должны вести раздельный налоговый учет:

- отдельные виды или совокупность видов деятельности;
- наличие контракта на недропользование;
- наличие месторождения (группа месторождений, часть месторождения), отнесенные (отнесенная) к категории низкорентабельных, высоковязких, обводненных, малодебитных, выработанных;
- при наличии договора доверительного управления или иной случай возникновения доверительного управления;
- при наличии договора о совместной деятельности;
- при отражении оборотов по реализации товаров, работ, услуг;
- наличие разных видов доходов;
- при наличии разных объектов строительства.

К иным условиям налогообложения, чем общеустановленные условия налогообложения, также относятся уменьшение суммы налога, освобождение от обложения налогом, применение специального налогового режима.

Положения Налогового кодекса Республики Казахстан не позволяют налогоплательщикам объединять объекты налогообложения и (или) объекты, связанные с налогообложением, в целях исчисления налоговых обязательств по выделяемым категориям, для которых Налоговым кодексом установлены требования по ведению раздельного налогового учета.

Субъекты предпринимательства, которые применяют специальные налоговые режимы, при возникновении доходов, подлежащих налогообложению в общеустановленном порядке, обязаны вести раздельный налоговый учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, в целях исчисления налоговых обязательств в общеустановленном порядке отдельно от налоговых обязательств в специальном налоговом режиме для субъектов малого бизнеса. Аналогично, и недропользователи обязаны вести раздельный налоговый учет объектов налогообложения в целях исчисления налоговых обязательств по контрактной деятельности отдельно от внеконтрактной деятельности.

На практике субъекты предпринимательства не всегда понимают важность наличия закрепленной налоговой учетной политики. Более того субъекты не всегда понимают: в каких именно случаях они обязаны вести раздельный налоговый учет и какие методы его ведения следует применять.

Пример

Предприятие на основании соответствующей лицензии осуществляет деятельность по оказанию услуг по высшему и послевузовскому образованию. Кроме этого, предприятие сдает в аренду помещение под столовую.

Следует определить: обязано ли предприятие вести раздельный налоговый учет.

Анализ ситуации

При условии, что доходы по оказанию услуг по высшему и послевузовскому образованию на основании соответствующей лицензии предприятия составляют не менее 90 процентов совокупного годового дохода организации, для целей Налогового кодекса Республики Казахстан такое предприятие будет признано организацией, осуществляющей деятельность в социальной сфере. В таком случае предприятие вправе воспользоваться предусмотренным Налоговым кодексом правом уменьшения исчисленного в общеустановленном порядке корпоративного подоходного налога на 100 процентов. Доходы от деятельности от сдачи в аренду помещений облагаются корпоративным подоходным налогом в общеустановленном порядке. Следовательно, в целях корректного определения налоговых обязательств, предприятие в данной ситуации обязано вести раздельный налоговый учет объектов налогообложения.

Другой проблемой при составлении налоговой учетной политики субъектов, ведущих раздельный налоговый учет, является выбор метода распределения общих доходов и расходов компании.

При составлении налоговой учетной политики предприятия должны самостоятельно установить порядок ведения раздельного налогового учета, в том числе перечень видов общих доходов и расходов, методы распределения таких доходов и расходов между выделяемыми категориями и прочей

деятельностью, для которых Налоговым кодексом Республики Казахстан установлены различные условия налогообложения.

В целях ведения раздельного налогового учета все доходы и расходы налогоплательщика распределяются на общие, прямые и косвенные. Классификация доходов и расходов предприятия, предлагаемая Налоговым кодексом Республики Казахстан, представлена на рисунке 1.



Рис. 1. Классификация доходов и расходов

Источник: составлено авторами.

Классификация доходов и расходов на прямые, косвенные и общие осуществляется компанией самостоятельно исходя из специфики деятельности предприятия. Прямые доходы и расходы должны быть отнесены в полном объеме только к той выделяемой категории или прочей деятельности, с которой они имеют прямую причинно-следственную связь. Общие доходы и расходы подлежат распределению между выделяемой категорией и прочей деятельностью и в соответствующей доле относятся к доходам и расходам той выделяемой категории и прочей деятельности, с которыми они имеют причинно-следственную связь. Косвенные доходы и расходы подлежат распределению только между выделяемыми категориями и в соответствующей доле относятся к доходам и расходам той категории, с которой они имеют причинно-следственную связь.

Положения Налогового кодекса позволяют налогоплательщикам распределять общие и косвенные доходы и расходы самостоятельно с учетом специфики деятельности на основании принятых в налоговой учетной политике одного или нескольких методов ведения раздельного налогового учета.

Возможные методы распределения общих и косвенных доходов и расходов в соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан представлены на рисунке 2.

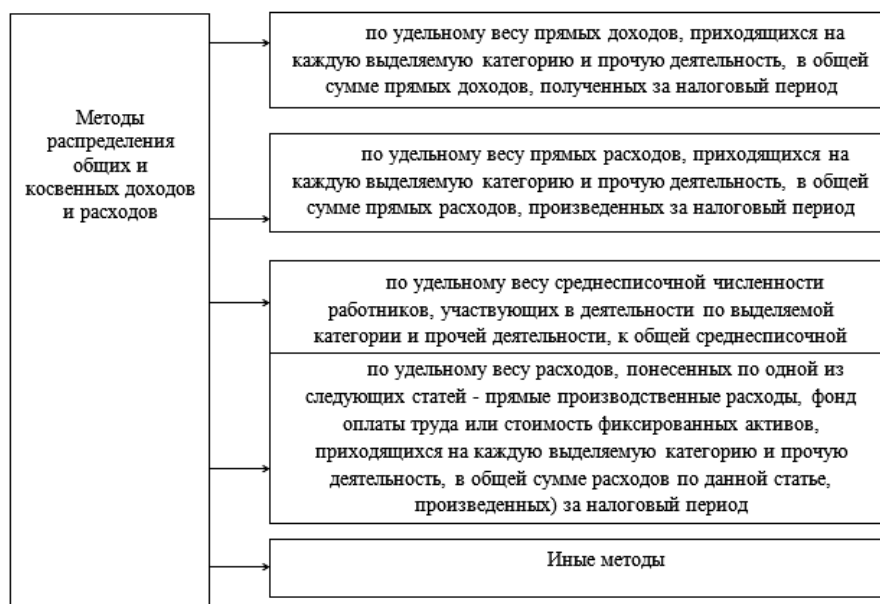


Рис. 2. Методы распределения общих и косвенных доходов и расходов

Источник: составлено авторами

Как видим из представленного рисунка 2, субъекты предпринимательства вправе самостоятельно выбрать методы распределения общих доходов и расходов, понесенных в ходе осуществления деятельности компании и закрепить в налоговой учетной политике.

В тех случаях, когда субъектами в налоговой учетной политике не установлен метод распределения общих доходов и расходов, то в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы вправе распределять такие доходы и расходы по удельному весу прямых доходов, приходящихся на каждую выделяемую категорию и прочую деятельность к общей сумме прямых доходов, полученных компанией за налоговый период.

Пример

Компания осуществляет деятельность по производству и реализации сельскохозяйственной продукции. Кроме этого компания осуществляет деятельность по аренде нежилых помещений своего собственного административного здания.

В соответствии с нормами Налогового кодекса предприятие, ввиду того, что деятельность по производству и реализации сельскохозяйственной продукции подпадает под специальный налоговый режим для производителей сельскохозяйственной продукции и сельскохозяйственных кооперативов, согласно которому такие налоги, как корпоративный подоходный налог, социальный налог, налог на имущество, налог на транспортные средства, исчисленные в общеустановленном порядке, подлежат уменьшению на 70 процентов, а доходы от сдачи в аренду помещений подлежат обложению в общеустановленном порядке, обязаны вести отдельный налоговый учет объектов обложения и объектов, связанных с налогообложением.

В таблице № 1 представлены данные по прямым, общим доходам и расходам компании отдельно по каждой деятельности:

Таблица 1. Сведения по доходам и расходам компании (тыс. тенге)

	от реализации СХП	от аренды	всего
Прямые доходы	8 000	2 000	10 000
Прямые расходы	4 000	800	4 800
Среднесписочная численность работников	10	4	14
Общие расходы	необходимо распределить		2 700
Итого расходы			7 500

Рассмотрим, как могут выбранные методы распределения общих расходов повлиять на итоговые налоговые обязательства компании по корпоративному подоходному налогу.

В этой связи рассмотрим три метода:

1) метод распределения по удельному весу прямых доходов, приходящихся на каждую выделяемую категорию и прочую деятельность, в общей сумме прямых доходов, полученных за налоговый период;

2) метод распределения по удельному весу прямых расходов, приходящихся на каждую выделяемую категорию и прочую деятельность, в общей сумме прямых расходов, произведенных за налоговый период;

3) метод распределения по удельному весу среднесписочной численности работников, участвующих в деятельности по выделяемой категории и прочей деятельности, к общей среднесписочной численности работников налогоплательщик

1). По удельному весу прямых доходов, приходящихся на каждую выделяемую категорию и прочую деятельность, в общей сумме прямых доходов, полученных за налоговый период.

Данный метод предполагает изначально нахождение удельного веса по каждой выделяемой категории или виду деятельности прямых доходов в общей сумме прямых доходов и распределение общих расходов на основании рассчитанного удельного веса. Произведем расчеты сначала по основному виду деятельности компании – деятельности от реализации сельскохозяйственной продукции:

$$\text{Уд. вес 1} = \frac{8\,000}{10\,000} * 100\% = 80\%,$$

где Уд. вес 1 – удельный вес прямых доходов от реализации сельскохозяйственной продукции в общей сумме прямых доходов;

8 000 – прямые доходы от реализации сельскохозяйственной продукции;

10 000 – общая сумма прямых доходов.

Исходя из определенного удельного веса, рассчитаем размер общих расходов, приходящихся на деятельность от реализации сельскохозяйственной продукции:

$$\text{Общие расходы 1} = 2\,700 * 80\% = 2\,160 \text{ тыс. тенге,}$$

где Общие расходы 1 – общие расходы от реализации сельскохозяйственной продукции;

2 700 – сумма общих расходов.

Произведя аналогичные расчеты, найдем сумму общих расходов, распределяемых на деятельность от сдачи имущества в аренду.

$$\text{Общие расходы 2} = 2\,700 * 20\% = 540 \text{ тыс. тенге,}$$

где Общие расходы 2 – общие расходы по деятельности от сдачи в аренду имущества;

2 700 – сумма общих расходов.

Распределив общие расходы на осуществляемые компанией виды деятельности, можно определить общую сумму расходов, относимых на вычеты, и, соответственно, определить налогооблагаемый доход по каждому виду деятельности.

Налогооблагаемый доход компании за отчетный налоговый период определяется как разница между совокупным годовым доходом с учетом предусмотренных Налоговым кодексом корректировок и вычетами, предусмотренными Налоговым кодексом. Налогооблагаемый доход будет определяться по следующей формуле:

$$\text{НОД} = \text{СГД} +/- \text{Корректировки} - \text{Вычеты,}$$

где НОД – налогооблагаемый доход;

СГД – совокупный годовой доход, состоящий из подлежащих получению (полученных) компанией за отчетный налоговый период доходов;

Корректировки – корректировки совокупного годового дохода согласно положениям Налогового кодекса;

Вычеты – все расходы компании, произведенные за отчетный налоговый период и подлежащие отнесению на вычеты в соответствии с Налоговым кодексом.

Если предположить, что в рассматриваемом примере совокупный головной доход не подлежит корректировке, и вся сумма расходов подлежит отнесению на вычеты, расчеты налогооблагаемого дохода по каждому виду деятельности будут следующими:

$$\text{НОД 1} = 8\,000 - 6\,160 = 1\,840 \text{ тыс. тенге;}$$

$$\text{НОД 2} = 2\,000 - 1\,340 = 660 \text{ тыс. тенге,}$$

где:

НОД 1 – налогооблагаемый доход по деятельности от реализации сельскохозяйственной продукции;

НОД 2 – налогооблагаемый доход по деятельности от сдачи в аренду имущества.

Применив к налогооблагаемому доходу установленную Налоговым кодексом Республики Казахстан ставку корпоративного подоходного налога в размере 20% можно определить сумму налогового обязательства налогоплательщика за отчетный налоговый период по каждому виду деятельности.

Поскольку деятельность по производству и реализации сельскохозяйственной продукции подпадает под специальный налоговый режим для производителей сельскохозяйственной продукции и сельскохозяйственных кооперативов, исчисленный корпоративный корпоративный подоходный налог подлежат уменьшению на 70 процентов.

Результаты расчетов представлены в Таблице 2.

Таблица 2. Распределение общих расходов компании по удельному весу прямых доходов, приходящихся на каждую выделяемую категорию и прочую деятельность, в общей сумме прямых доходов (тыс. тенге)

	от реализации СХП	от аренды	всего
Прямые доходы	8 000	2 000	10 000
Удельный вес прямых доходов в общей сумме прямых доходов	80%	20%	100%
Прямые расходы	4 000	800	4 800
Общие расходы	2 160	540	2 700
Итого расходы	6 160	1 340	7 500
Налогооблагаемый доход	1 840	660	2 500
КПН 20%	368	132	500
КПН к уплате	110	132	242

2). По удельному весу прямых расходов, приходящихся на каждую выделяемую категорию и прочую деятельность, в общей сумме прямых расходов, произведенных за налоговый период.

Данный метод предполагает распределение общих расходов по видам деятельности, по которым применяются различные условия налогообложения, исходя из удельного веса прямых расходов в общей сумме прямых расходов.

Произведем расчеты удельного веса прямых расходов, приходящихся на каждый вид деятельности:

$$\text{Уд. вес 1} = \frac{4\,000}{4\,800} * 100 \% = 83 \%,$$

$$\text{Уд. вес 2} = \frac{800}{4\,800} * 100 \% = 17 \%,$$

где Уд. вес 1 – удельный вес прямых расходов по деятельности от реализации сельскохозяйственной продукции в общей сумме прямых расходов;

Уд. вес 2 – удельный вес прямых расходов по деятельности от сдачи в аренду имущества.

Исходя из определенного удельного веса, рассчитаем размер общих расходов, приходящихся на каждый вид деятельности:

$$\text{Общие расходы 1} = 2\,700 * 83 \% = 2\,241 \text{ тыс. тенге,}$$

$$\text{Общие расходы 2} = 2\,700 * 17 \% = 459 \text{ тыс. тенге.}$$

Распределив общие расходы на осуществляемые компанией виды деятельности, можно определить общую сумму расходов, относимых на вычеты, и, соответственно, определить налогооблагаемый доход по каждому виду деятельности.

$$\text{НОД 1} = 8\,000 - 6\,250 = 1\,750 \text{ тыс. тенге;}$$

$$\text{НОД 2} = 2\,000 - 1\,259 = 741 \text{ тыс. тенге.}$$

Сумма корпоративного подоходного налога за отчетный налоговый период по каждому виду деятельности составит:

$$\text{КПН 1} = 1\,750 * 20 \% = 350 \text{ тыс. тенге;}$$

$$\text{КПН 2} = 741 * 20 \% = 148 \text{ тыс. тенге.}$$

Причем КПН, исчисленный по деятельности по производству и реализации сельскохозяйственной продукции, подлежат уменьшению на 70 процентов и составит 105 тыс.тенге.

Результаты расчетов представлены Таблице 3.

Таблица 3. Распределение общих расходов компании по удельному весу прямых расходов, приходящихся на каждую выделяемую категорию и прочую деятельность, в общей сумме прямых расходов, произведенных за налоговый период (тыс. тенге)

	от реализации СХП	от аренды	всего
Прямые доходы	8 000	2 000	10 000
Прямые расходы	4 000	800	4 800
Удельный вес прямых расходов в общей сумме прямых доходов	83%	17%	100%
Общие расходы	2 250	459	2 700
Итого расходы	6 250	1 259	7 500
Налогооблагаемый доход	1 750	741	2 491
КПН 20%	350	148	500
КПН к уплате	105	148	253

3). По удельному весу среднесписочной численности работников, участвующих в деятельности по выделяемой категории и прочей деятельности, к общей среднесписочной численности работников налогоплательщика.

Данный метод предполагает распределение общих расходов по видам деятельности, по которым применяются различные условия налогообложения, исходя из удельного веса среднесписочной численности работников, участвующих в деятельности по выделяемой категории и прочей деятельности, к общей среднесписочной численности работников налогоплательщика.

Произведем расчеты:

$$\text{Уд. вес 1} = \frac{10}{14} * 100 \% = 71,43\% ,$$

$$\text{Уд. вес 2} = \frac{4}{14} * 100 \% = 28,57 \% ,$$

где Уд. вес 1 – удельный вес среднесписочной численности работников, участвующих в деятельности от реализации сельскохозяйственной продукции в общей сумме прямых расходов;

Уд. вес 2 – удельный вес среднесписочной численности работников, участвующих в деятельности от сдачи в аренду имущества.

Исходя из определенного удельного веса, рассчитаем размер общих расходов, приходящихся на каждый вид деятельности:

$$\text{Общие расходы 1} = 2\,700 * 71,43 \% = 1\,929 \text{ тыс. тенге,}$$

$$\text{Общие расходы 2} = 2\,700 * 28,57 \% = 771 \text{ тыс. тенге.}$$

Соответственно, налогооблагаемый доход по каждому виду деятельности составит:

$$\text{НОД 1} = 8\,000 - (4\,000 + 1\,929) = 2\,071 \text{ тыс. тенге;}$$

$$\text{НОД 2} = 2\,000 - (800 + 771) = 429 \text{ тыс. тенге.}$$

Сумма корпоративного подоходного налога за отчетный налоговый период по каждому виду деятельности составит:

$$\text{КПН 1} = 2\,071 * 20 \% = 414 \text{ тыс. тенге;}$$

$$\text{КПН 2} = 429 * 20 \% = 86 \text{ тыс. тенге.}$$

Причем КПН, исчисленный по деятельности по производству и реализации сельскохозяйственной продукции, подлежат уменьшению на 70 процентов и составит 124 тыс.тенге.

Результаты расчетов представлены в Таблице 4.

Таблица 4. Распределение общих расходов по удельному весу среднесписочной численности работников, участвующих в деятельности по выделяемой категории и прочей деятельности, к общей среднесписочной численности работников налогоплательщика

	от реализации СХП	от аренды	всего
Прямые доходы	8 000	2 000	10 000
Прямые расходы	4 000	800	4 800
Среднесписочная численность работников	10	4	14
уд.вес среднесписочной численности работников	71,43%	28,57%	100%
Общие расходы	1 929	771	2 700
Итого расходы	5 929	1 571	7 500
Налогооблагаемый доход	2 071	429	2 500
КПН 20%	414	86	500
КПН к уплате	124	86	210

Сумма корпоративного подоходного налога, подлежащего к уплате в бюджет в результате применения разных методов распределения общих расходов, представлена в Таблице 5.

Таблица 5. Сумма корпоративного подоходного налога при применении разных методов распределения общих расходов (тыс. тенге)

Применяемый метод распределения общих расходов	Общая сумма КПН к уплате
По удельному весу прямых доходов, приходящихся на каждую выделяемую категорию и прочую деятельность, в общей сумме прямых доходов, полученных за налоговый период	242
По удельному весу прямых расходов, приходящихся на каждую выделяемую категорию и прочую деятельность, в общей сумме прямых расходов, произведенных за налоговый период	253
По удельному весу среднесписочной численности работников, участвующих в деятельности по выделяемой категории и прочей деятельности, к общей среднесписочной	210

Как видно из произведенных расчетов разные методы распределения общих доходов и расходов могут в итоге привести к разным налоговым результатам. В этой связи, в целях оптимизации налогообложения субъекта целесообразно самостоятельно выбрать наиболее оптимальный метод распределения общих доходов и расходов и закрепить его в своей налоговой учетной политике.

Таким образом, в настоящее время рассмотрены понятие раздельного налогового учета, случаи, когда налогоплательщик обязан его организовать, основные проблемы при формировании учетной политики предприятия при ведении раздельного учета объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением. На основании произведенных расчетов сделан вывод о том, что разные методы распределения общих расходов могут в итоге привести к разным налоговым результатам. В целях оптимизации налогообложения следует не игнорировать установленные нормы налогового законодательства и самостоятельно выбрать порядок и методы распределения общих доходов и расходов предприятия с учетом специфики деятельности. Сформированная надлежащим образом учетная политика позволит не только оптимизировать налогообложение предприятия, но и повысить эффективность хозяйственной деятельности в целом.

Список литературы / References

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках». Режим доступа: http://online.zakon.kz/document/?doc_id=1051790/ (дата обращения: 07.11.2019).
2. Закон Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года N 234. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Режим доступа: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z070000234/> (дата обращения: 07.11.2019).
3. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (по состоянию на 08.12.2019 г.). Режим доступа: http://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637/ (дата обращения: 08.12.2019).