

Т. Рысқұлов атындағы Қазақ экономикалық университеті

ӘОЖ: [336.221:657](574)

Қолжазба құқығында

ЮСУПОВ ҰЛАҒАТ БОЛАТОВИЧ

Қазақстан Республикасындағы салық есебін ұйымдастыруын жетілдіру

6D050800 - Есеп және аудит

Философия докторы (PhD)
ғылыми дәрежесін алу үшін дайындалған диссертация

Ғылыми жетекші
э.ғ.д., профессор
Алиев М.К.

Marek Filinger
PhD докторы

Қазақстан Республикасы
Алматы, 2013

МАЗМҰНЫ

БЕЛГІЛЕУЛЕР МЕН ҚЫСҚАРТУЛАР.....	3
КІРІСПЕ.....	4
1 ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНДАҒЫ САЛЫҚ ЕСЕБІН ҰЙЫМДАСТЫРУДЫҢ ТЕОРИЯЛЫҚ НЕГІЗДЕРІ.....	11
1.1 Салық есебінің мәні, оның нарықтық экономикадағы рөлі мен маңызы.....	11
1.2 Қазақстан Республикасында салық есебін ұйымдастыру үдерісі.....	21
1.3 Салық есебінің саясаты салық есебін ұйымдастырудың негізі ретінде.....	32
1.4 Салық есептілігі салық есебінің қорытындылаушы кезеңі ретінде.....	40
2 ШАРУАШЫЛЫҚ ЖҮРГІЗУДІҢ ЗАМАНАУИ ЖАҒДАЙЛАРЫНДА ҚАЗАҚСТАНДА САЛЫҚ ЕСЕБІН ҰЙЫМДАСТЫРУ ТӘЖІРИБЕСІ.....	53
2.1 Қазақстандағы салық есебін сипаттайтын негізгі көрсеткіштерді талдау.....	53
2.2 Заңды тұлғалардың корпоративтік табыс салығы бойынша есептеулердің салық есебін ұйымдастыру.....	59
2.3 Басқа да салықтар есебі және олармен есеп айырысудың ерекшеліктері.....	67
2.4 Бюджетке төленетін салықтар бойынша кәсіпорын есептеулерін талдау және бағалау.....	78
3 ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНДАҒЫ САЛЫҚ ЕСЕБІН ҰЙЫМДАСТЫРУЫН ЖЕТІЛДІРУ ЖОЛДАРЫ.....	96
3.1 ХҚЕС жүзеге асыруда салық міндеттемелері мен активтерді есепке алуды ұйымдастыру.....	96
3.2 Салық есептілігін ұйымдастырудың әдістемелік аспектісін әзірлеу....	117
3.3 Салық есебімен салық есептілігінің ішкі аудит әдістемесі және оны дамыту жолдары.....	122
ҚОРЫТЫНДЫ.....	140
ПАЙДАЛАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ.....	145
ҚОСЫМШАЛАР.....	152

БЕЛГІЛЕУЛЕР МЕН ҚЫСҚАРТУЛАР

АҚШ	— Америка Құрама Штаттары
АСЕ	— Арнайы салықтық ережелер
БЕЕ	— Бухгалтерлік есеп бойынша ереже
БЕҚС	— Бухгалтерлік есептің қазақстандық стандарттары
БЕС	— Бухгалтерлік есеп стандарттары
ҒЗТҚЖ	— Ғылыми-зерттеу және тәжірибелік-құрастырымдық жұмыстар
ЕЕТМ	— Еңбекақының ең төмен мөлшері
ЕТЕК	— Ең төмен есептік көрсеткіш
ЖК	— Жеке кәсіпкер
ЖШС	— Жауапкершілігі шектеулі серіктестік
ЖЖТ	— Жылдық Жиынтық Табыс
ЖІӨ	— Жалпы ішкі өнім
ЗТ	— Занды тұлға
КҚСМ	— Кейінге қалдырылған салықтық міндеттемелер
КО	— Кеден Одағы
КТС	— Корпоративті табыс салығы
ҚЕҰС	— Қаржылық есептің ұлттық стандарттары
КҚСА	— Кейінге қалдырылған салықтық активтер
ҚҚС	— Қосылған құн салығы
ҚР СК	— Қазақстан Республикасының Салық Кодексі
СЕ	— Салық есебі
СЕН	— Салық есептілігінің нысандары
СЕӨЖ	— Салық есептілігін өңдеу жүйесі
ТА	— Тұрақты айырма)
УА	— Уақытша айырма
ХҚЕС	— Халықаралық қаржы есептілігінің стандарттары

КІРІСПЕ

Зерттеу тақырыбының өзектілігі. Таңдалған диссертациялық зерттеу тақырыбының өзектілігі Қазақстан Республикасы салық жүйесінің дамумен және оның құрылымдық институты – салық есебін салық салу элементі ретінде жетілдіру қажеттілігімен сабақтасып жатыр. Заманауи экономиканың дамуы есептік ақпараттың сапасын жақсарту қажеттілігімен және шаруашылық етуші субъектілердің қызметін ынталандыру мақсатында есепке алу процедураларын оңайлатумен ажырамас байланыста. Қазақстан Республикасында болып жатқан саясат пен экономика саласындағы реформалар, қазақстандық экономиканы әлемдік экономикаға кіріктіру үдерісі құқықтық, әдіснамалық және ұйымдастырушылық-техникалық іс-шаралардың көпжоспарлы күрделі кешені түріндегі және мақсаты тиімді, әділетті және тұрақты салық жүйесін құру болып табылатын, адекватты салық саясатының жүргізілуін талап етеді. Нарықтық экономикаға көшу мемлекет пен салық төлеушілердің салықтарды есептеу мен төлеу мәселелері жөніндегі мүдделер қайшылығына алып келді. Салық есебі тараптардың мүдделерін келісімдеуге арналған. Нарықтық қатынастарды және оларға адекватты салық жүйесін құру нәтижесінде, тек бухгалтерлік есеп деректерінің негізінде ұсынылатын есепке алу ақпараты оның қолданушылары үшін жеткіліксіз екендігі анық байқалды, себебі ол олардың мақсаттарына сай емес еді. Салық есебі деректерінің негізінде алынған ақпарат тұтынушыларының күннен күнге өсіп келе жатқан қатары оның маңыздылығы мен қажеттілігін дәлелдейді.

Салық –нарықтық экономиканың қалыптасуына мемлекеттің әсер етуіне жәрдемдесетін негізгі экономикалық тетік болып табылады. Отандық және шетелдік тәжірибе көрсеткендей, салық пен салық жүйесі экономиканы басқарудың аса мобильді қаржылық институты болып танылады.

Қазақстандағы нарықтық экономиканың қалыптасу жағдайында, кәсіпкерлік қызметке қысым көрсетпейін ұтымды салық жүйесін құру күннен күнге анағұрлым маңызды мағынаға ие болып келеді.

Бүгінгі таңда кез келген ұйымның бухгалтериясы үшін аса өзекті тақырып – бұл бюджет арасындағы қарым-қатынас. Бухгалтерия, кәсіпорының жүрегі ретінде, салық жүйесіндегі өзгерістерге өте сезімтал болып келеді. Ұйымдағы жоспарлау мен болжау салық жүйесінің нақты немесе нақты емес болуына тікелей тәуелді, әрі бюджетпен өзара есеп айырысу да соған байланысы болып, олардың дұрыстығына, жылдамдығына және уақытылы жүргізілуіне қарай екеуі де мүдделі болып табылады.

Табыс табу – экономикалық дербестік және өзін өзі қаржыландыру жағдайларында қызмет етудің тиімділігін бағалаудың шешуші критерийлерінің бірі болғандықтан, ол кәсіпкерлік қызметінің мақсаты болып табылады. Ұйымның кірісі мен шығысы – бұл пайда табуға әсер ететін негізгі факторлар, сәйкесінше, оларға қатысты төленетін салықтардың шамасына да ықпал етеді. Сондықтан кіріс пен шығыс есебін реттеу бухгалтерлік және салық заңнамаларының маңызды элементтерінің бірі болып танылып, дәстүрлі түрде

ғылыми зерттеу саласы ретінде көрініс табады.

Республикамыздағы салық есебі жүйесінің тиімді жұмысының әдіснамасы жеткіліксіз түрде әзірленген. Көптеген авторлар салық есебі ұғымын әртүрлі етіп тұжырымдайды, бұл мәселе бойынша бірыңғай ұстаным жоқ.

Бухгалтерлік есепті нормативтік реттеу жүйесінің құжаттары мен салық заңнамасы ережелерінің талаптары белгілі бір айырмашылықтарға ие. Айырмашылық бухгалтерлік есеп пен салық салу мақсаты үшін кіріс пен шығысты тану ережелерінде ғана емес, сондай-ақ оларды жіктеу, бағалау тәсілдері, жекелеген есептік кеңдер арасындағы таралу тәртібі, сонымен қатар салық салынатын пайданы анықтау тәртібі де айрықша.

Мемлекет саясатының басым бағыттарының бірі кәсіпкерлік субъектілеріне қолдау көрсету, олардың дамуына қолайлы жағдай жасау болып табылады. Елбасы Н.Ә. Назарбаев, Қазақстан халқына «Қазақстан-2050» стратегиясы»: Қалыптасқан мемлекеттің жаңа саяси бағыты» атты Жолдауында макроэкономикалық саясатты, жекелей алғанда, салық бөлігіндегі жаңғыртудың маңыздылығын атап өтті: «Біз нарық қатысушыларын салықтан жалтару жолдарын іздеуге емес, бәсекелестікке ынталандыруымыз қажет... бизнес деңгейіндегі болашақ салық саясаты ішкі өсімді ынталандыруы және сыртқы нарықтарға отандық экспортты, ал азаматтар деңгейінде олардың қорларын, жинақтарын және салымдарын ынталандыруға тиіс» [1].

Республикадағы салық жүйесін жетілдіру салық мөлшерлемелерін төмендетумен, салық параметрлері мен элементтерін қайта қараумен шектеледі, осыған қарамастан, салық есептілігін жетілдіру бұрынғы қалпында қалған. Салық есептілігінің нысандарын ендіру, салық есептілігін тапсырудың электронды порталық құру және салық жүйесін дамыту, салық есептілігінің тәжірибелік қана емес, сондай-ақ теориялық дәйектемесін де дамыту жөніндегі талаптарды қояды.

Салық жүйесінің негізгі мәселесі салық есептілігіне, оны дайындауға, құрастыруға, салық органдарына тапсыруға байланысты қиыншылықтар болып табылады. Осының салдарынан салық жүйесін қарастыру мемлекеттік салық салу жүйесінен, кәсіпорындарда салық есебін жүргізуден бастап, салық есептілігін құрастырумен және салық органдарына тапсырумен аяқтағанға дейін кешенді түрде жүргізілуі тиіс. Есепке алу мен есептіліктің жаһандануы жағдайында, салық есептілігін құрудың тиімділігі және дәйектілігі, жалпы экономика дамуының маңызды тұстары болып табылады. Салық есептілігі салық есебінің теориялық негізделуінсіз және оны бухгалтерлік есеп жүйесінің дербес түр ретінде айшықтаусыз жетілдірілмейді.

Тақырыптың ғылыми зерттелу дәрежесі. Бухгалтерлердің, экономистердің және қаржыгерлердің кәсіби ортасындағы бухгалтерлік есеп пен түскен пайдаға салық салу жүйелерінің өзара әрекет ету мәселесіне, қазіргі уақытта айтарлықтай назар аударылады. Бухгалтерлік және салық есебін ұйымдастыру теориясы мен тәжірибесін дамытуға төменде келтірілген көрнекті ғалымдар елеулі үлес қосты: Дүйсембаев К.Ш., Ержанов М.С., Нұрымов Н.Н., Тайғашина К.Т., Міржақыпова С.Т., Ержанов А.К., Сатмурзаев А.А., Алиев

М.Қ., Сейдахметова Ф.С., Айтжанова Ж.Н., Султанова Б.Б., Төлешова Г.К., Тәжібаев С.Д., Жақыпбеков С.Ж., Айманова Л.Б., Жақыпбеков Д.С., Сейтбекова С.Т. және басқалары. Шетелдік ғылымда А.В. Брызгалин, Я.В.Соколов, В.Ф. Палий, Адамс Р., Бриттон Э., Ватерстон К., Ворст И., М.Филингер сияқты ғалымдар көзге түседі.

Диссертациялық жұмыста қойылған мәселелерді шешу үшін, салық есебі ненің салдарынан терең теориялық негіздемеге ие емес екендігінің себептері мен алғышарттарын, нарықтық экономикада ол қандай рөл мен мағына атқаратындығын және есептің басқа түрлерімен (бухгалтерлік, қаржылық, басқарушылық) өзара байланысы қандай екендігін анықтау қажет болды; салық есебін ұйымдастыру үдерісін көрсету; салық және бухгалтерлік есептерде кіріс пен шығысты түрлі тану салдарынан кейінге қалдырылған салықтар мәселесін көрсету; салық есебі мен есептілігі ішкі аудитінің тұжырымдамасын құру; салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитін жүргізу әдістемесін ұсыну; салық есебі мен есептілігі ішкі аудитінің стандарттарын әзірлеу қажет болды. Аталған мәселелерді зерттеу – зерттеу тақырыбын таңдаудың айқындаушы факторлары болып танылды.

Жеткіліксіз теориялық әзірleme және салық есебін ұйымдастыруды жетілдірудің көптеген мәселелерін тәжірибелік тұрғыда шешу қажеттілігі диссертациялық жұмыс тақырыбын таңдауға себепші болды.

Осылайша, салық есебін ұйымдастыруды, жекелей алғанда салық төлемдерінің есебінің әдістемесі мен оны ұйымдастыруды жетілдіру жөніндегі ұсынымдарды әзірлеу экономикалық дамудың заманауи кезеңінің аса маңызды мәселелерінің бірі болып табылады.

Зерттеу мақсаты мен міндеттері. Диссертациялық зерттеудің мақсаты салық есебін ұйымдастырудағы мәселелерді анықтау және Қазақстан Республикасындағы салық есебі мен салық есептілігін құрастыруды ұйымдастыру мен оның әдістемесін жетілдіру жөніндегі ұсыныстарды әзірлеу болып табылады.

Қойылған мақсатқа жету үшін келесі **міндеттер** анықталды:

- салық есебінің теориялық негіздерін зерделеу және оның нарықтық экономикадағы мәнін анықтау;
- салық есеп саясатының рөлін негіздеу және «салық есеп саясаты» ұғымына анықтама беру;
- талданған қазақстандық кәсіпорындарда салық есебін ұйымдастырудың заманауи ахуалын зерттеу, салық есебін сипаттайтын негізгі көрсеткіштерді есептеу, салық есебін ұйымдастырудағы мәселелерді анықтау;
- салық міндеттемелері мен активтерін есепке алуды ұйымдастырудың шетелдік тәжірибесін қарастыру, олардың ерекшеліктерін айрықшалау;
- салық есеп саясаты қалыптасуының әдістемелік аспектісін әзірлеудің кезеңдерін анықтау; салық есеп саясатын және нақты кәсіпорын үшін салық есебінің тіркелімдерін әзірлеу;
- салық есебі мен есептілігіне ішкі аудитінің әдістемесін әзірлеу.

Жалпыға бірдей белгіленген тәртіпте Астана қаласындағы жұмыс істейтін бірқатар кәсіпорындар салық жүйесі **зерттеу объектісі** ретінде алынды.

Диссертациялық зерттеу пәні ҚР кәсіпорындарындағы салық есебін ұйымдастырудың теориялық және тәжірибелік мәселелері болып табылады.

Қарастырылып отырған мәселемен байланысты қазақстандық және шетелдік авторлардың еңбектерінде баяндалған негізгі ережелер мен заңдылықтар **теориялық және әдіснамалық негізін** құрайды. Заңнамалық, нормативтік және құқықтық актілер, Халықаралық қаржылық есептілік стандарттары, Салық есептілігінің нысандарын толтыру ережелері, салық және бухгалтерлік есеп саласындағы нұсқау жасайтын және басқа да реттемелейтін құжаттар құқықтық және ақпараттық қамсыздандыру ретінде қолданылған.

Жұмыста мәселені зерделеудің есептік-экономикалық, статистикалық, логикалық әдістері, қойылған міндеттерді орындауға сараптық және жүйелік-кешендік тәсілдеме қолданылды.

Диссертациялық жұмыстың **ғылыми жаңалығы** салық есебін ұйымдастыруды жетілдірумен байланысты бірқатар теориялық және әдістемелік мәселелерді шешуден тұрады.

Зерттеу барысында **диссертацияның ғылыми жаңалылығын** көрсететін, келесідей аса маңызды нәтижелер алынды:

- салық есебінің теориялық негіздері зерделенді, оның нарықтық экономикадағы мәні анықталды, салық есептілігін құру кезіндегі қаржылық және салық есебінің өзара әрекеттесу нұсқалары көрсетілді;

- салық есебін ұйымдастыру үдерісіндегі салық есебі саясатының рөлі дәйектелген, «салық есеп саясаты» ұғымына нақты есептік кезеңде ұйымның салық есебінің барлық ерекшеліктерін ашатын, осы ұйымның ішкі нормативтік-құқықтық құжаты ретінде авторлық анықтама берілді;

- АҚ, ЖШС, ЖК салықтар бойынша есептеулердің салық есебін ұйымдастыру зерттелді, салықтарды есептеу және төлеу тәртібі егжей-тегжейлі жазып көрсетілді, салық жүктемесі, салықтық табыс өсуінің қарқыны, салықтық табыстағы үлес салмағы сияқты көрсеткіштер есептелді, қазақстандық кәсіпорындарда салық есебінің ұйымдастырылуындағы мәселелер әлеуметтік сауалнама жүргізу арқылы айшықталды;

- бухгалтерлік және салық есебінің арасындағы айырмашылықтар нәтижесінде салық міндеттемелері мен активтерінің есебін ұйымдастыру қарастырылды, кейінге қалдырылған салықтар сомаларының есебі көрсетілген, кейінге қалдырылған салықтарды ұйымдастырудың шетелдік тәжірибесі зерделенген;

- салық есебі саясатын қалыптастырудың әдістемелік аспектілерін әзірлеу кезеңдері анықталды, «Safe Trans» ЖШС үшін салық есеп саясаты мен салық есебінің тіркелімдері әзірленді;

- салық есебі мен есептілігі ішкі аудитінің әдістемесі кеңейтілді, «Салық есебі мен есептілігі ішкі аудитінің мақсаты мен негізгі принциптері» стандарты ұсынылды, салық есебі мен есептілігі ішкі аудитінің тұжырымдамасы толықтырылды.

Қорғауға шығарылған негізгі ережелер:

1. Жүргізілген зерттеу «салық есебі» ұғымын анықтауға мүмкіндік берді. Салық есебі – салық салу объектілері мен салықты және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді есептеу және ҚР Салық кодексінің талаптарына сәйкес салық есептілігін жасау туралы ақпаратты қорыту және жүйелеу мақсатында есепке алу құжаттамасын жүргізу үдерісі. Салық есебінің мәні мен міндеттері мемлекеттегі салық салу жүйесінің рөлімен анықталады. Нарықтық экономикаға өту кезеңінің сатысында салықтар белсенді түрде мемлекеттік реттеу аспабы болып танылады. Осыған орай, мемлекет реттеуші және жинақтаушы функцияларды өзіне жүктейді. Бірақ салық салу жүйесінің өзі микродеңгейде қызмет етеді, яғни салықтардың негізгі функциялары субъектілер – заңды, сондай-ақ жеке тұлғалар сияқты нақты салық төлеушілер деңгейінде жүзеге асырылады.

2. Салық есебі саясаты салық есебін ұйымдастыру үдерісіндегі қорытындылаушы кезең болып табылады. Біздің пікірімізше, салық есебінің саясатын нақты есептік кезеңдегі осы ұйымның салық есебінің барлық ерекшеліктерін ашып көрсететін, ішкі нормативтік-құқықтық құжат ретінде тұжырымдауға болады.

3. Қазақстан Республикасындағы салық есебін ұйымдастырудың заманауи ахуалын зерделеу нәтижелері салық есебін жүргізу әдіснамасының нашар дамығандығын дәлелдейді. Жүргізілген зерттеу нәтижелері бойынша келесідей анағұрлым маңызды мәселелерді ашып көрсете аламыз:

- салық есептілігінің нысандарын толтыру жөніндегі әдіснаманың болмауы;

- салық салу және бухгалтерлік есеп облысындағы білікті кадрлардың жетіспеуі;

- кәсіпорындағы салық есебін автоматтандырудың жеткіліксіз деңгейі.

4. Кәсіпорынның кейінге қалдырылған салықтық міндеттемелерін, дәлірек айтқанда корпоративті табыс салығы бойынша міндеттемелері белгілі бір қыығушылық оятады. Міндеттемелердің аталған санатына деген қызығушылық бухгалтерлік және салық есебіндегі табыс пен шығыстарды есептеулердің түрлі болуынан туындайды.

5. Біз ұсынып отырған салық есебі саясатында кәсіпорындағы салық есебінің ұйымдастырылуын жүйелейтін салық есебінің ұйымдастырушылық, техникалық және әдістемелік аспектілеріне айрықша мән берілген.

6. Салық есебі мен есептілігі ішкі аудитінің әдістемесі салық есептеулеріндегі қателерді анықтауға, түзетуге, болдырмауға, компанияның шаруашылық операцияларының салық салдарын бағалауға және салық тәуекелдерін азайтуға бағытталған процедуралар жиынтығы болып табылады. Барлық салықтар үшін салық есебі мен есептілігінің ішкі аудиті әдістемесімен қатар компания есептейтін және төлейтін әрбір салық, алым және міндетті төлем түрі үшін ішкі аудит әдістемесін әзірлеген жөн. Барлық салық төлемдердің қомақты бөлігі КТС және ҚҚС қатысты, сондықтан оларды диссертациялық зерттеуде қарастырдық.

Зерттеудің теориялық маңыздылығы салық есебін ұйымдастыру және оның құрауыштары туралы ғылыми түсініктерді кеңейтуден тұрады.

Зерттеудің тәжірибелік маңыздылығы. Зерттеу нәтижелерінің тәжірибелік маңыздылығы жұмыста келтірілген ұйымдастырушылық-әдістемелік және тәжірибелік ережелердің жүзеге асырылуы салық есебін ұйымдастырудың әдістемелік аспектілерін едәуір жақсартуға, бухгалтерлік және салық есебінің жүйелерінде қалыптасатын ақпараттың сенімділігін арттыруға және алудың қиыншылығын төмендетуге мүмкіндік беретіндігінен тұрады. Ұсынылатын салық есебінің тіркелімдері бухгалтерлік есеп деректерін қолдана отырып, салықтардың салық базасын қажетті дәйектілікпен анықтауға мүмкіндік береді. Ұсынылған стандарт ішкі аудиторларға тәжірибе жүзінде стандарттардың талаптарын орындау бойынша өз іс-әрекеттерінің нақты ретін анықтауға ықпал етеді. Диссертацияда әзірленген тұжырымдар мен ұсынымдарды бухгалтерлік есеп пен салық салу саласында қызмет ететін ғылыми және тәжірибелік жұмыскерлер қолдана алады.

Диссертациялық зерттеу нәтижелерінің апробациясы. Зерттеудің негізгі ғылыми ережелері мен нәтижелері ғылыми жарияланымдарда көрсетілген, «Әлемдік ғылымның перспективалық мәселелері-2011» (VII Халықаралық ғылыми-тәжірибелік конференция, Болгария, 2011ж.); «Ғылым күндері-2012» (Чехия, 2012ж.); «Өзекті ғылыми әзірлемелер-2012» (Болгария, 2012ж.); «Экономиканың өзекті мәселелері» (Украина, 2013ж.) сияқты халықаралық ғылыми-тәжірибелік конференцияларда баяндалған.

Зерттеу тақырыбы бойынша жарияланымдар. Автордың зерттеу тақырыбы бойынша 10 жұмысы, Thomson Reuters компаниясының ғылыми журналдар базалар мәліметі бойынша нәлдік емес импакт-факторы бар шетел басылымында - 2 ғылыми мақала, Білім және ғылым саласындағы бақылау комитеті ұсынған басылымдарда – 3 ғылыми мақала, халықаралық конференциялар материалдарында – 5 ғылыми мақала, соның ішінде шетел ғылыми конференциялар материалдарында – 3 мақала жарияланды.

Диссертацияның құрылымы мен көлемі зерттеу мақсатымен және логикасымен анықталған. Диссертациялық жұмыс кіріспеден, үш бөлімнен, қорытындыдан, қолданылған әдебиеттер тізімінен және қосымшалардан тұрады. Диссертациялық жұмыс 170 беттік баспалық мәтінмен берілген және 25 кестеден, 23 суреттен, 128 әдебиеттен, 6 қосымшадан тұрады.

Кіріспеде зерттеу тақырыбының өзектілігі, ғылыми жаңалылығы және жұмыстың ғылыми нәтижелері ашып көрсетілген.

«Қазақстан Республикасындағы салық есебін ұйымдастырудың теориялық негіздері» атты бірінші бөлімде салық есебінің теориялық негіздері зерттелген, оның нарықтық экономикадағы рөлі мен мәні анықталған. Салық есептілігін құру кезіндегі қаржылық және салық есебінің өзара әрекеттесу мәселелері зерттелген.

«Шаруашылық жүргізудің заманауи жағдайларында Қазақстанда салық есебін ұйымдастыру тәжірибесі» атты екінші бөлімінде макроэкономикалық деңгейде – мемлекеттік бюджетке түсетін салық түсімдерінің талдауы, салық

түсімдерінің өсу қарқынын, салық түсімдеріндегі корпоративтік табыс салығының үлес салмағын есептеу көрсетілді, ал микродеңгейде – кәсіпорындардың салықтары бойынша есептеулердің талдауы мен бағалануы, талданатын кәсіпорындағы салық жүктемесінің есептеуі, кәсіпорын салықтары құрылымының талдауы көрсетілді; салық декларациясын толтыру кезіндегі мәселелер анықталған. Бухгалтерлік есеп пен салық заңнамасын нормативтік реттеу талаптарына салыстырмалы талдау жасалған. «Қазақстан Республикасындағы салық есебін ұйымдастыруды жетілдіру» тақырыбына сауалнама түрінде зерттеу жүргізіліп, оның қорытындысы бойынша бұл саладағы негізгі мәселелер анықталды және ұсынымдар жасалды.

«Қазақстан Республикасындағы салық есебін ұйымдастыруын жетілдіру жолдары» атты үшінші бөлім салық есебін ұйымдастырудағы мәселелерді шешуге арналған. Мұнда ұсынылған кәсіпорынның салық есебі саясаты берілген, салық есептілігін толтыру нысандары бойынша әдістемелік нұсқауларды қолдануға ұсыным жасалған, салық есебінің тіркелімдерін қалыптастыру және әзірлеу мәселелері қарастырылған, салық есебі мен есептілігі ішкі аудитінің әдістемесі кеңейтілген, стандарт әзірленген.

Қорытындыда зерттелініп отырған тақырып бойынша тұжырымдар мен ұсыныстар қорытылған, ғылыми нәтижелер тұжырымдалып, ұсынымдар берілген.

1 ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНДАҒЫ САЛЫҚ ЕСЕБІН ҰЙЫМДАСТЫРУДЫҢ ТЕОРИЯЛЫҚ НЕГІЗДЕРІ

1.1 Салық есебінің мәні, оның нарықтық экономикадағы рөлі мен маңызы

Салық жүйесінің негізгі мәселесі салық есептілігіне, оны дайындауға, құрастыруға, салық органдарына тапсыруға байланысты қиыншылықтар болып табылады. Осының салдарынан салық жүйесін қарастыру мемлекеттік салық салу жүйесінен, кәсіпорындарда салық есебін жүргізуден бастап, салық есептілігін құрастырумен және салық органдарына тапсырумен аяқтағанға дейін кешенді түрде жүргізілуі тиіс. Есепке алу мен есептіліктің жаһандануы жағдайында, салық есептілігін құрудың тиімділігі және дәйектілігі, жалпы экономика дамуының маңызды тұстары болып табылады. Салық есептілігі салық есебінің теориялық негізделуінсіз жетілдірілмейді.

Салық есебі ұғымын шетелдік және отандық әдебиет көздерінен зерттеп көрелік.

Салық есебі, ҚР СК 56 бабында анықталғандай, салық салу объектілері және (немесе) салық салуға байланысты объектілер туралы ақпаратты қорыту және жүйелеу, сондай-ақ салықты және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді есептеу және салық есептілігін жасау мақсатында салық төлеушінің (салық агентінің) осы Кодекстің талаптарына сәйкес есепке алу құжаттамасын жүргізу үдерісі [2].

Салық есебінің анықтамасы мен мазмұнын қарастыра отырып, А.В. Брызгалиннің жетекшілік етуімен авторлық ұжыммен оның анықтамасына деген тәсілдемесі туралы атап өтуді қажет деп есептейміз. Аталмыш тәсілдеменің ерекшелігі салық есебінің кең мағынада, «бюджетке енгізілуі тиіс салық сомаларын есептеу үшін қажетті көрсеткіштерді анықтау мақсатында, салық төлеушінің мүлкін, оның жасайтын шаруашылық операциялары мен нәтижелерін белгілеу үдерісі» ретінде және салық есебінің тар мағынада «бюджетке енгізілуі тиіс салық сомаларын есептеу үшін қолданылмайын жағдайда ғана пайдаланылатын арнайы жүйе» ретінде айрықшалануы болып табылады [3]. Баяндалған тұжырымдама авторлары «салық есебін тек тар мағынада қарастыру – негізсіз, өйткені, біріншіден, мұндай тәсілдеме қарастыру мен талдаудан салықты есептеу үшін тікелей қолданылатын бухгалтерлік-есептік қатынастардың бүтіндей блогын алып тастайды, ал екіншіден, кез келген жағдайда, тарихи тұрғыдан салық есебі бухгалтерлік есептен межелеп бөлу арқылы қалыптасып, ол үшін бастапқы болып табылады» деп пайымдайды.

С.Г. Пепеляевтың аталмыш мәселеге көзқарасы келесідей: «дәстүрлі тұрғыда, салық салу базасын есепке алу әдістері салық салу мәселелеріне тек жанама түрде қатысы бар бухгалтерлік мәселе ретінде қарастырылады». «Бухгалтерлік есеп шаруашылық ету нәтижелерін анағұрлым дәл бейнелеу бағытында дамиды. Салық салу дәл осы бухгалтерлік есеп мәліметтерінің негізінде жүргізіледі. Салық есебі туралы сөз қозғасақ, бұл – салық салу

міндеттеріне қатысты бухгалтерлік есеп мәліметтерін түсіндіруді білдіреді. Салық есебі есептемелік сипатта болып келеді. Бұл ретте салық заңнамасы азаматтық заңнаманың немесе бухгалтерлік есеп туралы заңнаманың нормаларын қайталайтын қандай да бір нормаларды белгілемейді, ол бухгалтерлік есеп мәліметтеріне салық салу мақсатында, қандай да бір мәмілелердің нәтижелерін бағалаудың, түзетудің айрықша ережелерін белгілейді» [4].

Е.А. Лешина, М.А. Суркова, Н.А. Богданова, салық есебі кәсіпорынның қаржылық-экономикалық қызметінің ақпараттық жүйесінің мемлекеттік бюджеттің пайдасына табысты алу үлесін анықтау мақсатында бухгалтерлік есеп қағидаттарына сай құрылған жетекші буыны болып табылады деп есептейді [5].

М.С. Ержановтың пайымдауынша, салық есебі – бұл объектілер және (немесе) салық салуға байланысты объектілер туралы ақпаратты қорыту және жүйелеу, сондай-ақ салықты және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді есептеу және салық есептілігін жасау мақсатында салық төлеушінің СК талаптарына сәйкес есепке алу құжаттамасын жүргізу үдерісі [6].

Д.С. Жакипбековтың пайымдауынша, заманауи салық есебінің негізгі мәселесі, бірыңғай әдістемелік базаның болмауында және салық есебін құру жөніндегі баламалық ұсыныстардың кемелсіздігінде. Салық есебі мәселесінің әдістемелік шешімі, ақпарат қозғалысы мен есептілікті құру тұрғысынан салық есебін жүргізудің нұсқасын таңдауға негізделуі тиіс. Оның пікірінше, салық есебі қаржылық немесе бухгалтерлік есептің қосалқы бөлігі ретінде емес, кәсіпорын бухгалтерлік есебінің бірыңғай жүйесінің ішкі жүйесі ретінде қызмет етуі тиіс. Салық есебінің ішкі жүйесін айрықшалау теориялық тұрғыдан кәсіпорын есептілігінің дербес түрі ретінде қарастырылуы үшін және оны салық есебінің аяқтаушы кезеңі деп тану үшін жеткілікті. Салық есептілігі салық есебінің негізінде құрылатындығын, әрі салық есептілігін құрудың дұрыстығы көбінесе салық есебін дұрыс және дәйекті түрде ұйымдастыруға байланысты екендігін ескеру қажет [7].

Г.С. Каипова пікірінше, ұйымның шаруашылық қызметінің тұтас, үздіксіз, өзара байланысқан көрінісі болып келетін бухгалтерлік есеп жүйесі мемлекеттің қазыналық мүдделерінің жүзеге асырылуын қамтамасыз етуді тоқтатқан кезде ғана салық есебінің пайда болуы мен қызмет етуі қажет. Сондай-ақ, ол салық есебін негізгі етіп айрықшалайды, ал оны жүргізу мен есептілікті рәсімдеуге қойылатын шамадан тыс жоғары талаптар, үнемі кәсіпкерлерге бухгалтерлік есепті салық есебімен толық алмастыру туралы ой салады, ал бұл олар үшін экономикалық тұрғыдан уәжді [8].

Салық есебін ұйымдастыруға жауапты лауазымды тұлғалар алдындағы негізгі мақсаттардың бірі – тікелей өнімді өндіру, жұмыстарды орындау, қызмет көрсету кезінде қолданылатын мүліктің, сонымен қатар ұйымның тікелей шығыстарына қосылуы тиіс жалақылы қызметкерлер құрамының санаттарын дәл анықтау болып табылады. Егер бұл ретте қате жіберілсе, салық базасы мен бюджет алдындағы берешекті қайта есептеуге тура келеді. Тікелей

шығыстарға жатқызылуы тиіс шығыстар жанама шығыстардың құрамына қосылғанда және дайын өнімді сату, орындалған жұмыстар немесе көрсетілген қызметтер көлемдерінен және аяқталмаған өндіріс көлемдерінен тәуелсіз түрде салық базасын төмендетіп, есептен шығарылатын жағдайда базаның төмендетілуі орын алуы ықтимал. Есептік немесе салық кезеңінде жүзеге асырылған тікелей шығыстардың сомасы, аяқталмаған өндірістің қалдықтарына үлестірілетін тікелей шығыстардың сомасын қоспағанда, есептік (салық) кезеңінің сатудан түскен табысты азайтады.

Қазіргі таңда салық есебін жүргізудің нысанын таңдау жөнінде көптеген пікірлер бар, оларды ірілендірсек, келесідей бірнеше бағыттарға бөлуге болады.

1. Салық есебінің жүйесі аралық есептеулердің тіркелімдер массивін құруға негізделеді. Бұл тіркелімдер салық базасын құру үшін қажетті аралық көрсеткіштерді салық төлеуші тарапынан есептеу жүргізу тәртібі туралы ақпаратты көрсету және сақтау үшін арналған. Бұл ретте аралық көрсеткіштер дегеніміз – декларацияда тиісті жекелеген жолдар көзделмеген көрсеткіштер, яғни олардың мәні есептік деректерді қалыптастыруға қатысқанымен, олардың қолданылуы арнайы есептеулер арқылы немесе жалпыландырушы көрсеткіш құрамында толық көлемде емес. Салық есебі жүйесінің қойылуы – қымбат және зияткерлік жағынан ауқымды іс. Кез келген бухгалтер салық есебінің жаңа жүйесін ендіру үшін қажетті біліктілікке ие бола бермейді. Ұйымдарға арналған салық есебін жүргізу тәртібі, салық есебінің тіркелімдері әзірленіп, салық төлеушілердің назарына жеткізілген. Бұл – кәсіпорындарға арналған ұсыным түріндегі нысандар, оларды қалауы бойынша қолдануға болады. Қазіргі уақытта мұндай әдістемені қолдану анағұрлым шынайы болып көрінеді. Ол жүйеден тыс, яғни параллель есеп жүйесін құрмай-ақ, жекелеген таңдаулы бухгалтерлік есеп деректерінің негізінде салық салу объектісін анықтауға мүмкіндік береді. Бұл ретте, есепке алу жұмысының жалпы көлемі қалған әдістемелермен салыстырғанда едәуір азаяды, себебі есептеулердің айтарлықтай бөлігі бойынша қорытынды көрсеткіштер қаржылық есепте жүргізіліп қойған, әрі салық есебі үшін қайта есептеуді қажет етпейді. Осылайша, бірдей есепке алу операцияларын қажетсіз қайталау орын алмайды. Бұл ретте негізгі мәселе – бухгалтерлік стандарттар мен Салық кодексі бойынша талаптар сәйкес келмейтін тұстардағы объектілер жөнінде қажетті салық ақпаратын алу болып табылады.

2. Табыстар мен шығыстар кітаптарын жүргізіп (қазірде қолданылатын бухгалтерлік есептің оңайлатылған жүйесіне ұқсас), «кіріс-шығыс» қағидаты бойынша салық есебін ұйымдастыру. Бұл тәсіл операциялар саны көп емес, әрі табыс пен шығысты кассалық әдіспен анықтайтын шағын ұйымдар үшін оңтайлы. Алайда зерттеленетін ерекшелігі бар ұйымдарда бұл жүйені қолдану, көп жағдайда мүмкін емес, себебі әдетте, олар, табыс пен шығысты есепке алудың кассалық әдісін қолдануға рұқсат етілген салық төлеушілер тобына жатпайды.

3. Салық есебінің жүйесін құру кезінде «салық шоттар жоспарын» қолданып және «салық» өткізбелерін әзірлей отырып, қос жазба қағидатын

қолдану. Бұл тәсіл салық есебін жүргізудің автономдық нұсқасы болып табылады, ол көп еңбекті қажет етеді, себебі бұл жағдайда, салық есебі дәстүрлі бухгалтерлік есептен толығымен ерекшеленеді. Бүгінгі күнде салық есебін бухгалтерлік есептен оқшау етіп қарастыру әділетсіздік болар еді. Олардың арасындағы әдістемелік және құжаттық байланыс аса тығыз болып келеді. Кәсіпорындағы бухгалтерлік және салық есебі сол бір мамандар қызметінің мәні болып табылатындығына күмән тумады. Осылардың негізінде салық есебі қаржылық және басқару есебімен қатар, бухгалтерлік есеп тарауларының бір бөлімі болып табылады деп ұйғаруға болады. Енді тек оған кәсіпорынның бухгалтериясынан орын анықтау ғана қалады.

4. Төртінші жол — қосалқы шоттарда жүргізілетін кірістер мен шығыстарды аналитикалық есеп тәртібін қайта қарап, бухгалтерлік есептің қолданыстағы Шоттар жоспарын салық есебі үшін бухгалтерлік есеп шоттарына бейімдеу және бір Шоттар жоспарында бухгалтерлік есепті де, салық есебін де жүргізу. Мұның себебі — мемлекет тарапынан қаржылық есепті нормативтік реттеудің болуы, ал басқару есебі заңнамамен реттелмейтіндіктен, ол назар аударуға лайық болатын, бухгалтерияның элементі ретінде қарастырылады. Бұл нұсқаның аясында мамандары тарапынан аналитикалық кестелерден, аралық салық есептеулердің кестелерінен және жиынтық кестелерден тұратын салық есебінің жүйесін ұйымдастыру ұсынылады. Салық есебінің аналитикалық кестелері — бұл бастапқы бухгалтерлік құжаттар немесе шығындар элементтері бойынша кестелерге топтастырылған бухгалтерлік есептің деректері. Осылайша, салық есебі материалдық шығыстар бойынша бастапқы бухгалтерлік құжаттар негізінде толтырылатын аналитикалық кесте түрінде ұсынылған. Салық есебінің аналитикалық кестелердің негізінде салық есебінің жиынтық кестелері құрылып, олар салық есептілігінің ақырғы деректерін қалыптастыру үшін қолданылады. Бұл ретте салық есебінің тіркелімдер саны салық есебінің жүйесіндегідей көп, сондықтан бұл оларды орташа және ірі кәсіпорындарда қолдану мүмкіндігінен айырады. Жалпы, бастапқы құжаттардың бухгалтерлік есеп мақсаттары үшін де, салық салу мақсаттары үшін де бірізділікте қолданылуы мүмкін, бірақ іс жүзінде мұның жүзеге асуы екіталай. Бұл бухгалтерлік операциялардың құжаттық рәсімделуі бухгалтерлік есепті нормативтік реттеу жүйесінің құжаттарымен ғана емес, сондай-ақ қолданыстағы заңнамамен жеткілікті түрде қатаң регламенттелгендігімен байланысты. Анағұрлым ұтымдысы – бастапқы бухгалтерлік құжаттардың деректерін салық есебінің мақсаттары мен міндеттеріне сай қайта топтастыру және оларды кассалық операциялар есепке алынатын жұмыс орнында (бұл кассирдің өзі не басқа жұмыскер болуы мүмкін) салық есебін ұйымдастыру кезінде бухгалтерлік анықтамалар түрінде рәсімдеу болып табылады, бухгалтерлік анықтамаларды бухгалтерлік бақылау объектілері бойынша құрастырған орынды.

5. Ымыралық нұсқа. Ол кірістер мен шығыстар есебі жүргізілуі тиіс, бухгалтерлік Шоттар жоспарына қосымша енгізілетін теңгерімнен тыс «салық»

шоттарын салық есебі үшін қолданудан тұрады. Бұл шоттар бойынша айналымдар мен қалдықтар бухгалтерлік есептің тіркелімдерінде және бухгалтерлік есептілікте көрсетілмейді. Бұл жағдайда, бухгалтер бухгалтерлік есепте қандай да бір операция жүргізу кезінде бірмезгілде салық есебінің тиісті қосалқы шоты бойынша жазба жасай алады. Бұл бухгалтерлік бағдарламаларды қолдану арқылы компьютерде есеп жүргізетін бухгалтерлерге ыңғайлы болады. Олар кейбір шаруашылық операцияларды жүргізу алгоритміне салық есебінің шоттары бойынша қосымша жазбалар қосуы қажет, әрі бір операцияның бухгалтерлік және салық есептері әртүрлі жүргізілген жағдайда, жаңа алгоритмдер құруы қажет.

Типтік шаруашылық операцияларды бухгалтерлік есепке алу өткізбелерінің сұлбасында салық есебінің шоттарында деректерді көрсетуге арналған өткізбелер толықтыра жазылады және қандай да бір операцияның қос есеп түрінде көрсетілу қағидаты бірдей емес болатын жағдайлар үшін жаңа алгоритмдерді бапқа келтіреді. Салық есебінің шоттарында жинақталған ақпараттың негізінде аналитикалық тіркелімдер құрылады. Әрбір тіркелім белгілі бір салық есебінде көрсетілген ақпарат жиналған есеп болып табылады. Тіркелімдер құрамы ұйымның пайдасына салынған салық бойынша декларациялар мен оның қосымшаларындағы деректерді ұсынудың тиісті нысандарына бағдарланған.

Салық шоттарындағы жазбалар бухгалтерлік Шоттар жоспарларының теңгерімнен тыс шоттары үшін көзделген ережелер бойынша жүргізіледі. Бұл шоттар бойынша айналымдар мен қалдықтар бухгалтерлік есеп пен бухгалтерлік есептіліктің тіркелімдерінде көрсетілмейді. Бұл жағдайда, бухгалтер бухгалтерлік есепте қандай да бір операция жүргізу кезінде бірмезгілде салық есебінің тиісті қосалқы шоты бойынша жазба жасай алады.

Әзірлеушілер сөз жүзінде жоққа шығарғанымен, салық есебінің осындай нұсқасының негізінде салық есебі шоттарындағы операциялардың қос жазбасы жатқандығын атап өткен маңызды. Салық есебінің мақсаттары үшін ақпаратты жалпыландырудың түрлі нұсқалары заңнамамен де көзделген. Салық төлеушілер салық декларациясын қалыптастыру сұлбаларының бірін таңдай алады.

Салық есептілігін құру кезінде қаржылық және салық есебінің өзара әрекет ету нұсқаларын егжей-тегжейлі қарастырайық.

Бірінші нұсқаның артықшылығы, тікелей бастапқы есеп құжаттары бойынша құрылатын салық тіркелімдерінен тікелей келіп түсетін салық базасын құруға арналған деректер болып табылады. Бұл нұсқада бухгалтерлік есептің қаржылық және салық құрауыштарының өзара әрекет етуі барынша азайтылған, есептің ішкі жүйелеріне арналған ортақ құжаттар, тек бастапқы құжаттың деректері ғана болып табылады. Бұл сұлбаның кемшілігі – қосымша қызметкерлер құрамының көп мөлшерін тартумен, есеп құжаттар көлемінің едәуір артуымен байланысты, оның басқа нұсқалармен салыстырғандағы жоғары құны.

Екінші нұсқаның артықшылығы, есепке алу жұмысының салыстырмалы

түрде шағын көлемі болып табылады. Алайда қиыстырылған тіркелімдер қаржылық және салық есебінде деректерді топтастырудың ұқсас әдістері жағдайында қолданылуы мүмкін, есепке алудың түрлі ережелері барысында, олар қолданылмайды. Мысалы, ұйым салық және қаржылық есепте амортизацияны есептеудің түрлі тәсілдерін қолданғанда, қиыстырылған тіркелімдерді қолдану орынсыз.

Есептің түрлі ережелерінде қаржылық және қиыстырылған тіркелімдермен қатар салық есебінің аналитикалық тіркелімдерін қолданған жөн. Мұндай сұлба қаржылық есептің мәліметтерін максималды дәрежеде қолдануға мүмкіндік береді, әрі бухгалтерияның салық және қаржылық ішкі жүйелерін жақындастырады.

Салық және қаржылық есептің қиыстырылған тіркелімдерін әзірлеу, қолда бар тіркелімдерді қажетті деректемелермен толықтыруды білдіреді. Бұдан әрі қарай мұндай тіркелімдердің жинағы нақты ұйым-салық төлеушінің ерекшеліктерін ескере отырып, салық салынатын пайданы есептеу кезінде ұйымның кірісі мен шығысын анықтау үшін жүйелеуді талап етеді [9].

Салық есебінің мәні мен міндеттері мемлекеттегі салық салу жүйесінің рөлімен анықталады. Нарықтық экономикаға өту кезеңінің сатысында салықтар белсенді түрде мемлекеттік реттеу аспабы болып танылады. Осыған орай, мемлекет реттеуші және жинақтаушы функцияларды өзіне жүктейді. Бірақ салық салу жүйесінің өзі микродеңгейде қызмет етеді, яғни салықтардың негізгі функциялары субъектілер – заңды, сондай-ақ жеке тұлғалар сияқты нақты салық төлеушілер деңгейінде жүзеге асырылады.

Салық есебінің функцияларына біз келесілерді жатқызамыз: қазыналық; ақпараттық; бақылау.

Салық есебінің қазыналық функциялары арқылы бюджетті толтырудың мемлекеттік міндеттері жүзеге асырылады. ҚР Салық Кодексінің және нормативтік актілердің көптеген ережелері режімді белгілеп, есептеу үшін қажетті ақпаратты алу қаржылық есеп деректерінен тікелей шықпайтын белгілі бір есептеулерді, есептемелерді қажет етеді. Айталық, бюджетке төленуі тиіс корпоративтік табыс салығының сомаларын есептеу кезінде, жиынтық жылдық табысты есептеу қажет, ал оның мөлшері бухгалтерлік табыстан айрықша болып келеді. Сонымен қатар, өнімнің (жұмыстардың, қызметтердің) өзіндік құнына қосылатын шығыстар мен шығындарды салық салу мақсатында қайта санауға тура келеді.

Салық есебінің ақпараттық функциясы қазыналық функциямен біршама ұштасып жатыр, әрі салық төлеушілердің қаржылық жағдайының нақты кезеңі үшін сандық өлшемнен және сапалық сипаттамадан тұрады. Бұл функцияны орындауға байланысты салық есебіне қойылатын басты талап – салық салынатын көрсеткіштерді дұрыс және шынайы есепке алу; салық мен алымдардың әрбір түрінің қимасында төлемдердің уақытылы жүргізілгендігі және салық пен бюджетке төленетін басқа төлемдер бойынша берешекті жою мерзімдері туралы қажетті ақпаратпен қамтамасыз ету.

Бақылау функциясы. Заманауи салық салу салық салу объектісі, салық

салынатын база, жеңілдіктер және т.б. сияқты тиісті салық төлемдерін есептеудің жеткілікті түрде күрделі үдерісі болып табылады. Сонымен қатар есеп құжаттары мен нысандардың көпшілігі, салық салу мәселесі мұншалықты өзекті болмаған кезде-ақ қалыптасқан еді. Қазіргі уақытта арнайы нысандар мен есептеулерді (декларациялар және олардың қосымшалары, шот-фактуралар және т.б.) әзірлеу арқылы салық органдары салық төлеушілердің өз салық міндеттемелерін орындауына бақылау жасайды және қадағалайды [10].

Салық есебінің міндеттеріне кәсіпорын қызметі мен оның мүліктік жағдайы туралы толық және дәйекті ақпаратты қалыптастыруды; ішкі және сыртқы қолданушыларға қажетті ақпаратпен қамтамасыз етуді жатқызуға болады.

Осылармен қатар, салық есебі келесідей қазыналық міндеттерді атқарады:

- құжаттаманы жүргізу және қағаз, электронды немесе магнитті ақпарат тасымалдауыштарда 5 жыл аралығында сақтау;

- кәсіпкерлік қызметінің жекелеген түрлеріне лицензияларды мен патенттерді тіркеу және беру;

- белгіленген мерзімдерде салықтардың төлемдерін жүргізу, салықтар бойынша декларациялар ұсыну;

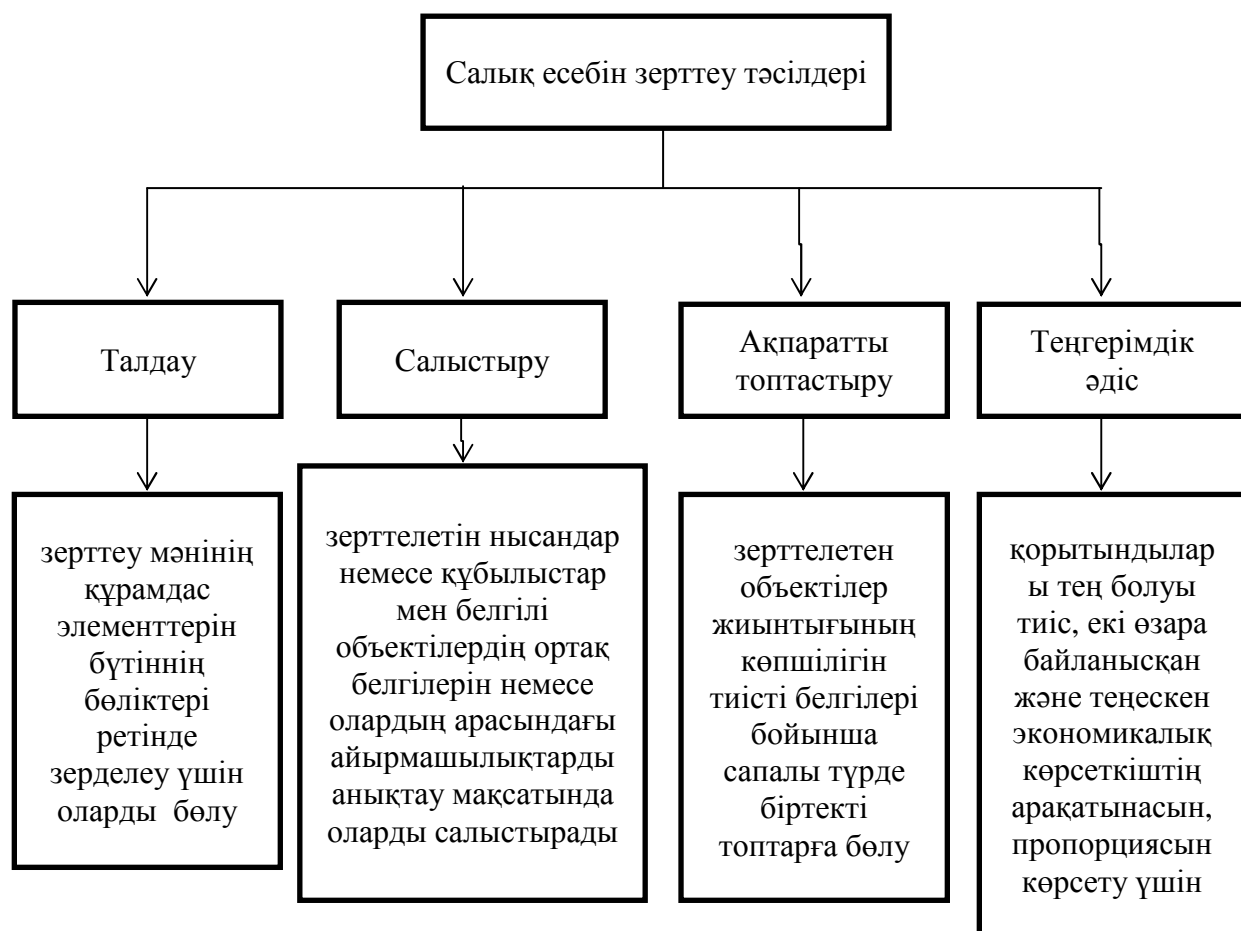
- тиісті органдарға төлемдер туралы, мерзімін ұзарту немесе төлемдерді қайтару және т.с.с. жайлы ақпарат ұсыну.

Салық есебінің жүйесі салық төлеушімен өз бетімен ұйымдастырылады деп салық заңнамасымен белгіленген. Сәйкесінше, әрбір салық төлеуші-ұйым салық есебін жүргізудің нұсқаларын таңдауға құқылы. Бұл ретте жүйе ішкі бақылау, сол сияқты, тексеру органдарыны тарапынан бақылау жасау жүзеге асырылғанда, салық базасын есептеу кезінде ескерілетін қандай да бір көрсеткіштер қалыптасуының дұрыстығына бақылау жасау мүмкіндігімен қамтамасыз етуі тиіс. Яғни бастапқы құжаттан бастап салық декларациясының көрсеткіштерін құру «ашықтығы» қамтамасыз етілуі тиіс [11].

Қазақстан Республикасында салық төлеуші есептеу әдісімен салық есебін жүргізеді. Есептеу әдісі – бұл есепке алу әдісі, оған сәйкес операциялар мен өзге оқиғалардың нәтижелері ақшаны немесе олардың баламасын төлеу немесе алған күннен емес, олардың жасалу дерегі бойынша, оның ішінде жұмыстарды орындау, қызметтерді көрсету, тауарларды түсіру және тауарларды сатып алушыға немесе оның сенім білдірілген тұлғасына сату немесе мүлікті кірістеу мақсатында табыстау күнінен бастап мойындалады [12].

Салық есебінде зерттеудің келесі тәсілдері қолданылады: талдау, салыстыру, ақпаратты топтастыру, теңгерімдік әдіс (сурет 1).

Талдау –зерттеу мәнінің құрамдас элементтерін бүтіннің бөліктері ретінде зерделеу үшін оларды бөлу болып табылады. Мысалы, қаржылық қызметтің нәтижелерін зерттеу үшін ұйым тарапынан алынған табысты зерделеу қажет. Бұл ретте табыс қандай операциялар нәтижесінде алынғандығын ғана емес, сонымен қатар оның шамасы неге тәуелді екендігін білу қажет. Табыстың өсуі құрамдас бөліктері мен факторлар бойынша жете жіктелген сайын, бұл экономикалық көрсеткіш туралы ақпарат соғұрлым көбірек алынады.



Сурет 1 – Салық есебін зерттеу тәсілдері

Ескерту - [6, 13-14 б.;13] мәліметтер негізінде автормен құрастырылған

Салыстыру – зерттелетін нысандар немесе құбылыстар мен белгілі объектілердің ортақ белгілерін немесе олардың арасындағы айырмашылықтарды анықтау мақсатында олардың салыстырылатындығын білдіреді. Мысалы, есептік кезеңнің алынған кірісін және төленген салықтарын алдыңғы және жоспарланған кезеңдікімен салыстыру.

Ақпаратты топтастыру – зерттелетін объектілер жиынтығының көпшілігін тиісті белгілері бойынша сапалы түрде біртекті топтарға бөлу. Қойылған міндетке байланысты, типологиялық, құрылымдық және аналитикалық топтар қолданылады. Салық есебінде қолданылатын типологиялық топтардың мысалына ұйымдарды меншік нысандары бойынша, жеке кәсіпкерлерді қызмет түрі бойынша топтастыруды жатқызуға болады. Құрылымдық топтар жиынтықтың ішкі құрылысын және оның жекелеген бөліктерінің арақатынасын зерделеуге мүмкіндік береді. Құрылымдық топтар ұйымның қызметкерлер құрамын кәсібі, жұмыс өтілі, есептелген жалақысы бойынша анықтағанда, салық есебінде әлеуметтік салық есептелуінің дұрыстығын зерделеу барысында қолданылуы мүмкін. Аналитикалық топтар топтастырудың анағұрлым кең тараған түрі, өйткені ол бухгалтерлік есептің талдау деректерімен байланысты

болып келеді. Аналитикалық топтардың мысалына амортизацияның салық топтары бойыша бекітілген активтерді жүйелеу жатады.

Теңгерімдік әдіс – негізінен қорытындылары тең болуы тиіс, екі өзара байланысқан және теңескен экономикалық көрсеткіштің арақатынасын, пропорциясын көрсету үшін қолданылады. Бұл әдістің көмегімен теңдіктің белгісіз көрсеткішін анықтауға болады. Салық есебінде ол бастапқы мәліметтерді тексеру үшін қолданылуы мүмкін [14].

Нарықтық экономиканың дамуымен, салық есебі ұйымның тиімділігін басқарудың нәтижелі аспабы ретінде қарқынды түрде дамып келе жатыр. Ғылыми әдебиетті зерделеу салық есебін экономикалық теорияның, жоспарлаудың, салық салудың, менеджменттің, шаруашылық қызметті талдаудың тоғысқан жерінде пайда болған заманауи басқарудың теориясы мен тәжірибесіндегі жаңа тұжырымдама ретінде қарастыруға мүмкіндік береді.

Салық есебі, басқару элементі ретінде ұзақ мерзімді перспективада және жедел қызметте келесі міндеттерді атқару арқылы шаруашылық ететін субъектінің ұйымдастырушылық жүйесінің сәтті қызмет етуін қамтамасыз етеді:

- стратегиялық мақсаттарды өзгермелі сыртқы орта жағдайларына бейімдеу;

- жедел жоспарларды ұйымды дамыту стратегиясымен келістіру және жүйелі түрде өткізілетін салық тәуекелдері мен салық жүктемесінің динамикасын талдау негізінде ағымдағы басқару шешімдерін қабылдау;

- менеджерлерді оңтайлы уақыт аралығындағы түрлі басқару деңгейлері үшін салық жүктемесі мен салық тәуекелдерінің деңгейі туралы ақпаратпен қамтамасыз ету;

- салықтар есептелуі мен төленуінің дұрыстығын, оларды уақытылы түзетілуін бақылау жүйесін құру;

- басқарудың икемділігін және салық заңнамасының жылдам өзгертін талаптарына жылдам әсер ету қабілеттігін арттыру мақсатында салықтарды басқарудың ұйымдастырушылық құрылымын бейімдеу [15].

Салық салу объектілері туралы ақпаратты қалыптастыру бухгалтерлік және салық есебінің өзара әрекеттесу дәрежесімен ерекшеленетін түрлі тәсілдермен салық төлеуші тарапынан ұйымдастырылуы ықтимал. Нарықтық шаруашылығы дамыған елдердің тәжірибесіне жүгінсек, оларда есепке алу жүйесіне салық ережелерінің айтарлықтай ықпал етуінен бастап екі жүйенің де тәуелсіз параллель өмір сүруіне дейінгі бухгалтерлік есеп пен салық салудың арасындағы байланыстардың бүкіл спектрі жүзеге асырылғандығын атап өту қажет. Бұл ретте халықаралық тәжірибеде екі негізгі үрдіс орын алған.

Англосаксондық (британдық-американдық) үлгі елдерінде (АҚШ, Ұлыбритания, Ирландия, Нидерланды, Канада, Австралия, ОАР, Үндістан, Индонезия және т.б.) салық салудың бухгалтерлік есеп жүйесінен тәуелділігі тым әлсіз, ал жекелеген елдерде мүлдем жоқ деуге болады [16].

Бухгалтерлік есеп жүргізудің қазақстандық үлгісі өз қағидаттары бойынша «англо-саксондық» үлгіге жақынырақ. Қазақстандық бухгалтерлік есеп жүйесі,

оны GAAP қағидаттарына жақындату мақсатында реформалауға ұшырады [17]. Әлемдік экономиканың жаһандануына және көптеген қазақстандық фирмалардың әлемдік нарыққа шығуына байланысты, ҚР-да бухгалтерлік есеп пен есептілікті реформалау кезі келіп жеткен сыңайлы. Ұйымдар көптеп тауаларды, өнімдер мен қызметтерді әлемдік нарыққа экспорттауда, ал оның шарттарына орай қаржылық есептілік халықаралық стандарттарды қанағаттандыруы тиіс [18].

Аталмыш үлгі түрлі, ал кейбір жағдайларда қарама-қайшы мақсаттарды көздейтін екі дербес қызмет түрі ретінде, бухгалтерлік және салық есебінің параллель өмір сүруін ұсынады. Айталық, АҚШ-та қаржылық және салық есебі параллель жүреді және түрлі мақсаттарды көздейді [19]. Бұл американдық салық салу жүйесі өзінің күрделілігі бойынша әлімдік аналогтарының болмауына әкеп соқты. Мысалы, АҚШ Салық басқармасының анықтамалықтары мәтіннің 70 мыңнан астам парақтарын құрайды [20].

Аталмыш үлгінің артықшылықтарына салық салу талаптарының ықпалынан босатылған қаржылық ақпараттың қалыптасуы; бухгалтерияға тән емес процедуралар мен операцияларды алып тастау есебінен бухгалтерлік есепті оңайлату сияқты бухгалтерлік есептің маңызды мақсатының жүзеге асырылуын жатқызуға болады.

Англосаксондық жүйе мемлекеттеріне қарсы, Л.З. Шнейдманның зерттеулерінде келтірілген мәліметтер бойынша [21], континентальды үлгі елдеріне (Германия, Франция, Швеция, Бельгия, Испания, Италия, Швейцария және т.б.) бухгалтерлік есеп пен салық салу жүйелерінің арасындағы жеткілікті түрде тығыз байланыс тән болып келеді. Бұл елдерге есепке алудың оңтүстік америкалық үлгі мемлекеттері (Аргентина, Бразилия, Перу, Уругвай, Боливия, Чили және т.б.) жеткілікті түрде жақын келеді [22]. Континентальды үлгіде бухгалтерлік есеп жүйесі салық заңнамасының күшті және тікелей ықпалымен қалыптасады және қызмет етеді, бухгалтерлік және салық есебінің түгелдей дерлік сәйкес келуі тиіс, ал түзетулер саны минималды; бухгалтерлік ережелердің негізгі көзі салық заңнамасы болып табылады; есепке алудың егжей-тегжейлі регламенттелуі салық билігімен белгіленуі мүмкін; бухгалтерлік есеп жүргізілуінің дұрыстығын бақылау, ең алдымен салық органдары тарапынан жүзеге асырылады. Бұл елдердің есептік тәжірибесі, ең алдымен, үкіметтің салық салуға қатысты талаптарын қанағаттандыруға бағытталған. Есепке алудың ең басты мақсаттарының бірі шауашылық ететін субъекті қызметінің салық салынған нәтижесін немесе мемлекеттік бюджетке салықтық және салықтық емес төлемдерді жүргізу және оларға бақылау жасау үшін қажетті өзге ақпаратты есептеу болып табылады.

Бұл жүйенің айқын мысалы Франция болып табылады, онда өтпелі кесте әзірленген, ол бухгалтерлік есептегі теңгерімдік пайдадан салық салынғанына өтуге мүмкіндік береді [23].

Сонымен қатар, Германия, Жапония, Норвегия, Испания, Австрия және Финляндия сияқты елдерде, салық билігі салық мақсаттарында есептелген және компанияның ішкі есебінде көрсетілетін амортизация арасындағы толық

сәйкестікті талап етеді [24]. Әдетте, салық билігі компаниялардың ікші есебіндегі амортизацияларды есептеу белгіленген шектерге сәйкес жүзеге асырылуын талап етпейді, алайда бұл шектер салық салынатын табысты есептеу кезінде асып кетпеуін қатаң түрде қадағалайды. Осылайша, компаниялар мен басқа салық төлеушілер амортизацияны кез келген мөлшерде немесе кез келген тәртіпте немесе оны мүлде есептемеуге ерікті, бұл ретте салық органларына қарауға ұсынған теңгерімде олардың жалпы табысынан алынған амортизациялық шегерімдер салық заңнамасымен белгіленген шектерден аспауы тиіс екендігін назарларында ұстайды (бірақ бұл шектерден қандай шамада болс да аз болуы мүмкін, өйткені бұл салық салынатын табыстың, сәйкесінше төленуі тиіс салық мөлшеренің артуына әкеп соғады) [25].

Осылайша, аталмыш елдерде қарастыралып отырған мәселені қаржылық есеп және салық салу мақсаттары үшін пайданың жекелеген есептеулері арқылы шешуге мүмкіндік туды, бұл ретте салық салынатын пайда көрсеткішін экономикалық табыспен салыстыру жүзеге асырылады, ол мінсіз жағдайда Халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына сәйкес есептелінуі тиіс [26].

1.2 Қазақстан Республикасында салық есебін ұйымдастыру үдерісі

Қазақстан Республикасында салық есебі ҚР Салық кодексіне сәйкес бухгалтерлік есеп мәліметтеріне негізделеді [2, 56 б., 2-1 т.].

1 кестеде Қазақстан Республикасындағы бухгалтерлік және салық есебінің арақатынасы көрсетілген (кесте 1).

1 кестеде көрсетілгендей, бухгалтерлік және салық есебі бастапқыдан-ақ түрлі мақсаттарды көздейді. Салық есебі бір жалғыз мақсатқа лайықталған — салық міндеттемелерінің туындау сәтін дұрыс анықтау, есептік кезеңдер бойынша кірістер мен шегерімдерді дұрыс тиесілеу және заңнамамен белгіленген мерзімде бюджетке төленуі тиіс салық сомасын алу.

Бухгалтерлік есептің басты мақсаттарының бірі – өнімнің (жұмыстардың, қызметтердің) өзіндік құнын және қызметтің іс жүзіндегі қаржылық нәтижесін (кіріс немесе шығыс) анықтау [28].

Әлемдік тәжірибеде салық есебі жүйесін құрудың үш негізгі үлгісі бар, олар бухгалтериялық есеп жүйесіне қатысты дербестік дәрежесі бойынша айрықшаланады. Бухгалтерлік ақпараттық жүйені өз негізі етіп қалаған алғашқы үлгі бухгалтерлік есеп көрсеткіштерінің түзетілуін көздемейді. Екінші үлгі (аралас салық есебі деп аталады) бухгалтерлік көрсеткіштерді түзету (бухгалтерлік есеп деректерін салық салу міндеттеріне қатысты түсіндірілуі) арқылы салық есебі көрсеткіштерінің қалыптастыруын ұсынады. Салық есебі бұл жағдайда есептік сипатта болып келеді.

Кесте 1 – Бухгалтерлік және салық есебінің арақатынасы

Бухгалтерлік есеп		Салық есебі	
Сипаттамасы	Заңнамалық базасы	Сипаттамасы	Заңнамалық базасы
1	2	3	4
Анықтама			
Жеке кәсіпкерлер мен ұйымдардың операциялары мен оқиғалары туралы ақпаратты жинаудың, тіркеудің және қорытудың Қазақстан Республикасының бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы заңнамасымен, сондай-ақ есеп саясатымен регламенттелген тәртіпке келтірілген жүйесі	Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Заңы	Салық салу объектілері және (немесе) салық салуға байланысты объектілер туралы ақпаратты қорыту және жүйелеу, сондай-ақ салықты және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді есептеу және салық есептілігін жасау мақсатында салық төлеушінің (салық агентінің) ҚР СК талаптарына сәйкес есепке алу құжаттамасын жүргізу үдерісі	Қазақстан Республикасының «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодексі (ҚР СК) 7 тарау, 56 бап
Мақсаттары			
Мүдделі тұлғаларды жеке кәсіпкерлер мен ұйымдардың қаржылық жағдайы, қызметінің нәтижелері және қаржылық жағдайындағы өзгерістер туралы толық және дәйекті ақпаратпен қамтамасыз ету	Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Заңы	Салық кезеңі ішінде салық төлеуші (салық агенті) жүзеге асырған операцияларды салық салу мақсатында есепке алу тәртібі туралы толық және дәйекті ақпараттың қалыптастырылуы	Қазақстан Республикасының «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодексі (ҚР СК) 7 тарау, 56 бап
Есепті ұйымдастыру			
Бухгалтерлік есепті ұйымдастырудың және жүргізудің бірыңғай құқықтық және әдіснамалық негіздерін белгілейтін ҚР Бухгалтерлік есеп туралы заңнамасына сәйкес	Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Заңы	Салық төлеуші (салық агенті), салық есебі саясатын дербес әзірлейді және бекітеді	Қазақстан Республикасының «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодексі (ҚР СК) 7 тарау, 56 бап

1 - кестенің жалғасы

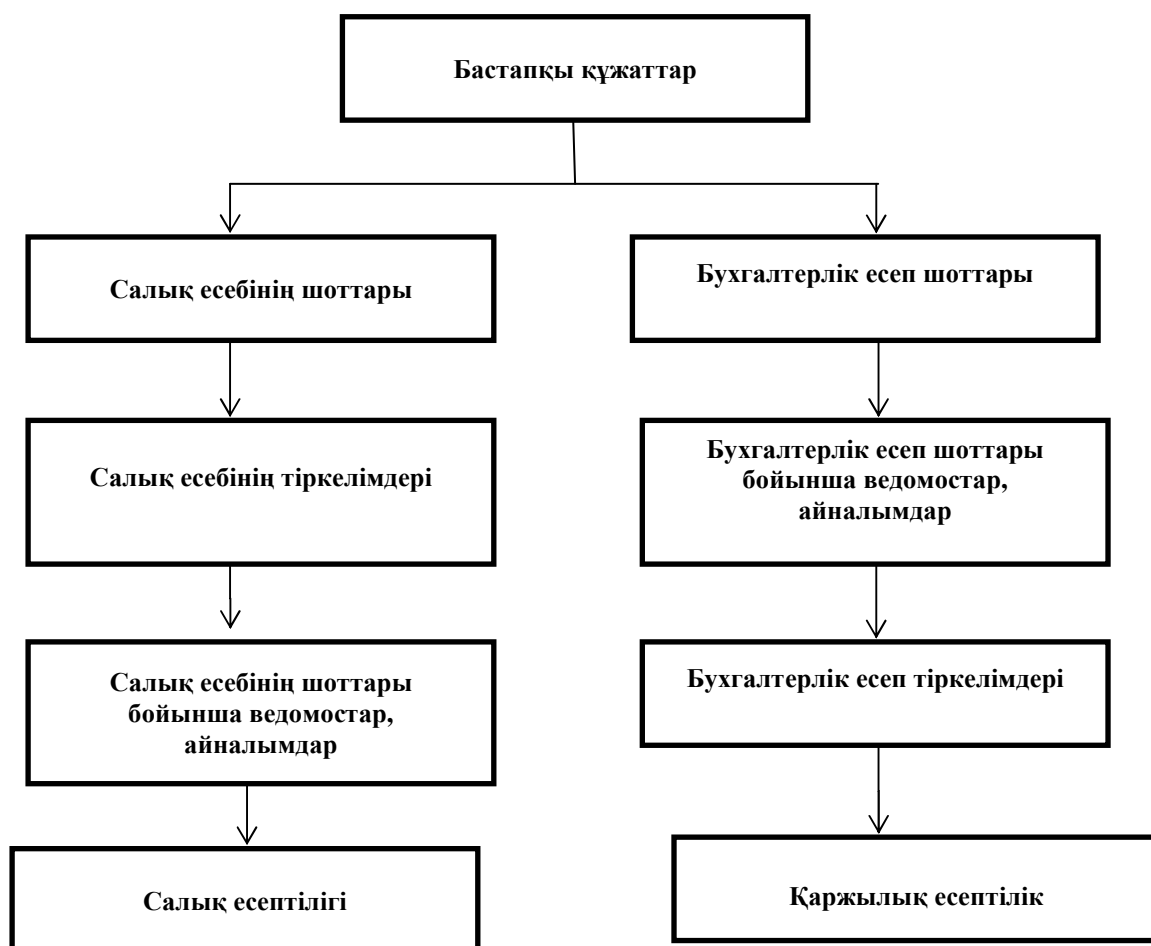
1	2	3	4
Құжаттама			
Бухгалтерлік құжаттама бастапқы құжаттарды, бухгалтерлік есеп тіркелімдерін, қаржылық есептілікті және есеп саясатын қамтиды. Бухгалтерлік жазбалар бастапқы құжаттар негізінде жүргізіледі.	Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Заңы	Салық нысандары салық есептілігін, салықтық өтінішті және салық тіркелімдерін қамтиды.	Қазақстан Республикасының «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодексі (ҚР СК) 7 тарау, 61 бап
Есеп тіркелімдері			
Бухгалтерлік есептің шоттарында және қаржылық есептілік жүйесінде көрсету үшін есепке алуға қабылданған бастапқы құжаттардағы ақпаратты жүйелеуге және жинақтауға арналған.	Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Заңы	Салық тіркелімдері ақпаратты жалпыландыру және жүйелеу үшін, ҚР СК 56 бабының 3 тармағында көрсетілген салық есебінің мақсаттарын қамтамасыз ету үшін арналған: 1) салық кезеңі ішінде салық төлеуші (салық агенті) жүзеге асырған операцияларды салық салу мақсатында есепке алу тәртібі туралы толық және дәйекті ақпараттың қалыптастыру; 2) салық есептілігі нысандарының әрбір жолын таратып жазу; 3) салық есептілігін дәйекті жасау; 4) салықтық бақылау үшін салық қызметі органдарына ақпарат беру.	Қазақстан Республикасының «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодексі (ҚР СК) 7 тарау
Ескерту - [2, 56 бап; 27] мәліметтер негізінде автормен құрастырылған			

Бухгалтерлік есеп көрсеткіштерінің қатысуынсыз салық базасының есептелуінен тұратын үшінші үлгі (арнайы салық есебі), келесідей объективті негіздемелерге ие: салық төлеушіде бухгалтерлік есепті жүргізу міндетінің мүлдем болмауы немесе нақты салықты есептеу мақсаттары үшін бухгалтерлік есепті жүргізу қажеттілігінің болмауы [29].

Салық есебінің тіркелімдері салық салу мақсаттары үшін ескерілетін

барлық операциялар бойынша қалыптасады. Салық төлеуші есептің қандай объектілері бойынша салық есебі тіркелімдерінің нысандарын әзірлеуі және бекітуі тиіс екендігін өз бетімен анықтайды, оларда салық декларациясының көрсеткіштерін дұрыс анықтау үшін қажетті барлық деректер берілуі тиіс [30] (сурет 2).

Талдау жүргізілген «Safe Trans» кәсіпорнында бухгалтерлік және салық есептерінің өзара әрекеттесуі «1С:Бухгалтерия» бағдарламасы арқылы жүзеге асырылады. Бухгалтер бастапқы деректерді қалыптастырады, одан кейін оларды салық жөніндегі бухгалтерге береді, ал ол, өз кезегінде салық есептілігінің нысандарын толтыру ережелеріне сәйкес, салық тіркелімдерін толтырады. «1С:Бухгалтерия» бағдарламасында салық тіркелімдері автоматты түрде құрылады: регламенттелген есептерде салық нысандары бар, әрбір жол бойынша ашып көрсетілуі енгізіледі, одан кейін тіркелімдер басылып шығарылады да, тігіледі (бұл тексеру үшін қажет). ҚР СК сәйкес кәсіпорын қызмет түріне қарай тіркелімдерді өз бетімен әзірлейді. Тіркелімдерді толтырғаннан кейін, салық жөніндегі бухгалтер салық декларациясын толтыруға көшеді.



Сурет 2 – Бухгалтерлік және салық есебін жүргізу

Ескерту - [31] мәлімет негізінде автормен құрастырылған

«Бухгалтерлік есеп» типтік конфигурациясына қатысты автоматандырылған салық есебі тұжырымдамасының негізі ретінде бухгалтерлік есептің де, салық есебінің де тіркелімдері қолданылатын салық есебінің үлгісі алынған. «Қазақстанға арналған Бухгалтерия 8» конфигурациясының 2.0 редакциясының шығарылуы бағдарламаның функционалдық мүмкіндіктерін кеңейтуге бағытталған. Жаңа редакцияның негізгі артықшылықтарының бірі, қазіргі таңда өзекті болып танылатын уақыттық айырмашылықтарды есепке алудың теңгерімдік әдісін жүзеге асыру болып табылады, (мәзір Кәсіпорын – Есеп саясаты – Есеп саясаты (бухгалтерлік есеп) – Пайдаға салынатын салық бойынша уақыттық айырмашылықтарды есепке алу – Теңгерімдік әдіспен уақыттық айырмашылықтар есебін жүргізу) [32]. Бұдан әрі қарай, теңгерімдік әдіспен уақыттық айырмашылықтар есебін жүргізудің ерекшелігі неде, бухгалтерлік және салық есебінің талаптарына сәйкес пайдаға салынатын салықты есепке алудың қандай критерийлері ескерілуі тиіс екендігін, сонымен қатар «1С:Қазақстанға арналған Бухгалтерия 8» конфигурациясындағы аталмыш әдісті жүзеге асырудың негізгі тәсілдемелерін қарастырайық.

Уақыттық айырмашылықтарды есепке алудың теңгерімдік әдісі келесідей маңызды міндеттерді жүзеге асыруға мүмкіндік береді:

1. Есептің барлық бөлімдері бойынша активтер мен міндеттемелердің салық базасын қалыптастыру. Халықаралық қаржылық есептілік стандартының 12 «Пайдаға салынатын салық» 5 т. сәйкес – активтің немесе міндеттеменің салық базасы – бұл салық салу мақсаттары үшін активке немесе міндеттемеге меншіктелетін шама [33]. Салық базасының осыған ұқсас анықтамасы ұлттық стандарттарда да белгіленген – №2 ҰҚЕС 530 тармағы [34]. Салық базасын танудың мысалдарын келтірейік. Сатып алушылардың дебиторлық берешегінің сомасы 300 мың теңгені құрайды. Оған тиісті табыс тауарды сату бойынша салық салынатын пайдаға (шығынға) қосылған. Дебиторлық берешектің салық базасы 300 мың теңгені құрайды.

Жабдықтың бастапқы құны 120 мың теңгені құрайды. Ағымдағы кезеңде салық салу мақсатында 30 мың теңге амортизация шегерілген. Қалған сома келешек кезеңдерде амортизация ретінде немесе жабдық шығарылуы кезінде шегеру арқылы азайтылатын болады. Активтің салық базасы 90 мың теңгені құрайды. Бухгалтерлік есептегі амортизация 15 мың теңгені құрады (2 кесте).

Кестеден көріп отырғанымыздай, біз теңгерімді негізгі есеп ретінде салық заңнамасына сәйкес құрған болсақ, онда активтер мен міндеттемелер салық базасын құрар еді.

«Қазақстанға арналған Бухгалтерия 8» конфигурациясында бұл мақсатқа жету үшін салық есебіндегі барлық шаруашылық операциялардың трансляциясын жүргізетін, әрі сол арқылы активтер мен міндеттемелердің салық базасын қалыптастыратын механизмді жасау қажет болды. Осыған байланысты 2.0 редакциясында бастапқы құжаттарға «КТС ескерілсін» белгісі қосылды [35], ол салықтық шоттар жоспары бойынша жазбалардың құрылуына әсер етеді.

Кесте 2– Бухгалтерлік және салық есебін салыстыру

	Бухгалтерлік есеп, мың теңге	Салық есебі, мың теңге
Активтер		
Негізгі құралдар	105	90
Дебиторлық берешек	300	300
Кезең соңындағы теңгерім	405	390
Міндеттеме және капитал		
Жарғылық капитал	120	120
Үлестірілмеген пайда	285	270
Кезең соңындағы теңгерім	405	390
Ескерту - [36] мәлімет негізінде автормен құрастырылған		

Бұл ретте әрбір шаруашылық операция есепке алудың белгілі бір түрімен салық есебінде көрсетілуі мүмкін:

СЕ (салық есебі) – шегерілетін актив құны;

ТА (тұрақты айырма) – активті/міндеттемені өтеу кезінде пайдаға салынатын салық шамасына әсер етпейтін құн (шегерілмейтін активтер) [36, 9 б.].

Салық салынатын табыс ретінде қарастырылмайтын табыстар Қазақстан Республикасының «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодексінің 84 бабы, 2 тармағында белгіленген; шегерілмейтін шығыстар – ҚР Салық Кодексінің 115 бабында белгіленген.

УА (уақытша айырма) – активтің немесе міндеттеменің теңгерімдік құнының және олардың салық базаларының арасындағы айырма [37].

Бухгалтерлік және салық есебінің арасындағы арақатынас келесі теңдікпен анықталады:

$$BE = CE + TA + UA,$$

мұндағы (СЕ+ТА) қосындысы активтің/міндеттеменің салық базасын құрайды.

«КТС ескерілсін» белгісінің көмегімен салық есебіндегі операцияларды көрсету механизмі тек корпоративтік табыс салығын төлеушілер үшін ғана мағынаға ие. Сондықтан «КТС ескерілсін» белгісінің қол жетімділігіне Есеп саясаты (салық есебі) мәліметтер тіркеліміндегі «Пайда салығын төлеуші» параметрін баптау ықпал етеді.

Бастапқы құжаттарды тіркеу кезінде «КТС ескерілсін» белгісіне назар аудару қажет:

Егер «КТС ескерілсін» белгісі орнатылса – бастапқы құжат салық есебі бойынша өткізбелерді қалыптастырады, бұл ретте «СЕ есеп түрі» деректемесін «СЕ» немесе «ТА» деп міндетті түрде толтыру қажет. Құжаттың деректемелерінде салық есебінің түрі ретіндегі «УА» есеп түрі жоқ, себебі уақытша айырма бастапқы құжаттарды жүргізу кезінде автоматты түрде анықталатын болады.

«КТС ескерілсін» белгісі орнатылмаса – шаруашылық операциялар салық есебінде көрсетілмейді, салық есебінде өткізблер болмайды. Бұл мүмкіндік операцияның салықтық құрауышы бұдан бұрын басқа құжатпен көрсетілсе немесе Оперция (бухгалтерлік және салық есебі) құжатымен салық бөлігінде көрсетілуі жоспарланса пайдалы болуы ықтимал.

Іс жүзінде бір құжатпен «СЕ» түріндегі, сол сияқты, «ТА» түрінде де болатын бірнеше корреспонденцияны көрсету қажеттілігі туындауы мүмкін. Сонымен қатар, актив «СЕ» түрінде сатып алынған, ал оны кәсіпкерлік қызметке жатпайтын шығындарға «ТА» жазу қажет болған жағдайдың туындауы да ықтимал. Бұл жағдайларда салық есебіндегі шегерімдерге жатқызуды шығындар баптарының белгісімен тікелей реттеуге болады. Шығындар жолының есеп түрі, құжаттың өзінің есеп түріне қарағанда, жоғары басымдыққа ие. Айталық, құжаттағы салық есебінің түрі «СЕ» деп белгіленсе, ал шығындар бабында «Салық есебіне қабылданады» (бап «ТА» ретінде сыныпталады) деген белгі болмаса, онда операция салық есебінде аталмыш бап бойыншатұрақты айырма ретінде көрсетіледі.

2. Теңгерімдік әдіспен уақытша айырмаларды есептеу.

Уақытша айырмаларды есепке алудың теңгерімдік әдісінің ерекшелігі активтер мен міндеттемелердің салық базасын жүргізуде, активтер мен міндеттемелерді тану сәтінде БЕ пен СЕ арасындағы құндардың айырымын анықтауда. Уақытша айырмалардың (яғни кейінгі қалдырылған салықтық активтер/міндеттемелер) қорытынды шамасын есептеу салық есебіндегі салық базасы туралы деректер бойынша орындалады.

ХҚЕС 12 – пайдаға салынатын салық есебіндегі басты мәселеге деген ұқсас тәсілдемесін анықтайды, ол ағымдағы және келешектегі салықтық салдарды қалайша ескерілетіндігінен тұрады:

а) компанияның теңгерімінде танылатын активтердің (міндеттемелердің) теңгерімдік құнын келешекте өтеу (жабу);

б) компанияның қаржылық есептілігінде танылатын ағымдағы кезеңнің операциялары мен басқа оқиғалары.

«5 т. ... Кейінге қалдырылған салық міндеттемелері (КСМ) – бұл салық салынатын уақытша айырмаларға байланысты болашақ кезеңдерде төленуі тиіс пайдаға салынған салық сомалары.

Кейінге қалдырылған салық активтері (КСА) – бұл шегерілетін уақытша айырмалармен байланысты болашақ кезеңдерде өтелетін пайдаға салынған салық сомалары; ...» [38].

Активтің теңгерімдік сомасы оның салық базасынан асып кеткенде, салық салынатын экономикалық пайдалардың сомасы болашақта салық салу мақсаттары үшін шегеруге рұқсат берілетін шамадан асып кететін болады. Бұл пайдаға салынған салық бойынша шығыстардың артуына әкеп соғады. Мұндай айырма салық салынатын уақытша айырма болып табылады, ал болашақ кезеңдерде туындайтын пайда салығын төлеу міндеттемесі кейінге қалдырылған салық міндеттемесі болып табылады.

Активтің салық базасы оның БЕ-тегі теңгерімдік құнынан асып кетсе, КТС

бойынша шегерім сомасы келешекте пайда салығы бойынша шығыстардың азаюына әкеледі. Мұндай айырма шегерілетін уақытша айырма болып табылады, ал алдағы КТС сомасы кейінге қалдырылған салық активі болып табылады [39].

Уақытша айырмалар кез келген кәсіпорындарда бар деуге болады. Мысалы, кәсіпорын теңгерімінде бастапқы құны 100 мың теңгені құраған негізгі құрал саналған. Салық есебіндегі амортизация (II топ) жылына 25%. Бухгалтерлік есептегі амортизация жылына 50% (кесте 3).

Конфигурацияда КСА мен КСМ есептеу кезеңмен жүргізіледі (кесте 4).

3. Бухгалтерлік және салық есебі мәліметтерінің салыстырылып тексерілуі. Салық есебінің есеп беру блогында бухгалтерлік және салық есебі деректерін салыстырып тексеру үшін Бухгалтерлік және салық есебі деректерінің бақылау ведомосы (Есеп берулер мәзірі) атты жаңа арнайы есеп әзірленген. Аталмыш есептің көмегімен салық және бухгалтерлік есептердің көрсеткіштерін салыстырып тексеруге, сонымен қатар салық есебі, уақытша айырмалар, тұрақты айырмалар немесе жалпы деректер сияқты белгілі бір көрсеткіш қимасында жекелеген ақпаратты қалыптастыруға болады.

Кесте 3 – Бухгалтерлік және салық есебіндегі амортизацияны есептеудің салыстармалы талдауы

Жыл	Амортизация, мың теңге		Қалдық құныҚҚ, мың теңге		Шегерілетін уақытша айырма	КСА, КТС мөлшерле месі 20%
	БЕ	СЕ	БЕ	СЕ		
2010	50	25	50	75	25	5
2011	50	25	0	50	50	10
2012	0	25	0	25	75	15
Ескерту - [40] мәлімет негізінде автормен құрастырылған						

Осылайша, «Қазақстанға арналған Бухгалтерия 8» конфигурациясының 2.0 редакциясына көшу кезінде «Теңгерімдік әдіспен уақыттық айырмалар есебін жүргізу» белгісін орнату маңызды, әрі қажетті кезең болып табылады. Ол №2 ҰҚЕС және 12 ХҚЕС ашып көрсетілген талаптарға, сонымен қатар салық заңнамасының талаптарына сәйкес корпоративтік табыс салығының есебін жүргізуге мүмкіндік береді.

Салық есебін теңгерімдік әдіспен жүргізу әдістемесіне өту кез келген ыңғайлы уақытта жүзеге асырылуы мүмкін. Бұл ретте есептік жыл аралығында уақыттық айырмалар есебі әдістемелерінің тек біреуі ғана қолданылуы тиіс екендігін атап өту қажет. Көшу ыңғайлығы үшін «2.0-ге көшу» өңдемесін қолдану ұсынылады.

Кесте 4 – КСА мен КСМ кезеңдік есептемесі

КСА, КСМ есептеу кезеңдері	Конфигурациядағы кезеңдердің көрсетілуі
ХҚЕС/ҰҚЕС ережелері бойынша барлық активтер мен міндеттемелердің теңгерімдік құнын анықтау (бухгалтерлік есепте)	Құжаттардың негізінде бірмезгілде бухгалтерлік есеп пен салық есебі бойынша өткізбелер қалыптасады («КТС ескерілсін» белгісінің көмегімен).
Олардың салық құнын ҚР салық заңнамасына сәйкес есептеу (салық есебінде)	Осылайша активтердің/міндеттемелердің бухгалтерлік және салық базасы қалыптасады.
Активтің немесе міндеттеменің салық құнынан оның теңгерімдік құнын шегеру арқылы уақытша айырманы анықтау	Активтің немесе міндеттеменің салық құнынан оның теңгерімдік құнын шегеру арқылы уақытша айырманы анықтау
Кейінге қалдырылған салық активін немесе кейінге қалдырылған салық міндеттемесін уақытша айырмаларды КТС мөлшерлемесіне көбейту арқылы есептеу	Бір рет салық кезеңінің соңында «Айды жабу» регламенттік құжатымен жүргізіледі (мәзір Операциялар – Регламенттік операциялар – Айды жабу – Пайдаға салынатын салық бойынша есептеулер – Кейінге қалдырылған салық активтері мен міндеттемелері).
Теңгерімде және пайда мен шығын (алдыңғы кезеңде алынған және теңгерімде бар КСА/КСМ есептік шамасының арасындағы айырма) туралы есепте көрсетілуі тиіс КСА/КСМ сомаларын анықтау	КСМ есепбі үшін 4310 «КТС бойынша кейінге қалдырылған салық міндеттемелері» шоты қолданылады, мұнда салық салынатын УА байланысты болашақ кезеңдерде төленуі тиіс пайдаға салынатын салық сомасы ескеріледі. КСА есебі үшін 2810 «Кейінге қалдырылған салық активтері» шоты қолданылады, мұнда шегерілетін УА; Болашақ кезеңге қолданылмаған салық залалдарын көшірумен байланысты өтелуі тиіс пайдаға салынатын салықтар сомасы ескеріледі. Бухгалтерлік есепте 4310 және 2810 шоттары көрсетілген кезде, 7710 «Корпоративтік табыс салығы бойынша шығыстар» шотымен корреспонденциялайды.
Ескерту - [41] мәлімет негізінде автормен құрастырылған	

Корпоративтік табыс салығы бойынша декларация (100.00 нысан) салық есептілігінің жеткілікті түрде көлемді және көп еңбекті қажет ететін нысаны болып табылады. КТС бойынша декларацияны «1С:Қазақстанға арналған Бухгалтерия 8» конфигурациясының, 2.0 редакциясы аспаптарының көмегімен қалайша тексеруге болатындығын қарастырайық.

КТС бойынша декларация салықтық шоттар жоспары деректерінің негізінде құрылады.

Тексерудің негізгі тәсілдері салықтық шоттар жоспарының стандартты есептерімен және салық тіркемелерімен жұмыс істеу болып табылады. Бұл ретте «1С:Қазақстанға арналған Бухгалтерия 8» конфигурациясының, 2.0 редакциясында жылдық есепті тексеруге арналған пайдалы ақпаратты шығарудың және алудың жаңа мүмкіндіктері пайда болды.

КТС бойынша декларацияны (100.00 нысан) автотолтырғаннан кейін экранның оң жақ бөлігінде «Түсініктемелер» панелі пайда болады.

Панельдің көрінуі келесі жағдайларда орындалады:

- бағдарламада Декларацияда автоматты түрде толтырылуы тиіс жолдар бойынша айналымдар бар болса. Мысалы, есептік кезең бойынша 100.00.065.AIV «Мүгедектер еңбекақысын төлеуге жүргізілген шығыстардың 2 еселік мөлшерінің сомасы...» жолының кодына байланыстырылған шығындар бабы бойынша айналымдар болды. Алайда, 100.00.065.AIV жолының коды конфигурацияда автоматты түрде толтырылмайды және бұл туралы ақпарат «Түсініктемелер» панеліне шығарылады.

- «Шығын баптары», «Табыстар» анықтамалықтары элементтерінің жоқ кодтары бойынша ақпарат табылса.

Мысалы, бухгалтер қателесіп, банк қызметтерін Декларацияның 100.00.030.ИТТ жолында көрсетсе. Аталмыш шығын бабының кодталуы Декларация Нысанында болмағандықтан, «Түсініктемелер» бөліміне келесідей хабарлама шығарылады:

«Шығын баптары» анықтамалығының «Банк қызметінің ақысын төлеу» элементіне сәйкес келетін «100.00.030.ИТТ» жолының коды бойынша деректер, «100.00.030.ИТТ» нысанында көрсетілмеген».

Бұдан әрі қарай, курсорды 100.00.030.ИТТ жолының кодына орнатып, гиперсілтеме бойынша шығын баптарының элементіне тікелей өтіп, жол кодын 100.00.030ИТВ– дұрыс нұсқасына түзетуге болады.

Осылайша, «Түсініктемелер» панелі бухгалтерге кірістер мен шығыстар баптарының кодталуы бойынша қандай ақпаратты тексеру қажет екендігін сілтейді, сонымен қатар гиперсілтеме функциясының көмегімен ақпарат көрсетілуінің дәлдігін оңай тексеріп, өзгерту енгізуге болады.

Декларация жолының кодын салық есебінің стандартты есептерге шығару.

«1С:Қазақстанға арналған Бухгалтерия 8» конфигурациясының 2.0 редакциясына салық есебінің негізі стандартты есептері үшін КТС бойынша Декларация жолының коды туралы ақпаратты шығаруды жаңа мүмкіндігі қосылды:

Айналымдық-сальдолық ведомость (салық есебі);

Шот бойынша айналымдық-сальдолық ведомость (салық есебі);

Шот талдауы (салық);

Субконто талдауы (салық);

Субконто арасындағы айналымдар (салық есебі).

Шот бойынша айналымдық-сальдолық ведомость (салық есебі) мысалында Декларация жолының кодтарын шығаруды қарастырайық. Бұл үшін есептің бапқа келтірілуін келесі тәртіппен жүргізіңіз:

1. Шот бойынша айналымдық-сальдолық ведомость (салық есебі) есебін ашыңыз;

2. Бапқа келтіру панелін ашыңыз;

3. Топтастыру бөлімінде «Шығын баптарын» белгілеңіз;

4. Есепте «Бапқа келтіру панелінің параметрлері» түймешесінің көмегімен қосымша ақпаратты шығару панелінің көрінгіштігін қосыңыз;

5. Қосымша өрістер кестесіне жаңа жолды қосыңыз;

6. Өріс ретінде шығын баптары немесе табыс баптары қасиеттерінің жинағынан «Декларация жолының коды» мәліметтерін көрсетіңіз.

Шот бойынша айналымдық-сальдолық ведомость (салық есебі) есебіне жасалған баптаулар нәтижесінде әрбір шығын бабы бойынша Декларация жолының коды шығарылады.

Аталмыш аспаптың көмегімен салық есебінің негізгі стандартты есептері үшін кіріс пен шығыстар шоттары үшін (60Н «Табыстар», 70Н «Шығыстар») КТС бойынша декларацияның жол коды туралы ақпаратты шығаруға болады.

Салық есебі тіркемелерінің жаңа мүмкіндіктері.

Көгілдір түспен ерекшеленген Декларация жолдары салық есебінің тіркемелері арқылы ашып көрсетілуі мүмкін. Бұл үшін ерекшеленген ұяшықта «тұрып», «Ашып көрсету» түймешесін басу қажет.

Салық тіркемелері арнайы нысандар түрінде жүргізіледі. ҚР Үкіметімен белгіленген салық тіркемелерінің нысандарын қоспағанда, салық тіркемелерінің нысандары мен оларда салық есебі деректерінің көрсетілу тәртібі салық төлеуші (салық агенті) тарапынан өз бетімен әзірленеді және салықтық есеп саясатында бекітіледі.

«1С:Қазақстанға арналған Бухгалтерия 8» конфигурациясының 2.0. редакциясында салық есебінің тіркемелері айтарлықтай жетілдірілген. Енді қолданушыларда салық тіркеліміне түрлі мәліметтерді шығару және өз қалауы бойынша тіркелімді бапқа келтіру мүмкіндіктері әлдеқайда көп.

Салық есебінің тіркелімдерінде жаңа бағаналар пайда болды:

Декларациядағы сома – СЕ сомасы + ТА сомасы ретінде анықталады

СЕ сомасы – салық салу мақсатында табыс немесе шегерім деп танылған сома;

ТА сомасы – шегерілмейтін, бірақ Декларацияда көрсетілуі қажет сома;

УА сомасы – уақытша айырмалар сомасы, ақпараттық түрде келтірілген, ол декларацияда көрсетілмейді;

Қосынды – бухгалтерлік есеп деректері бойынша мәліметтерді көрсетеді және СЕ+ТА+УА қосындысы ретінде анықталады.

Тіркелім баптаудың бүйір панелінің көмегімен бапқа келтіріледі. Жекелей алғанда, бухгалтер жоғарыда аталған есептің қосындылық көрсеткіштерін шығаруды қоса/өшіре алады.

Салық есебінің тіркемелеріне қосымша мәліметтерді шығаруға болады: контрагенттің атауы, ЖСН, БСН, шот, коршот, шығын баптары, құжат және басқа көрсеткіштер. Бұл ретте тіркелімнің кез келген жолына екі мәрте шерту арқылы бастапқы құжатқа дейін ашып көрсетуге болады [42].

Осылайша, салық тіркемелерінің иілгіштігі қолданушылар үшін ыңғайлы нысанда тексеру үшін мәліметтерді шығаруға мүмкіндік береді.

Сонымен қатар, ҚР Салық Кодексінің 77 б. 3 т. сәйкес салық тіркелімдерінің мазмұнына қойылатын талаптарды ескере отырып, салық тіркемелерінің жеке нысанын КТС бойынша Декларациялар жолдарына баптауға және оларды кәсіпорынның салық саясатында бекітуге болады [2, 77 б., 3 т.].

1.3 Салық есебінің саясаты салық есебін ұйымдастырудың негізі ретінде

Жоғарыда айтылып кеткендей, Қазақстанның нарықтық қатынастарға көшуіне орай, мемлекет, салықты қоғамда болып жатқан экономикалық үдерістерге ғана емес, сондай-ақ әлеуметтік үдерістерге әсер ету құралы ретінде қолданып, ол негізгі реттеуіштердің біріне айналды.

Мемлекет заңдар мен ережелерді, оның ішінде салық пен бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы заңдарды шығару арқылы, жекелей алғанда ұсақ және ірі кәсіпорындарға әсер етеді және олардың ішкі іс жүргізу саясатына, әрі есептік және салық есебі саясатының жүргізілуіне де тікелей ықпал етеді.

Әрі олардың қандай болуына әрбір мемлекеттің экономикалық атмосферасы тәуелді болады.

ҚР Салық кодексінің 56 б. 5 т. сәйкес, салық есебінің саясаты – бұл ҚР СК талаптарын сақтай отырып, салық есебін жүргізу тәртібін белгілейтін, салық төлеушінің (салық агентінің) қабылдаған құжаты.

Бухгалтерлік және салық есебі бойынша заманауи әдебиеттерде салық есебі саясатының «кәсіпорын тарапынан таңдалған салық есебін жүргізудің жиынтығы ретінде» берілген анықтамасы басым түседі.

Мысалы, В.Н. Жуковтың пікірінше, салық салу мақсаттарына арналған есеп саясаты – бұл салық декларациясындағы ұйымның пайдасы туралы дәйекті ақпаратты қалыптастыру мақсатында мүліктің, шаруашылық операциялардың, кіріс пен шығыстардың салық есебін жүргізу тәсілдерінің жиынтығы. Анықтамаға сүйенсек, есеп саясаты ұйымның келесі мәселелерді шешу кезіндегі тәсілдемелерін ашып көрсетуі тиіс:

- мүлікті бағалау;
- салық базасын анықтау;
- бюджет алындағы салық міндеттемелерін қалыптастыру;
- салық кезендерінің арасындағы шығындарды үлестіру [43].

Келтірілген анықтама зерттелетін ұғымның мәнін жеткілікті түрде толық көрсетеді, алайда ұйымның есеп саясаты анықтамасына, таңдау жасау немесе есептік әдістеменің өз бетімен әзірленуі мүмкін болатын рұқсатты нұсқалардың белгілі бір мөлшерінің болуынан, «таңдау» сияқты анықтама көбірек сәйкес келеді.

А.В. Брызгалиннің жетекшілік етуімен авторлық ұжым салық салу мақсаттары үшін есеп саясаты деген ұғымды кәсіпорын таңдаған салық есебін жүргізу тәсілдерінің және салық пен алымдарды есептеу тәртібінің жиынтығы деп түсінеді.

Бұл келесіні білдіреді:

1) кәсіпорын салық базасын анықтау және қандай да бір салық пен алымдарды есептеу тәртібін реттейтін заңнамалық актілермен рұқсат етілген бірнеше тәсілдердің бірін таңдайды;

2) таңдалған тәсілдер кәсіпорында, яғни құрылымдық бөлімшелердің орналасқан жерінен тәуелсіз, олардың барлығында белгіленеді;

3) аталмыш тәсілдер тиісті құжатпен бекітіледі [44].

Н.А. Нестеренко мен Е.С. Цепилованың пікірінше, салық салу мақсаттары үшін есептік саясат салықтар бойынша салық базасын анықтау үшін ақпаратты жалпыландыруға мүмкіндік беретін ережелер мен әдістердің жиынтығы болып табылады және ұйым қызметінің ерекшеліктеріне және С талаптарына сәйкес қалыптасады [45].

М.А. Тюмина салық салу мақсаттары үшін есептік саясат дегеніміз – кәсіпорын таңдаған салық есебін жүргізу тәсілдері мен салықтар мен алымдарды есептеу тәртібі деп түсінеді [46].

М.В. Акулич салық есебінің саясатын (немесе салық салу мақсаттарына арналған есептік саясатты) салық төлеуші тарапынан таңдалған салық есебін жүргізу тәсілдерінің жиынтығы ретінде сипаттайды [47].

М.Л. Пятовтың пікірінше, салық салу мақсаттары үшін есептік саясат ретінде – салық төлеуші жасайтын шаруашылық операцияларға салық салу режимдерінің бірін таңдау бойынша салық заңнамасының салық төлеушіге ұсынатын ықтимал шешімдердің кешені деп түсінген жөн [48].

Біршама өзгеше көзқарастағы Л.И. Куликованың пайымдауынша, салық салу мақсаттары үшін есептік саясат – бұл салық базасын анықтау үшін ақпаратты жалпылауға мүмкіндік беретін ережелер мен әдістердің жиынтығы, әрі ол ұйым қызметінің ерекшеліктері мен салық есебінің басты қағидаттарына сәйкес қалыптасады [49].

5 кестеде «Салық есебінің саясаты» ұғымына анықтама беру бойынша ғалымдар көзқарастарының салыстырылуы көрсетілген (кесте 5).

Кесте 5 – Салық есебі бойынша «салық есебінің саясаты» ұғымын тұжырымдау

«Салық есебінің саясаты» ұғымыкелесідей қарастырылады	ҚР Салық Кодексі	Жакипбеков Д.С.	Пятов М.Л.	Куликова Л.И.	Жуков В.Н.	Брызгалин А.В.	КостылевВ.А.	Эрзин Д.Г.	Н.А. Нестеренко, Е.С. Цепилова	М.А. Тюмина
ҚР СК талаптарын сақтай отырып, салық есебін жүргізу тәртібін белгілейтін, салық төлеушінің (салық агентінің) қабылдаған құжаты	+	+								
Салық есебін ұйымдастырудың негізі		+								
Салық салу режимдерінің бірін таңдау бойынша ықтимал шешімдердің кешені			+							
Кәсіпорын таңдаған салық есебін жүргізу тәсілдерінің жиынтығы						+		+		+
Мүліктің, шаруашылық операциялардың, кіріс пен шығыстардың салық есебін жүргізу тәсілдерінің жиынтығы					+					
Ұйымдастырылуы міндетті ережелер							+	+		
Ережелер мен әдістердің жиынтығы				+					+	
Салық есебін жүргізу тәртібі								+		
Ескерту – [2, 43-50] мәліметтер негізінде автормен құрастырылған										

Осылайша, салық салу мақсаттары үшін есеп саясаты түрлі авторлардың анықтамасында процедуралар, ережелер, әдістер, тәсілдер ретінде көрінеді. Осынша сан алуан тұжырымдаулардың себебі құбылыстың мәнін әркімкі түсінуден гөрі, зерттеліп отырған ұғымның мазмұны жағынан бірыңғай

терминологияның болмауында.

Кейбір авторлар «салық салу мақсатындағы есеп саясаты» деген сөз орамын қолданса, басқалары – «салық саясаты» және «есептік-салықтық саясаты» деген сөз тіркестерін қолданады. Д.С. Жакипбековтың пікірінше, салық есебінің саясаты Қазақстан Республикасында салық есебін ұйымдастыру негізі болып табылады. Оның пайымдауынша, ҚР СК-де бекітілген «салық есебінің саясаты» терминін қолданған жөн, ол салық есебі бойынша есептік процедураларды жүргізу және компанияның салық есептіліктерін ұсыну түрінде салық есебінің саясаты ұғымын нақтылауға мүмкіндік береді [7, 58 б.; 50].

Біздің пікірімізше, салық есебінің саясатын нақты есептік кезеңдегі ұйымның салық есебінің барлық ерекшеліктерін ашып көрсететін, ішкі нормативтік-құқықтық құжат ретінде тұжырымдауға болады.

Салық есеп саясаты салық заңнамасында ұйымдарға салық салу мақсаттары үшін ескерілетін бірнеше баламалы нұсқалар мен әдістердің бірін таңдауға мүмкіндік беретін белгілі бір нормалар бар болуымен кәсіпорындарға қажет. Ұйыммен қабылданған салық есебінің ұйымның барлық оқшауланған бөлімшелері үшін міндетті болып табылады. Ұйым шаруашылық қызметтің жаңа түрлерін жүзеге асыруды бастаған жағдайда, ол салық есебінің саясатында бұл қызмет түрлеріне салық салу мақсаттары үшін есепке балу қағидаттары мен тәртібін анықтауға және көрсетуге міндетті. Осыған орай, салық есебінің саясаты дегеніміз – бұл салық заңнамасының талаптарын сақтай отырып, салық есебін жүргізу тәртібін белгілейтін, ұйым қабылдаған құжаттама [51].

Салық төлеуші салық есебінің саясатын өз бетімен әзірлейді және бекітеді [2, 56 б., 4т.].

Салық заңнамасына сәйкес салық есебінің саясаты келесі талаптарға сай болуы тиіс:

1) салық төлеуші тарапынан әзірленген салық тіркемелерінің нысаны мен құру тәртібі;

2) стандарттау бойынша мемлекеттік уәкілетті органмен бекітілген экономикалық қызмет түрлерінің жалпы жіктеуішіне сәйкес жүзеге асырылатын қызмет түрлерінің тізімі;

3) салық есебі саясатының сақталуына жауапты тұлғалар лауазымдарының атаулары;

4) корпоративтік табыс салығын есептеу мақсатында шығыстарды шегерудің сонымен қатар қосымша құн салығының есебіне жатқызудың салық төлеуші таңдаған әдістері;

5) ҚР СК 120 б. 2 т. ережелерін ескере отырып, бекітілген активтердің әрбір ішкі тобы, тобы бойынша амортизация нормалары.

Қазақстан Республикасының 2001 жылғы 30 қаңтардағы № 155-ІІ Әкімшілік құқықбұзушылықтар туралы кодексінің 208 б. сәйкес (04.07.2013ж. жағдай бойынша өзгертулер мен толықтырулар енгізілген), есепке алу құжаттамаларының болмауы және салық есебін жүргізуді бұзу (бухгалтерлік

құжаттаманың және (немесе) салық нысандарының, салық есеп саясаты құжаттарының, салық салу объектілерін және (немесе) салық салуға байланысты объектілерді айқындау үшін, сондай-ақ салық міндеттемелерін есептеу үшін негіз болып табылатын өзге де құжаттардың болмауы) жеке кәсіпкерлерге, заңды тұлғаларға ескерту жасауға әкеп соғады, әкімшілік жаза қолданылғаннан кейін бір жыл ішінде қайталап жасалған іс-әрекеттер үшін жеке кәсіпкерлерге - 25, шағын немесе орта кәсіпкерлік субъектілері немесе коммерциялық емес ұйымдар болып табылатын заңды тұлғаларға - 50, ірі кәсіпкерлік субъектілері болып табылатын заңды тұлғаларға 75 айлық есептік көрсеткіш мөлшерінде айыппұл салуға әкеп соғады [52].

В.П. Проскурина, өзінің «Түрлі заңды тұлғаларға арналған салық есеп саясаты» кітабында жазғандай, салық есеп саясатын әзірлеу үшін үш шарт қажет:

- ниет;
- ұқыптылық пен жауапкершілік;
- салық төлеушілер салық есебін жүргізуге және салық есептілігін құруға негіз етіп алған нормативтік құжаттар, дәлірек айтқанда:
 - Қазақстан Республикасының 10.12.2008ж. №99-IV «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодексі (белгілі бір жылға өзгертулер мен толықтырулар енгізілген);
 - төлеушісі субъекті болып табылатын, барлық салық түрлері мен бюджетке төленетін міндетті төлемдер бойынша есеп беру үшін уәкілетті органмен (белгілі бір жылы) бекітілген салық нысандарының бланкілері;
 - төлеушісі субъекті болып табылатын, барлық салық түрлері мен бюджетке төленетін міндетті төлемдер бойынша есеп беру үшін уәкілетті органмен (белгілі бір жылы) бекітілген салық есептілігін құру ережелері [53].

Жеке кәсіпкер Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2011 жылдың 14 қазанындағы № 1174 «Шағын бизнес субъектілеріне арналған арнаулы салық режимін, шаруа немесе фермер қожалықтарына арналған арнаулы салық режимін қолданатын салық төлеушілер үшін салықтық есепке алу саясатының нысанын бекіту туралы» қаулысымен (Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2013 жылғы 15 наурыздағы № 137 «Бухгалтерлік есеп жүргізуді және қаржылық есептілік жасауды жүзеге асырмайтын жеке кәсіпкерлердің салық есебін ұйымдастыру және жүргізу қағидаларын бекіту туралы» Бұйрығына сәйкес) белгіленген нысан бойынша салық есеп саясатын өз бетімен әзірлейді және бекітеді [54].

ҚР Салық кодексімен субъектінің салық есеп саясатында белгіленген ережелердің әрекеті күнтізбелік жылға таралатындығы көзделген. Бұл жыл сайын ұйым өзінің салық есеп саясатына қағидалардың (ҚР СК ережелеріне сәйкес ағымдағы күнтізбелік жылға белгіленетін) жаңа шарттары көрсетілетін толықтырулар енгізуі немесе олардың әрекетін ұзартып отыруы тиіс екендігін білдіреді.

Салық есеп саясатының мақсаты ҚР салық заңнамасында төменде келтірілгендер болған жағдайда, салық есебін жүргізу тәсілдерінің ерекшелігін

көрсету болып табылады:

- Салық кодексімен көзделген, оның ішінде ХҚЕС нормаларына сәйкес, бірнеше нұсқалардың (әдістердің) арасынан таңдау жасауды талап ететін немесе мүмкіндік беретін нормалар болса, сонымен қатар салық есеп саясатында жекелеген ережелер мен шарттардың көрсетілуін талап етсе;

- жалпы нормаларды белгілесе және (немесе) онда салық есебін жүргізудің нақты тәсілдері, салық салу объектілерін және салық салумен байланысты объектілерді анықтау тәртібі, салықтарды есептеу тәртібі болмаса;

- Салық кодексімен белгіленген салық салудың негізін қалайтын қағидаттарына толық шамада сәйкес келмейтін нормалары болса.

Сонымен қатар, салық төлеушінің салық есеп саясатына белгіленген активтерді есепке алу бойынша ережелерді бекіту қажет. Жекелей алғанда, белгіленген активтердің әрбір ішкі тобы, тобы бойынша амортизация нормаларын анықтаған жөн. Бұл пайда болмаған кезде шығындарды анағұрлым кеш мерзімге көшіру қажеттігі бар болған жағдайлар үшін әсіресе маңызды болып табылады. Сонымен қатар, салық есептілігі нысандарының қысқаруымен байланысты салық төлеушілерге салық тіркелімдерін әзірлеу барысында салық есептілігінің барлық жолдарын ашып көрсету міндеті жүктелген. Бұл ретте салық тіркелімдерінің нысандары компанияның бухгалтерлік есеп жүргізу бағдарламасына барынша бейімделуі тиіс. Бұл әрі қарайғы оларды толтыру кезіндегі еңбек шығындарын едәуір қысқартады.

Субъектінің салық есеп саясатын қолданысқа енгізуді бірінші басшының бұйрығымен жүзеге асыру қажет.

Бізге екі бөліктен тұратын салық есеп саясатын әзірлеу қажет:

- бірінші бөлігі – бұл ұйымның салық есеп саясатының мәтіндік бөлігі;

- екінші бөлігі – бұл салық тіркелімдерінің тізімі және оларды толтыру жөніндегі ережелер, олар субъектінің басшылығы тарапынан әзірленеді және бекітіледі.

Ұйымның салық есеп саясатының бірінші бөлігінің мәтіні сипаттау бөлігі түрінде болады, онда нақты ұйымның ерекшелігіне сәйкес қабылданған салық есебінің «технологиясы» көрсетіледі. Осылайша, келесі сұлба бойынша әрекет етуді ұсынамыз (сурет 3).



Сурет 3 – Салық есеп саясатын құру кезеңдері

Ескерту – [53, 5-8 б.] мәліметтер негізінде автормен құрастырылған

1 кезең. Бастапқы

Бұл кезеңде субъектінің жалпы мәліметтері келтіріледі: тіркеулік, БСН, ЖСН, ҚҚС, орналасқан жері, қызмет түрлерінің тізімі, аталмыш құжаттың әзірленуіне негіз болған нормативтік құжаттардың негіздемелері және оны әзірлеу кезінде жорамалдардың негізгі қағидаттары.

2 кезең. Ұйымдастырушылық-техникалық

Үш тармақты ескеру ұсынылады:

- басқару, ұйымның ұйымдастырушылық құрылымы;
- салық есебінің және ішкі бақылау жүйесі;
- есептік құжаттама.

3 кезең. Әдістемелік

Аталмыш кезеңде келесідей тармақшаларды айшықтап өту қажет:

- ұйымдағы салық есебін жүргізу қағидаттары және төлеушісі аталмыш субъект болып табылатын салықтар мен бюджетке төленетін міндетті төлемдер тізімі сипатталатын.

Келесі тармақшаларда салықтың немесе бюджетке төленетін төменде келтірілген төлемдердің әрбір түрі бойынша салық есебін жүргізу тәртібі қарастырылады:

- корпоративтік табыс салығы;
- қосымша құн салығы (егер субъект ҚҚС бойынша есепте тұрса);
- жеке табыс салығы және әзірленетін құжаттың бастапқы кезеңінде келтірілген тізім бойынша т.с.с.

Әрбір тармақшада жекелеген салық немесе төлемнің атауының астында келесілер көрсетіледі (ҚР қолданыстағы СК толық сәйкестікпен):

- салық салу объектілері (олардың тізімін аталмыш субъектінің нақты қызметінің ерекшелігіне сүйене отырып, оған нақты қатыстыны ғана көрсетеді);

- салық мөлшерлемесі;

- салық кезеңі;

- салық есептілігін ұсыну мерзімдері және субъектінің есеп беретін нысаны көрсетіледі;

- салық тіркелімінің атауы және ұйымда жедел салық есебі жүргізілгенде сүйенетін қосымшаға сілтеме; оны жүргізу және қол қою тәртібі.

4 кезең. Салықтық бақылау

Салық органдарының тарапынан салықтық бақылауды жүзеге асыру мүмкіндігі үшін субъектінің қолдануы тиіс әрекеттерді сипаттау қажет.

5 кезең. Салық есеп саясатын ұстану жауапкершілігі

Бұл кезеңде аталмыш ұйымдағы салық есеп саясатының сақталуына дербес жауапкершілік жүктелген штаттық қызметкерлерді фамилиясы бойынша белгілейді.

Құжаттың екінші бөлігінде – Салық тіркелімдері тізімі мен оларды құрастыру бойынша ережелер (салық есеп саясатына қосымша), салық тіркелімдерінің кестелік нысандары, сонымен қатар оларды толтыру жөніндегі ережелер бар.

Салық тіркелімдері келесідей міндетті деректемелерден тұруы тиіс:

- тіркелім атауы;

- салық төлеушінің сәйкесіндіру нөмірі;

- тіркелімнің құрылған кезеңі;

- тіркелімді құрастыруға жауапты тұлғаның тегі, аты, әкесінің аты.

ҚР Үкіметі келесілер бойынша ақпаратты көрсету үшін салық тіркелімдерінің нысандарын белгілеуге құқылы:

- салық салудан бастуды қолдану, КТС, инвестициялық салық преференциялар бойынша салық салынатын табысты азайту;

- белгіленген активтер топтарының (ішкі топтарының) құндық теңгерімдерін анықтау және белгіленген активтер бойынша кейінгі шығыстар;

- туынды қаржылық аспаптар;

- қосымша құн салығын төлеуші жасаған және алған шот-фактуралар.

Салық тіркелімдері бухгалтерлік есеп бойынша бастапқы есеп құжаттары сияқты, дәл сондай мұқияттылықпен, әрі дәл сондай ережелер бойынша жүргізіледі.

Олар субъектіде сақталады және құжаттамалы салық тексерісі жүргізілген кезде салық қызметі органдарының лауазымды тұлғаларына қағаз және (немесе) электронды тасымалдауыштармен (бұл тексерісті жүзеге асыратын лауазымды тұлғалардың талап етуі бойынша) ұсынылады [55].

Салық тіркелімдерін дұрыс әзірлеу үшін, алдымызда келесілер болуы қажет:

- салық органдарының алдында есеп беру үшін ағымдағы жылға уәкілетті органмен бекітілген салық есептілігінің бланкілері, себебі субъектінің салық

тіркелімдері салық есептілігінің әрбір жолын ашып көрсетуі тиіс;

- уәкілетті органмен бекітілген салық есептілігін толтыру жөніндегі ережелер, өйткені оларда салық есептілігінің әрбір жолы бойынша қандай көрсеткіштер көрсетілуі тиіс екендігі сипатталады.

Салық тіркелімінің нысанына және өз қызметінің ерекшелігіне сүйене отырып, субъект, қандай да бір бағанда қандай көрсеткітер көрсетілуі тиіс екендігін егжей-тегжейлі сипаттайтын салық тіркелімдерін толтыру жөніндегі ережелерді әзірлейді.

Дұрыс құрастырылған салық есеп саясаты, салық төлеушіге салық қызметі органдарының тарапынан білдірілген артық наразылықтардан құтылуға, салық дауларының туындау ықтималдылығын төмендетуге, сонымен қатар оның салыққа жұмсайтын шығындарын барынша азайтуға мүмкіндік береді. Сауатты түрде құрылған салық есебі компанияға табысты барынша арттырып, ал салық міндеттемелерін барынша азайту үшін өз әлеуетін анағұрлым тиімді қолдануға мүмкіндік береді [56].

1.4 Салық есептілігі салық есебінің қорытындылаушы кезеңі ретінде

М.М. Мельниковтың пікірінше, салық есептілігі – бұл салық базасы мен заңды тұлғаның немесе жеке кәсіпкердің мемлекет алдындағы салықтарды есептеу және төлеу бойынша міндеттемелерінің жағдайы туралы ақпараттан тұратын, заңға сәйкес салық органына кезең сайын міндетті түрде ұсынылып отыратын құжаттар жиынтығы [57].

Салық есептілігі төлеуші қызметінің нәтижелері туралы мәліметтерден тұратын, белгіленген нысандағы құжаттарды құрастыру, жүргізу және тапсыру бойынша салық төлеушінің (немесе оның өкілі болатын тұлғаның) және салық органының іс-әрекеттер жиынтығы болып табылады.

Сөздің тар мағынасында алғанда, салық есептілігі салықтың есептелуін және төленуі тиіс сомаларды анықтауды белгілейтін салық құжаттарының жиынтығынан тұрады.

Өндірістік және қаржылық жоспарларды орындауға бақылау жасау, кемшіліктерді анықтау және оларды жою, өндірістік жекелеген бөліктеріндегі шаруашылық қызметті талдау, оның оң және теріс жақтарын, ұйымның тағайындаған параметрлерінен ауытқу себептерін анықтау үшін есептілік қолданылады [58].

Бухгалтерлік есептілік есепке алу үдерісінің қорытындылаушы кезеңі болып табылады және бухгалтерлік теңгерімнен, пайда мен шығын туралы есептен тұрады, сонымен қатар бухгалтерлік есеп стандарттарының талаптарына сәйкес түсіндірлемелері келтірілген, басқа есеп беру деректерімен толықтырылады [59].

Есептілікті құрастыру белгілі бір есептік кезең үшін бухгалтерлік және салық есептерінің түйінді, қорытындылаушы кезеңі болып табылады. Қалыптастырылатын ақпарат ішкі де, сыртқы да қолданушыларға қажет: бизнес иегерлеріне, инвесторларға, контрагенттерге, кредиттік ұйымдарға, салық органдарына.

Өйткені бұл – ұйымның тұтастай алғандағы бүкіл мүлкінің жағдайы мен қолданылуы және оның міндеттемелері, қызметінің нәтижелері туралы жалпыланған, әрі өзара байланысқан көрсеткіштердің жүйесі [60].

Әрі қаржылық-шаруашылық қызметінің болуы немесе болмауынан тәуелсіз, оның қатысушыларында міндеттері бар: ҚР заңнамасымен көзделген мерзімдерде тиісті бақылау органдарына бухгалтерлік, салық және статистикалық есептіліктердің жиынтығын табыстау.

Салық заңнамасының сақталуына бақылау жасау мақсатында салық есебі жүзеге асырылады, ал салық есептілігі құрылады деген тұжырым жасауға болады.

Салық есептілігі бухгалтерлік есеп мәліметтерінің негізінде, дербес, осы мақсат үшін арнайы құрастырылатын және сәйкесінше, бухгалтерлік есептіліктің жалпыланған ақпаратынан айрықшаланатын есептілік ретінде құрылады.

Салық есептілігі арнайы есептеулер арқылы (салық салынатын пайданы есептеу, жеке тұлғалардың табысына салынатын салықты есептеуге арналған салық салынатын базаны анықтау) және бухгалтерлік есептіліктің көрсеткіштерін түзету арқылы бухгалтерлік есептің шоттарында тіркелген деректерден құралады.

Бухгалтерлік есептілік бухгалтерлік теңгерімді, пайда мен шығын туралы есепті қамтиды, сонымен қатар бухгалтерлік есеп стандарттарының талаптарына сәйкес түсіндірлемелері келтірілген, басқа есеп беру деректерімен толықтырылады және есепке алу үдерісінің қорытындылаушы кезеңі болып саналады, ал салық есептілігі салық есебінің қорытындылаушы кезеңі болып табылады.

ҚР Салық кодексіне сәйкес, салық есептілігі – бұл салық төлеушінің (салық агентінің) осы Кодексте белгіленген тәртіпке сәйкес салық қызметі органдарына табыс етілетін, салық төлеуші туралы, салық салу объектілері және (немесе) салық салуға байланысты объектілер туралы, сондай-ақ салық міндеттемелерін, міндетті зейнетақы жарналарын, әлеуметтік аударымдарды есептеу туралы мәліметтерді қамтитын құжаты [61].

Ол салық төлеуші (салық агенті) салықтың, бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің түрлері, міндетті зейнетақы жарналары және әлеуметтік аударымдар бойынша жасауға және табыс етілуі тиіс салық декларацияларын, есептеулерді, оларға қосымшаларды, сондай-ақ мониторинг жасалуы тиіс ірі салық төлеушілер табыс ететін мониторинг жөніндегі есептілікті, импортталған тауарлар бойынша жанама салықтар жөніндегі декларацияларды, тауарларды әкеліп енгізу және жанама салықтарды төлеу туралы өтініштерді қамтиды. Салық есептілігінің нысандары мен оларды құрастыру ережелері ҚР Салық кодексінің ережелерін ескеріп, Қазақстан Республикасының Үкіметімен бекітіледі.

Салық есептілігі қағаз және (немесе) электронды тасымалдауыштарда мемлекеттік немесе орыс тілдерінде құрастырылады. Салық есептілігін электронды тасымалдауыштарда құрастыру кезінде, салық төлеуші салық

органының талап етуі бойынша мұндай құжаттардың қағаз тасымалдауыштардағы көшірмелерін ұсынуға міндетті.

ҚР Қаржы министрлігі Салық комитетінің сайтында салық есептілігінің нысандары және оларды құру ережелері туралы ақпаратты табуға болады.

Салық есептілігі келесі түрлерге бөлінеді:

1) бастапқы есептілік – салық төлеушіні тіркелу есебіне қою жүргізілген және (немесе) осы тұлға салық төлеуші (салық агенті) болып табылатын салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің белгілі бір түрлері бойынша салық міндеттемесі, сондай-ақ міндетті зейнетақы жарналарын есептеу, ұстау мен аудару және әлеуметтік аударымдарды есептеу мен төлеу бойынша міндет алғаш туындаған салық кезеңі үшін тұлға табыс ететін салық есептілігі;

2) кезекті есептілік – салық төлеушіні тіркелу есебіне қою жүргізілген және (немесе) осы тұлға салық төлеуші (салық агенті) болып табылатын салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің белгілі бір түрлері бойынша салық міндеттемесі, міндетті зейнетақы жарналарын есептеу, ұстау мен аудару және әлеуметтік аударымдарды есептеу мен төлеу бойынша міндет алғаш туындаған салық кезеңінен кейінгі салық кезеңдері үшін, сондай-ақ салық кезеңі ішінде салық салу объектілері шығып қалған жағдайда – салық кезеңінің қорытындылары бойынша тұлға табыс ететін салық есептілігі;

3) қосымша есептілік – осы өзгерістер және (немесе) толықтырулар тиісті болатын салық кезеңі үшін бұрын табыс етілген салық есептілігіне осы тұлға салық төлеуші (салық агенті) болып табылатын салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің түрлері бойынша, сондай-ақ міндетті зейнетақы жарналары және әлеуметтік аударымдар бойынша өзгерістер және (немесе) толықтырулар енгізілген кезде тұлға табыс ететін салық есептілігі;

4) хабарлама бойынша қосымша есептілік – салық органы камералдық бақылау нәтижелері бойынша бұзушылықтарды анықтаған салық кезеңі үшін бұрын табыс етілген салық есептілігіне осы тұлға салық төлеуші (салық агенті) болып табылатын салықтың, бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің түрлері бойынша, сондай-ақ міндетті зейнетақы жарналары мен әлеуметтік аударымдар бойынша өзгерістер және (немесе) толықтырулар енгізген кезде тұлға табыс ететін салық есептілігі;

5) тарату есептілігі – салық төлеуші қызметін тоқтатқан немесе қайта ұйымдастырылған кезде осы тұлға салық төлеуші (салық агенті) болып табылатын салықтың, бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің түрлері бойынша, міндетті зейнетақы жарналары мен әлеуметтік аударымдар бойынша, сондай-ақ тіркелу есебінен шығарылған кезде қосылған құн салығы бойынша тұлға табыс ететін салық есептілігі [2, 63 б., 3 т.].

Корпоративтік табыс салығы бойынша декларация салық төлеушілердің жылдық жиынтық табысқа енгізілген табыстардың корпоративтік табыс салығын, шегерілуі тиіс шығыстарды, олардың түзетілімдерін, салық салынатын табысты (залалды), салық салынатын табысты азайтатын табыстар мен шығыстарды, шеккен залалдарды, салық кезеңі үшін есептелген салық

сомасын және салық кезеңі үшін есептелген салық сомасын азайтатын салықтар сомасын декларациялауына арналған. Корпоративтік табыс салығы бойынша декларацияға қосымшалар салықтық бақылау мақсатына орай салық қызметі органдары пайдаланатын салық міндеттемесін есептеу туралы ақпаратты егжей-тегжейлі көрсетуге арналған.

Салық декларациясына қоса берілетін салық нысандарының қысқартылуы Қазақстан Республикасындағы оң үрдіс болып табылады. ҚР Премьер-Министрінің 2012 жылдың 1 ақпанындағы № 22-р өкімін орындау мақсатында әзірленген іс-шаралар жоспарының аясында ҚР ҚМ СК салық есептілігінің нысандарын қысқарту жөнінде жұмыстар жүргізіп, оларды 2013 жылдың 1 қаңтарынан бастап күшіне енгізді, бұл ретте қысқарту жекелеген нысандарды бір нысанға біріктіру, алып тастау, жекелеген нысандардағы қосымшалар санын қысқарту арқылы жүргізілген. КТС және ЖТС және әлеуметтік салық бойынша декларациялар мысалында салық есептілігі нысандарының біріктірілуін кестелік түрде көрсетейік (кесте 6).

Кесте 6 – Салық есептілігінің нысандарын біріктіру

2012 жыл		2013 жыл	
Біріктіру			
СЕН коды	СЕН атауы	СЕН коды	СЕН атауы
100.00	КТС жөніндегі декларация	100.00	КТС жөніндегі декларация
140.00	КТС жөніндегі декларация		
200.00	Қазақстан Республикасының азаматтары бойынша жеке табыс салығы және әлеуметтік салық жөніндегі декларация	200.00	Қазақстан Республикасының азаматтары бойынша жеке табыс салығы және әлеуметтік салық жөніндегі декларация
201.00	Міндетті зейнетақы жарналарының саналған, ұсталған (есептелген) сомалар, есептелген әлеуметтік аударымдар бойынша есептеулер		
Ескерту - [62] мәлімет негізінде автормен құрастырылған			

Корпоративтік табыс салығы бойынша 2008ж. декларацияның 100.00 нысанының қосымшалар саны 31 жетсе, 2013ж. 7 құрады. 2012ж. және 2013ж. ҚР-дағы СЕН қосымшаларының санын салыстырайық (кесте 7).

Кесте 7– Келесідей СЕН қосымшалар санының қысқаруы

СЕН коды	СЕН атауы	2012 жылдағы қосымшалар саны	2013 жылдағы қосымшалар саны	2012ж. қарағандағы 2013ж. ауытқу
100.00	КТС жөніндегі декларация	9	7	-2
101.03	Резидент табысынан төлем көзінен ұсталатын корпоративтік табыс салығы бойынша есептеу	1	-	-1
210.00	Шетелдіктер мен азаматтығы жоқ тұлғалар бойынша жеке табыс салығы және әлеуметтік салық жөніндегі декларация	3	2	-1
220.00	Жекетабыс салығы жөніндегі декларация	5	4	-1
230.00	Жекетабыс салығы және мүлікжөніндегі декларация	3	2	-1
240.00	Жекетабыс салығы жөніндегі декларация	6	3	-3
320.00	Импортталған тауарлар бойынша жанама салықтар жөніндегі декларация	13	7	-6
700.00	Көлік құралдарына салынатын салық, жер салығы және мүлік салығы жөніндегі декларация	3	2	-1
Ескерту - [62] мәлімет негізінде автормен құрастырылған				

7 кестеде көрсетілгендей, кестеде келтірілген барлық қосымшалар бойынша олардың саны 2 есеге дейін қысқарған.

Салық тіркелімі – салық төлеушінің (салық агентінің) салық салу объектілері және (немесе) салық салуға байланысты объектілер туралы мәліметтерді қамтитын құжаты [2, 77 б., 1 т.]. Салық тіркелімдері салық есебінің мақсаттарын қамтамасыз ету үшін ақпаратты жинақтау мен жүйелеуге арналған. Салық тіркелімдері салық есептілігінің нысаны ұсынылатын салық кезеңі үшін салық есептілігінің нысанымен бірмезгілде толтырылуы тиіс.

Салық есебі тіркелімдерінің нысаны мен олардағы деректердің көрсетілу

тәртібі салық төлеуші тарапынан дербес әзірленеді және салық есеп саясатына қосымшалармен белгіленеді.

А.С. Бакаевтың пікірінше, «салық төлеуші-ұйымдардың екі миллиондық әскерінің тек оншақты мыңы ғана мұндай күрделі жұмысты жүргізуге қабілетті мамандарға ие» [63]. Бұл – біріншіден. Екіншіден, нысандар есептік кезең басталмас бұрын салық есеп саясатымен әзірленген және бекітілген болуы тиіс, ал салық органдарының әдістемелік ұсынымдары мен түсіндірмелері әдетте, кешігіп шығады. Үшіншіден, салық есебін жүргізудің және тіркелімдерді құрастырудың бірыңғай түрлі тәсілдемелерінің болмауы жағдайында, салық заңнамасы бұзылуы мен бақылау жұмыстары жүргізілуінің ықтималдылығы артады.

Салық есептілігін құрудың әдіснамалық негізі декларацияларды құру ережелері және ҚР Салық кодексіне сәйкес әзірленген, салық пен төлемдердің әрбір түрі бойынша есептеулерді құрастыру ережелері болып табылады. Салық құжаттарын толтыру тәртібі және оларды салық органдарына ұсыну мерзімі Қазақстан Республикасының Салық кодексімен регламенттеледі.

Республикамыздағы экономиканың қарқынды өсуіне орай, заңды тұлғалар мен жеке кәсіпкерлердің саны күрт артып кетті, осыған байланысты салық есептілігін қағаз тасымалдауыштарда тапсыру үдерісі белгілі бір қиыншылықтармен ұштасып жатыр. Салық инспекцияларындағы кезектерде айтарлықтау уақыт жоғалту, компьютерлік бағдарламаларға есептілікті қолмен енгізу кезіндегі инспекторлардың ықтималды қателіктері, есептік кезеңдердегі инспекторлардың шамадан тыс қауырттылығы салық төлеушілердің де, салық органдарының да жұмысын өте күрделендіреді [64].

Салық төлеушілерге қызмет етуді жылдамдату үшін және оларға өркениетті жағдай жасау үшін қазіргі уақытта Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігі Салық комитеті (ҚР ҚМ СК) салықтық әкімшілік етудің түпкілікті жаңа құралдарын жасауға бағдарланған бірқатар тиімті ақпараттық шешімдерді қабылдады. Айталық, салық есептілігін өңдеу жүйесі (СЕӨЖ), «Салық төлеуші кабинеті» атты web-қолданбасы енгізілді; «Электронды үкімет» web-порталы қызмет етуде.

2009 жылға дейін салық органдары және салық төлеушілер салық есептілігінің алуан түрін ұсыну үшін жекелеген ақпараттық жүйелерді қолданды: ҚҚС АЖ, ЖТАЖ, СЕЭН, КМЕ АЖ. Салық есептілігінің электронды нысандарын табыстау ретінде ҚР ҚМ СК өзінің әзірлемесі – хабарламаларды кепілді түрде жеткізу жүйесі (ХКЖЖ) қолданылды. Бұл жүйенің интерфейсі өте күрделі болды және салық төлеушілерден арнайы дайындықтың болуын қажет етті. Сонымен қатар, аталмыш жүйелерді пайдалану барысында салық төлеушілер үшін өңірлік салық комитеттері серверлерінің «шамадан тыс жүктелуі» және on-line қосылулардың орнатылуының қиыншылығы түріндегі белгілі бір мәселелер мен қолайсыздықтар туындады.

Осыған байланысты, ҚР ҚМ СК салық төлеушілердің барлық талаптары мен ұсыныстары ескерілген, жаңа ақпараттық жүйеге көшу туралы шешім қабылдады. Осылайша, 2009 жылдың сәуір айында салық органдарымен

электронды түрде салық есептілігінің нысандарын ұсыну бойынша жаңа жүйе СЕӨЖ пайдалануға енгізіліп, ол бірнеше ескі ақпараттық жүйені алмастырды.

Аталмыш жүйе, міне 4-ші жыл бойы сәтті жұмыс істеп, салық төлеушілерге салық есептілігін келесідей баламалық тәсілдермен ұсынуға мүмкіндік беріп отыр:

- салық төлеушілерге арналған СЕӨЖ клиенттік қолданбасы арқылы салық есептілігін толтыру және жөнелту;

- СЕӨЖ «Салық төлеуші кабинеті» web-қолданбасы арқылы салық есептілігінің нысандарын толтыру және жөнелту;

- Бар – коды бар салық төлеушілерге арналған СЕӨЖ клиенттік қолданбасы арқылы баспаға шығарылған салық есептілігінің нысандарын қағаз тасымалдауышпен ұсыну.

Салық есептілігін өңдеу жүйесін құрудың негізгі мақсаты – электронды түрде салық есептілігін ұсынатын салық төлеушілердің үлесін арттыру. Бүгінгі таңда Қазақстанда салық есептілігінің 80% астамы электронды байланыс арқылы ұсынылады [65].

«Салық төлеуші кабинеті» web-қолданбасы – электронды үкімет сервистерін дамытудың бір кезеңі. Аталмыш web-қолданба салық төлеушілердің өз салық міндеттемелерін орындау кезіндегі тиімділікті едәуір арттыруға мүмкіндік береді. Интернетке қатынау қолжетімділігі бар әрбір салық төлеуші ҚР ҚМ Салық комитетінің порталында рұқсатсыз қатынаудан қорғалған дербес бөлімді өзіне ала алады.

Салық төлеуші өзінің виртуалды кабинетіне интернет арқылы қосылады және жедел режимде сақтаулы өзі және өзінің салық қыметімен өзара қарым-қатынасы туралы деректер қорына қатынау рұқсатын алады. Сонымен қатар ол салық есептілігінің нысандарын салық органында өңдеу үшін электронды түрде толтыру және ұсыну мүмкіндігіне ие болады.

Салық төлеушілер оларға ыңғайлы кез келген уақытта интегралданған ақпараттық жүйенің сервистерін қолдана отырып, жеке тіркеу деректерін, жеке шотының күйін қарай алады.

«Салық төлеуші кабинеті» web-қолданбасы салық органдарымен ұсынылатын электронды қызметерді кеңейту мақсатында жүзеге асырылған және салық төлеушіге ыңғайлы кез келген жерден интернетті ғана қолдана отырып келесі қызметтерді алуға мүмкіндік береді:

- СЕН дайындау және беру;
- Хабарламалар алу;
- Өңдеу мәртебелерін қарау;
- Бұдан бұрын берілген СЕН іздеу және қарау;
- салықтарды, басқа да міндетті төлемдерді, өсімпұлдарды, айыппұлдарды қабылдау және қайтаруды жүргізуге салық өтінішін ұсыну;
- салық берешегінің жоқ болуы және (немесе) бар болуы туралы мәліметтерді алу үшін салық өтініштерін ұсыну;
- тіркелген салық салу объектілері туралы ақпарат алу;
- камералды бақылау нәтижелері бойынша хабарламалар алу;

- патентті және бірқатар басқа қызметтерді алуға өтініш беру [66].

«Салық төлеуші кабинеті» интерфейсі функционалды қолдану жөнінде мәтіндік, сол сияқты бейне пішімдегі егжей-тегжейлі нұсқаулықтарды қамтитын ыңғайлы көмек беру жүйесіне ие.

«Салық төлеуші кабинетінде» жұмыс істеу үшін электронды-сандық қолтаңбаның немесе басқа сөзбен айтақнда, криптографиялық кілттің болуы қажет. Электронды-сандық қолтаңбаны (ЭСК) беру салық төлеушінің орналасқан жері немесе тұрғылықты жері бойынша салық органдарында жүзеге асырылады. Бүгінгі таңда салық органдары берген электронды-сандық қолтаңба арқылы салық төлеуші ҚР ҚМ Салық комитетінің электронды қызметтеріне ғана қатынау рұқсатына ие.

Жекелеген мәселелер бойынша түрлі сайттардың орнына www.salyk.kz бірыңғай порталы ендірілген, ол салық төлеушілердің ҚР ҚМ Салық комитетімен барлық мәселелер бойынша интерактивті өзара әрекет ету үшін арналған. Портал күрделі емес, үнемі жаңартылып отырады, ақпараттық тұрғыдан қаныққан және мазмұны жағынан өзекті болып табылады.

[Www.salyk.kz](http://www.salyk.kz) порталында салық төлеуші әрқашан салық салу саласындағы жаңалықтарды таба алады, салық төлеушілердің интерактивті сауалнамаларына, барлық өзекті мәселелер айшықталған ҚР ҚМ Салық комитетінің форумына кіре алады, салық анықтамалықтарымен, салық төлеушінің салық күнтізбесімен, салық органдарының интерактивті картасымен таныса алады. Ақпараттық сервистер де пайдалы болып табылады: жеке табыс салығын есептеу, өсімпұлды есептеу, көлік салығын есептеу, түбіртектерді енгізу және баспаға шығару, салық есептілігінің нысандары, СЕН тапсыру жөніндегі бағдарламалық жасақтаманы жаңарту, салық өтініштерінің нысандары, СТН және басқа критерийлері бойынша салық төлеушілерді іздеу, ҚҚС төлеушілер бойынша мәліметтерді іздеу және жариялау, жалған кәсіпорындардың тізімі. Портал аптасына жеті күн тәулік бойы қолжетімді.

Салық органдары тарапынан салық төлеушілерді есептілікті электронды түрде тапсыруға тарту жөнінде үнемі жұмыстар жүргізіледі. Интернет желісіне қатынау мүмкіндігі жоқ салық төлеушілер үшін салық органдарының Ақпаратты қабылдау және өңдеу орталықтарында «Салық төлеуші терминалы» бағдарламалық жасақтамасы орнатылған, онда қалауын білдірген барлық адамдарға электронды түрде салық есептілігін тапсыру мүмкіндігі ұсынылған.

Бүгінде салық органдары электронды түрде өзара әрекет етуді дамыту жөніндегі жұмыстарды жалғастырып, өзара әрекет етудің қолда бар нұсқаларын жетілдіре отырып, жаңа тәсілдерін әзірлеуде. Бұл жерде барлық жаңа ақпараттық технологиялар салық төлеушілер мен салық қызметтерінің арасындағы өзара байланысты жақсартуға, сонымен қатар мемлекеттік қызметтерді ұсыну сапасын жоғарлатуға бағытталғандығын атап өткен жөн.

Салық төлеушінің салық органына салық есептілігін Қазақстан Республикасының заңнамалық актілерімен белгіленген мерзімде ұсынбауы жеке тұлғаларға, жеке кәсіпкерлерге, жеке нотариустарға, жеке сот орындаушыларына, адвокаттарға, заңды тұлғаларға ескерту жасалуына әкеп

соғады. Егер әкімшілік жаза қолданылғаннан кейін бір жыл ішінде іс-әрекеттер қайталап жасалынса, жеке тұлғаларға – 15 айлық есептік көрсеткіш (АЕК) мөлшерінде, жеке кәсіпкерлерге, жеке нотариустарға, жеке сот орындаушыларына, адвокаттарға – 30 АЕК мөлшерінде, шағын немесе орта кәсіпкерлік (ШОК) субъектілері немесе коммерциялық емес ұйымдар болып табылатын заңды тұлғаларға – 45 АЕК мөлшерінде, ірі кәсіпкерлік субъектілері болып табылатын заңды тұлғаларға – 75 АЕК мөлшерінде айыппұл салуға әкеп соғады (Қазақстан Республикасының 2001 жылғы 30 қаңтардағы № 155-ІІ Әкімшілік құқықбұзушылықтар туралы кодексінің 206б. сәйкес (21.06.2013ж. жағдай бойынша өзгертулер мен толықтырулар енгізілген) [67].

Қазақстан Республикасының Президенті Н.Ә. Назарбаевтың 2012 жылдың 10 сәуіріндегі электронды шот-фактураларды ендіру туралы тапсырмасын орындау мақсатында Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігімен электронды шот-фактураларды ендіру жөнінде жұмыстар жүргізілуде [68]. Электронды шот-фактураларды ендіру тауарлардың, жұмыстардың, қызметтердің жеткізушілеріне шот-фактураларды электронды түрде сатып алушыларға ұсыну мүмкіндігін береді, бұл ақпаратты өңдеуге жұмсалған уақыт пен шығындарды (оператордың еңбекшығындары, қағаз, принтер, қаптама, пошта маркалары, жеткізу) төмендетуге мүмкіндік туғызып, шот-фактураларды жазып беру бөлігіндегі кәсіпкерлердің жұмыс тиімділігін арттырады.

Қазақстан Республикасында электронды шот-фактураларды ендіру бойынша жұмыс екі бағатта жүргізілуде:

- техникалық сипатта, бұл бөлікте «Ұлттық ақпараттық технологиялар» акционерлік қоғамымен (бірқатар функцияларды, оның ішінде бағдарламалық-аппараттық құралдарға қызмет көрсетуді, ұлттық электрондық ақпараттық ресурстар мен ұлттық ақпараттық жүйелерді ендіруді және (немесе) сүйемелдеуді жүзеге асыру үшін ақпараттандыру саласындағы ұлттық оператор) техникалық-экономикалық негіздеменің әзірленуі жүргізілуде;

- әдіснамалық сипатта, нормативтік базаны жетілдіру бөлігінде.

Осылайша, аталмыш бағытты жүзеге асыру мақсатында Қазақстан Республикасының «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодексіне (Салық кодексіне) өзгерістер мен толықтырулар енгізу бойынша ұсыныстар әзірленген, олар қазіргі уақытта Қазақстан Республикасының «Салық салу мәселелері бойынша Қазақстан Республикасының кейбір заңнамалық актілеріне өзгерістер мен толықтырулар енгізу туралы» заңының жобасы арқылы Қазақстан Республикасының Парламентіне бағытталған.

Бұдан басқа, Қазақстан Республикасы Үкіметінің электронды шот-фактуралардың құжат айналымы тәртібін бекітуге қатысты қаулысының жобасын әзірлеу жөнінде жұмыстар жүргізілуде, ол бойынша электронды шот-фактураның нысаны, жазып беру, жөнелту, қабылдау, тіркеу, өңдеу, тасымалдау және электронды шот-фактураны алу, оны куәландыру, сақтау және т.с.с. тәртібі анықталады.

А қосымшасында 13.11.2012 ж. жағдай бойынша ҚР ҚМ СК әзірлеген

электронды шот-фактура нысанының жобасы көрсетілген (А ҚОСЫМША).

Қазіргі уақытта Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігі Салық комитетінің web-порталында жаңа «Электронды шот-фактуралар» бөлімі жасалған, онда аталмыш тақырып бойынша, оның ішінде әдіснамалық сипаттағы ақпарат жарияланған.

2013 жылы электронды шот-фактуралардың ақпараттық жүйесін әзірлеу жөнінде жұмыс басталады, одан кейін «Самұрық-Қазына» ҰӘҚ» АҚ құрамына кіретін ұйымдар арасындағы электронды шот-фактуралардың ақпараттық жүйесінің пилоттық жобасы іске қосылады.

2014 жылдың 1 шілдесінен бастап электронды шот-фактуралардың ақпараттық жүйесін тәжірибелік пайдалануға енгізу жоспарланып отыр [69].

Құжатайналымын оңтайландыру және ақпарат өндеуді бақылау мәселелері түйінді мәнге ие. Қазіргі уақытта салық есептілігі электронды түрде тапсырылатындығын ескерсек, бизнес құрылымдар электронды шот-фактуралардың енгізілуіне дайын.

Салық есептілігінің деректері бойынша 2010 жылы республика бойынша тұтастай алғанда, 63850 ҚҚС төлеушілермен 56 млн. шот-фактура жасалған [70].

1 шот-фактураны жасауға жұмсалатын минималды шығын құны 100 теңге. Интернет мәліметтері бойынша электронды шот-фактураның құнын қағаз айналымдағы шот-фактураның құнымен салыстырғанда 1-дің 10-ға қатынасындай.

Сәйкесінше, электронды шот-фактураны қолдану жағдайында бизнес үшін минималды үнемдеу жыл сайын 5 млрд. теңгені құрайды [71].

Осылайша, электронды шот-фактураны қолдану компаниялар жұмысының өнімділігі мен тиімділігін арттыруға мүмкіндік береді, әрі ақпаратты өндеуге жұмсалатын уақыт пен шығынды көп есеге төмендетеді.

ҚР ҚМ СК Төрағасы Ә. Жұмаділдаев: «Әлемдегі ақпараттық технологиялардың екпінді дамуы бизнесті электронды құжат айналымын таңдауға итермелейді деп ойламын. Мысал келтірсек: осыдан 20 жыл бұрын біздің бухгалтерлеріміз компьютерленген бағдарламалар туралы, айталық «1С» бағдарламаларының жүйесі жайлы тіпті ойлап та көрген емес, ал қазір оларсыз мүмкін емес», - деп есептейді [72].

Халықаралық сарапшылардың пікірінше, электронды инвойстарға (шоттарға) көшу, көп жағдайда іскери үдерістерді оңайлату және автоматтандыру есебінен әлемдік нарықтағы бәсекеге қабілеттілікті арттыруға ықпал ететін түйінді фактор ретінде қарастырылуда.

Еуропалық қаржы директорлары қауымдастығының бағалауы бойынша, Еуроодақ елдері үшін ықтималды экономикалық қайтарым шамамен жылына 250 млрд. еуроны құрауы мүмкін [73].

Электронды шот-фактуралар Сингапурда, Канадада, АҚШ пен Австралияда да ендірілген [74].

Еуроодақта 2010 жылдың 13 шілдесіндегі (2010/45/EU) Директива қабылданған, оның талаптарына сәйкес, Еуроодаққа мүше барлық елдер ұлттық

заңнамаға электронды шот-фактуралардың қолданылуына рұқсат беретін тиісті өзгерістерді енгізді.

Еуроодаққа мүше мемлекеттерде электронды инвойстарды қолданудың еріктілік қағидаты пайдаланылады, бұл ретте олардың ішіндегі 15-де мемлекеттік сектормен өзара әрекет етуде электронды инвойстардың қолданылуы міндетті [75].

Ресей 2011 жылдан бастап электронды шот-фактураларды қолдану еріктілігін қағидатын қолданып келеді. Әзербайжанда – ҚҚС төлеушілері үшін электронды шот-фактураларды қолдану міндетті. Украина 2012 жылдан бастап электронды шот-фактураларға көшті [76].

Көптеген елдерде электронды құжат айналымы нарығындағы локомотив – мемлекеттің өзі болып табылады, бұл оның белсенді түрде ендірілуі мен бюджеттің үнемделуіне ықпал етеді. Мысалы, электронды құжат айналымын жүзеге асыруда жеткілікті дәрежедегі тәжірибеге ие Дания, жылына шамамен 100 млн. еуроны үнемдейді. Ал бірқатар мемлекеттер (Греция, Португалия, Испания) шығындарға жұмсалатын қаражатты үнемдеу мақсатында ғана емес, сонымен қатар ақша ағымдарының айналымын жеделдету үшін де қағаз құжат айналымынан бас тартты [77].

Еуропа елдерінің көпшілігі электронды құжат айналымы үдерісіне компанияларды тартудың мақсатты түрде бағытталған саясатына ұстанады. Әрі бұл таңданарлық жайт емес. ЭҚА міндетті түрде ендіру бұл елдерде заңнамалық бастамаларды орындау болып табылады. Айталық, Австрияда электронды құжаттарды қолданбау жағдайында мемлекет мәміле сомасының 0,9 бастап 1,5% дейінгі мөлшерді құрайтын арнайы алым алады [78]. 2011 жылдан бастап Корея да міндетті электронды құжат айналымын енгізуді жоспарлап отыр [79]. Бұл елде электронды шот-фактураны шығарудан бас тарту операция сомасының 2% мөлшерінде айыппұл салынуына әкеп соғады, ал электронды құжатты жіберуден бас тарту – операция сомасының 1% мөлшерінде айыппұл салынуына әкеп соғады.

Электронды түрдегі құжат айналымын енгізуге көшу – бұл кешенді және айтарлықтай ұзақ процедура екендігі сөзсіз. Мысалы, еуропа елдерінде электронды құжат айналымын енгізу үдерісі 10 жылға жуық уақытты алды және әлі күнге шейін дамуын жалғастыруда, осылайша, бүгінде Еуропалық одаққа қатысушы елдерде ортақ қағидаттардың жергілікті ерекшеліктерге бейімделуі жалғасуда. Сонымен қатар, Еуроодаққа мүше мемлекеттердің жергілікті заңнамасын үндестіру процедурасы да әлі аяқталған жоқ. Алайда, электронды құжаттарды жүргізудің артықшылығы айдан анық. Осылайша, 2009 жылы PwC тарапынан Еуропалық одақтың 27 елінің бизнес өкілдерінің арасында жүргізілген зерттеу мәліметтеріне сүйенсек, электронды шоттарды қолданудың артықшылығы туралы сұраққа жауап берушілер, бірінші орынға бизнес тиімділігінің артуын, екінші орынға – компания шығындарының қысқаруын, үшінші орынға – контрагенттердің шоттарды төлеуді жеделдетуін, ал төртінші орынға – контрагенттердің арасындағы даулар санының кемуін қойған.

Әрбір елде электронды құжат айналымын жүргізуге қойылған түрлі қағидаттар, ережелер және талаптар бар. Дегенмен, олардың барлығы бір мақсат – бизнес-үдерістердің тиімділігін арттыруға, әрі осының нәтижесі ретінде мемлекет экономикасының бәсекеге қабілеттілігін арттыруға бағытталған [80].

2 ШАРУАШЫЛЫҚ ЖҮРГІЗУДІҢ ЗАМАНАУИ ЖАҒДАЙЛАРЫНДА ҚАЗАҚСТАНДА САЛЫҚ ЕСЕБІН ҰЙЫМДАСТЫРУ ТӘЖІРИБЕСІ

2.1 Қазақстандағы салық есебін сипаттайтын негізгі көрсеткіштерді талдау

2009 жылдың 1-қаңтарынан бастап Қазақстанда 20% корпоративтік табыс салығының мөлшерлемесі енгізілді. Қазақстандағы негізгі анағұрлым маңызды және тұжырымды сәт – бұл корпоративтік табыс салығы мөлшерлемесінің кезеңмен төмендеуі.

Ахуалды макроэкономикалық деңгейде талдау үшін Қазақстандағы 2008 – 2012 ж.ж. салық түсімдерін қарастырайық (кесте 8, сурет 4) [81].

Кесте 8 - 2008 жылдан 2012 ж.ж. ҚР мемлекеттік бюджетіне түскен салық түсімдері мен КТС динамикасын талдау

Көрсеткіштер	2008ж.	2009ж.	2010ж.	2011ж.	2012ж.
Салық түсімдері, млн. теңге	2 819 509	2 228 700	2 934 081	3 982 338	4 095 366
Өткен жылға қарағанда бюджеттің салық кірістерінің өсу қарқыны, %	119,67	79,05	131,65	135,73	102,88
Корпоративтік табыс салығы, млн. теңге	920 912	643 700	837 233	1 050 380	1 041 217
Өткен жылға қарағанда КТС өсу қарқыны, %	121,44	69,90	130,07	125,46	99,13
Салық кірістеріндегі КТС үлес салмағы, %	32,7	28,9	28,5	26,38	25,42
КТС мөлшерлемесі, %	30	20	20	20	20
Ескерту – ҚР Статистикалық агенттігінің мәліметтері бойынша автормен құрастырылған					

8 кестеден көріп отырғанымыздай, КТС мөлшерлемесінің төмендеуіне байланысты 2009 жылды қоспағанда, салықтық түсімдерінің өсуі байқалады. 2009 жылы мөлшерлеме төмендегеннен кейін КТС түсімдерінің сомаларын талдасақ, бюджетке түсетін КТС алымдарының азаюы байқалады, алайда 2010 жылы жағдай теңеледі.

2008 бастап 2012 ж. дейінгі аралықта КТС мөлшерлемесіне сәйкес, КТС

жоспарлық және іс жүзіндегі соммаларының динамикасын талдау көрсеткендей, КТС түсімі бойынша бюджеттің орындалмауы орта есеппен алғанда 2-3 % құрайды (кесте 9, сурет 4) [82].

Корпоративтік табыс салығы бойынша Қазақстан бюджетінің орындалмау мәселесі анықталып отыр, сондықтан салықтық әкімшілік ету мәселесін қарастыру қажет, ал бұл ҚР салық жүйесін реформалаудың аталмыш кезеңінде өзекті болып табылады. Салықтық әкімшілік ету – бұл басым жағдайда елдегі салық органдары айналысатын, тұтастай алғандағы салық жүйесін басқарудың салыстырмалы түрде анағұрлым жеке ішкі жүйесі. Салық қызметтері органдары тарапынан салықтық әкімшілік ету шаруашылық қызметтер субъектілерінің салық заңнамаларын ұстануына бақылау жасауды көздейді.



Сурет 4 – 2008 жылдан 2012 ж.ж. ҚР мемлекеттік бюджетіне түскен салық түсімдері мен КТС динамикасын талдау

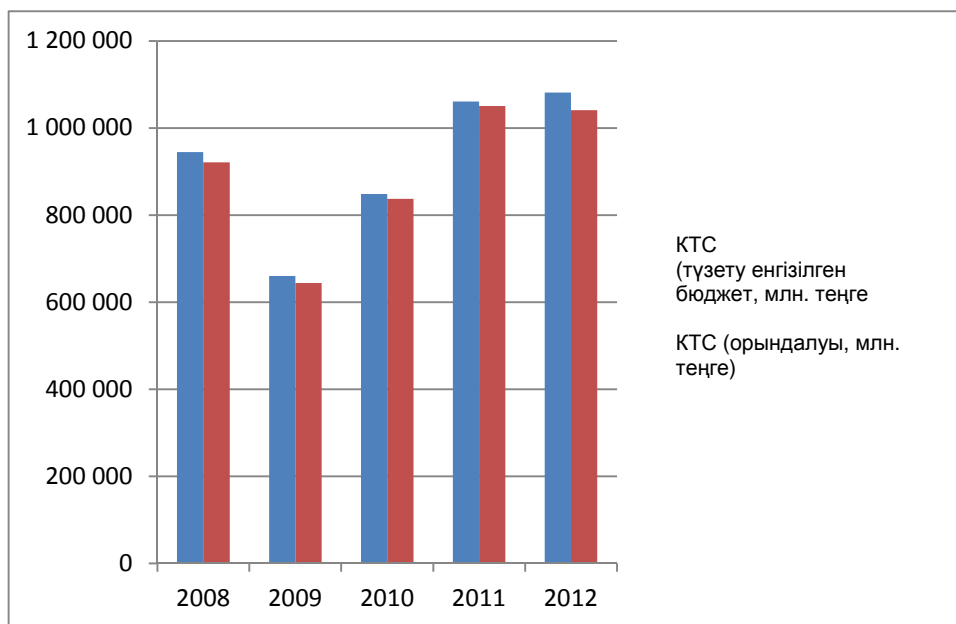
Ескерту – ҚР Статистикалық агенттігінің мәліметтері бойынша автормен құрастырылған

Кесте 9 – 2008-2012 ж.ж. КТС мөлшерлемесіне сәйкес КТС жоспарлы және нақты сомаларының динамикасын талдау

КТС көрсеткіштері	2008ж.	2009ж.	2010ж.	2011ж.	2012ж.
КТС (түзетулер енгізілген бюджет, млн. теңге)	944 700	659 770	847 931	1 060 545	1 081 223
КТС (орындалуы, млн. теңге)	920 912	643 700	837 233	1 050 380	1 041 216
Жыл ішіндегі түзету енгізілген бюджетке шаққандағы КТС орындалуы %	97,5	97,6	98,7	99,04	96,3

Ескерту - ҚР Статистикалық агенттігінің мәліметтері бойынша автормен құрастырылған

Суреттен көріп тұрғанымыздай, корпоративтік табыс салығының жоспарлы және нақты сомалары, әсіресе 2011 ж. бірдей деңгейде тұр деп айтуға болады.



Сурет 5 - 2008-2012 ж.ж. КТС мөлшерлемесіне сәйкес КТС жоспарлы және нақты сомаларының динамикасын талдау

Ескерту - ҚР Статистикалық агенттігінің мәліметтері бойынша автормен құрастырылған

2012 жылдағы салық түсімдерінің құрылымын қарастырайық (кесте 10) [83]. 2013 жылды 1 қаңтарындағы жағдай бойынша салық түсімдері бойынша мемлекеттік бюджет жоспары 101,9%-ға немесе 76,4 млрд.теңгеден асып орындалды. 2012 жыл бойы КТС бойынша жоспарланған 1081,2 млрд. теңге немесе 96,3% орнына 1041,2 млрд. теңге түсті. Жоспар негізінен, минералдық шикізатқа деген әлемдік бағалардың төмендеуіне байланысты жекелеген ірі салық төлеушілердің аванстық төлемдерінің азаюы есебінен орындалмады. Жеке табыс салығы (ЖТС) бойынша жоспарланған 413,0 млрд.теңге орнына, бюджетке 438,5 млрд.теңге түсті немесе 106,2% орындалды. Әлеуметтік салық бойынша жоспарланған 325,6 млрд.теңге орнына, бюджетке 341 млрд. теңге түсіп, жоспар 104,7% орындалды. Жеке табыс және әлеуметтік салықтар бойынша түсімдердің ұлғаюы жыл басынан бастап экономикалық тұрғыдан белсенді халық арасындағы жұмыссыздық деңгейінің 5,5-тен 5,3% дейін және жасырын жұмыссыздық деңгейінің 0,5-тен 0,4% дейін төмендеуімен түсіндіріледі.

2012 жылғы қосымша құн салығы (ҚҚС) бойынша жоспарланған 886,9 млрд.теңге орнына 914,4 млрд.теңге түсті немесе 103,1% құрады, соның ішінде өндірілген тауарларға ҚҚС жоспары 119,5% орындалды, импортталатын тауарларға ҚҚС бойынша жоспар 99,5% құрады. Өндірілген тауарларға ҚҚС

бойынша жоспардың артық орындалуы – жоспарланған 8,8%-ға қарсы бюджеттен ҚҚС қайтару қарқынының баяу болуымен байланысты. Импортталған тауарларға ҚҚС жоспарының толық орындалмауы – Қазақстан Республикасына алыс шетелдерден келген импорттың өсім қарқынының төмендеуімен байланысты.

Кесте 10 – 2012 жылдағы ҚР салық түсімдерінің құрылымы

Салық атауы	Бюджеттегі салық соммасы, мың. теңге	Салық түсімдері жалпы көлеміндегі үлесі
Барлық салық түсімдері, оның ішінде:	4 095 366 314	100%
Корпоративтік табыс салығы	1 041 216 835	25%
Жеке табыс салығы	438 497 839	11%
Әлеуметтік салық	340 996 886	8%
Мүлікке салынатын салық	127 485 043	3%
Жер салығы	13 038 561	0%
Көлік құралдарына салынатын салық	30 960 805	1%
Бірыңғай жер салығы	820 242	0%
Қосымша құн салығы	914 360 839	22%
Акциздер	93 143 180	2%
Табиғи және басқа да ресурстарды пайдалану үшін түсімдер	303 927 968	7%
Алымдар	13 880 399	0%
Ойын бизнесіне салынатын салық	6 444 629	0%
Халықаралық сауда мен сыртқы операцияларға салынатын салық	744 443 812	18%
Басқа да салықтар	2 954	0%
Мемлекеттік баж	26 146 321	1%
Ескерту - ҚР Статистикалық агенттігінің мәліметтері бойынша автормен құрастырылған		

Тұтастай алғанда, акциздар бойынша бюджетке 93,1 млрд.теңге түсті. Ішкі өндіріс тауарларының акциздары жөніндегі түсімдер жоспарланған көлемдерге қарсы акциздалатын тауарлар өндірісі көлемін ұлғайту есебінен 67,2 млрд.теңгені құрады. Импортталатын тауарлардың акциздары бойынша жоспарланған 25,7 млрд.теңге орнына, 25,9 млрд.теңге сомасында қаражат түсті, бұл жоспардың 100,9% құрайды.

Табиғи және басқа да ресурстарды пайдаланғаны үшін түсімдер бойынша есептік кезеңге жоспарланған 290,3 млрд.теңге орнына, бюджетке 303,9 млрд.теңге түсті немесе жоспардың 104,7% орындалды. Жоспарды артық орындау, негізінен, 2012 жылғы 4 тоқсаны үшін пайдалы қазбаларды өндіруге салынатын салық бойынша төлемдердің түсімі есебінен, оларды төлеу мерзімі 2013 жылғы 25 ақпанына дейін, әрі радиожиилікті спектрді пайдалану төлемі бойынша, бұл радиожиилікті спектрді пайдалануға рұқсат берген үшін 5,0 млрд.теңге сомасындағы бір жолғы түсіммен байланысты.

Кәсіпкерлік және кәсіби қызметтерін жүргізу үшін алымдар бойынша 13,9

млрд.теңге түсті. Халықаралық сауда және сыртқы операцияларға салынатын салықтар бойынша есептік кезеңнің түсімдері 744,4 млрд.теңгені құрады. Жоспарды артық орындау, негізінен шикі мұнайға және мұнайдан өндірілген тауарларды шығаруға кедендік баж салығына байланысты. Мемлекеттік баж бойынша жоспарланған 24,3 млрд.теңге орнына, бюджетке 26,1 млрд.теңге түсті немесе 107,4 %. Сот шешімі бойынша 0,8 млрд.теңге көлемінде төленген соманы қайтарумен байланысты мемлекеттік мекемелерге қатысты сотқа талап арыздарды беруге салынатын мемлекеттік баж салықтарын қоспағанда, бұл мемлекеттік баж салығының барлық түрлері бойынша артық орындалу байқалады.

КТС мөлшерлемесін төмендету ЖІӨ динамикасына оң әсер етті, атап айтқанда 2009 жылы шынайы өрнектелімдегі ЖІӨ өсімі 1,2%-ды, ал 2010 жылы – 7% құрады (2011 жылы - 7,5%) [84].

ЖІӨ жалпы сомасындағы салық ауыртпалығының (салық жүктемесі) және КТС үлесінің талдауын жүргізейік. Деректер төмендегі кестелерде келтірілген. ЖІӨ-дегі КТС үлесі елдің негізгі макроэкономикалық көрсеткіші – ЖІӨ-ге КТС бойынша салық түсімдерінің сомалық қатынасы ретінде анықталады.

Салық ауыртпалығы тұтастай алғандағы ел экономикасына немесе жекелеген салық төлеушіге салықтардың жиынтықты әсер ету көрсеткіші болып табылады. Салық ауыртпалығы ұғымы салық пайда болған уақыттан бастап біртебірте туындады. XVIII ғасырдың өзінде-ақ Адам Смит өзінің «Табиғат және халықтар байлығының себептері туралы зерттеу» еңбегінде салық жүктемесі мен мемлекет бюджетіне қаражат түсу деңгейі арасындағы маңызды экономикалық тәуелділікті атап көрсеткен. «Мемлекет аса ауыр алым-салықтарды салудан гөрі салық ауыртпалығын төмендеткен кезде анағұрлым көп ұтады; босатылған қаражатқа қосымша табыс түсуі мүмкін, одан қазынаға салық түседі» [85].

Салық ауыртпалығы көрсеткішінің сандық бағалануы және оның экономикаға жасайтын қысымы туралы алғаш рет XVIII ғасырда айтылды. Бұл құбылысты бірінші болып зерттеген және қаржы ғылымын дамытуға өзінің айтарлықтай үлесін қосқан неміс экономисті Ф.Юсти, салық ауыртпалығын макродеңгейде мемлекет бюджеті және ұлттық табысы арасындағы арақатынасы ретінде анықтады. Бұл ретте Ф.Юсти мемлекет бюджеті ұлттық табыстың 1/6 бөлігінен артық жұмсамауға тиіс екен атап өткен [86].

Салық ауыртпалығы көрсеткішінің рөлі және маңызы мынадай:

Біріншіден, жалпы мемлекеттік деңгейде салық ауыртпалығын анықтау түрлі елдерде салық жүктемесінің салыстырмалы талдауын жасау және салық реформаларын жүргізу туралы шешім қабылдау үшін қажет.

Екіншіден, осы көрсеткіш мемлекетке салық саясатын әзірлеу үшін қажет. Жаңа салықтарды енгізіп, ескілердің күшін жойып, салық мөлшерлемелерін және салық жеңілдіктерін өзгерте отырып, мемлекет экономикаға деген қысымды анықтауға міндетті және шамадан тыс деңгейлерден асып түспеу керек, асып түскен жағдайда кері экономикалық үдерістер туындауы мүмкін.

Үшіншіден, салық ауыртпалығының көрсеткіші шаруашылық ететін

субъектілерінің экономикалық мінез-құлық индикаторы ретінде пайдаланылады. Дәл соның деңгейіне шаруашылық ету субъектілерінің өндірісті, инвестицияларды және т.б. орналастыру туралы шешімдерді қабылдау тәуелді.

Төртіншіден, жалпы мемлекеттік деңгейде салық ауыртпалығының көрсеткіші мемлекеттің әлеуметтік саясатын қалыптастыру үшін қажет. Түрлі әлеуметтік топтар үшін салық салу ауыртпалығын зерттеу мемлекет үшін әлеуметтік топтар арасында салық ауыртпалығын біркелкі етіп бөліп беруге мүмкіндік туғызады [87].

Салық ауыртпалығын макродеңгейде және микродеңгейде анықтайды.

Макродеңгей – экономикаға және елдің бүкіл халқына түсірілген салық ауыртпалығының мөлшерін есептеу.

Микродеңгей — нақты ұйымдарға салынатын салық жүктемесін есептеу, сондай-ақ жұмыскерге салынатын салық жүктемесін есептеу.

Экономикаға жүктелетін салық ауыртпалығы ЖІӨ-ге заңды және жеке тұлғалардан түскен барлық салықтардың қатынасын анықтайды. Осы көрсеткіштің экономикалық мағынасы салықтардың көмегімен қайта үлестірілетін ЖІӨ үлесін бағалауынан тұрады. Аталған көрсеткіш мына формула бойынша есептеледі:

$$C_{ay} = C_{зж} : ЖІӨ \quad (1)$$

мұнда C_{ay} — салық ауыртпалығының деңгейі;

$C_{зж}$ — заңдық және жеке тұлғалармен төленген барлық салықтар;

ЖІӨ — елде өндірілген тауарлар (атқарылған жұмыстар, көрсетілген қызметтер) санының құндық мәні [88].

Осы формуланы қолданып, Қазақстан Республикасындағы 2008 жылдан 2012 жылға дейінгі салық ауыртпалығын есептейік:

$$C_{ay2008ж.} = 2\,819 \text{ млрд. теңге} / 16\,052 \text{ млрд. теңге} = 17,56\%$$

$$C_{ay2009ж.} = 2\,228 \text{ млрд. теңге} / 17\,007 \text{ млрд. теңге} = 13,10\%$$

$$C_{ay2010ж.} = 2\,934 \text{ млрд. теңге} / 21\,815 \text{ млрд. теңге} = 13,45\%$$

$$C_{ay2011ж.} = 3\,982 \text{ млрд. теңге} / 27\,334 \text{ млрд. теңге} = 14,57\%$$

$$C_{ay2012ж.} = 4\,095 \text{ млрд. теңге} / 30\,220 \text{ млрд. теңге} = 13,55\%$$

Осы көрсеткіштің кемшілігі – нақты шаруашылық ететін субъектінің жеке ерекшеліктерін ескермей, қатардағы салық төлеушіге салық жағынан қысым көрсетудің деңгейін анықтайтындығында.

Бизнес-құрылымдардың салық ауыртпалығын төмендетуге бағытталған, 2009 жылы Жаңа салық кодексін енгізу, кәсіпкерлердің үмітін ақтағаны айдан анық. 2008 жылдан бастап 2012 жылға дейін кәсіпорын табыстарына салынатын жүктеме 5,7 пайыздан 3,45 пайызға дейін төмендеді. Соңғы 10 жыл ішінде Қазақстанның ЖІӨ 7 есеге ұлғайды: 2002 жылғы 3 трлн. 776,2 млрд. теңгеден 2011 жылғы 27 трлн. 334 млрд. теңгеге дейін. Жыл сайын ЖІӨ орташа есеппен 1,2-1,3 есеге ұлғайып отырды. 2012 жылғы Қазақстан экономикасы үшін салық жүктемесі ЖІӨ 13,6%-нан артық емес, ал 2008 жылы – 17,6% [89].

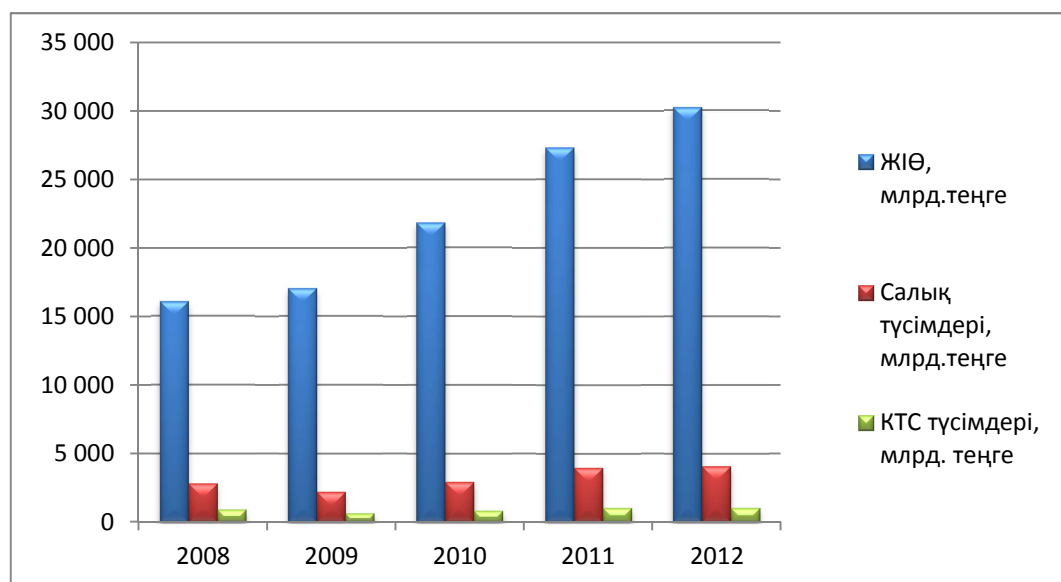
Қазақстан бойынша 2008 жылдан бастап 2012 жылға дейінгі мерзімге жасалған есептеулер, салық жүктемесінің деңгейі төмендеу үрдісіне ие екенін

көрсетеді (кесте 11, сурет 6) [90].

Кесте 11 – 2008 жылдан 2012 жылға дейінгі Қазақстандағы салық жүктемесінің динамикасы

Көрсеткіш Атауы	2008ж.	2009ж.	2010ж.	2011ж.	2012ж.
ЖІӨ, млрд. теңге	16 052	17 007	21 815	27 334	30 220
Салық түсімдері, млрд. теңге	2 819	2 228	2 934	3 982	4 095
Салық жүктемесі, %	17,6	13,1	13,4	14,6	13,6
КТС түсімдері, млрд. теңге	920,9	643,7	837,2	1 050,4	1 041,2
Жалпы ішкі өнімдегі КТС үлесі, %	5,7	3,78	3,84	3,87	3,45

Ескерту - ҚР Статистикалық агенттігінің мәліметтері бойынша автормен құрастырылған



Сурет 6 – 2008 жылдан 2012 жылға дейін Қазақстандағы ЖІӨ, салық түсімдері және КТС түсімдерінің динамикасы

Ескерту - ҚР Статистикалық агенттігінің мәліметтері бойынша автормен құрастырылған

Салық төлеушіге салынатын салық жүктемесінің оңтайлы шамасының мәселесі экономикасы дамыған ел болсын, сондай-ақ өтпелі кезеңдегі мемлекеттің салық жүйесін құруда және жетілдіруде ерекше рөл атқарады. Нарықтық экономикасы өркениетті болып табылатын елдерде салық жүйелерін құрудың көп ғасырлық тәжірибесіне сүйенсек, салық төлеушіден 30 пайызы деңгейіндегі табысын алу – тиімді кәсіпкерлік қызметті жүргізу мүмкін емес

болатын шекті көрсетеді, соның нәтижесінде қаражат жинақтау мен экономикаға инвестиция салу қысқарады. Басқа сөзбен айтқанда, мемлекет салық төлеуші табысының 1/3 астам бөлігін алып алмауы тиіс.

Мұнымен қоса, микро- және макродеңгейдегі де салық ауыртпалығының шекті рұқсат етілген көрсеткіштері, бірінші кезекте, нақты ел тұрғыны және тұтастай алғандағы экономикаға қатысты мемлекет өз мойнына алатын міндеттемелердің деңгейіне байланысты. Басқаша айтқанда, салық ауыртпалығының деңгейі халықтың білім алу, коммуналдық қызметтерін төлеуге, сондай-ақ ғылыми-зерттеу, инвестициялық, әлеуметтік және өзге бағдарламаларға жұмсалатын шығындардағы мемлекеттің қатысу үлесімен тікелей байланысты [91].

Мысалы, мемлекеттік қазынаға салық төлеушілерден табыстарының 50 пайызы алынатын Швецияда, өндірісті дамыту және кеңейту ынталарына кедергі жасалмайды. Бұл Швецияда мемлекет экономикалық және әлеуметтік сипаттағы көптеген мәселелерді салық түсімдері есебінен шешетіндігімен байланысты, ал басқа елдердің басым бөлігінде салық төлеуші осы сияқты мәселелерді өз қаражаты есебінен шешуге мәжбүр.

Жалпы мемлекет бойынша салық алымдарының көрсеткіші аса маңызды кемшілікке ие – ол нақты салық төлеушінің жеке ерекшеліктерін ескермей, қатардағы салық төлеушіге салынатын салық ауыртпалығының деңгейін анықтайды. Шынымен де, кез келген мемлекетте түрлі қызмет бойынша ғана емес, сондай-ақ олардың салық базасын қалыптастыруға және тиісінше төленетін салықтардың көлеміне тікелей ықпал ететін бірқатар белгілері бойынша да ажыратылатын он мыңдаған кәсіпорындар жұмыс істейді. Салық базасын қалыптастырған кезде, осы ерекшеліктердің барлығын ескеру айтарлықтай қиын, сондықтан ЖІӨ-ге елімізде төленетін салық сомаларының қатынасы пайдаланылуы тиіс [92].

2.2 Заңды тұлғалардың корпоративтік табыс салығы бойынша есептеулердің салық есебін ұйымдастыру

Корпоративтік табыс салығы анағұрлым ауқымды және күрделі салықтардың бірі болып табылады. Аталған салық түрі Қазақстанның мемлекеттік бюджетіне түсетін түсімдерінің арасында айрықша орын алады. Бұл салықтық реттеудің негізгі құралы, себебі кез келген кәсіпкерліктің мақсаты таза кіріс табу, яғни барлық шегерістер мен бюджетке кететін салықты алып тастағанда қалатын жиынтықты қоғамдық өнім алу. Корпоративтік табыс салығының негізіне қаланған реттеуші амалдар, салық төлеушілерге арналған әртүрлі жеңілдіктер, шегерімдер мен санкцияларды экономикалық және әлеуметтік әсерге қол жеткізу мақсатында басқару мүмкіндігін қамтиды.

Корпоративті салықтың функциялары әртүрлі. Ол бюджет бөлігіндегі табыстың негізгі көзі, оның қаржылық үйлесімділігі мен жинақтау үдерістерінің, экономикалық өсу қарқынының реттеушісі, кәсіпкерлік қызметтің экономикалық тұрғыда ынталандыру тірегі, басқарудың құралы, шаруашылықты жүргізудің экономикалық жағдайларын теңестірудің нақты түрі және бәсекелестікті

коздырушысы болып табылады.

Корпоративтік табыс салығын қоғамдағы әлеуметтік шиеленісушілік деңгейін көтеру және төмендету құралы ретінде қарастырған жөн. Өйткені ол адамның әл-ауқатының шынайы деңгейін төмендете отырып, соның арқасында оның қалаулы тұрмыс деңгейіне қол жеткізуге кедергі болады, алайда, басқа жағынан алсақ, әл-ауқатының деңгейін көтереді, себебі мемлекет кепіл болатын болашақ күнге деген сеніммен және заңдылығымен қамтамасыз ететін жәрдемақы, зейнетақы, тегін емделу және білім алу арқылы қайтадан өз орнына келеді. Осылайша, оң жақтарынан да, теріс тұстарынан да бағалануы мүмкін, ол жеке және экономикалық ұстанымарға, мемлекеттің экономикалық саясаты мен ұлттық экономиканың жағдайына байланысты болып келеді [93].

Қазақстан Республикасында корпоративтік табыс салығын төлеушілерге мемлекеттік мекемелерді қоспағанда, заңды тұлғалар, сонымен қатар Қазақстан Республикасында тұрақты мекеме арқылы қызметін жүзеге асыратын немесе табыс көзі Қазақстан Республикасында орналасқан резидент емес заңды тұлғалар жатады. Табыс салығын есептеу базасы салық салынатын табыс болып табылады. Салық салынатын табысты дұрыс анықтау үшін әр салық төлеуші жылдық жиынтық табыстың (ЖЖТ), шегерістердің, шығындардың салық есебін ұйымдастыруы тиіс (сурет 7).

Осыған орай, салық салынатын объект – жылдық жиынтық табыс пен заңнамамен қарастырылған шегерістер арасындағы айырма ретінде есептелген салық салынатын табыс болып табылады. Салық салынатын табыс теңгемен анықталады.

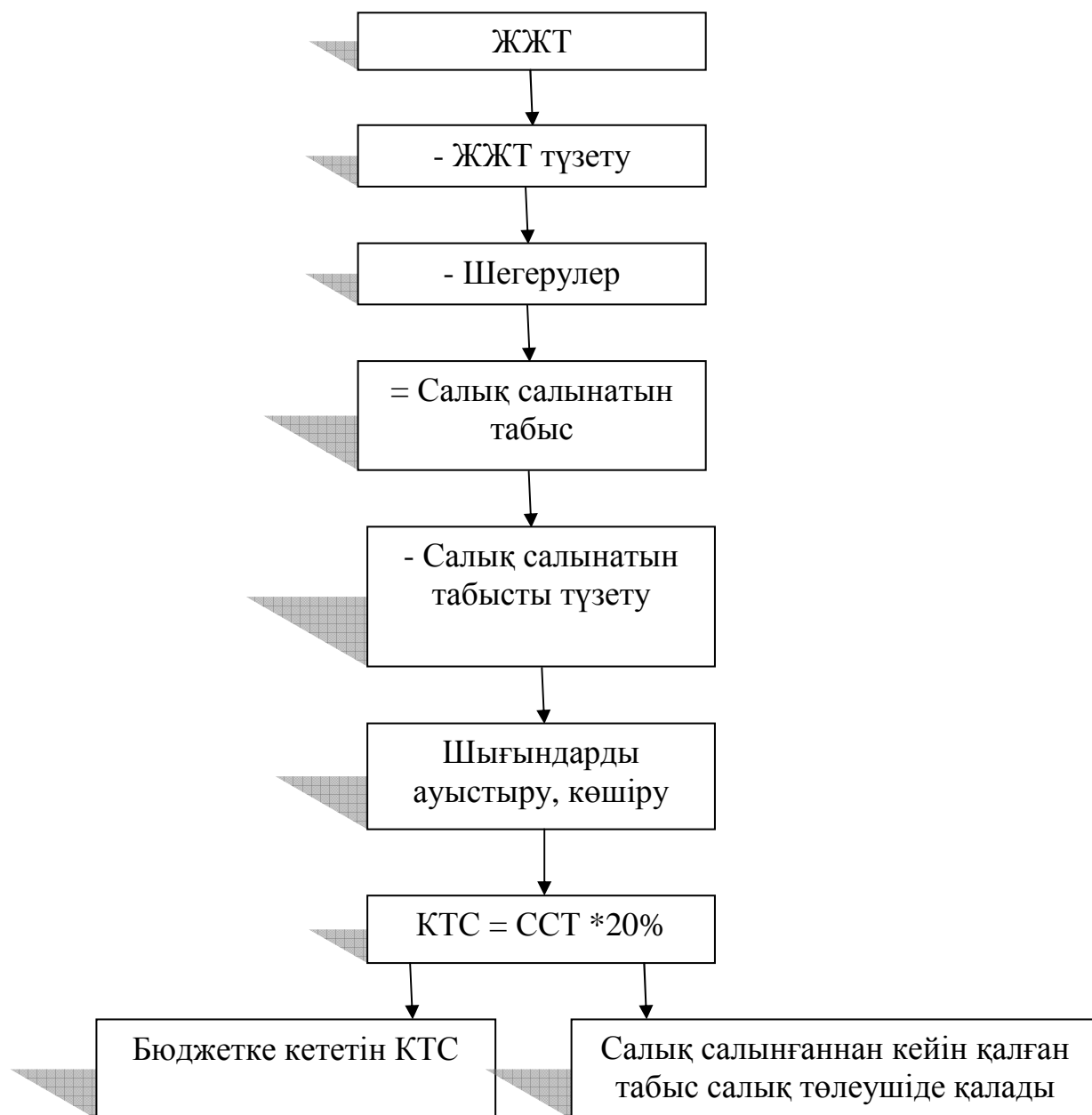
Жылдық жиынтық табыс салық жылы ішінде әртүрлі табыс көздерінен, яғни Қазақстан Республикасында, сол сияқты одан тысқары жерлерде алынған барлық табыстардың жиынтығы болып табылады. Жылдық жиынтық табысқа салық төлеушінің тапқан табысының барлық түрі кіреді:

- өткізуден түсетін табыс (өткізілген тауар, жүзеге асырылған қызмет, жұмыстың құны);
- құн өсімінен келетін табыс (амортизациялауға жатпайтын активтерді өткізу, табыстау, шығару: жер телімі, орнатылмаған жабдықтар және т.б.);
- міндеттемелерден босатқаннан түсетін табыс (егер несие беруші салық төлеушіні міндеттемелерден босатса; салық төлеушіні таратқанда несие беруші бекіту сәтінде таратылу теңгерімін талап етпесе; міндеттеменің алашағын талап ету мерзімі аяқталса) [94].

Жоғарыда айтылып өткендей, салық салынатын табысты анықтағанда салық төлеушінің табыс табуға бағытталған қызметін жүзеге асыруға байланысты шығындары шегеріліп тасталады. Шегерілетін шығын көлемі белгіленген нормадан аспауы тиіс. Шегерістер табыс табуға бағытталған қызметіне байланысты шығындарын растайтын құжаттар болғанда салық төлеуші тарапынан жүргізіледі. Шегерулерді топтарға бөлуге болады.

1. Әлеуметтік. Салық төлеушінің Қазақстан Республикасының заңнамасымен анықталатын мөлшерде мемлекеттік әлеуметтік сақтандыру қорына есептелген аударымдары шегеріледі.

2. Қызметтік. Қызмет бабындағы іссапарларға жұмсалған өтемақылар шегеріледі, яғни іссапар орнына бару-қайту жолы, тұрғын жай жалдау, келу рұқсатнамасы рәсімделгенде, салық төлеушінің шешімі бойынша белгіленетін мөлшерде, іссапар кезінде жұмыскерге төленетін тәуліктік ақы. Аталған барлық шығындар растайтын құжаттар негізінде алынып тасаталады.



Сурет 7 –Корпоративтік табыс салығын есептеу мен төлету

Ескерту – [2, 11 тарау] мәлімет негізінде автормен құрастырылған

3. Өкілдік. Аталған шығыстарға салық төлеушінің штатындағы емес тұлғаларды қабылдау мен оларға қызмет көрсетуге кеткен шығыстар кіреді. Шығыстар өзара ынтымақтастық құру, директорлар кеңесінің отырыстарын

ұйымдастыру, аудармашылар қызметін төлеуге мақсатында жұмсалады. Өкілдік шығыстарға бос уақытты көңілді өткізуді ұйымдастыруға, ойын-сауық құруға немесе демалуға кеткен шығыстар жатпайды және шегерілмейді. Өкілдер шығысына салық салынатын, жұмыскердің табысы бойынша жұмыс беруші шығындарының сомасының 1 пайызынан аспайтын мөлшердегі шегерістер жатады.

4. Сыйақыны шегеру. Сыйақыларға несиеге берілген сома, банктердің ақша аударуына кеткен комиссиясы және қарыз алушы үшін қарыз беруші болып табылмайтын тұлғаға төленетін басқа да төлемдерді қоспағанда, несиеге байланысты; қаржылық лизингке мүлікті табыстауға байланысты сыйақылар; өзара байланысты тараптар арасындағы несие келісімшарты бойынша тұрақсыздық айыбы (айыппұл, өсімпұл); өзара байланысты тарапқа кепіл үшін төленетін ақылар жатады.

5. Күмәнді талаптар бойынша шегерістер. ҚР Салық кодексіне сәйкес, күмәнді талаптарға заңды тұлғалар мен жеке кәсіпкерлерге тауарларды өткізу, жұмыстарды орындау, қызмет көрсету нәтижесінде пайда болған және талап етілген күннен бастап үш жыл ішінде қанағаттандырылмаған талаптар жатады. Сатылған тауарлар, орындалған жұмыстар, көрсетілген қызметтер бойынша туындаған және талаптар Қазақстан Республикасының заңнамасына сай салық төлеуші-дебиторбанкрот болып саналуына орай қанағаттандырылмаған талаптар да күмәнді талаптар болып табылады. Талаптардың туындауын және шегеріс сәтінде олар бухгалтерлік есептегі талаптардың көрініс табуын растайтын құжаттар болған жағдайда, күмәнді болып саналған талаптар шегеріледі. Егер дебитор банкрот деп жарияланса, өндірістің аяқталуы туралы сот анықтамасының көшірмесі қажет. Жоғарыда көрсетілген шарттар орындалған жағдайда, салық төлеуші күмәнді талаптар бойынша соманы шегеріске жіберуге құқылы. Күмәнді шарттар тауарларды сатудан, жұмыстарды орындаудан, қызмет көрсетуден түскен табыстың бұдан бұрын мойындалған мөлшері шегінде шегеріске ұшырайды.

6. Салықтарды және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді шегеру. Есептік салық кезеңінде Қазақстан Республикасының немесе басқа мемлекеттің бюджетіне төленген салықтар және басқа да міндетті төлемдер есептелген сома шегінде шегеріледі. Шегерілмейтін салықтарды бөліп көрсету қажет: жылдық жиынтық салық көлемін анықтағанға дейін саналмайтын салық; корпоративтік табыс салығы мен Қазақстан Республикасы және басқа да мемлекеттер аумағында төленген, заңды тұлғалардың табысына салынатын салықтар; жеңілдікті салық салынатын елдерде төленген салықтар; үстеме табысқа салынатын салықтар.

7. Белгіленген активтер бойынша шегерулер. Белгіленген активтерге келесілер жатады: негізгі құралдар, материалдық емес активтер, әлеуметтік сала объектілері болып табылатын (жұмыскерлердің қоғамдық тамақтануын, мектепке дейін тәрбиелеуді және оқытуды, балаларды, қарттар мен мүгедектерді әлеуметтік қорғау мен әлеуметтік қамтамасыз етуді ұйымдастыру жөніндегі қызметті жүзеге асыру барысында қолданылатын), қызмет ету мерзімі бір жылдан асатын активтер.

Есепке алу үшін белгіленген активтер топтар бойынша жіктелген:

1. Ғимараттар, құрылыстар;
2. Машиналар мен жабдықтар;
3. Компьютерлер, бағдарламалық жасақтама және ақпаратты өңдеуге арналған жабдықтар;
4. Басқа топқа кірмейтін белгіленген активтер.

1 топтың әр объектісі ішкі топқа теңестіріледі. Салық кезеңнің басталуы мен аяқталуына әр топ, ішкі топ бойынша топтың, ішкі топтың құндық теңгерім деп аталатын қорытынды сомалар анықталады. Белгіленген активтер 1 топ бойынша әрқайсысы топтың құндық теңгерімінің жеке ішкі тобын құрайтын белгіленген активтер объектілері қимасында; 2,3 және 4 топтар бойынша – топтардың құндық теңгерімі қимасында есепке алынады. Келіп түскен белгіленген активтер топтарды, ішкі топтардың тиісті теңгерімін арттырады, шегерілгендері керісінше кемітеді.

Топтың, ішкі топтың салық кезеңінің басталуында құндық теңгерімін анықтау үшін алдыңғы салық кезеңнің соңындағы топтың, ішкі топтың құндық теңгерімін амортизациялық аударымдар (алдыңғы салық кезеңінде есептелген) мен түзетімдерді алып тастау керек. Топтың, ішкі топтың құндық теңгерімінің мәні салық кезеңінің басталуында теріс мәнді болмауы тиіс.

Салық кезеңінің соңындағы топ, ішкі топтың құндық теңгерімін анықтау үшін салық кезеңінің басталуындағы топтың, ішкі топтың құндық теңгеріміне салық кезеңінде келіп түскен белгіленген активтерді қосып, салық кезеңінде шығарылған белгіленген активтер алып тастап, түзетімдерді қосу қажет.

Сенім білдірілген басқарушы топтардың (ішкі топтардың) белгіленген активтері бойынша жекелеген құндық теңгерімін құрып, мұндай активтер бойынша жеке салық есебін жүргізуге міндетті.

Белгіленген активтер құны Қазақстан Республикасы Салық кодексімен белгіленген тәртіпте және шарттары негізінде амортизациялық аударымдарды есептеу арқылы шегеріледі. Әр топ, ішкі топ бойынша амортизациялық аударымдар салық кезеңінің аяғындағы топ пен ішкі топтың құндық теңгеріміне салық есебі саясатында көрсетілген амортизация нормаларын қолдану арқылы анықталады. Амортизация нормалары келесідей шектерден аспауы тиіс: 1 топ бойынша – 10% (ғимараттар мен құрылыстар бойынша амортизациялық аударымдар әр нысан бойынша бөлек анықталады), 2 топ бойынша – 25%, 3 топ бойынша – 40%, 4 топ бойынша – 15%.

Бухгалтерлік есепте амортизацияның бірнеше әдісі бар: түзу сызықты, қос регрессия. Негізінен түзу сызықты әдіс жиі қолданылады.

Түзу сызықты әдіс. Амортизациялық аударымдар негізгі құралдың қызмет етуінің бүкіл кезеңіне бірқалыпты бөлінеді. Келесі түрде есептеледі. Мысалы, кәсіпорын құны 200 мың теңге (бастапқы баға) тұратын жабдықты сатып алады, комиссия болжалды таратылу құны 20 мың теңге деп анықтады, техникалық құжаттама бойынша жабдықтың пайдалану мерзімі 10 жыл.

Амортизация = (Бастапқы құн - таратылу құны) / Қызмет ету мерзімі.

Берілген формула бойынша келесіні есептейміз: $(200\ 000 - 20\ 000) / 10 = 18\ 000$, яғни жылына 18 мың теңге, сәйкесінше амортизацияның ай сайынғы

сомасы $18\ 000 / 12\ \text{ай} = 1\ 500$ теңгені құрайды.

Бұл әдіс оны пайдалану мерзімінде негізгі құралдаробъектілерінқолданудан түсетін табыс әрбір кезеңде бірдей болады деп жорамалданған жағдайда қолданылады.

2. Қос регрессия әдісі. Бұл әдіс төмендегідей түрде есептеледі: түзусызықты әдіс кезінде қолданылатын амортизация нормасы пайызбен өрнектелетін үдетукоэффициентіне көбейтіледі. Ол 100%-дан 200%-ға дейін құбылады. 200% коэффициент анағұрлым жиі кездеседі. Оны қолдану барысында, теңгерімдік құн екі қысқартылуы жүзеге асады. Бұл үдеріс әдетте амортизацияның екі еселенген нормасы кезінде азаятын қалдық әдісі деп аталады. Амортизацияныңтүзу сызықты нормасын аламыз, үдету коэффициенті мен негізгі құралдың теңгерімдік құнына көбейтіп, кезең үшін амортизация сомасын аламыз. Бұл сома негізгі құралдың теңгерімдік құнынан шегеріліп тасталады. Осылайша алынған негізгі құралдың теңгерімдікқұнынан қалған қалдығы келесі кезеңге көшіріледі, сөйтіп барлық процедура қайта қайталаанады [96].

Мысалы, автокөліктің пайдалы қызмет ету мерзімі 5 жыл. Түзу сызықты әдіс кезінде әрбір жылғы тозу мөлшерлемесі 20% ($100\%/5$) құрады. Есептен шығарудың екі еселенген мөлшерлемесі әдісі кезінде тозу мөлшерлемесі 40% ($2 \times 20\%$) тең болады. Кестеден қарап көрейік (кесте 12).

Кесте 12 – Қос регрессия әдісі арқылы тозудың жылдық сомасын анықтау

Кезең	Алғашқы құны	Тозу мөлшерлемесі	Тозудың жылдық мөлшерлемесі	Қалдық құны
1 – жылдың аяғы	1 000 000	40%	400 000 ($40\% \cdot 1\ 000\ 000$)	600 000
2 – жылдың аяғы	1 000 000	40%	240 000 ($40\% \cdot 600\ 000$)	360 000
3 – жылдың аяғы	1 000 000	40%	144 000 ($40\% \cdot 360\ 000$)	216 000
4 – жылдың аяғы	1 000 000	40%	240 000 ($40\% \cdot 216\ 000$)	129 600
5 – жылдың аяғы	1 000 000	40%	29 600 ($129\ 600 - \text{таратылу құны } 100\ 000$)	0
Ескерту – [96, 21 б.] мәлімет негізінде автормен құрастырылған				

Кестеден көріп отырғанымыздай, тозудың тұрақты мөлшерлемесі алдыңғы жылдың таза теңгерімдік құнына қатысты қолданылады. Тозу сомасы (ең үлкені бірінші жылы) жылдан жылға азаяды. Сонымен, соңғы жылдағы тозу сомасы таза теңгерімдік құнды таратылу құнына дейін азайту үшін қажетті сомамен шектелген.

Салық есебінде шекті мөлшерлемелер белгіленген, мысалы, белгіленген активтердің 2 тобына жататын, құны 200 000 теңге болатын жабдыққа 25% нормасы қолданылады, онда жылдық амортизация сомасы 50 000 теңгеге ($200\ 000 \cdot 25\%$) тең болады. Көріп отырғанымыздай, бухгалтерлік есепті («Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» ҚР заңы) және салық есебін (ҚР Салық кодексі) реттейтін заңнамалық актілермен амортизация есептеудің әртүрлі ережелері қарастырылған. Егер бухгалтерлік есепте амортизация қызмет ету мерзімі бойынша есептелсе, салық есебінде жоғарыда айтылған шектік

мөлшерлемелер белгіленген.

Ақысызтабыстаудықоспағанда, ішкі топтың белгіленген активі шығарылғаннан кейін, салық кезеңінің соңындағы ішкі топтың құндық теңгерімі мөлшеріндегі сома 1 топтағы белгіленген активтердің шығарылғанынантуындаған шығын ретінде танылады. Бұл жағдайда құндық теңгерім нөлге теңеліп, шегерілмейді. Топтардағы (2, 3 және 4 топтардағы) барлық белгіленген активтер шығарылғаннан кейін, салықтық кезеңнің соңындағы сәйкес топтың құндық теңгерімі шегеріледі. Салық төлеуші салық кезеңінің соңындағы республикалық бюджет туралы заңмен белгіленген, салық кезеңінің соңғы күнінде күші бар 300 еселік айлық есептік көрсеткіштен кем мөлшердегі ішкі топтың (топтың) құндық теңгерімініңшамасын шегеруге құқылы. Салық төлеуші табыс пен шығыстарға түзету енгізуге құқылы. Түзету – бұл бұдан бұрынтанылған табыс немесе шегеру сомасының шегіндегі есептік салық кезеңінің табыс немесе шегерумөлшерінарттыру немесе азайту. Кірістер мен шегерулер төмендегідей жағдайларда түзетіледі:

- 1) тауарларды толық және ішінара кері қайтарғанда;
- 2) мәміле шарттары өзгергенде;
- 3) өткізілген немесе сатып алынған тауарлар, орындалған жұмыстар, көрсетілген қызметтерге қойылған бағалар, өтемақылар өзгергенде;
- 4) баға, сатылымнан түскен жеңілдіктер болғанда;
- 5) келісімшарттың шарттарына орай, өткізілген немесе сатып алынған тауарлар, орындалған жұмыс, көрсетілген қызметтер үшін ұлттық валютада төленетін сома өзгергенде.

Салық төлеуші келесі шығындар бойынша салық төленетін табысты азайта алады:

1) салық салынатын табыстың 3 %-нан аспайтын жалпы сома көлемінде: (әлеуметтік сала нысандарын пайдаланғанда табыстардан гөрі іс жүзінде келтірілген шығыстардың артып кеткен сомасы; коммерциялық емес және әлеуметтік салада қызмет ететін ұйымдарға ақысыз берілген мүлік құны; жәрдем алған тараптан жүгіну негізінде салық төлеушінің шешімі бар болған жағдайда, демеушілік және қайырымдылық көмек);

2) мүгедектер еңбегі үшін төленетін шығындардың 2 еселенген мөлшеріжәне мүгедектерге төленетін жалақы мен бақа төлемдерге есептелген әлеуметтік салық сомасының 50 пайызы;

3) салық төлеушімен еңбек қарым-қатынасы жоқ, алайда жеке тұлғамен салық төлеушіде 3 жылдан кем емес мерзімде жұмыс істеп өтеп беру міндеттемесі туралы келісімшартқа отырған жеке тұлғаны оқытуға кеткен шығындар (Қазақстан Республикасы Үкіметі белгілегенен нормалары шегіндегі оқуға, тұруға кеткен шығындар сияқты шығыстар, салық төлеуші тарапынан анықталған, бірақ Қазақстан Республикасы Үкіметімен белгіленген нормалардан аспайтын, оқып жатқан тұлғаға берілетін сома шығындары, оқуға түскенде және оқу бітіргенде жолға кететін шығындар) [2, 133 б. 1т.].

Салық төлеушінің кіріс, шығыс пен шығындарға азайтылған салық салынатын табысына 20 пайыздық мөлшерлеме бойынша салық салынады.

Корпоративтік табыс салығы үшін салықкезеңі 1 қаңтардан бастап 31 желтоқсанға дейінгі күнтізбелік жыл болып табылады. Корпоративтік табыс салығын төлеуші орналасқан жері бойынша салық органына есептік салық кезеңнен кейінгі келесі жылдың 31 наурызына дейін корпоративтік табыс салығы бойынша декларация тапсырады. Корпоративтік табыс салығы жөніндегі декларация (100.00 нысаны) декларацияның өзінен және салы міндеттемелерінің есептелгені жөніндегі ақпараттың егжей-тегжейлі көрсетілуіне арналған оның қосымшаларынан (100.01-ден бастап 100.07 дейінгі нысандар) тұрады.

Корпоративтік табыс салығын есепке алу үшін Типтік шоттаржоспарында «Төленетін корпоративтік табыс салығы» 3110 шоты қарастырылған. Аталған шот пассив шот болып табылады, салықтың есептелуі шот кредитінде, ал салық сомасының бюджетке аударылуы дебетте көрсетіледі.

Корпоративтік табыс салығының есептелген сомасы корпоративті салық шығындарына жатады. Типтік шоттар жоспарында аталған шығынды есепке алу бойынша «Корпоративтік табыс салығы бойынша шығындар» 7710 шоты қарастырылған (кесте 13).

Кесте 13 – Заңды тұлғалардан алынатын корпоративтік табыс салығын есепке алу бойынша шоттар корреспонденциясы

Шаруашылық операцияларының мазмұны	Дебет	Кредит
Заңды тұлғалардың корпоративтік табыс салығы есептелді	7710 «Корпоративтік табыс салығы бойынша шығындар»	3110 «Төленетін корпоративтік табыс салығы»
Табыс салығын бюджетке төлеу	3110 «Төленетін корпоративтік табыс салығы»	1030 «Ағымдағы банктік шорттардағы ақша қаражаты»
Салық бойынша шығыстарды есептен шығару	5610 «Қорытынды пайда (қорытынды залал)»	7710 «Корпоративтік табыс салығы бойынша шығындар»
Ескерту - Типтік шоттар жоспары негізінде автормен құрастырылған		

Егер алдыңғы салық кезеңінің алдындағы салық кезеңіндегі түзетулер есепке алынған жиынтық жылдық табыс 325 000 еселі айлық есептік көрсеткіш мөлшерінен асып түссе, салық төлеушілер корпоративтік табыс салығы бойынша аванстық төлемдерді ағымдағы салық кезеңі аралығында есептейді және төлейді.

Осылайша, біз жалпыға бірдей белгіленген тәртіптегі салық есебін қарастырдық. Енді оңайлатылған декларация негізіндегі арнайы салық режиміне өтейік.

Арнайы салық режимі — салық төлеушілердің жекелеген санаттарына арналған және жекелеген салық түрлерін есептеу мен төлеудің оңайлатылған тәртібін қолданатын бюджетпен есептесудің ерекше тәртібі. Оңайлатылған декларация негізіндегі арнайы салық режимін келесі шарттарға сәйкес келетін шағын бизнес субъектілері қолданады:

1) жеке кәсіпкерлер үшін:

салық кезеңі аралығында жеке кәсіпкердің өзін қосқанда, жұмыскерлерінің тізім бойынша шекті орташа саны 25 адамды құрайды; салық кезеңіндегі шекті табыс 10 млн. теңгені құрайды;

2) заңды тұлғалар үшін:

салық кезеңі аралығында жұмыскерлердің тізім бойынша шекті орташа саны 50 адамды құрайды; салық кезеңіндегі шекті табыс 25 млн. теңге болады [2].

Бұл жерде салық кезеңі дегеніміз күнтізбелік тоқсан болып табылатындығын айта кеткен жөн.

Салық төлеуші есептік салық кезеңінде салықты оңайлатылған декларация негізінде салық салынатын объектіге 3 пайыздық мөлшерлеме қолдану арқылы өз бетімен есептеледі. Жұмыскерлердің тізімі бойынша орташа санына сүйене отырып, есептік кезеңнің қорытындысы бойынша жұмыскерлердің орташа айлық жалақысы жеке кәсіпкерлерде республикалық бюджет туралы заңмен белгіленген және салықтық кезеңнің бірінші күнінде қолданыстағы жалақының ең төменгі мөлшерінен 2 есе кем емес, заңды тұлғаларда 2,5 есе кем емес соманы құраса, салық кезеңінде есептелген салықтар сомасы әрбір жұмыскер үшін төленетін салық сомасының 1,5% көлеміндегі сомаға азайтылып түзетілуі тиіс. Оңайлатылған декларация салық төлеушінің орналасқан жері бойынша салық органына есептік салық кезеңінен кейінгі келесі екінші айдың 15-жұлдызынан кешіктірмей тапсырылады. Оңайлатылған декларация бойынша есептелген салық бюджетке есептік салық кезеңінен кейінгі келесі екінші айдың 25-жұлдызынан кешіктірілмей жеке (корпоративтік) табыс салығы мен әлеуметтік салық түрінде төленеді. Бұл ретте жеке (корпоративтік) табыс салығы оңайлатылған декларация бойынша төленген салық сомасының 1/2 көлемінде, әлеуметтік салық оңайлатылған декларация бойынша есептелген салық сомасының 1/2 көлемінде Мемлекеттік әлеуметтік сақтандыру қорына аударылатын әлеуметтік аударымдар сомасын алып тастап төленеді.

Оңайлатылған декларацияда төлем көзінен ұсталатын жеке табыс салығының, міндетті зейнетақы жарналары мен әлеуметтік аударымдар сомалары көрсетіледі. Төлем көзінен ұсталатын жеке табыс салығының, әлеуметтік аударымдардың сомаларын төлеу, міндетті зейнетақы жарналарына аудару есептік салық кезеңінен кейінгі екінші айдың 25-жұлдызынан кешіктірілмей жүргізіледі [2, 438 б.].

2.3 Басқа да салықтар есебі және олармен есеп айырысудың ерекшеліктері

Кәсіпкерлер үшін корпоративтік табыс салығынан басқа қосымша құн салығы (ҚҚС) өнім (орындалған жұмыстар, көрсетілген қызмет) айналымымен тікелей байланысты бюджетке төленетін міндетті төлемдердің шамасына қарай,

әрі бұл төлемді есептеудің күрделілігі үшін маңызды орын алады [97].

Қосымша құн салығы – бұл 1992 жылдың 1 қаңтарынан бастап қолданыстағы, айналым мен сатылымға салынатын салықтың орнына келген жаңа салық салу түрі. Оны француздар ойлап тапқан деп есептеледі, қазіргі күнде ол көптеген елдерде қолданылады [98].

ҚҚС жанама салық ретінде тауар (жұмыс, қызмет) құнына үстеме түрінде қосылып, кәсіпкердің табыстылығына тікелей әсер етпейді. Бұл салық кәсіпорынға емес, тұтынушыға салынады. Кәсіпорын оның жинаушысы ретінде ғана жұмыс атқарады.

Тауардың (жұмыстардың, қызметтердің) өндірушіден тұтынушыға дейінгі қозғалысында өндіріс пен айналымның ұзақ технологиялық тізбегінен өтеді. Бұл тізбектің әрбір буынында салық салынатын объект ретінде қызмет ететін қосымша құн құрастырылады, ал ҚҚС сату мен сатып алу кезіндегі салықтардың арасындағы айырмашылыққа тең болады [99].

Қосымша құн салығы өзінің алдында болған салықтармен (айналымға салынатын салық және сатылымға салынатын салық) салыстырғанда белгілі бір артықшылықтарға ие. Айналымға салынатын салыққа қарағанда, тауар айналымының барлық сатыларын қамтитындықтан анағұрлым тиімді, әрі салық базасы мен мөлшерлемелердің кеңейтілуіне байланысты, түсімдер де ұлғаюы мүмкін. Жекелеген өндіруші үшін аталған салық көп салмақ түсірмейді, себебі салық толық тауар айналымына емес, тек құн өсіміне салынады, әрі салық ауыртпашылығы тауар айналымының бүкіл тізбегіне таралып, нарықтық қарым-қатынастардың барлық қатысушыларының тең жағдайда болуына қол жеткізіледі. Бұл салық салудың анағұрлым қарапайым түрі, өйткені Қазақстанның бүкіл аумағы бойынша бірыңғайназар аудару механизмі орнатылған. Ол мемлекет үшін әлдеқайда тиімдірек, себебі бұл салықтан жалтару өте қиын, ал бұл қаржылық заң бұзушылық оқиғаларын азайтады. Қорыта айтқанда, аталған салық кәсіпкердің табысының өсуіне қызығушылықты арттырады, өйткені ол автоматты түрде кәсіпорынды өндірістік шығыстарға салынатын салықтан босатады.

Қосымша құн салығы – өндіріс барысында және тауар (жұмыс, қызмет) айналымы кезінде қосылған, салық салынатын өткізу бойынша айналым құны бөлігінің бюджетке жіберілетін аударым, сонымен қатар Қазақстан Республикасының аумағына тауарларды импорттау кезіндегі аударымдар болып табылады. Бұл құн өнімнің (тауарлардың, қызметтердің) сатып алынған құны мен өткізілген құны арасындағы айырмашылық ретінде анықталады [100].

Қосымша құн салығы жанама салықтарға жатады. Қазақстан Республикасында ҚҚС төлеушілері–ҚҚС бойынша есепке тұруға міндетті, салық салынатын айналымдары бар және импортты жүзеге асыратын барлық жеке және заңды тұлғалар, резиденттер мен резидент еместер болып саналады.

Қосымша құн салығы салынатын объектілерге салық салынатын айналым мен салық салынатын импорт жатады. Салық салынатын айналым тауарды, қызметті, жұмысты сату сәтіндегі (ҚҚС-сыз) олардың құнына сүйене отырып, бірақ іс жүзінде жұмсалған шығындар немесе өзіндік құннан кем емес мөлшерде

анықталады.

Өткізілген тауарлар, жұмыстар, қызметтер құны кему немесе арту жағына қарай өзгерген жағдайда, салық салынатын айналым мөлшері сәйкесінше түзетіледі. Толық немесе ішінара тауар қайтарымы, мәміле шарттарының өзгеруі, өткізілген тауарлар, жұмыстар, қызметтер құны үшін өтемақының, бағаның өзгеруі, бағадан түскен шегерімдер, сатылымнан түскен шегерімдер, өткізілген тауарлар, жұмыстар, қызметтер құнын теңгемен төлегенде, ыдыс қайтарғанда алынған айырмалар жағдайларында мүмкін болады. Әрине, түзетілім сәйкес құжаттар болғанда жүзеге асады. Өткізілген тауар, жұмыс, қызмет талаптарының белгілі бір бөлігі немесе барлығы күмәнді талап болса, ҚҚС төлеушісі салық салынатын айналым көлемін бұл талап бойынша келесі жағдайларда өзгерте алады:

1) күмәнді шарттың пайда болуымен байланысты қосымша құн салығы саналған салықтық кезеңнің басталуынан 3 жыл асса;

2) Заңды тұлғалардың мемлекеттік тіркелімінен банкрот деп жарияланған дебиторды шығару жөнінде әділет органдарының шешімі қабылданған салық кезеңінде жүзеге асса.

Өткізу бойынша айналым кезеңінде өз күшінде болатын ҚҚС мөлшерлемесін қолдана отырып, тауар, жұмыс атқару, қызмет көрсетуді жүзеге асыру бойынша салық салынатын айналым көлемінің шегінде азайтылады.

Салық салынатын импорт салықтан босатылғандарды санамағанда импортталатын тауарлар болып табылады. Қазақстан Республикасының Салық Кодексі бойынша тұлға тауар өткізу айналымының көлемі өткізу айналымының ең төменгі шегінен асқаннан кейін, он бес күнтізбелік күннен кешіктірмей, салық органына қосымша құн салығы бойынша тізімге енгізу жөнінде өтініш жазуы тиіс. Айналымның төменгі шегі республикалық бюджет туралы заңмен бекітілген, сәйкес қаржылық жылдың 1 қаңтарына күшіне енетін 30 000 еселік айлық есептік көрсеткіш. Өткізу айналымын анықтағанда салықтан босатылған өткізу айналымы кәсіпкерлік мақсатта пайдаланылмаса, жеке тұлғаның жеке мүлкін өткізу айналымы саналмайды. Салықтық орган қосымша құн салығы бойынша тіркеуге алғанда тұлғаға оның ҚҚС төлеушісі ретінде тіркеуге тұрғанын растайтын куәлік береді.

Қосымша құн салығының мөлшерлемесі 12% құрайды және салық салынатын айналым мен салық салынатын импорт көлеміне қолданылады.

ҚҚС жылдар бойынша:

2004 жылдың 1 қаңтарынан бастап — 15%

2007 жылдың 1 қаңтарынан бастап — 14%

2008 жылдың 1 қаңтарынан бастап — 13%

2009 жылдың 1 қаңтарынан бастап — 12% (сурет 8).



Сурет 8 - 2004-2009жж. Қазақстандағы ҚҚС мөлшерлемесінің төмендеуі

Ескерту - Қазақстан Республикасының Салық Кодекстарына сәйкес автормен құрастырылған

Экспортқа шығарылатын тауарды өткізу айналымының ҚҚС нөлдік мөлшерлеменен салынады. Салық салынатын айналым бойынша бюджетке төленетін салық сомасы салық салынатын айналымға салынған салық сомасы мен есепке тіркелетін салық сомасының айырмасы ретінде анықталады. Есепке тіркелетін ҚҚС сомасы – салық салынатын айналым мақсатында қолданылатын (нөлдік мөлшерлемедегі айналымды қосқанда), есептік кезеңде негізгі құрал-саймандарды (ғимарат, құрылыс, жеңіл автомобильдерді алмағанда) қосқанда түскен тауарлар, істелген жұмыс немесе көрсетілген қызметтер бойынша салықтық шот-фактура бойынша төленуі тиіс салық сомасы. Салық төлеушінің салық салынатын айналымдар мен салық салынбайтын айналымдары болса, айналымның жалпы сомасындағы салық салынатын айналымның үлес салмағы арқылы анықталатын ҚҚС сомасы есепке алынады.

2005 жылдың қаңтарынан бастап, салық төлеуші есепке алынатын ҚҚС сомасын берілген әдістер арқылы анықтай алады: пропорционалды немесе бөлек. Пропорционалды әдіс бойынша есепке алынатын қосымша құн салығы айналымның жалпы сомасындағы салық салынатын айналымның үлес салмағы арқылы анықталады (әдіс жыл бойы өзгермеуі тиіс). Салық төлеуші бөлек әдіс бойынша есепке алынатын қосымша құн салығының сомасын салық салынатын және салықтан босатылған айналымдар бойынша тауарлар, жұмыстар мен қызметтер үшін жабдықтаушыға төленуі тиіс салық сомасын бөлек санау арқылы табады.

Тауар салық салынатын айналым мақсатында пайдаланылмаса, тауарға зиян келтірілсе, алдында есепке алынған қосымша құн салығына түзетулер енгізіп, есептен алып тастауға болады. Түзетулер тауар пайдаланылмаған, зиян келтірілен кезеңде жүзеге асады.

Қосымша құн салығы бойынша тіркеуге тұрған, қосымша құн салығы салынатын тауарларды тиеу, жұмыс жасау, қызмет көрсетуді жүзеге асыратын салық төлеуші аталған тауарларды алатын, жұмыстар мен қызметтерді қабылдайтын тұлғаға шот-фактура беруі тиіс.

Типтік шоттар жоспарында келесі шоттар қарастырылған (кесте 14).

Кесте 14– ҚҚС бойынша шоттардың корреспонденциясы

Опециялардың мазмұны	Дебет	Кредит	Тенгедегі сомасы
1. Жабдықтаушыдан қоймаға қор келеді	1310 «Шикізат және материалдар»	3310 «Берушілер мен мердігерлерге берілетін қысқа мерзімді берешек»	455 600
2. Акцептелген шот бойынша қосымша құн салығы сомасы	1420 «Қосымша құн салығы»	3310 «Берушілер мен мердігерлерге берілетін қысқа мерзімді берешек»	54 672
3. Сатып алушыға өткізілген тауар үшін шот ұсынылады – ҚҚС сомасы бойынша	1210 «Сатып алушылар мен тапсырысшылардың қысқа мерзімді дебиторлық берешегі» 1210 «Сатып алушылар мен тапсырысшылардың қысқа мерзімді дебиторлық берешегі»	6010 «Өнімдері өткізу мен қызметтер көрсетуден түскен кіріс» 3130 «Қосымша құн салығы»	676 700 81 204
4. Есептелуі тиіс қосымша құн салығы сомасы	3130 «Қосымша құн салығы»	1420 «Қосымша құн салығы»	54 672
5. Бюджетке төленетін салық сомасы	3130 «Қосымша құн салығы»	1030 «Ағымдағы банктік шоттардағы ақша қаражаты» 1010 «Кассадағы ақша қаражаты»	26 532
Ескерту - Типтік шоттар жоспары негізінде автормен құрастырылған			

Қосымша құн салығы бойынша салық кезеңі күнтізбелік тоқсан болып саналады. Қосымша құн салығын төлеуші қосымша құн салығы бойынша декларацияны (300.00 нысаны, қосымшаларымен бірге) салық төлеушінің орналасуы бойынша салық органына есептік салық кезеңінен кейін келетін екінші айдың 15-нен кешіктірмей тапсыруы тиіс, төлеушінің орналасуы бойынша есептік салық кезеңінен кейін келетін екінші айдың 25-нен кешіктірмей салық төлеуге міндетті. Декларацияға оның қосымшалары болып табылатын салық кезеңінде алынған, өткізілген тауар, жұмыс, қызмет бойынша шот-фактуралардың тізілімі бірге тіркеледі.

«Қосымша құн салығы» 1420 шоты, онда салық заңнамасына сәйкес өтелуі тиіс, қосымша құн салығының бюджетке артығымен төленген сомасы бар қосымша құн салығы бойынша операциялар беріледі. «Қосымша құн салығы» 3130 шоты, мұнда қосымша құн салығын есептеу мен төлеуге байланысты операциялар жазылады.

Жеке табыс салығын төлеушілерге салық салынатын объектілері бар жеке тұлғалар жатады.

Жеке табыс салығы салынатын объектілеріне жеке тұлғаның келесі түрдегі табыстары жатады:

- 1) төлеу көзіндегі салық салынатын табысы;
- 2) төлеу көзіндегі салық салынбайтын табыстары кіреді [2,160 б., 1 т.] (сурет 9).

Табыстар жайлы толығырақ айтып өтелік.

1. Қызметкердің табысы деп жұмыс беруші төлеген, түзетулер мен міндетті зейнетақы жарналар, ЕТЖ сомасы алынып тасталған табысты атаймыз (берілген өтініш негізінде, салықтық шегерулер салық төлеушінің жұмыс берушісінің біреуінен ғана түсетін табысына қатысты).

2. жеке тұлғаның салық агентінен тапқан табысы: салықтық агентімен азаматтық-құқықтық келісімшарт бойынша түскен табыстар мен жеке тұлғаларға арналған төлемдер.

3. Жинақтаушы зейнетақы қорынан түсетін зейнетақы төлемдері, салық салынатын төлемдер түзетулерді ескере отырғанда салықтық шегерулер сомасына кемітілген, салық салына алатын зейнетақы төлемдері түріндегі табыс ретінде анықталады (түзетулер мен салықтық төлемдер міндетті зейнетақы жарналары есебінен төленетін зейнетақы төлемдері бойынша ғана жүзеге асады).

4. Салық салынатын төлемдер, үлеспайдалар, сыйақы, ұтыс түріндегі табыс түзетулерді ескергенде салық салынатын, салық агенті төлейтін үлеспайда, сыйақы, ұтыс түріндегі кіріс болып табылады. Ұтыс, сыйақы төленгенде ұсталынатын жеке табыс салық сомасы бұл салықтың алынғаны жөніндегі құжат бар болса, салық кезеңінде салықты есептеп, төлейтін салық төлеуші төлеген жеке табыс салығы сомасына жатады.

5. Төлем көзіне салынатын табыс түріндегі шәкіртақы – білім беру мекемелерінде оқитындарға; мәдениет, ғылым қайраткерлеріне, бұқаралық ақпарат құралдары саласындағы мамандарға және т.б. жеке тұлғаларға салық агенті төлейтін ақша сомасы.

6. Жинақтауыштық сақтандыру келісімшарттары бойынша табыс (сақтандыру төлемдері, өтеу сомалары).

Салық төлеушінің мүліктік табысына (төлем көзіне салық салынбайтын) мүлік сатқандағы құн өсімінен түскен және салық агенті болып табылмайтын тұлғаларға мүлікті жалға бергендегі табыс жатады.

Жекеше нотариус, сот үкімін орындаушылары мен қорғаушылардың табысы деп орындау құжаты, нотариалдық және қорғаушылық қызмет көрсетуден (заңгерлік көмек, нотариалдық қызмет көрсету) келген барлық кірістерді атаймыз. ЖТС сомасы бір ай ішінде қол жеткізген табыс бойынша, әр ай қорытындысы арқылы, мөлшерлеме қолдану арқылы есептеледі және салық есептелген айдан кейінгі айдың 5-нен кешіктірілмей төленуі тиіс.

Салық саланатын жеке кәсіпкердің табысы корпоративтік табыс салығы салынатын нысанды анықтайтын тәртіпте түзетулерді ескере отырып анықталады.



Сурет 9 - Жеке табыс салығы

Ескерту – [2, 19 тарау] мәлімет негізінде автормен құрастырылған

Жеке табыс салығы бойынша декларация есептік салық кезеңінен кейінгі жылдың 31-наурыздан кешіктірмей салықтық органға тапсырылады. Қазақстан Республикасы Парламентінің депутаттары, судьялар, «Қазақстан Республикасындағы сайлау туралы» Қазақстан Республикасының Конституциялық заңына, Қазақстан Республикасы Қылмыстық-атқарушы кодексіне, Қазақстан

Республикасының «Сыбайлас жемқорлықпен күрес туралы» заңына сәйкес декларация тапсыру жөнінде міндеттемелер жүктелген жеке тұлғалар салық салыну нысаны болып табылатын тұлғалар Қазақстан Республикасында, сол сияқты одан тысқары жердегі табыстары мен мүліктері туралы декларация тапсырады [101].

Әлеуметтік салық. Қазақстандағы әлеуметтік салық салу басқа мемлекеттерде қабылданған жүйеден өзгеше. Әлеуметтік салықты жұмыс беруші төлейді, жұмыс берушілерден алынатын қосыша тікелей салық және жұмыскерлерді әлеуметтік игіліктермен қамтамасыз етуге тура арналмаған салық болып табылады.

Әлеуметтік салық төлеушілер – жеке кәсіпкерлер, жеке нотариустар, жекеше сот үкімін орындаушылары, қорғаушылар, заңды тұлғалар және Қазақстан Республикасының резиденттері мен резидент еместері.

Салық салынатын нысандар: жеке кәсіпкерлер, жеке нотариустар, жекеше сот үкімін орындаушылары, қорғаушылар үшін төлеушілерді қоса санағандағы жұмыскерлер саны, ал заңды тұлғалар үшін – жұмыс берушінің шығындары.

Салық мөлшерлемесі: әлеуметтік салық 11 % мөлшерлемесі бойынша есептеледі.

Салықтық кезең: күнтізбелік ай.

Декларацияны төлеу мен тапсыру мерзімі: әлеуметтік салық, салық төлеушінің тұрғылықты жері бойынша салық кезеңінен кейінгі айдың 25-нен кешіктірілмей төленеді. Жеке табыс салығы мен әлеуметтік салық бойынша декларация (200.00 нысаны) есептік тоқсаннан кейін келетін айдың 15-нен кешіктірілмей, тоқсан сайын тапсырылады.

Әлеуметтік салық есептелді:

Дт 8110 «Негізгі өндіріс»,

8310 «Көмекші өндірістер»,

7210 «Әкімшілік шығыстар»,

7110 «Өнімдері өткізу мен қызметтерді көрсету бойынша шығыстар»

Кт 3150 «Әлеуметтік салық».

Әлеуметтік салық сомасы әлеуметтік аударымдар сомасына кемітілуі тиіс.

Мүлік салығы меншік салығы қатарына жатады, сонымен қатар нақты салық болып табылады. Францияда мүлік салығы қазіргі формада 1982 жылдан бастап енген [102].

Салық төлеушілері – Қазақстан Республикасы аумағында шаруашылықты жүргізу немесе жедел басқару және меншік құқығында салық салынатын нысандарға ие жеке кәсіпкерлер мен заңды тұлғалар.

Мүлік салығы салынатын нысандарға жермен байланыстағы ғимараттар, құрылыстар жатады.

Салық базасы: бухгалтерлік есеп мәліметтері бойынша есептелетін салық салынатын нысандардың жылдық орташа теңгерімдік құны. Ол ағымдағы салықтық кезеңнің әр айының бірінші күні мен есептік кезеңнен кейінгі айдың бірінші күніндегі салық салынатын нысандардың теңгерімдік құндарын қосқанда шығатын соманың 1/13 ретінде анықталады.

Салық мөлшерлемесі: заңды тұлғалар үшін 1,5 %, оңайлатылған декларация

негізінде арнайы салық режимін қолданатын жеке кәсіпкерлер мен заңды тұлғалар үшін 0,5%.

Салық төлеу: Арнайы салық режимін патент негізінде қолданатын жеке кәсіпкерден басқа салық төлеушілер салық кезеңіндегі 25 ақпан, 25 мамыр, 25 тамыз, 25 қарашаға дейін салықтың ағымдағы сомаларын бірдей көлемде төлеуі тиіс.

Салық есептілігі. Салық төлеушілер салық органдарына салық салынатын нысандардың орналасуы бойынша ағымдағы төлемдер сомасы мен декларацияны тапсыруы тиіс. Арнайы салық режимін патент негізінде қолданатын жеке кәсіпкерлер декларация тапсырулары керек. Мүлік салығы бойынша ағымдағы төлемдер сомасының есебі есептік салықтық кезеңнің 15 ақпанына дейін көрсетілуі қажет. Декларация есептік жылдан кейінгі жылдың 31 наурызына дейін берілуі тиіс [2, 185 б., 1, 2 т.].

Көлік құралдарына салынатын салық меншікке салынатын салық қатарында, салық салынатын нысанды бағалау деңгейі бойынша нақты салыққа жатады, себебі салық салынған кезде нысанның нақты табыс әкелуі саналмайды, салық тек сыртқы сипаттамаларына сәйкес алынады.

Төлеушілері: меншік құқығында, шаруашылық жүргізу немесе жедел басқару құқығында салық салынатын нысандары бар заңды тұлғалар. Қазақстан Республикасының Салық кодексіне 2011 жылдан бастап толықтырулар енгізілген: заңды тұлғалар өздерінің құрылымдық бөлімшелерін Қазақстан Республикасының көлік туралы заңнамасына сәйкес құрылымдық бөлімшелерде тіркелген көлік құралдары бойынша көлік салығын төлейтін дербес төлеушілер ретінде қабылдай алады.

Салық салынатын нысандар: мемлекеттік тіркеуден өтетін және (немесе) Қазақстан Республикасында есепте тұрған тіркемелерді санамағандағы көлік құралдары.

Салық мөлшерлемесі. Айлық есептік көрсеткіште көрсетілген мөлшерлеме бойынша қозғалтқыш көлемі (жеңіл көліктер үшін), жүк көтерімділігі (жүк көліктері үшін), отыратын орындары (автобустар үшін), қозғалтқыш қуатына (мотоцикл, катерлер, қайықтар үшін) қатысты саналады. Одан басқа салық мөлшерлемесіне пайдалану мерзіміне қарай түзету коэффициенттерін қолданады (ұшу аппараттарына). Жеңіл көліктің үш айлық есептік көрсеткіш мөлшерлемесі бойынша салық салынатын, қозғалтқышының көлемі 1 500-нан 2 000 текше сантиметр, алты айлық есептік көрсеткіш мөлшерлемесі бойынша салық салынатын, қозғалтқышының көлемі 2 000-нан 2 500 текше сантиметр, тоғыз айлық есептік көрсеткіш мөлшерлемесі бойынша салық салынатын, қозғалтқышының көлемі 2 500-нан 3 000 текше сантиметр, он бес айлық есептік көрсеткіш мөлшерлемесі бойынша салық салынатын, қозғалтқышының көлемі 3 000-нан 4 000 текше сантиметр, он жеті айлық есептік көрсеткіш мөлшерлемесі бойынша салық салынатын, қозғалтқышының көлемі 4 000 текше сантиметрден асса, жеңіл көлік үшін салық сомасы қозғалтқыш көлемінің сәйкес төменгі шегінің бірлік өсіміне 7 теңгеге артады [2, 367 б., 2т.].

Төлеу мерзімі: заңды тұлғалар ағымдағы төлем сомасын салық салынатын

нысандардың тіркелу орны бойынша ағымдағы төлемдерді төлеу арқылы салықтық кезеңнің 5 шілдесінен кешіктірмей өтейді. Егер көлік салықтық кезеңнің 1 шілдесінен кейін сатып алынса, заңды тұлғалар аталған көлік бойынша салықты салық кезеңінің декларациясын ұсынған күннен кейін он күн ішінде төлейді.

Салық есептілігі: заңды тұлғалар салық органдарына көлік салығы бойынша ағымдағы төлем есебін ағымдағы салықтық кезеңнің 5 шілдесінен кешіктірмей, сонымен қатар декларацияны(700.00 нысан) есептік жылдан кейінгі жылдың 31 наурызынан кешіктірмей ұсынуы тиіс [2, 371 б.].

Көлік салығы бойынша шоттар корреспонденциясы:

Дт 7210 «Әкімшілік шығыстар»

Кт 3170 «Көлік құралдары салығы».

Жер салығы жерге мемлекеттік меншікті жүзеге асырудың экономикалық формасы болып табылады. Жіктіу сипаттамалары бойынша меншік салығы, нақты және тікелей салыққа жатады. Жер салығының нақтылығы – шаруашылық қызметтің нәтижелерінен тәуелсіз және нысанның табыстылығын ескермейтіндігінен тұрады.

Салық салу мақсатымен Қазақстан Республикасы аумағындағы барлық жер төмендегі топтарға бөлінген:

- 1) ауылшаруашылық мақсаттағы жер;
- 2) елді мекен жері;
- 3) өнеркәсіп, көлік, байланыс, қорғаныс жерлері және басқа да ауылшаруашылық емес мақсаттағы жер;
- 4) ерекше қорғалатын табиғи аумақтар жері;
- 5) орман қоры жері;
- 6) су қорларының жері;
- 7) жинаққор жері.

4, 5, 6, 7 тармақтарына салық салынбайды.

Төлеушілер: меншік құқығындағы үнемі жер пайдалану, алғашқы ақысыз уақытша жер пайдалану, тұрақты жер пайдалану нысандарына ие заңды және жеке тұлғалар.

Жер телімінің сәйкестендірме құжаттары жоқ болса, пайдаланушыны жер теліміне қатысты жер салығын төлеуші ретінде қабылдау бұл телімді иелену мен пайдаланудың төмендегідей құжаттардың негізінде жүзеге асады:

1) мемлекеттік меншіктен жер телімін ұсынған кезде – мемлекеттік органдарының жер телімін беруі жөніндегі актілері;

2) қалған жағдайларда – Қазақстан Республикасының заңнамамен қарастырылған, азаматтық-құқықтық мәміле немесе басқа да негіздемелер бойынша.

Жер салығын анықтаудың салық базасы – жер телімінің ауданы болып табылады.

Елді мекен жерлеріне арналған негізгі салықтық мөлшерлемелері ауданның бір шаршы метр есебі бойынша, елді мекеннің орналасуы мен атауы негізінде қойылады, мысалы, Астана қаласында мөлшерлеме 19,3 теңге, Алматы қаласында

– 28, 95 теңге, аудандарда 0,96 теңге, ауылдарда 0,48 теңгеге тең (Қазақстан Республикасы Салық Кодексінің 381 бабы). Елді мекенде автотұрақ, жанармай құю станциялары орналасқан жерге – елді мекен жеріне салынатын салық мөлшерлемесінен 10 есе артық көлемде, елді мекенде ойынхана орналасқан жерге – ойынхана үшін қолданылатын елді мекен жеріне салынатын салық мөлшерлемесінен 10 есе артық көлемде салық салынады.

Ауылшаруашылық мақсатында пайдаланатын жерге салынатын жер салығының негізгі мөлшерлемесі бір гектар есебінде саналады және топырақ сапасына сай жіктеледі:

- 1) 0,50 гектар ауданға дейін – 0,01 гектарға 20 теңге;
- 2) 0,50 гектар ауданынан асатын жерге – 0,01 гектарға 100 теңгеден.

Далалық және құрғақ далалық жерлерге жер салығының негізгі салықтық мөлшерлемесі бонитет ұпайларын пропорционал түрде қойылады. Жер салығының мөлшерлемесін анықтау ерекшелігі – бонитет ұпайына тәуелділігі.

Бонитет ұпайы – топырақтың табиғи құнарлылығы мен сапасының бағасы. Ол орналасу аймағы, жер телімдерінің сумен қамтамасыз етілуіне де тәуелді.

Жергілікті өкілдік органдар жерлерді аймақтандыру сызбаларына орай жер салығының мөлшерлемесін жер салығының негізгі мөлшерлемесінің 50 % дейін көтере немесе түсіре алады, алайда автотұрақ (паркинг), жанармай құю станциялары, ойынхана орналасқан жерлер бұған жатпайды. Жер салығының мөлшерлемесін жекелеген салық төлеушілер үшін жеке көтеріп, түсіруге тыйым салынады.

Салық төлеу: заңды тұлғалар мен жеке кәсіпкерлер жер салығы бойынша төлемдерді есептеп, төлеп отырулары қажет.

Ағымдағы төлемдер сомасы бірдей көлемде ағымдағы жылдың 25 ақпаны, 25 мамыры, 25 тамызы, 25 қарашасынан кешіктірілмей төленуі тиіс.

Салық есептілігі: жер салығы бойынша ағымдағы төлемдерді есептеу ағымдағы салықтық кезеңнің 15 ақпанына дейін жүзеге асырылады, сонымен қатар декларация (700.00 нысаны) есептік жылдан кейінгі жылдың 31 наурызынан кешіктірілмей тапсырылуы керек.

15 кестеде жер салығын есептеу бойынша шоттар корреспонденциясы көрсетілген (кесте 15).

Кесте 15 – Жер салығын есептеу бойынша шоттар корреспонденциясы

Операциялар мазмұны	Дебет	Кредит
1. Жер салығы есептелді	7210 «Әкімшілік шығыстар»	3160 «Жер салығы»
2. Салықты бюджетке төлеу	3160 «Жер салығы»	1030 «Ағымдағы банктік шоттардағы ақша қаражаты»
Ескерту - Типтік шоттар жоспары негізінде автормен құрастырылған		

Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігі Салық комитетінің Төрағасы А. Жұмаділдаевтың айтуы бойынша, 2013 жылдың күзінде ауылшаруашылық мақсатындағы жерлерге төленетін салық мөлшерлемесін көтеру туралы заң жобасын енгізілу жоспарланған.

Қазақстан Республикасы Президенті Нұрсұлтан Назарбаев 2012 жылдың маусымында фермерлердің жерді қолдануының тиімділігін арттыру мақсатында жер салығын көтеру қажеттігі жөнінде мәлімдеп, жер салығы мәселесін қозғаған болатын [103].

Осылайша, кәсіпорындардағы екі салық режимі бойынша салықесепін жүргізуді зерделеп, салық салынуудағы айырмашылықтары көрсетеміз (кесте 16).

Кесте 16 – Әртүрлі салық режиміндегі салық салудағы айырмашылықтар

Салық атауы	Жалпыға бірдей белгіленген салық салу режимі бойынша	Оңайлатылған декларация негізіндегі арнайы салық режимі бойынша
Салық салынатын нысандар бойынша айырмашылықтар		
Корпоративтік табыс салығы	Салық салынатын табыс = (жылдық жиынтық табыс - шегерімдер) + - түзетулер	Заңды тұлға табысы (шегерімдерден бұрын)
Әлеуметтік салық	Қызметкерлер мен жеке тұлғалар табысы	
Мүлік салығы	Жылжымайтын мүліктің орташа жылдық қалдықтық құны	
Салық мөлшерлемелері бойынша айырмашылықтары		
Корпоративтік табыс салығы	Салық салынатын табыстың 20 пайызы	Заңды тұлға табысының сомасының 3 пайызы (есептелген соманың 1/2 бөлігі табыс салығы, 1/2 – әлеуметтік салық)
Әлеуметтік салық	Қызметкерлер мен жеке тұлғалар табысының 11 пайызы	
Есептелген салықтар сомаларын түзету мүмкіндіктері бойынша айырмашылықтар		
Корпоративтік табыс салығы	Көшірілген шығындар сомасына кемітіледі.	Әр қызметкер үшін салық сомасы 1,5 пайызға азаяды (қызметкерлердің орташа айлық жалақысы заңды тұлғалардың ең төмен жалақысынан 2,5 есе артық, жеке кәсіпкерлердің ең төмен жалақысынан 2 есе артық болса)
Ескерту - (Қазақстан Республикасының Салық Кодексіне сәйкес) автормен құрастырылған		

Біз салық салудың жалпыға бірдей белгіленген және оңайлатылған салық салу режимдерін қолданатын субъектілерге салық салу тәртібін зерттедік.

2.4 Бюджетке төленетін салықтар бойынша кәсіпорын есептеулерін талдау және бағалау

Талданатын кәсіпорындар: «Қазақстан темір жолы» ҰК» АҚ, «SafeTrans» ЖШС (жалпыға бірдей белгіленген режим), «Табыс» ЖК (оңайлатылған декларация негізінде).

«Қазақстан темір жолы» ҰК» АҚ тасымалдау үдерісінде темір жол саласының

функционалдық тұтастығын және басқарылуын қамтамасыз етуге негізделген холдингілік құрылымы бар.

«Қазақстан темір жолы» ҰК» АҚ және оның еншілес ұйымдары 2012 жылы есептік сегменттер туралы ақпаратты толық ашатын сегменттерді үлестіру әдістемесін қайта қарастырды. АҚ үш сегментті бөліп қарастырады: жүк тасымалдары, жолаушы тасымалдары және басқа қызмет көрсетулер (байланыс қызметтері және коммуналдық қызметтер). Жеке сегменттердің есеп саясаты АҚ есеп саясатына ұқсас. 17 кестесінде «Қазақстан темір жолының» 2012 жылғы операциялық көрсеткіштері көрсетілген (кесте 17).

Кесте 17 – «Қазақстан темір жолы» ҰК» АҚ 2012 жылғы негізгі операциялық көрсеткіштері, мың теңге

Көрсеткіштер/Сегменттер	Жүк тасымалдары	Жолаушылар тасымалдары	Басқа	Барлығы
Табыстар	701 231 425	88 491 992	6 065 376	795 788 793
Сатудың өзіндік құны	(471 067 254)	(75 336 410)	(738 535)	(547 142 199)
Жалпы және әкімшілік шығыстар	(70 706 111)	(5 248 606)	(2 845 959)	(78 800 676)
Сату шығыстары	(193 391)	-	-	(193 391)
Қаржылық табыс	3 701 777	233 473	56196	3 991 446
Қаржылық табыстар	(28 426 360)	595 853	(1 358394)	(29 188 901)
Бағамдық айырмашылықтан түсетін шығын	(3 952 174)	120 938	(222 124)	(4 053 360)
Негізгі құралдардың құнсыздануанан түсетін шығын	(137 786)	(23 481)	59 322	(101 945)
Қауымдастырылған және бірлесе бақыланатын ұйымдардың кіріс (шығын) үлесі	489 452	-	(561 661)	(72 209)
Басқа кірістер мен шығындар	4 730 951	872 920	1 418	5 605 289
Корпоративтік табыс салығы бойынша шығыстар	28 349 761	1 772 544	182 402	30 304 707
Жалғасқан қызметтен түсетін бір жылғы кіріс	107 320 768	7 934 135	273 237	115 528 140
Ескерту - («Қазақстан темір жолы» ҰК» АҚ 2012 жылғы шоғырландырылған есептілік мәліметтері [104]) негізінде автормен құрастырылған				

Осы кестелерді қолдана отырып, салық салынғанға дейінгі кірісті есептейміз. Ол үшін табыстар сомасына басқа баптарды қосамыз және жақшалардағы соманы шегереміз, сонда салық салғанға дейінгі кірісті аламыз. Мысалы, жүк тасымалдары үшін көрсетіп өтейік:

$701\,231\,425 - (471\,067\,254) - (70\,706\,111) - (193\,391) + 3\,701\,777 - (28\,426\,360) - (3\,952\,174) - (137\,786) + 489\,452 + 4\,730\,951 = 135\,670\,529$ мың теңге. Осы тәсілмен басқаларын да есептейміз. Алынған мәліметтерді 18 кестеге саламыз.

Кесте 18 – «Қазақстан темір жолы» ҰК» АҚ 2012 жылғы салық салынғанға дейінгі кірісті есептеу, мың теңге

Көрсеткіштер/Сегменттер	Жүк тасымалдары	Жолаушылар тасымалдары	Басқа	Барлығы
Салық салынғанға дейінгі кіріс	135 670 529	9 706 679	455 639	145 832 847
Корпоративтік табыс салығы бойынша шығыстар	28 349 761	1 772 544	182 402	30 304 707
Жалғасқан қызметтен түсетін бір жылғы кіріс	107 320 768	7 934 135	273 237	115 528 140
Ескерту - («Қазақстан темір жолы» ҰК» АҚ 2012 жылғы шоғырландырылған есептілік мәліметтері [104, 31 б.] негізінде автормен құрастырылған				

Теория бойынша, КТС бойынша шығыстарды есептеу үшін салық салынғанға дейінгі кіріс * КТС мөлшерлемесі (20%): $145\,832\,847 * 20\% = 29\,166\,569$ мың теңге. 2012 жылғы КТС осындай болу керек. Бірақ, біз көріп тұрғанымыздай, 18 кестеде ол 30 304 707 мың теңгеге тең, бұл біз есептеген сомадан 1 138 138 мың теңгеге артық.

Корпоративтік табыс салығы бойынша шығыстар шоғырландырылған есептілікте ағымды табыс салығы бойынша шығыстар және кейінге қалдырылған табыс салығы бойынша шығыстар болып бөлінеді. 2012 жылғы табыс салығы бойынша шығыстары бар ресми белгіленген мөлшерлеме бойынша салық салынғанға дейінгі бухгалтерлік кірістен есептелген табыс салығының шығыстары төменде келтірілген.

Кесте 19 – 2012 жылғы табыс салығы бойынша шығыстарды салыстыру, мың теңге

Көрсеткіштер	2012ж.
Жалғасқан қызметтен түсетін бір жылғы кіріс, теңге	145 832 847
Салықтың ресми мөлшерлемесі, %	20
Ресми мөлшерлеме бойынша салықтың теориялық шығысы	29 166 569
Салық есептеу мақсатында шегеріске жатпайтын (салық салынбайтын) шығыстардың (табыстардың) салық әсері: Кейінгі жылдардың табыс салығының өзгерісі	580 709
Шегерілмейтін шығыстар	726 736
Алдында кейінге қалдырылған салық шығындары ретінде мойындалмаған салық шығындарын пайдалану	(169 307)
Кірістер мен шығындарда көрсетілген, табыс салығы бойынша шығыстар (жалғасқан қызметке жататын)	30 304 707
Ескерту - Автормен құрастырылған	

Келесі талданатын кәсіпорын «SafeTrans» ЖШС – кәсіпорын ҚР резиденті, жер қойнауын пайдаланушы болып табылмайды. Бұл кәсіпорын бойынша 2012

жылға келесі бухгалтерлік мәліметтер бар (кесте 20).

Кесте 20 – «SafeTrans» ЖШС 2012 жылға қатысты мәліметтері, мың теңге

Көрсеткіштер	1 тоқсан	2 тоқсан	3 тоқсан	4 тоқсан	Барлығы
1	2	3	4	5	6
Тауар сату	9 070	8 050	8 090	8 030	33 240
Тапсырыс бойынша тауар жеткізу саласында қызмет көрсету	206	508	309	400	1 423
Сатылған тауарлар бойынша еңбекақы төлеу шығындарын санамағандағы шығындар (ҚҚС бірге бағалар бойынша)	1 070	2 050	3 060	2 090	8 270
Дүкен жалдау бойынша қызмет көрсетуге ақы төлеу (ҚҚС бірге бағалар бойынша)	120	120	160	160	560
Есептелген және төленген, еңбекақы төлеуге кеткен шығындар	689	715	832	794	3 030
Ескерту- [105] негізінде автормен құрастырылған					

Бұдан басқа, келесілер де белгілі:

1) 2012 жылдың ақпан айында кәсіпорын құны 3 900 000 теңге болатын ғимаратты өткізді, бұл ретте бухгалтерлік есептің мәліметтері бойынша ғимараттың теңгерімдік құны 1 520 000 теңге, ал 1 топтың сәйкес ішкі тобының құндық теңгерімі салықтық кезеңнің басында – 2 000 000 теңге;

2) 2012 жылдың наурызында кәсіпорын өзінің қызметкері М.Өтегеновты басқа қалаға біліктілікті көтеру курстарына 14 күнге іссапарға жіберді, қызметкерге 8 500 теңге көлемінде тәуліктік ақша, 30 000 теңге көлемінде барып-қайту жолына, 126 000 теңге қонақ үйге төлейтін ақша берді;

3) 2012 жылдың сәуір айында кәсіпорын басқа заңды тұлғаның жарғы капиталына салым ретінде алғашқы құны 3 946 000 теңгені құрайтын аяқталмаған құрылыс нысанын берді, салым құны 5 000 000 теңгеге бағаланды;

4) 2012 жылдың мамыр айында кәсіпорын балалар үйінің өтінішімен ақшалай 1 300 000 теңге көлемінде қайырымдылық көмек көрсетті;

5) 2012 жылдың 15 тамызында кәсіпорын 4 500 000 теңгеге қозғалтқыш

қуаты 2 689 текше см жеңіл көлік сатып алды, көлік жол полициясы органдарында тіркеуде тұрған және кәсіпорын оны корпоративтік табыс салығын есептеу мақсатындағы белгіленген актив деп танылмады (2012 жылдың 1 қаңтарында көлік салығы бойынша 10 000 теңге көлемінде артық төленген, 2012 жыл ішінде көлік салығы төленбеген);

6) 2012 жылдың қыркүйегінде кәсіпорын 2009 жылдың мамырында 300 000 теңгеге сатылып алынған, орнатылмаған құрал-сайманды 700 000 теңгеге сатты;

7) кәсіпорын 2012 жыл үшін 178 000 теңге әлеуметтік салық есептеді, 2012 жылдың ішінде 170 000 теңге көлемінде төледі, 2012 жылдың қаңтарында 18 000 теңге 2011 жылдың желтоқсанына есептелген салық үшін төленді (анықтама үшін: 2012 жылдың 1 қаңтарындағы жағдай бойынша әлеуметтік салық артық төленбеді);

8) 2011 жылғы салық есебі бойынша белгіленген активтер бойынша амортизациялық аударымдар 748 000 теңгені құрады;

9) Қызмет етумен байланысты, табыс табуға бағытталған, құжаттық түрде расталған, жоғарыда аталмаған шегерімдер 2012 жылы 19 000 000 теңгені құрады;

10) 2011 жылдың қорытындысы бойынша 632 992 теңге көлемінде шығын келтірілді (анықтама үшін: 2012 жылдың 1 қаңтарындағы жағдай бойынша көшірілген басқа да шығындар жоқ);

11) 2012 жыл ішінде есептелген аванстық төлемдер 1 000 000 теңгені құрады.

Бізге келесілер қажет:

1. «SafeTrans» ЖШС 2012 жылдағы табыстарының әрбір түрінің мөлшерін анықтау;

2. Жылдық жиынтық табысты анықтау;

3. Шегерулер сомасын анықтау;

4. Салық салынатын табыс мөлшері мен оның кему сомасын анықтау;

5. 2012 жылы есептелген корпоративтік табыс салығының сомасын анықтау;

6. 2012 жылы төленуі тиіс корпоративтік табыс салығының сомасын анықтау;

7. 2012 жылдың декларациясы бойынша корпоративтік табыс салығын төлеу мерзімін анықтау;

8. 2012 жылдың көлік салығы бойынша салықтық міндеттемелерді анықтау.

Шешімі.

1. «SafeTrans» ЖШС табысының әрбір түрінің мөлшерін анықтайық.

1) Сатудан түскен табыс:

$9\,070\,000 + 8\,050\,000 + 8\,090\,000 + 8\,030\,000 + 206\,000 + 508\,000 + 309\,000 + 400\,000 = 34\,663\,000$ теңге

Тауар өткізу мен тапсырыс бойынша тауар жеткізу жөніндегі көрсетілген қызметтерді тоқсан бойынша орналастырамыз.

2) 1 топ белгіленген активтерінің шығып кетуінен тапқан пайда:

$3\,900\,000 - 2\,000\,000 = 1\,900\,000$ теңге

3) Құрылысы аяқталмаған ғимаратты жарғылық капиталға салым ретінде тапсырған кездегі өсімнен түскен табыс:

$5\,000\,000 - 3\,946\,000 = 1\,054\,000$ теңге

Жарғылық капиталға салынған салым құнынан құрылысы аяқталмаған

нысанның бастапқы бағасын алып тастаймыз.

4) Орнатылмаған құрал-сайманды сатқан уақыттағы құн өсімінен түскен табыс:

$$700\ 000 - 300\ 000 = 400\ 000 \text{ теңге}$$

Өткізілген құннан сатып алынған құнды алып тастаймыз.

5) Құн өсімінен түскен табыс, барлығы (3) және 4) қосынды):

$$1\ 054\ 000 + 400\ 000 = 1\ 454\ 000 \text{ теңге}$$

2. Жылдық жиынтық табысты анықтайық:

ЖЖТ = Өткізуден түскен табыс + 1 топ белгіленген активтерінің шығып кетуінен түскен табыс + барлығының құн өсімінен түскен табыс = $34\ 663\ 000 + 1\ 900\ 000 + 1\ 454\ 000 = 38\ 017\ 000$ теңге

3. Шегерулерді анықтаймыз.

1) Өткізілген тауар бойынша шығындарды шегеру (жұмыс істегені үшін төленетін шығынды қоспағанда) = $1\ 070\ 000 + 2\ 050\ 000 + 3\ 060\ 000 + 2\ 090\ 000 = 8\ 270\ 000$ теңге.

Өткізілген тауарға кеткен шығындарды еңбекақыға төленген соманы есептемегенде тоқсан бойынша қосамыз.

2) Қойма дүкенін жалдауға кеткен шығындарды шегеру = $120\ 000 + 120\ 000 + 160\ 000 + 160\ 000 = 560\ 000$ теңге

Дүкен жалдау қызметіне жұмсалған төлемдерді тоқсан бойынша қосамыз.

3) Қызметкерлердің есептелген табыстарына кеткен шығындарды шегеру = $689\ 000 + 715\ 000 + 832\ 000 + 794\ 000 = 3\ 030\ 000$ теңге (тоқсан бойынша қосамыз).

4) Қызметтік іссапар бойынша өтемақы сомасын шегеру = тәуліктік ақы*күн саны + барып-қайту жолы + қонақ уйде тұру = $8\ 500 * 14 + 30\ 000 + 126\ 000 = 275\ 000$ теңге (10.07.2012 ж. жағдай бойынша Қазақстан Республикасы Салық Кодексінің 101 бабы).

5) Көлік салығы = $(9 * 1\ 618 + (2\ 689 - 2\ 500) * 7) / 12 * 5 = 6618$ теңге, сатып алынған көлік қозғалтқышының көлемі 2 500-нан 3 000 текше см., сондықтан 9 АЕК аламыз (2012 жылғы АЕК 1 618 теңгені құрайды) және артылған әр 2 500 текше см үшін 7 теңгеге көбейтеміз. Қазақстан Республикасы Салық Кодексінің 367 бабының 2 тармақшасына сәйкес, салық салыну мөлшерлемесі 9 айлық есептік көрсеткіш, жеңіл автокөлік қозғалтқыштарының көлемі 2 500-нан 3 000 текше сантиметр болса, салық сомасы қозғалтқыш көлемінің төменгі шегінен асқан әр бірлік үшін 7 теңгеге өседі. ЖШС көлікті тамыз айында сатып алғандықтан, 12 айға бөліп, 5-ке көбейтеміз.

6) Салық бойынша шегерулер = $170\ 000 + 10\ 000 = 180\ 000$ теңге (әлеуметтік және көлік салығы бойынша артық төленген сома).

Барлығы шегерулер:

$8\ 270\ 000 + 560\ 000 + 3\ 030\ 000 + 275\ 000 + 180\ 000 + 748\ 400 + 19\ 000\ 000 = 32\ 063\ 400$ теңге (Қойма дүкенін жалдауға кеткен шығындарды шегеру + Қызметкерлердің есептелген табыстарына кеткен шығындарды шегеру + Қызметтік іссапар бойынша өтемақы сомасын шегеру + Салық бойынша шегерулер + амортизациялық аударымдар + басқа да шегерулер).

4. Салық салынатын табысты анықтаймыз = ЖЖТ – шегерулер

38 017 000-32 063 400=**5 953 600** теңге.

5. Салық салынатын табыстың азайтылу шегі:

$5\,953\,600 * 3\% = 178\,608$ теңге

(Қазақстан Республикасы Салық Кодексінің 133 бабы, 1 тармағына сәйкес, «Салық төлеуші төмендегі шығындарға салық салынатын табысты азайтуға құқылы: ... 1) салық салынатын табыстың 3 пайызынан аспайтын, жалпы сома көлемінде: ... көмек сұраған тараптың сұрауы бойынша салық төлеушінің шешімінің арқасында қайырымдылық және демеушілік көмек...») Балалар үйінен өтініш келгендіктен, салық салынатын табысты азайтуға қатысты қолдана аламыз.

6. Есептелген корпоративтік табыс салығының сомасын анықтаймыз:

$(5\,953\,600 - 178\,608 - 632\,992) * 20\% = 1\,028\,400$ теңге (жоғарыда айтылып кеткендей, 2011 жылы 632 992 теңге көлемінде шығын келтірілді).

7. 2012 жылы төленуі тиіс корпоративтік табыс салығының сомасын анықтаймыз:

$1\,028\,400 - 1\,000\,000 = 28\,400$ теңге (аванстық төлемдерді есептегенде).

2012 жылы бюджетке төленетін корпоративтік табыс салығы 28 400 теңгені құрайды.

Қазақстан Республикасы салық заңнамасы бойынша салық төлеушінің міндеттері бекітілген, аталмыш жағдайда, «SafeTrans» ЖШС көлік салығын төлеуі тиіс:

1) 2012 жылдың 5 шілдесінен кешіктірмей, 701.00 нысанына сәйкес, көлік салықтары бойынша ағымдағы төлемдерді ұсынуы;

2) 2012 жылдың 5 шілдесінен кешіктірмей, көлік салықтары бойынша ағымдағы төлемдерді жүзеге асыруы керек.

Көлік 2012 жылдың 1 шілдесінен кейін сатып алынғандықтан, «SafeTrans» ЖШС жоғарыда аталған салық міндеттемесін орындау қажеттілігі туындамайды.

Көлік салығы, жер және мүлік салығы бойынша декларация нысаны – 700.00. Декларация 2013 жылдың 31 наурызынан кешіктірілмей тапсырылады. Декларация негізіндегі көлік салығы 2013 жылдың 10 сәуірінен кешіктірілмей төленеді.

Корпоративтік табыс салығы бойынша декларация нысаны – 100.00. Декларация 2013 жылдың 31 наурызынан кешіктірілмей тапсырылады. Декларация негізіндегі корпоративтік табыс салығы 2013 жылдың 10 сәуірінен кешіктірілмей төленеді. Корпоративтік табыс салығы бойынша декларацияны жол-жолмен толтыруға кірісеміз (100.00).

1 бетте салық төлеуші жайлы жалпы мәлімет жазамыз (СТН, БСН, 2012 салық кезеңі, салық төлеушінің атауы).

«Жылдық жиынтық табыс» бөліміндегі 100.00.001 жолына 34 663 000 теңге болатын сатудан түскен табыс сомасын жазамыз.

100.00.002 «Күн өсімінен түскен табыс» жолына 1 454 000 теңге деп жазамыз.

100.00.008 «Белгіленген активтердің шығуынан түскен табыс» жолына 1 900 000 теңге жазылады.

100.00.0014 «Жылдық жиынтық табыс» жолына 38 017 000 теңге деп толтырылады.

Түзетімдер болмағандықтан, «Шығыстар» бөліміне өтеміз:

100.00.018 жолындағы I мен II бухгалтерлік теңгерім мәліметтері бойынша кезеңнің басы мен соңындағы тауарлық-материалдық қорды жазамыз;

100.00.018 жолындағы III сатып алынған тауарлық-материалдық қорды, жұмыстар, қызметтерді көрсетеміз, барлығы 28 056 320 ((8 270 000+19 000 000+226320)+560 000) теңге (өткізілген тауарлар бойынша шығындар, қызметті атқарумен байланысты, табыс табуға бағытталған басқа да шығындар, дүкен жалдау қызметіне кеткен шығындар);

100.00.018 тармағындағы IV жұмыскерлердің есептелген табысы бойынша жұмсалған шығындар жазылады – 3 030 000 теңге;

100.00.018 жолына сатылған тауарлар, жұмыстар, қызметтер бойынша шығындар сомасы (100.00.018 I - 100.00.018 II+100.00.018 III+100.00.018 IV) формуласы бойынша жазылады — 30 860 000 теңге;

100.00.024 жолына қызметтік іссапарға кеткен өтемақы сомасы 275 000 теңге жазылады;

100.00.031 жолына төленген әлеуметтік салық пен көлік салығын жазамыз – 180 000 теңге;

100.00.032 жолына 2011 жылғы белгіленген активтері бойынша амортизациялық аударымдар сомасы толтырылады – 748 400 теңге;

Шегерімдер сомасының жиыны 32 063 400 теңгеге тең. Дұрыс саналып, есептелгеніне көз жеткіздік.

«Салық салынатын табысты есептеу» бөлімі:

100.00039 жолына салық салынатын табыс сомасы – 5 953 600 теңгені жазамыз, 100.00.042 жолына да аталған соманы жазамыз;

100.00.044 I жолында салық салынатын табысты Қазақстан Республикасы Салық Кодексінің 133 бабы, 1 тармақшасына сәйкес 178 608 теңгеге азайтамыз;

100.00.046 жолында 2011 жылғы шығынды көрсетеміз — 632 992 теңге; көшірілген шығындарды есепке алғандағы салық салынатын табысқа шығамыз, бұл 100.00.047 жол – 5 142 000 теңге.

«Салықтық міндеттемелерін есептеу» бөлімі:

100.00.048 жолында корпоративтік табыс салығы мөлшерлемесі ретінде 20% көрсетеміз.

100.00.049 жолына 1 028 400 теңгеге тең корпоративтік табыс салығын енгіземіз.

1 000 000 теңге көлемінде аванстық төлемдері болғандықтан, «SafeTrans» ЖШС корпоративтік табыс салығы 28 400 теңге болып табылады.

Толтырылған декларация Б Қосымшада келтірілген (қосымша Б).

Алынған мәліметтерді кестеге енгіземіз (кесте 21).

Кесте 21 — «SafeTrans» ЖШС есептелген көрсеткіштері

Көрсеткіш	Сума, теңге
Жиынтық жылдық табыс	38 017 000
Шегерулер	32 063 400
Салық салынатын табыс (шығындарды қоса алғанда)	5 142 000
Корпоративтік табыс салығы	1 028 400
Ескерту - Автормен құрастырылған	

«SafeTrans» ЖШС-нің 2012 жылға арналған бюджетке төленген салық төлемдерінің құрылымын қарастырайық (кесте 22).

Кесте 22 - «SafeTrans» ЖШС-нің 2012 жылға арналған бюджетке төленген салық төлемдерінің құрылымы

Салықтың атауы	Сума, теңге	Салықтың жалпы сомасындағы үлесі, %
Корпоративтік табыс салығы	1 028 400	84,8
Көлік құралдарына салынатын салық	6 618	0,5
Әлеуметтік салық	178 000	14,7
Барлығы:	1 213 018	100
Ескерту - Автормен құрастырылған		

Кестеден көріп отырғанымыздай, кәсіпорынның негізгі салық жүктемесі КТС-на – 84,8 %, ал екінші орында әлеуметтік салыққа – 14,7% түскенін көреміз.



Сурет 10- «SafeTrans» ЖШС-нің 2012 жылға арналған бюджетке салық

төлемдерінің құрылымы

Ескерту - Автормен құрастырылған

Келесі кезекте кәсіпорынның салық жүктемесін есептейміз. Салық жүктемесінің мінездемесін ашуда оның саны ғана емес, төленетін салық құрылымы да маңызды. Ұйымның салық жүктемесі көп деңгейде салық төлету механизмімен анықталады. Салық жүктемесін есептеу үшін кәсіпорында бірнеше әдістеме қолданылады. Көп таралған әдістемелің бірі келесі формуланы пайдалануға негізделеді:

$$СЖ = (СН / T_0) * 100\% \quad (2)$$

мұндағы СЖ – салық жүктемесі,

СН – кәсіпорын төлейтін салық сомасы,

T_0 – тауарды (жұмысты) өткізуден және қызмет көрсетуден түскен түсім.

Сондай-ақ, жеке төлеуші үшін салық жүктемесінің көрсеткіші келесі формуламен анықталуы мүмкін:

$$СЖ = (СН / ҚК) * 100\% \quad (3)$$

бұл жерде СЖ – салық жүктемесі,

СН – кәсіпорын төлейтін салық сомасы,

ҚК – салық төленетін қаржы көзінің сомасы.

Төленетін салықтар тізіміне барлық салықтар мен ұйымның бюджетке төлейтін міндетті төлемдері кіреді. Кейбір жағдайда салық жүктемесі қатарынан ҚҚС, акциздер, әлеуметтік қорларға аударымдарды алып тастауды ұсынылады. Бұл жағдайда аталған салықтардың транзиттілік, бейтарап мінездемелері дәлел ретінде қолданылады. Бірақ абсолютті бейтарап салықтар мүлдем болмайды: олар нақты ағымдағы ақша түсімдері есебінен төленеді, ал олардың «аударылу» деңгейі тұрақты емес және толық емес көлемде жүзеге асады. Бұл «аударылу» тауарға деген икемді сұранысқа тәуелді. Тұрақты баға мен жанама салық салудың жоғарғы мөлшерлемесі жағдайында олардың өсуі тауар өндіруші кірісінің белгілі бір мөлшерде жоғалуына алып келеді.

Салық төлеу үшін қаржы көздерінің құрамын (КК) қарастыра отырып, ең алдымен оның салық салынатын базасымен ықтималды түрде сәйкес келмеуін (мысалы, мүлік салығы) атап өту қажет. Төлем көздері – бұл кәсіпорынның әр түрлі формадағы кірісі болып табылады, дәлірек айтқанда:

- өнімді (жұмыс, қызмет) өткізуден түсетін түсім – ҚҚС мен акциз үшін;
- алдағы кезеңде өткізуден түскен түсім есебінен жабылатын өнімнің өзіндік құны – жер мен әлеуметтік салық үшін;
- ұйымның қалыптасу үдерісіндегі кәсіпорынның кірісі – мүлік салығына;
- табысты үлестіру үдерісіндегі ұйымның кірісі – корпоративті және жеке табыс салығы үшін;
- кәсіпорынның таза табысы – бюджетке төленетін экономикалық санкциялар, кейбір жергілікті салықтар мен лицензиялық алымдар үшін.

Жекелеген салықтар үшін салық жүктемесінің жеке көрсеткіштері аталған

салық топтары бойынша тиісті қаржы көздерімен (2) формула көмегімен анықтаған орынды.

Жалпы салық жүктемесінің көрсеткіштерін есептеу үшін барлық салық төлемдерінде (1) формула пайдаланған жөн. Бұл көрсеткіш кәсіпорын кірісін қосындылап қана қоймай, сонымен қатар республиканың жалпы ішкі өніміне сәйкес келеді, әрі оның негізінде жалпы салықтық жүктеме анықталады.

«SafeTrans» ЖШС-нің 2012 жылға арналған салық жүктемесін есептеу үшін (1) формуланы қолданамыз:

$$СЖ = (1\ 213\ 018 / 33\ 240\ 000) * 100\% = 3,65\%.$$

Алынған көрсеткішті талдай отырып, кәсіпорынның салық жүктемесі оңтайлы деңгейде екендігі туралы пайымдай аламыз. Салық төлеуші, әдетте 30%-ға дейінгі салық жүктемесін әділетті, 40% - қиын түрде қабылдап, ал 50%-дан асса мүлдем қабылдамайды.

Біз салық салудың жалпыға бірдей белгіленген режимін қарастырдық. Енді оңайлатылған декларация негізіндегі арнайы салық режиміне өтеміз.

«Табыс» ЖК темір жол жабдықтарына қосалқы бөлшектер жеткізу бойынша ашық тендерлерге қатысады. Кәсіпорын оңайлатылған декларация негізіндегі режимді қолданады. Негізгі көрсеткіштер 23 кестеде көрсетілген.

Кесте 23– «Табыс» ЖК 2012 жылдың 4 тоқсандағы негізгі көрсеткіштер

Көрсеткіштер	2012 жылдың 4 тоқсаны
1	2
Табыс	3 420 516
Мөлшерлеме %	3
Есептелген салықтар сомасы	102 616
Бюджетке төленуге жататын жеке (корпоративтік) табыс салығының сомасы	51 308
Бюджетке төленуге жататын әлеуметтік салық сомасы	48 692
ЖК үшін әлеуметтік аударымдар сомасы	2 616
ЖК үшін МЗЖ сомасы	5 232
Ескерту - («Табыс» ЖК 2012 жылғы есептілік мәліметтері) негізінде автормен құрастырылған	

Әрбір компанияның есептілікке, оны жасау мерзімдеріне, оған қойлатын талаптарға және де, әрине, шығындар мен экономикалық пайдалар қатынасының критерийлеріне қатысты өзіндік түсінігі және басымдықтары бар.

Әрі қарай ҚР салық есебін ұйымдастыруды жетілдіру мәселелерін және ұсынымдарын анықтауға бағытталған Астана қаласында жүргізілген ғылыми зерттеу нәтижелері көрсетілген. Зерттеу әдісі ретінде сауал-сұрақ жүргізу түріндегі сауалдама таңдалды.

Зерттеуге 19 компания («Қазақстан темір жолы» ҰК» АҚ, «SafeTrans» ЖШС, «Консалтинг НС» ЖШС, «Special Trade Company» ЖШС және т.б.) қатысты. Зерттеуге қатысқан компаниялар келесі категорияларға бөлінген: 36% - ірі бизнес, 43% - орташа бизнес және 21% - шағын бизнес. Зерттеудің мақсатты аудиториясы мен негізгі сұхбаткерлері компания басшылығы пен жетекші мамандар (атап айтқанда, бас бухгалтерлер, аудиторлар және т.б.) болды.

Зерттеу мақсаттары:

1. Бүгінгі таңда кәсіпорындарда салық есебін ұйымдастыру қандай деңгейде екендігін анықтау.

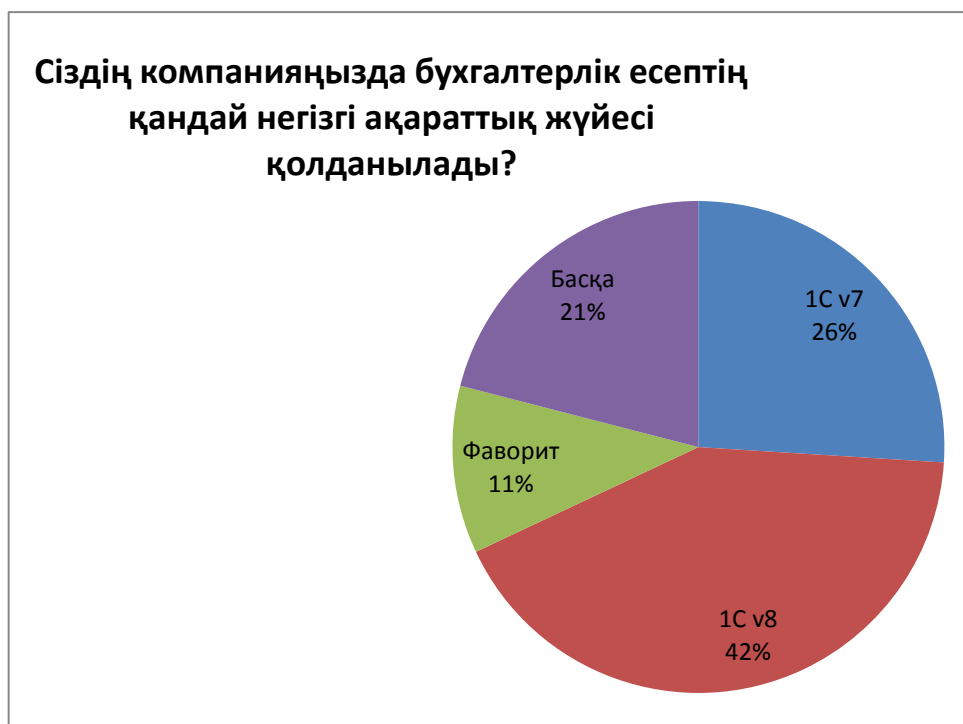
2. ҚР салық есебін ұйымдастыру мәселелері мен қиындықтарын анықтау.

3. Алынған зерттеу қорытындылары негізінде салық есебін ұйымдастыруды жетілдіру бойынша ұсынымдар әзірлеу.

Сұрақтар.

1. Сіздің компанияңызда бухгалтерлік есептің қандай негізгі ақпараттық жүйесі қолданылады?

Сауалдама нәтижелерінен көрсеткендей, бухгалтерлік есеп жүргізу үшін қолданылатын ең танымал бағдарлама 1С (түрлі нұсқалары) болып табылады. «Басқа» жауап нұсқасын таңдаған сұхбаткерлердің көбі өз тобындағы компанияларда бухгалтерлік есеп жүргізудің түрлі жүйелерін қолданады, оның ішінде 1С бар.



Сурет 11

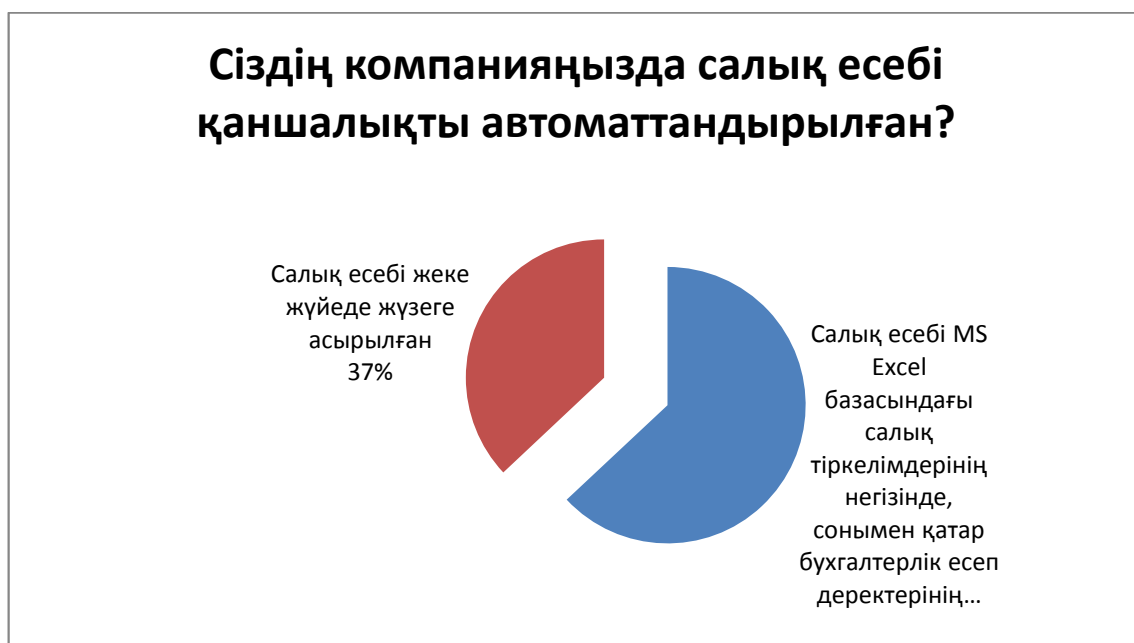
2. Сіздің компанияңызда қанша білікті кәсіби бухгалтерлер қызмет етеді?



Сурет 12

Сауалдама жүргізілген 79% компанияларда ең болмағанда бір білікті қызметкер бар.

3. Сіздің компанияңызда салық есебі қаншалықты автоматтандырылған?



Сурет 13
90

Зерттеу көрсеткендей, сауалдамаға қатысқан басым компанияларда салық есебі автоматтандырылған (63%). Кейбір компанияларда салық есебі әлі күнге дейін ішінара бухгалтерлік есептен тыс жүргізіледі.

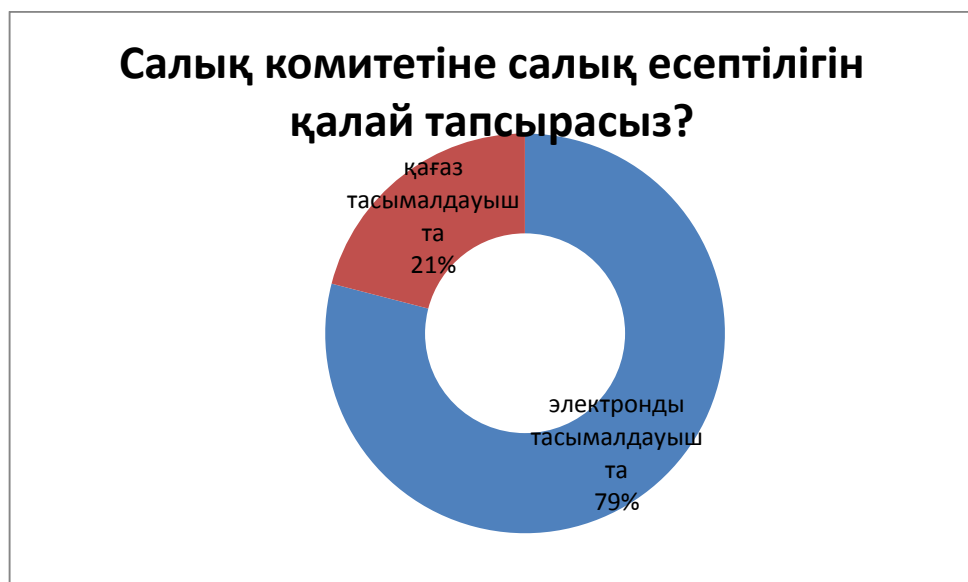
4. Сіздің компанияңызда ішкі аудит бөлімі бар ма?



Сурет 14

Зерттеу нәтижелері сауалдамаға қатысқан басым компанияларда ішкі аудит бөлімі жоқ (68%) екенін көрсетті.

5. Салық комитетіне салық есептілігін қалай тапсырасыз?

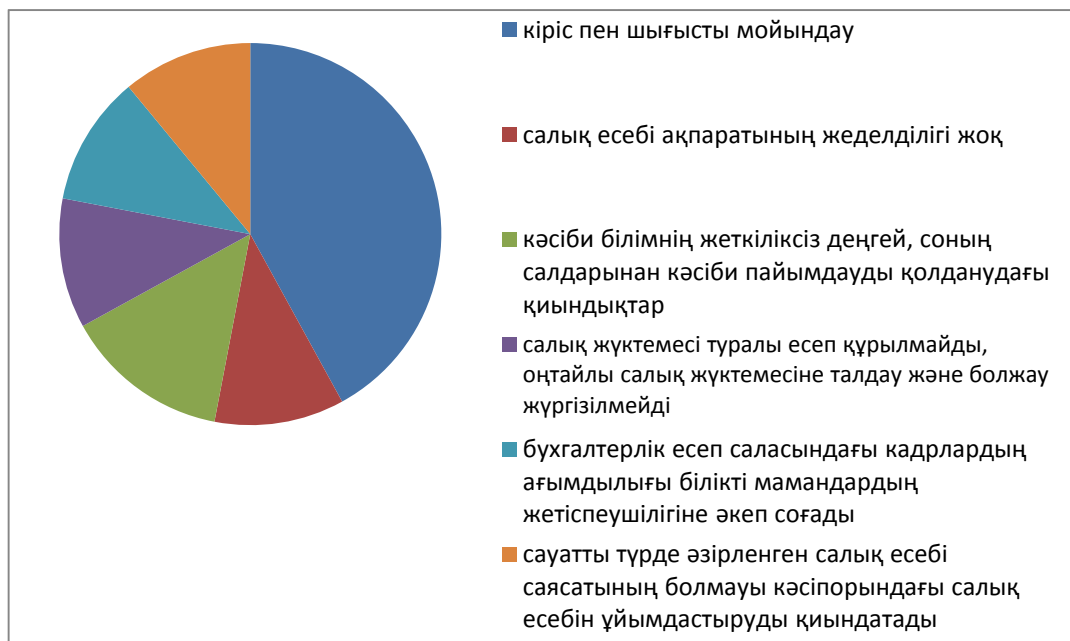


Сурет 15

Сауалдамаға қатысқандардың басым бөлігі есептілікті электрондық тасымалдағышта тапсыратынын көріп отырмыз, және де бұл көрсеткіш жыл

сайын өсіп келеді. Бірақ та әлі күнге дейін есептілікті қолмен толтырып, қағаз жүзінде тапсыратын фирмалар бар (21%).

6. Салық есебін жүргізу және салық есептілігін жасау кезінде қандай қиындықтарға тап боласыз?



Сурет 16

Жартысы табыстар мен шығыстарды мойындау нұсқасын таңдағанын көріп отырмыз. Сұхбаткерлердің пікірінше, бүгінгі таңда ол ең қиын болып табылады. Бухгалтерлік есептегі шығыстардың жеке түрлері толық көлемде шығындар құрамына кіреді, ал салық салу мақсаттары үшін толық емес, тек белгіленген нормалар шегінде ғана есептеледі; нақты тұрақты айырмашылықтар бар, нақты табыстар табыстарға жатқызылмайды (мысалы, дивидендтер), немесе нақты шығыстар шегеріске жатпайды (мысалы, бюджетке төленетін айыппұлдар); сонымен қатар бухгалтерлік және салық есебі мақсаттарында мойындау сәті әртүрлі болатын уақыт айырмашылығы (мысалы, күмәнді талаптар, активтер амортизациясы және т.б.) пайда болуы мүмкін; активтерді бағалау – уақыт айырмашылығы негізінен салық салу мақсаттарында әділ құнын түзету мойындалмайды (мысалы, құнсыздану).

7. Салық есептілігінің нысандарын толтыру жөніндегі қазірде бар Ережелерге қандай баға бересіз?

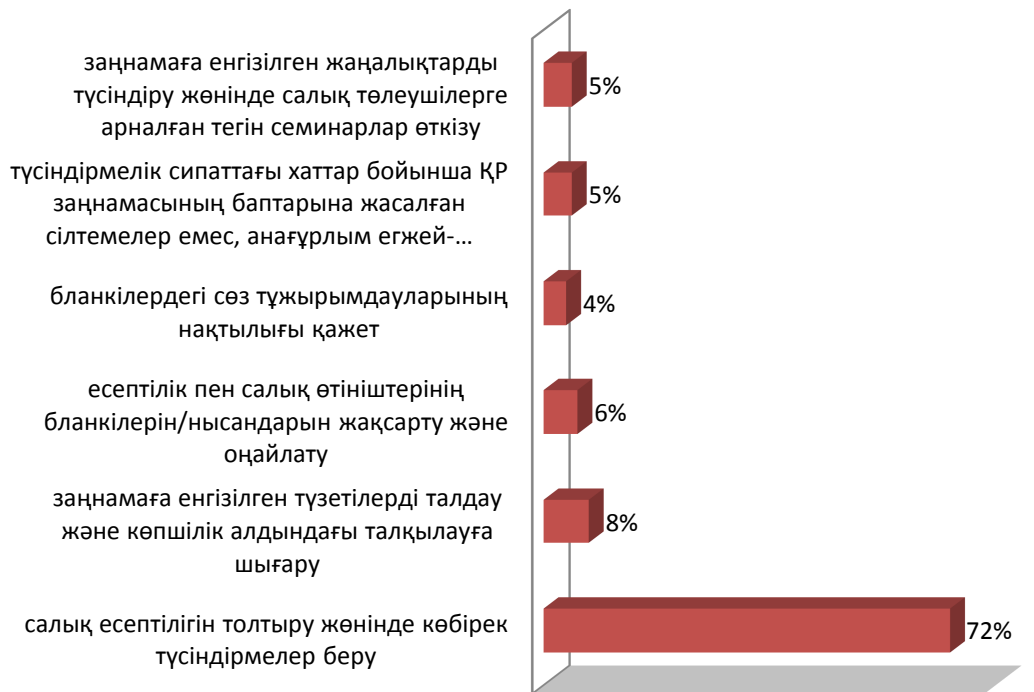


Сурет 17

Сауалдама мәліметтері бойынша, сқхбаткерлердің басым бөлігі қолданыстағы ережелерді пайдаланғанда қиыншылықтарға тап болады. Салық есептілігі нысандарын толтыру әдістемесін жетілдіру шараларын қолдану керек.

8. ҚР салық есебін ұйымдастыруды жетілдіру бойынша Сіздің ұсынымдарыңыз?

ҚР-дағы салық есебін ұйымдастыруды жетілдіру жөніндегі Сіздің ұсынысыңыз?



Сурет 18

Қазақстан салық төлеушілері үшін салық заңнамасын түсіндіру әлі де болса көкейкесті мәселе екендігін зерттеу көрсетті. Саулдама нәтижелері бойынша сұхбаткерлердің 72% салық есептілігі нысандарын толтыру бойынша түсіндірулер жүргізу нұсқасын таңдап отыр.

Қорытынды. Зерттеуді жүргізудің негізгі мақсаты бүгінгі таңда ҚР салық есебін ұйымдастырудағы мәселелерді анықтау болып табылады.

Зерттеу көрсеткендей, Қазақстанда салық есебін ұйымдастыру қалыптасып келе жатқан кезеңде тұр. Салық есебі түсінік ретінде ҚР Салық Кодексінде 2009 жылы ғана бекітілді, сондықтан салық есебінің әдістемелік және ұйымдастырушылық-техникалық жақтары әлсіз дамыған.

Жүргізілген зерттеу нәтижелері бойынша келесі ең маңызды мәселелерді бөлуге болады:

- салық есептілігі нысандарын толтыру әдістемесінің болмауы;
- салық салу және бухгалтерлік есеп саласында білікті кадрлардың жетіспеуі;
- кәсіпорындарда салық есебін автоматтандыру деңгейінің жеткіліксізді.

Салық есебін және салық есептілігін жасауды автоматтандыру – қызметтің салыстырмалы жаңа саласы, оны меңгеру компаниялар басшылығы мен

олардың қызметкерлері тарапынан нақты күш салуды талап етеді. Негізгі мәселе стереотиптерді жеңіп шығып, жұмыс жасаудың ескірген тәсілдерінен құтылумен байланысты. Есептілікті жасау үдерістерін автоматтандырудың артықшылықтары, әсіресе қазіргі экономикалық жағдайларда анық.

Зерттеу көрсеткендей, қазіргі бар мәселелердің сипаты күрделі, себебі олар салық есебін ұйымдастырудың әдіснамалық, әдістемелік, ұйымдастырушылық-техникалық жағын қозғайды.

Келесі тарауда біз салық есебін ұйымдастырумен байланысты мәселелерді шешу жолдарын қарастырамыз.

Біздің ойымызша, бұл ғылыми зерттеу осы саладағы әрі қарайғы зерттеулер үшін негіз бола алады.

3 ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНДАҒЫ САЛЫҚ ЕСЕБІН ҰЙЫМДАСТЫРУЫН ЖЕТІЛДІРУ ЖОЛДАРЫ

3.1 ХҚЕС жүзеге асыруда салық міндеттемелері мен активтерді есепке алуды ұйымдастыру

Кәсіпорынның кейінге қалдырылған салық міндеттемелері, оның ішінде корпоративтік табыс салығы бойынша міндеттемелері ерекше қызығушылық танытады. Бухгалтерлік және салық есебіндегі табыс пен шығыстарды есепке алудың екі түрлі болуы аталған міндеттемелерге деген қызығушылықты арттырады. Бухгалтерлік есеп теориясы мен халықаралық қаржылық есептіліктің стандарттарында кейінге қалдырылған салық ретінде анықталатын бұл міндеттемелер түрлері шартты міндеттемелерге жатқызылады.

С.И.Крыловтың ойынша, кейінге қалдырылған салық активтеріне есеп беру кезеңінен кейінгі кезеңде немесе келесі есеп беру кезеңдерінде бюджетке төленуге жататын кіріске салынатын салықты азайтуға әкелетін кіріске салынатын салықтың кейінге қалдырылған бөлігі жатады. Кейінге қалдырылған актив есеп беру кезеңінде кіріске салынатын салық бойынша шартты шығысты арттырады. Кейінге қалдырылған салық міндеттемесіне есеп беру кезеңінен кейінгі кезеңде немесе келесі есеп беру кезеңдерінде бюджетке төленуге жататын кіріске салынатын салықтың артуына әкелетін кейінге қалдырылған салықтың бөлігі жатады. Кейінге қалдырылған салық міндеттемесі есеп беру кезеңінде кіріске салынатын салық бойынша шартты шығысты азайтады [106].

PhD Marek Filinger өзінің «Deferred tax and its conceptual complexities» («Кейінге қалдырылған салық және оның концептуалдық қиындықтар») жұмысында стандарттардың жеке әзірлеушілер арасындағы бәсекелестік туралы жазды, британ стандарттарының жолдары қазіргі кезде ең негізгі бола алатынын, сондықтан да бұған көңіл бөлген жөн, оған қоса, АҚШ-тың халықаралық стандарттармен келісуге кететін жігерлер пайдасыз екендігін көрсете алады [107].

Кейінге қалдырылған салықтар – бұл бір жағынан, ұйымдардың бухгалтерлік және салық есебін бағалау көрсеткіштері бар қаржылық жағдайын боямалауға тосқауыл болатын, екінші жағынан, шаруашылық өмір фактілерінің бухгалтерлік және салық түсіндірмелері айырмашылықтарының шаруашылық жүргізуші субъектінің қаржылық жағдайына әсері көрінетін бухгалтерлік категория.

Бухгалтерлік есепте де, салық есебінде де табыс, шығыс, кірістер сомаларының есептік кезеңдерге бөлінуінің (мақұлдануының) сәйкес келмеуі ұйымның шынайы ақша ағынының көлеміне әсер етеді. Ағымдағы есептік (салықтық) кезеңде бухгалтерлік есеп мәліметтері бойынша салықты «артық төлеу» алдағы есептік кезеңдерде салықтық үнемдеулерге алып келеді, және керісінше, ағымдағы кезеңде бюджет алдында ықтимал міндеттемелер тудыратын салықты «кем төлеу» келешекте пайда болатын салық төлеу бойынша шынайы берешектің сомасын арттырады.

Бірінші жағдайда, кәсіпорын ақшалай қаражаттың уақытша құндылық факторының арқасында шығынға ұшырайды, себебі, айналымнан ақшаны тез

арада алады. Алайда, сонымен қатар ағымдағы салықтық кезеңде бюджетке ақша «артық төленген» жағдай, кәсіпорын үшін алдағы салықтық кезеңдерде «салық ауыртпалығынан арылған» қаражаттың қосымша көлемін қосымша табыстар алу мақсатында қолдануға мүмкіндік туады.

Екінші жағдай, керісінше, ағымдағы салықтық кезеңде кәсіпорынның ақшаның уақытша құндылығы факторының арқасында қосымша табыс алуға көмектеседі, яғни салық төлеудің мерзімін «кейінге қалдыру» кәсіпорын айналымында ақша қалдырады. Мұнымен қоса, ықтимал салық міндеттемелердің болуы келешекте бюджетке төленетін салық төлемдерін қамтамасыз ететін бос ақшалай қаражаттың сақтық қорда сақталуын талап етеді.

Активтерді және пассивтерді бухгалтерлік бағалаудың арақатынасын сипаттайтын арнайы ұстанымдарды бухгалтерлік есептілікке енгізу, салық бойынша бюджет есептемелері бойынша ұйымның міндеттемесі бухгалтерлік есептілік жасау алдында арнайы түзетулер жасау арқылы, түзетулер құру арқылы немесе есептік кезең кезінде шаруашылық өмір фактілерінің көрініс беруінде ақпараттың жиналуы арқылы жүзеге асады.

Аталған нұсқалардың алғашқысы оңтайлы емес, себебі, біріншіден, есептілік жасау жұмыстарының көлемін едәуір арттырады, және екіншіден, толық есептік кезеңдегі бухгалтерлік есептің көрсеткіштеріне қарағанда алғашқы құжаттар мен салық негізіндегі мәліметтер бойынша қайта есептеу кезінде қате жіберуге итермелейді.

Екінші әдіс кейінге қалдырылған салықтар жайында ақпарат жинайтын бухгалтерлік есептің арнайы шоттарын ашуды талап етеді.

Жоғарыда атап өткеніміздей, шаруашылық өмір фактілерін бухгалтерлік және салық түсіндіру арасындағы қарама-қайшылық екі ықтимал жағдайды қалыптастырады: ағымдағы салықтық кезеңдегі, салықтық есепте пайда болатын салық салынатын негіздерді бағалау сәйкес көрсеткіштерді бухгалтерлік бағалаудан асады, немесе керісінше, ағымдағы салықтық кезеңдегі, салық есебінде пайда болатын салық салынатын негіздерді бағалау бухгалтерлік есептерде көрсетілген сәйкес көрсеткіштерге берілген бухгалтерлік бағалардың қосындысынан аз шығады, сол кезде кәсіпорын қаржылық жағдайының бухгалтерлік көрінісіне сай бюджетке салықты толық төлемейді.

Аталған екі жағдайдың әрқайсысы ұйымның шынайы қаржылық күйіне тигізетін белгілі бір әсерімен сипатталады. Бірінші жағдайда – салықты «артық төлеу», кәсіпорынның салық міндеттемелері сомасының бухгалтерлік есептерде көрінетін сандарға сәйкес келетін салықтардың мүмкін сомасынан артық болуы кәсіпорынның қаражатының өзіндік көзінің қосымша кемуіне, яғни оқшауландырылған қаражат, уақытша шығынға әкеледі.

Ұйымның ағымдағы есептік, салықтық кезеңде салықты «кем төлеуі» пайдаланушылардың есепте берілген ақпаратты түсінбеуіне әкеледі.

Есептіліктің боямалану әсерін болдырмау кәсіпорынның қаржылық жағдайының теңгерімдік үлгісіне ықтимал немесе кейінге қалдырылған салық

міндеттемелердің көрсеткіштерін енгізу арқылы жүзеге асады.

Есепке алуда кейінге қалдырылған салықтық активтер мен кейінге қалдырылған салық міндеттемелердің көрініс беруі үшін сәйкес атаумен жинақтамалы есептердің арнайы шоттарын ашу қажет.

Кейінге қалдырылған табыс салығы – табыс салығын төлеу бойынша міндеттемелер немесе келешекте активтер, міндеттемелер, кіріс немесе шығыстарды бағалаудағы (қаржылық (бухгалтерлік) есептеу үшін, табыс салығын есептеуге арналған) қазіргі уақыттағы салық салынатын немесе алынып тасталынатын айырмашылықтардың пайда болуынан шығатын табыс салығы бойынша активтер.

Қаржылық есептердің ақпараттары бойынша есептелген табысқа салынатын шартты салық сол кезеңде бюджетке төленуі тиіс нақты салық сомасына тең емес. Салық сомасының айырмашылығы бухгалтерлік және салық есебінде активтер, міндеттемелер, табыстар мен шығыстардың құнының әр түрлі бағалауларының қолданылғандығынан шығады. Теңгерімдік активтер мен міндеттемелерді бағалаудағы уақытша айырмашылықтар келешекте салық декларациясында көрсетілетін шығыстар мен кірістердің сомасының екі түрлі болуына әкеледі. Ал керісінше, танылған ағымдағы кірістер мен шығыстардағы айырмашылықтардан (мысалы, құрал-сайман амортизациясының әр түрлі графигі) теңгерімдік позицияға берілген бағадағы өзгешіліктер шығады. Қаржылық есептілік пайдаланушылары аталған айырмашылықтардың салық салдарын бағалау үшін теңгерімде кейінге қалдырылған салық міндеттемелері (КҚСМ) мен кейінге қалдырылған салық активтері (КҚСА) есептеледі. Кейінге қалдырылған салық міндеттемелері (КҚСМ) кәсіпорынның таза активтерін келешекте төленетін, табысқа салынатын, кейінге қалдырылған салық бойынша төлем сомасына (шығыстар, қайтарулар) азайтады. Кейінге қалдырылған салық активтері кәсіпорынның таза активтерін келешекте төленетін, табысқа салынатын, кейінге қалдырылған салық бойынша төлем сомасына (шығыстар, қайтарулар) арттырады.

Кейінге қалдырылған салықты есептеу үш тәсілмен жүргізіледі. Кейінге қалдыру әдісі табыстар мен шығыстардың салық өзгешеліктерін жүйелі жинақтамалы есепке алуды қарастырады. Кейінге қалдырылған салық өзгешелікті мақұлдау сәтінде әрекет ететін кіріске салынатын салық мөлшерлемесі бойынша мақұлданады. Бұл әдіс АҚШ-та 1967 жылдан 1992 жылға дейін, ХҚЕС-да 1979 жылдан 1998 жылға дейін, Ресейде 2003 жылдан 2010 жылға дейін қолданылды. 2008 және 2010 жылдары Ресейде қолданылған бухгалтерлік есеп туралы ереже кірістер мен шығыстар туралы есеп ойынша міндеттемелер әдісіне ауысу жағына өзгерді, онда кейінге қалдырылған салық болашақ салық төлемдер немесе шегерістер күтілетін мөлшерлеме бойынша мақұлданады. Бұл әдіс Ұлыбритания мен Ирландияда пайдаланылады. АҚШ және ХҚЕС жөніндегі Кеңес кейінге қалдыру әдісінен және кірістер мен шығыстар туралы есеп бойынша міндеттемелер әдісінен 1990-шы жылдары бас тартты және бухгалтерлік және салық есебіндегі активтер мен міндеттемелер құндарын бағалауды жүйелі салыстыруға негізделген теңгерім (теңгерімдік

әдіс) бойынша міндеттемелер әдісіне ауысты.

Кәсіпорын төлейтін табыс салығының көлемі шартты салық (салық мөлшерлемесіне салынатын салық салынуына дейінгі бухгалтерлік табыс көлемі) сомасынан өзгеше болып келеді, сондықтан бухгалтерлік табыс салық төлемдерінің сенімді көрсеткіші бола алмайды. Табыс көп түсетін кәсіпорын заңды түрде салықесебінде нөлдік немесе теріс мәндегі салық базасын көрсете алады, және керісінше, шығынға батқан кәсіпорынның бюджетке төлейтін салық көлемі көп болуы мүмкін. Мұндай айырмашылықтардың себептерінежатады:

Салықесебінде шығыстардың белгілі бір түрлерін мақұлдау немесе ішінара мақұлдауға тыйым салу (мысалы, пайыздарды қайта қаржыландыру мөлшерлемесімен бірге төлегенде кететін мақұлданған шығындарды шектегенде);

Кірістердің белгілі бір түрлерінің салық салудан босатылуы (мысалы, табыстарды екі еселік салық салудан алынған дивидендтерді босату);

Салық жеңілдіктері(мысалы, салық есебінде амортизация сыйақысы немесе жеделдетілген амортизацияны пайдалану құқығы);

Ақшалай түсім төленуінің кідірістері- салық базасы кассалық әдіспен, ал бухгалтерлік есептілік есептелу әдісі арқылы құрылған жағдайларда;

Қаржылық есептілікте салық есебінде тұрмаған активтер мен міндеттемелерді мақұлдау. Мысалы, ХҚЕС-да жұмыс берушінің мемлекеттік емес зейнетақыларды төлеу бойынша міндеттемелері ұзақ мерзімді зейнетақы міндеттемелердің есептелуіне әкелуі мүмкін. Есепте (салық есебінде де, бухгалтерлік есепте де) мұндай міндеттеменің болуы қарастырылмаған, яғни - рұқсат етілмеген.

БұрынАҚШпен Батыс Еуропа елдері есептіліктің «салық бейтараптығы» саясатын - бухгалтерлік (қаржылық) және салық есептілігінің бірдей жүргізуге тырысқан. Іс жүзінде мемлекеттің, салық төлеушілердің және қаржылық нарықтардың мүдделерін тең ұстай алмады. Бір жағынан, салық төлеушілер жүйелі түрде салықтарды азайту үшін «бейтарап» есептілікті өзгерткен, басқа жағынан, үкімет «бейтарап» үлгіге енбейтін салық жеңілдігін қолданған. Осының салдары ретінде «бейтарап» жүйенің орнына есептілікті салық және қаржылық есептілік деп бөлу келеді, қаржылық есептілікте салықтық айырмашылықтардың көрінуі қажет болады. 2011 жылдың нәтижесі бойынша АҚШ-тың GAAP, Ұлыбритания GAAP, бухгалтерлік есептілік пен халықаралық қаржылық есептіліктің стандарттары жайлы ережелері аталған әдісті қолданады [108].

Америка Құрама Штаттары. АҚШ-таXX ғасырдың бірінші жартысында табыс салығының экономикалық мәні жөнінде ешқандай пікір болмады. Уильям Пейтон басқарған беделді мектептің айтуы бойынша, табыс салығы шығыстар қатарына жатпайды, компания табысын бөлу формасы, акционерлер арасында таратылатын дивиденд аналогы болып табылады. Аталған мектептің ойынша, қаржылық нәтиже табыс салығын есептеуге дейін анықталады, ал нақты және шартты салықтың екі түрлі болуы өз мүдделерін қорғаған

тұлғалардың – мемлекет пен акционерлердің «ішкі жұмыстары». 15 %-дан кем төмен салық мөлшерлемесі кезінде және бизнес жүргізудің консервативті тәсілдерін қолданғанда салықтық айырмашылықтар есептіліктің дұрыс-бұрыстығына айтарлықтай әсер етпеді, сондықтан арнайы тәсілдемені қажет етпеді. Алайда, Екінші дүниежүзілік соғыстың басында мөлшерлеме көлемі 15%-дан 40%-ға өсті, салықтық айырмашылықтар көлемі өсіп, кәсіби салада табыс салығының мәні мен кейінге қалдырылған салық сомасын ашып көрсету қажеттілігі жайында талас-тартыстар өршіді. 1944 жылдың желтоқсанында сертификатталған бухгалтерлердің Америкалық институты «Бюллетень 23» (ARB 23) жариялады, құжатта мәселені мойындап, кейінге қалдырылған салықтың ерекше есебін тоқтатуға кеңес беріледі [109].

1950 жылдардың басында салық мөлшерлемелері 52%-дық тарихи шекке жетті. Салықты шығын ретінде қабылдайтын топ жеңді, 1953 жылы АҚШ қорғаушы бухгалтерлер Институты ресми түрде олардың пікірін қолдады: «Табыс салығы – салық салынатын табыс түскен уақыттағы басқа да шығыс түрлерімен қоса бөлінетін [уақыт бойынша] шығыс». 1967 жылдың желтоқсан айында AICPA «Пікір 11» (Opinion 11) ұсынысын шығарады, ең алғаш рет кейінге қалдырылған салықтарды мерзімін ұзарту әдісі арқылы есептеудің практикалық амалы ұсынылды. Кәсіпорындар табыстар мен шығыстар есептілігінде салық салынғанға дейінгі салық мөлшерлемесінің бухгалтерлік табысқа көбейтіндісі ретінде есептелген шартты салықты ғана мақұлдағаны дұрыс деп танылды. Шартты салық пен нақты салық арасындағы айырмашылықтар кейінге қалдырылған салықтық активтер мен кейінге қалдырылған міндеттемелердің теңгерімдік есепшоттарына жатады.

King пікірінше, «Пікір 11» [110] есептеу әдістерін дамытудың жоғарғы шегі болып, мағынасыз амалға айналады, есептілік пайдаланушыларының мүдделерін де қарастырамады. «Пікір 11» бойынша есептелген кейінге қалдырылған салық сомасы дұрыс болмады, себебі стандарт салық мөлшерлемелерінің өзгерістерін есептеу механизмдеріне ие болмады. Ол 1980 жылы бекітілген жаңа Қаржылық есептілік концепциясының мағынасына қарама-қайшы келеді. Бес жыл бойы (1982—1987) Қаржылық есеп стандарттары бойынша Кеңестің (FASB) басқаруымен кейінге қалдырылған салықты есептеудің болашақ жай-күйі жайлы пікір-таластар өтіп, 1987 жылы ғана FASB жаңа SFAS 96 стандартын қабылдайды. Стандарт мерзімдік айырмашылықтарды есептеуді тоқтатты, теңгерімдік әдісті қолдануға кеңес беріп, салықтық шығындарды алдағы кезеңдерге көшіргендіктен, кейінге қалдырылған салық активтерін мақұлдауға тыйым салады. Корпорациялар жаңалықтардың салдарын бағалап, қарсы шықты және түзетулер мен мерзімін ұлғайтуды талап етті. Сыртқы қысым реттеушіні жаңа ережелерді бекітуді үш рет кейінге қалдыруға мәжбүрледі. Нәтижесінде 1992 жылы SFAS 96 орнына кейінге қалдырылған салық активтерін өткен жылдардағы шығындар бойынша мақұлдайтын SFAS 109 ымырашыл стандарты келеді.

Британдық Достастық. Ұлыбританияда кейінге қалдырылған салықты есептеуге деген сұраныс 1970 жылдары пайда болды, инфляцияның жоғарғы

көрсеткіші мен салықтық жоғарғы номиналды мөлшерлемесі кезінде үкімет үлкен көлемдегі салық шегерімдерін қолданды, сатып алынған жылда негізгі құрал-жабдықтарды «шығынға» жібереді. Кәсіпорындар теңгерімінде жасырын «салық көлеңкесі» пайда болды; бухгалтерлік есептегі негізгі құрал-жабдықтардың орташа, ұзақ амортизациясы салықтың ағымдағы төлемдерін азайтпады. 1973 жылы бухгалтерлік стандарттар бойынша британдық Комитет (Accounting Standards Commission, ASC) кейінге қалдырылған салық есебін мерзімін ұзарту әдісі арқылы жүргізуге кеңес берді. 1975 жылы ASCамерикалық «Пікір 11» стандартына негізделген SSAP 11 стандартын бекітті [111].

Іс жүзінде стандартты қолданғаннан соң, стандартқа негіз болған әдістеменің жүйелі түрде, еш себепсіз келешек салық міндеттемелерін көтеріп, кәсіпорынның бухгалтерлік табысын азайтатыны белгілі болды, сондықтан 1978 жылы табыс пен шығыстар бойынша есептеуде міндеттемелер әдісін қолдайтын (SSAP 15) жаңа стандарты қабылданады. 1985 жылы түзетілген нұсқада міндеттемелер әдісі қолдануға болатын жалғыз стандартқа айналады, ХҚЕС нормаларымен қатар, кейінге қалдырылған салық активтері (КҚСА) мен кейінге қалдырылған салық міндеттемелерін (КҚСМ) толық емес, ішінара мақұлдайды, бұл кәсіпорынның таза активтерінің ықтимал өсуіне әкеледі. Мысалы, 1990 жылдардың соңында British Telecom кейінге қалдырылған салық міндеттемелерін (КҚСМ) толық мақұлдаған жағдайда, екі миллиард фунт көлемінде шығынға ұшыраған болар еді деп мойындайды. 2000 жылы қаржылық есептілік Кеңесі (FRC) ұлттық нормаларды ХҚЕС-ке жақындатып, бірақ кіріс пен шығыс есебі бойынша міндеттемелер әдісін сақтаған FRS 19 жаңа стандартын қабылдады. FRC кейінге қалдырылған салықты ішінара емес, толық мақұлдайды, алайда кәсіпорын кейінге қалдырылған салық міндеттемелерін (КҚСМ) активтерді қайта бағалау сомасына төлеуге міндетті емес деп шешеді - FRC пікірінше, бұл ХҚЕС нормасын қолдану кәсіпорындардың таза активтерін кемітуі мүмкін. ХҚЕС нормаларымен келіспей, FRC кейінге қалдырылған салық міндеттемелерін (КҚСМ) дисконттауға рұқсат береді (ХҚЕС-да тыйым салынған) [112].

FRS 19 қазір де Ұлыбритания мен Ирландияда әрекет етеді (2011). Австралия, Жаңа Зеландия, Гонконг және басқа да британдық стандарттарды қолданған бірқатар басқа мемлекеттер мен аумақтар 2000 жылдары ХҚЕС-ға толығымен көшеді. Канадада мемлекеттік және әлеуметтік компаниялардың ХҚЕС-ға өтуі 2011-2012 жылдарға жоспарланды. Әлеуметтік емес жеке меншік компаниялар ұлттық GAAP қолдануды жалғастыра алады, ол ХҚЕСсияқты кейінге қалдырылған салықты мақұлдайды, бірақ кейбір тұстары сәйкес келмейді.

Континенттік Еуропа. ХҚЕС. Батыс Еуропаның континенттік мемлекеттерінің бухгалтерлік практикасының дамуы АҚШ-тан да, Ұлыбританиядан да артта қалып отырды. Мысалы, Бельгияда 1970 жылдары бизнес салық есебін енгізуге бар күшімен қарсы болды. Іскер топтың қысымымен 1975-1978 жылдары салық бейтараптылығы жайлы заң мен актілер

қабылданды. Аталған заңдар бойынша салық органдары аталған нормалар алдында бекітілген заңдарға қайшы келмесе, іскер айналымда бекітілген бухгалтерлік есеп пен есептіліктің кез келген формаларын қабылдауға міндетті болды. Табыстар мен шығыстар бойынша бухгалтерлік есеп табыс салығының декларациясымен тепе-тең күйде қабылданды, бұл жүйеде кейінге қалдырылған салық түрлері болмады, бұл есептеулерді онтайландырады. Алайда, нәтижесінде «бейтарап» есеп беру салықтық жоспарлауға тәуелді болып, жүйелі түрде бұрмаланып, алдындағы күйінен айрылады. Аталған заңдарға ұқсас заңдар, аталған кемшіліктермен бірге Италияда 1973 жылдан 2003 жылға дейін өз күшінде болады.

Осы оқиғаларға дейін ағылшын тілді ортада есептілікті бірегейлендіруге бағытталған қозғалыстың нәтижесінде ХҚЕС құрылады. 1966 жылы Ұлыбритания, АҚШ және Канада өкілдері қаржылық есептілік ережелерін бір ізге түсіруді зерттейтін топ құрды. 1973 жылы топ жұмысы есептің халықаралық стандарты бойынша тұрақты жұмыс істейтін Комитеттің (IASC) құрылуына ұласады. 1975 жылдың қаңтарында IASC алғашқы әрекет ететін стандартын IAS 1 «Есеп саясаттын ашу» шығарады. 1978 жылдың сәуір айында IASC табыс салығын есептеу стандартының бірінші жобасын жариялады. 1979 жылдың шілде айында ол IAS 12 «Табыс салығын есептеу» ретінде қолданысқа енді. Алғашқы, ымыралы IAS 12 нұсқасы 1970 жылдардағы британдық тәжірибе әсерімен құрылады, ол теңгерім бойынша міндеттемелер әдісін де, мерзімін ұзарту әдісін де ұстанады. Қарапайым жағдайларда (мысалы, жабдық амортизациясы нормаларындағы айырмашылықтары) екі әдіс те бірдей деңгейде болды, күрделірек жағдайларда (материалды емес активтердің, зейнеткерлік міндеттемелер, жалға алу есебі) олардың нәтижелерін салыстыру мүмкін болмайды. Сондықтан 1995-1996 жылдары IASC стандартты толығымен қайта жасап шығарады. 1996 жылдың қазан айында қабылданған және қазіргі күнде қолданыстағы (2011 жыл) IAS 12 стандартының жаңа нұсқасында тек теңгерімдік әдіс пайдаланылады. IAS 12 стандартында сақталған (SFAS 109 америкалық стандартында сияқты) теңгерімдік әдістегі жалғыз ғана ерекшелік – кейінге қалдырылған салық активтерін өткен жылдардағы шығындарды алдағы кезеңге көшіру кезінде мақұлдау [113].

Ресей Федерациясы. 2002 жылдың аяғына дейін ресейлік бухгалтерлік есеп (РБЕ) кейінге қалдырылған салық ұғымын қабылдамады.

1998 жылдың басында Черномырдиннің екінші үкіметі «Бухгалтерлік есепті халықаралық қаржылық есептілік стандартына сәйкес реформалау бағдарламасын» қабылдайды. Кейінге қалдырылған салық бойынша жеке стандарт қабылдау 1999 жылдың 1 тоқсанына жоспарланған еді, алайда Салық кодексінің бірінші бөлімін қабылдаудың кешіккені мен 1998 жылдағы дағдарыс 1998 жылғы бағдарламаны аяқсыз қалдырды. 2000 жылдың жазында қабылданған, табыс салығының жаңа нормаларын құрған Кодекстің екінші бөлімі стандарттың шығуына тосқауыл болды. Нәтижесінде бухгалтерлік есеп бойынша Ереже ББЕ 18/02 2002 жылы бекітіліп, 2003 жылдың 1 қаңтарынан бастап өз күшіне енеді. Әлемдік тәжірибе мен ХҚЕС нормаларын есепке алмай,

бухгалтерлік есеп бойынша Ереже БББ 18/02 теңгерімдік әдіс емес, мерзімін ұзарту әдісі қолданылады. 2008 және 2010 жылы бухгалтерлік есеп бойынша Ережеге (БББ)салық мөлшерлемесі көлемінің өзгерісін есепке алатын өзгертулер енгізіледі (мұндай өзгертулер 2008-2009 жылдары мөлшерлеме 24 %-дан 20 %-ға көтерілгенде жүзеге асқан). Аталған өзгертулер кейінге қалдырылған салықты есептеудің ресейлік моделін кіріс пен шығыс есептеулері бойынша міндеттемелер әдісіне жақындатады.

2010 жылы Ресей Федерациясы «ХҚЕС Ресей Федерациясында қабылдануы» ұғымын енгізіп, банк, сақтандырушы, әлеуметтік компаниялардың ХҚЕС міндетті есептілігін құруға өтудің жаңа мерзімдерін анықтаған «Шоғырландырылма есептілік туралы» заңын қабылдайды. 2011 жылдың ақпан айында Ресей Федерациясының Үкіметі мақұлдаудың осы ретін бекітті. 2011 жылдың сәуір айының соңына дейінгі мерзім ішінде Ресей Федерациясында IAS 12 қоса алғанда, халықаралық стандарттың ешқайсысы мақұлданбады [114].

Қазақстан Республикасы. Бухгалтерлік есептің ХҚЕС және қаржылық есептіліктің ұлттық стандарттар (ҰҚЕС 2) талаптарына өтуіне байланысты көптеген отандық компаниялар табыс салығын, оның ішінде кейінге қалдырылған табыс салығын есептеу кезінде көптеген қиындықтарға тап болды.

ХҚЕС талаптарына сәйкес бухгалтерлік есептіліктегі ақпарат ХҚЕС әрекеттері жағдайында қолданған кезде де, түрлі аймақтарда қызмет салалары бойынша ұйымдарды салыстыру кезінде де біртекті болуы керек. Көбіне ХҚЕС сәйкес бухгалтерлік есептілік мәліметтері бойынша жасалған қаржылық есептіліктер шетел инвесторларына қажет, себебі инвесторлар салған қаражаттарының пайдалану тиімділігін отандық компанияларды шетел компаниялармен салыстыра отырып тексере алады және бағалай алады.

ХҚЕС кейбір ережелері қаржылық есептіліктің ақпараттылығына кері әсер етеді, бұл бухгалтерлер мен осы ақпаратты пайдаланатын мүдделі тұлғалар үшін едәуір қиындықтар туғызады.

Табыс салығы – Қазақстан Республикасының салық заңнамасына сәйкес салық салынатын табысқа (салықтық шығын) қатысты бюджетке төленуге (бюджеттен қайтарылуға) жататын корпоративтік табыс салығы.

ҰҚЕС 2 №28 тарауының 529 бабына сәйкес компания қаржылық есептердегі операциялардың және басқа оқиғалардың қазіргі және келешек салық салдарын ескереді. Ағымдағы салық міндеттемелері мен активтері төлеуге жататын ағымдағы салыққа қатысты немесе өтеуге жататын ағымдағы салыққа қатысты мақұлданады.

Кейінге қалдырылған міндеттемелер және кейінге қалдырылған салық активтері келешек өтеудің салық салдарына қатысты немесе субъектінің активтері мен міндеттемелерін олардың теңгерімдік құны бойынша өтеуге қатысты салық шығындары мен кредиттерін қолданбайтын жеке жағдайларды ескермегенде мақұлданады.

Басқаша айтқанда, кейінге қалдырылған табыс салығын есептеу

бухгалтерлік және салық салынатын кірістер арасындағы барлық өзгешеліктерді бухгалтерлік есепте анықтау және көрсету жолымен есептеледі. Бухгалтерлік және салық есебі арасында өзгешеліктердің туындау себептері көп, негізінен олар бухгалтерлік есеп бойынша нормативтік-құқықтық актілерде және Қазақстан Республикасының салықтар мен алымдар туралы заңнамасымен белгіленген түрлі ережелерді пайдалану нәтижесінде пайда болады. Бұл ең алдымен ХҚЕС қаржылық есептілік жасау үшін әдістемелік нұсқаулықтарының бірегей пакеті болатындығымен байланысты, бірақ салық міндеттемелерін есептеу тәртібі салық заңнамасында және Қазақстан Республикасының Салық Кодексінде белгіленген.

ХҚЕС кейінге қалдырылған табыс салығы «Табыс салығы» IAS 12 стандартымен реттеледі. Активтер мен міндеттемелерді мақұлдау оларды сату немесе қолданудан түсетін, келешекте күтілетін экономикалық пайданың түсуі мен шығысына байланысты болғандықтан, стандарт бойынша кәсіпорындар осы келешек операциялардың салықтық салдарын бағалау қажет. Активтердің немесе міндеттемелердің істен шығуы кезінде аталған төлемдер немесе түсімдердің ақшалай бағасы теңгерімде кейінге қалдырылған салықтық міндеттемелер (КҚСМ) немесе кейінге қалдырылған салықтық активтер (КҚСА) ретінде қабылданады. IAS 12 кәсіпорын (кәсіпорын тобы) салық төлеуші болып танылған барлық мемлекеттер мен аумақтарға қатысты. «Табыс салығы» ұғымына кәсіпорынның табысына салынатын салықтың өзі, қайнар (дивиденд төлеуші) алып қалатын дивидендке төленетін салық жатады.

ХҚЕС салық айырмашылықтары теңгерімдік әдіс арқылы анықталады. Мерзімдік айырмашылықтың жүйелі, жинақтаушы есебін жүргізудің орнына кәсіпорын теңгерімді құру уақытына айырмашылықтарды санайды. Салық салынудың мөлшерлемесіне көбейтілген салық салынатын уақыттық айырмашылықтардың есептік сомасы теңгерімде кейінге қалдырылған салық міндеттемелері (КҚСМ) ретінде қабылданады. Бизнес жүргізуде ие болған атақ кейінге қалдырылған салыққа жетемелейді, ол келешекте күтілетін шығындардан тазартылған қалдық көрсеткіш болып саналады. Салық салу мөлшерлемесіне көбейтілген шегерілетін уақыттық айырмашылықтың есептік сомасы теңгерімде кейінге қалдырылған салық активі (КҚСА) ретінде анықталады. Бұдан басқа, КҚСА ретінде алдағы мерзімге көшірілген ағымдағы және өткендегі салық шығындары мен салық шегерістерін қабылдауға болады. КҚСА қабылдау кәсіпорын болашақта айтарлықтай табыс табуды жоспарласа болады. «Жоспарлы-шығынға ұшырайтын» кәсіпорындар КҚСА қабылдай алмайды.

Жеке салық төлеушінің теңгерімінде КҚСА мен КҚСМ әр (ұлттық немесе аймақтық) салық органымен есеп бойынша орналасады. Егер КҚСА мен КҚСМ келешекте есепке алынуына құқығы болса немесе КҚСА мен КҚСМ бір уақытта жүзеге асыруды мақсат етсе, топ КҚСА мен КҚСМ кіретін кәсіпорындарды (салық төлеушілерді) жылжыту қажет.

Кейінге қалдырылған салық міндеттемелерінің сомасын есептеу бойынша мысалды қарастырайық.

2012 жылы кәсіпорын сатып алған негізгі құрал-жабдықтың қалдықтққұны бухгалтерлік есеп бойынша 1 787 500 теңге, салық есебі бойынша– 1 650 000 теңгені құрады. Бухгалтерлік есеп (БЕ) пен салықтық есептің (СЕ) айырмашылығы – салық салынатын уақыттық айырмашылық (СУА) – 137 500 теңге, КТС мен СУА – 27 500 теңге. Бухгалтер бухгалтерлік есепте төмендегідей көрсетіп өтеді: Д-т 7710 К-т 4310 бағасы — 27 500 теңге. 2012 жылдың нәтижесі бойынша кәсіпорын шығынға ұшырады. 8-нұсқалық «1С: Бухгалтерия» бағдарламасында кейінге қалдырылған салықты есептеу автоматты түрде жүргізіледі, 82 500 теңге сомасындағы 2810 шоты кейінге қалдырылған салықтық актив ретінде кезең уақытындағы шығын сомасын азайтып, ашылмай, дебетке жіберіледі.

Бұл жағдайда кейінге қалдырылған міндеттеме дұрыс көрсетілген бе?

Жағдайды талдау. Егер компания қаржылық есептілікті халықаралық стандарт бойынша дайындаса, кейінге қалдырылған корпоративтік табыс салығын құрған кезде ХҚЕС (1А5) «Табыс салығы» ережесін негізге алуы тиіс.

Осылайша, ХҚЕС (IAS) 12 «Табыс салығы» 5 бабы бойынша кейінге қалдырылған салық міндеттемелері – бұл алдағы салықтық кезеңде салық салынатын уақыттық айырмашылықтарға байланысты төленуі тиіс табысқа салынатын салық қосындысы.

Салық салынатын уақыттық айырмашылықтар – активтің теңгерімдік құны немесе міндеттемелерінің орны толғанда немесе өтелген кезде, алдағы кезеңдердің салық салынатын табысын (салық шығыны) анықтағанда пайда болатын, салық салынатын сомалардың шығуына себепкер болатын уақыттық айырмашылықтар.

Айта кететіні, кейінге қалдырылған салық міндеттемесі кейінге қалдырылған салық активіне қарағанда әрқашан қаржылық есептіліктің сапалық сипаттамасына енген, халықаралық стандарт бойынша қаржылық есептілік жасау мен құру Концепциясымен анықталған сенімділікпен қарастырылады.

ХҚЕС (IAS) 12 «Табыс салығы» 5 бабына сәйкес кейінге қалдырылған салық активтері – алдағы кезеңдерде төмендегі себептермен төленетін табыс салығының қосындысы:

- а) алынып тасталатын уақыттық айырмашылықтар;
- б) алдағы кезеңге қолданылмаған салық шығындары көшіру;
- с) алдағы кезеңге қолданылмаған салық кредиттерін көшіру.

Алынып тасталатын уақыттық айырмашылықтар – сәйкес активтің теңгерімдік құны мен міндеттемелерінің орны толғанда немесе өтелген кезде, алдағы кезеңдердің салық салынатын табысын (салық салынған кезде есептелетін шығынды) анықтағанда нәтиже ретінде шегерімдер пайда болатын уақыттық айырмашылықтар.

ХҚЕС (IAS) 12 «Табыс салығы» 34 бабына сәйкес кейінге қалдырылған салық активі алдағы кезеңге ауыстырылған қолданылмаған салық шығындары мен пайдаланылмаған салық кредиттері үшін аталған қолданылмаған салықтық шығындар мен пайдаланылмаған салық кредиттері жүзеге асатын болашақ

салық салынатын табыстың болу-болмауына қарай мақұлдануы тиіс.

Жоғарыда айтылғанды ескере отырып, компанияның қаржылық есептілігінде әрқашан кейінге қалдырылған салық міндеттемелері болу керек, ал кейінге қалдырылған салық активтерін болашақ салық салынатын табыстың болу-болмауына сенімді болмағандықтан, есепте көрсетпеуге де болады. Бұл жағдайда компания кейінге қалдырылған корпоративтік табыс салығының жоқ болуының себебін қаржылық есетіліктің ескертпесінде атап көрсетеді.

Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 23.05.2007 жылғы №185 «Бухгалтерлік есеп шоттарының Үлгілік жоспарын бекіту туралы» бұйрығына сәйкес 4310 «Корпоративтік табыс салығы бойынша кейінге қалдырылған салық міндеттемелері» шотында салық салынатын уақыттық айырмашылықтардың себебімен алдағы кезеңдерде төленуі тиіс табыс салығының сомалары есептеледі; 7710 «Корпоративтік табыс салығы бойынша шығындар» шотында ағымдағы да, кейінге қалдырылған салық бойынша да корпоративтік табыс салығы бойынша шығындар есептеледі.

Бұл жағдайда бухгалтер кейінге қалдырылған салық міндеттемені 4310 шотының кредитінен 7710 шотының дебетіне ағымдағы салық мөлшерлемесін салық салынатын уақыттық айырмашылық пайдасына көбейткенде шығатын сомада дұрыс көрсетеді.

Кейінге қалдырылған салық міндеттемесін есептеу. Кейінге қалдырылған салық міндеттемесін немесе кейінге қалдырылған салық активтерін бухгалтерлік және салық есебі арасында уақыттық айырмашылық шыққанда пайда болады.

Уақыттық айырмашылықтар – активтің немесе міндеттеменің теңгерімдік құны мен салық салынатын, шегерілетін салық базасы арасындағы айырмашылық.

Жоғарыда аталғандай, кейінге қалдырылған салық міндеттемесі ағымдағы салық мөлшерлемесін салық салынатын уақыттық айырмашылық пайдасына көбейткенде шығады.

Актив мақұлданғанда, компания активтің теңгерімдік құнын пайдалану мерзімінде төлейді. Аталған теңгерімдік құны төленгенде, алдағы салықтық төлемдерге әкелетін салықтық салдар шығады, ол компанияның қаржылық есептілігіндегі есептелген кейінге қалдырылған салық міндеттемесінен көрінуі тиіс.

ХҚЕС (IAS) 12 «Табыс салығы» 47 және 48 бабына сәйкес кейінге қалдырылған салық міндеттемелері мен активтері салық мөлшерлемелері өз күшінде болған немесе есептілік кезеңінің соңында өз күшінде болған салық мөлшерлемесі негізінде (және салықтық заңнама негізінде) активті өткізу немесе міндеттемені төлеу кезеңінде қолданылатын салық мөлшерлемесі бойынша бағалануы тиіс.

Ағымдағы және кейінге қалдырылған салық активтері мен міндеттемелері өз күшіндегі салық мөлшерлемесі (және салық заңнамасы) көмегімен бағаланады. Алайда кейбір юрисдикцияларда салық мөлшерлемелері алдын ала жарияланады, бұл жағдайда салық активтері мен міндеттемелері жарияланған

салық мөлшерлемесі (және салық заңнамасы) көмегімен бағаланады.

Жылдық жиынтық табыс (ЖЖТ) құрған кезде нені негізге алу қажет: есептеуді қолмен жүргізу немесе бағдарламалық қамсыздандыруға сену керек пе?

Берілген мысалдан көретініміз: бухгалтерлік есеп бағдарламасында салық шығынын есептегенде кейінге қалдырылған салық активі автоматты түрде құрылады.

Алайда ескере кететіні: ХҚЕС (IAS) 12 «Табыс салығы» 34, 35 бабына сәйкес кейінге қалдырылған салық активі алдағы кезеңге көшірілген пайдаланылмаған салық шығындары үшін аталған қолданылмаған салық шығындары пайдаланылатын, компания болашақта салық салынатын табысқа ие болу ықтималдығы дәрежесінде мақұлданыуы тиіс. Пайдаланылмаған салық шығындарының болуы болашақ салық салынатын табыстың болмауы да мүмкін екенін дәлелдейді.

Компания пайдаланылмаған салық шығынын қолдана алуға жетерлік салық салынатын табыс алатынын дәлелдей алса, кейінге қалдырылған активті мақұлдайды.

Берілген мысал бойынша кейінге қалдырылған корпоративтік табыс салығының бағдарламалық есептеуін қабылдауға болады, оны мақұлдау ХҚЕС (IAS) 12 «Табыс салығы» ережелерін біліп, бухгалтердің білігі көмегімен жүзеге асуы қажет.

Кейінге қалдырылған салықтың пайда болуының негізгі себебі – Қазақстан Республикасы Салық Кодексі мен ХҚЕС (немесе ҰҚЕС 2) бойынша салық салынуға дейінгі табысқа сәйкес салық салынатын табыстың пайда болуының түрлі ережелері. Екі нормативтік құжаттардың қолданылуы әр заңнамалық актінің толық автономдылығы кезінде жүзеге асуы тиіс.

Қорытынды:

- салық заңнамасы салықты және бюджетке төленетін басқа да төлемдерді есептеу мен төлеу әдістемесін анықтайды, яғни декларация даярлаудың (соның ішінде корпоративтік табыс салығы саласындағы) ретін мақұлдайды.

- бухгалтерлік есеп мәселелері жөніндегі заңнама (ХҚЕС, ҰҚЕС 2) қаржылық есептілік даярлау мен ұсыну жүйесін реттейді.

Сонымен:

1) Бухгалтерлік есепте:

салық салынуға дейінгі пайда = табыс – шығын, олар ХҚЕС бойынша мақұлданыуы тиіс.

2) Салық есебінде:

Салық салынатын табыс = Жылдық жиынтық табыс (ЖЖТ) – шегерімдер (түзетулерді қоса алғанда), ҚР СК бойынша мақұлданады.

Екі түрлі негізгі жүйелер болғаннан соң, кейбір бөлімдер бойынша мақұлдандудың уақыты есептілік дайындау мақсатында өзгеруі мүмкін.

Екі жүйе жұмысын толық ашып қарастырайық.

Бухгалтерлік есеп.

ХҚЕС бойынша табыс, шығыс, капитал, актив пен міндеттемелерді

мақұлдау үшін мақұлдаудың анықтамасы мен көрсеткіштеріне сәйкес келгенін анықтау мақсатында стандарттар нормативтері қолданылады. Белгілі бір кезеңдегі компания жұмысының нәтижесін қарастыру үшін ереже сақталуы тиіс: әр келісім бойынша табыстар мен шығыстар бір есептік кезеңде қарастырылуы қажет. ХҚЕС (IAS) 12 бойынша компания барлық жағдайлар, операциялар мен келісімнің барлық салық нәтижелерін аталған операциялар мен жағдайлар сияқты ескеру қажет. Егер келісім нәтижелері капитал компоненттерінде болса, аталған келісімдердің салықтық нәтижелері де қарастырылады. Келісім нәтижелері есептік кезеңдегі табыс пен шығын есептілігінде көрінсе, бұл есепте олардың салықтық салдары беріледі. ХҚЕС (IAS) 12 корпоративті табыс салығы бойынша міндеттемелер, шығындардың көрінуі бойынша салықтық есеп пен бухгалтерлік есеп арасындағы түрлі амалдарға ие стандарт болып табылады.

Ең бастысы, қаржылық есептілік даярлау мен ұсыну мақсатында табыс салығы бойынша шығыстар салық заңнамасының нормаларымен анықталған ағымдағы салық міндеттемесі сомасында емес, ХҚЕС 12 ережелері бойынша жүзеге асады.

Салық есебі.

ҚР СК сәйкес ЖЖТ мен шегерістерді құрайтын тармақтарды мақұлдау үшін бухгалтерлік есепте алынатын тармақтар бойынша оң, теріс немесе кейінге қалдырылған нормаларын шартты түрде бөліп көрсетуге болады.

Яғни:

- Келісімді норма бойынша салық есебінде бухгалтерлік есепте немесе керісінше кезеңде мақұлданған тармақтар есепке алынады. Олар кейінге қалдырылған салықтарға әсер етпейді, себебі олардың қосылу кезеңі мен сомасы екі нормативті акт нормаларына сәйкес келеді.

- Теріс норма бойынша салық салыну мақсатында есептік кезеңде қаржылық есептілік құру мақсатында мақұлданған, алдағы кезеңдерде мақұлданбайтын тармақтар қабылданбайды. Бұл жағдайда кейінге қалдырылған салықтар шықпайды. ХҚЕС 12 тұрақты айырмашылықтар ұғымын қолданбаса да, олар аталған жағдайларға қатысты болып келеді. Мысалы, ҚР СК 115 бабына сәйкес шегеріске ұшырамайтын тармақтар:

- Кейінге қалдырылған норма бойынша есептік кезеңде қаржылық есептілік құру мақсатында мақұлданған тармақтар салық салыну мақсатында мақұлданбайды немесе алдағы кезеңдерде есептелмейтін барлық сома көлемінде мақұлданбайды. Олар қаржылық есептілікте кейінге қалдырылған салық ретінде уақыттық ризницалардың пайда болуына әсер етеді. Мысалы, кезең бойынша бухгалтерлік есептегі негізгі құрал-жабдық бойынша амортизация сомасы тіркелген актив амортизациясы бойынша шегерістердің мақұлдану уақытымен сәйкес келмейді.

ХҚЕС (IAS) 12 бойынша төмендегі терминдер қолданылады:

Бухгалтерлік кіріс – кезең уақытындағы салық салынуға дейінгі табыс немесе шығыс;

Салық салынатын табыс (шығын) – салық заңнамасына сай анықталған

кезеңдегі табыс салығы төленетін табыс (шығын) сомасы;

Салық бойынша шығыстар (салық бойынша табыстар) – кезең кезінде ағымдағы және кейінге қалдырылған салық бойынша табыс есебіне немесе шығын есебіне қосылған жиынтық көлем;

Ағымдағы салықтар – кезең кезіндегі салық салынатын табыс (салық салыну кезінде ескерілетін шығын) бойынша төленетін (өтелетін) табыс салығының сомасы.

Кейінге қалдырылған салық базасын түсінудегі басты ұғым уақыттық айырмашылық болып табылады.

Уақыттық айырмашылықтар – актив немесе міндеттеменің теңгерімдік құны мен олардың салық базасы арасындағы айырмашылықтар. Уақыттық айырмашылықтың көлемін анықтау үшін активтің немесе міндеттеменің салық базасын анықтау қажет.

Активтің салық базасы – болашақта кез келген салық салынатын пайдадан салық салу мақсатында алынатын көлем. Бұл экономикалық пайдаға салық салынбаса, активтің салық базасы оның теңгерімдік құнына теңеледі.

Мысалы: тіркелген актив құндық теңгерімге 720 000 теңге көлемінде қосылды. Алдыңғы кезеңдер үшін шегеріске 340 000 теңге ұшырады. Алдағы кезеңдер үшін шегеріске 380 000 теңге жіберілді. Бұл жағдайда активтің салық базасы 380 000 теңгеге тең болады.

Тағы бір мысал. Компания 12 млн теңге көлемінде қарыз береді. Қарыздың негізгі сомасын төлегенде ешқандай салықтық салдарға ұшырамайды, сондықтан салық базасы 12 млн теңгеге тең болады.

Міндеттеменің салық базасы – келешекте аталған міндеттеме бойынша салықтық мақсатта шегеріс болып анықталған кез келген соманы алып тастағанда, теңгерімдік құнға тең көлем. Аванстан түскен ақша бойынша міндеттеменің салық базасы келешекте салық салынбайтын кез келген ақша сомасын алып тастағандағы теңгерімдік құнға тең болады.

Мысалы, теңгерім бойынша жұмыскерлердің демалысы саласындағы құндық міндеттемелер сомасы 800 000 теңге. Салық салу мақсатында шегерістер жұмыскер демалысқа берілген уақытын пайдаланған кезеңде мақұлданады. Берілген міндеттеменің салық базасы нөлге тең (800 000 – 800 000).

Тағы бір мысал. Компания теңгерімінде жалға беру келісімі бойынша алдағы кезеңде төленуі тиіс 500 000 теңге көлеміндегі алдын ала төлем көрсетілген. Салық салу мақсатында жалға беруден түскен табыс келешекте ЖЖТ енеді. Міндеттеменің салық базасы 500 000 теңгеге тең (500 000 – 0).

Мысал. Компания банкта 20 млн. теңге көлемінде несие алды. Несиені төлеу салықтық салдарға ұшырамағандықтан, салық базасы 20 млн. теңгеге тең.

Кейінге қалдырылған салықтарды мақұлдау

ХҚЕС 12 бойынша басты мәселе – ағымдағы және болашақ салықтық салдарды қалай есептеу қажет:

- компания теңгерімінде мақұлданатын активтердің (міндеттемелердің) теңгерімдік құнын алдағы уақытта төлеу;

- компанияның қаржылық есептілігінде көрінетін ағымдағы кезеңнің операциялары мен оқиғалары.

Табыстар мен шығыстар есептілігіндегі табыс салығы бойынша шығындар ағымдағы және кейінге қалдырылған салық саласында жиынтық көлем болып табылады. Кейінге қалдырылған салықтар бухгалтерлік және салық заңнамалары арасында болатын, актив пен міндеттемелердің теңгерімдік құны және олардың салық базасы арасындағы айырмашылық түрінде көрінетін уақыттық айырмашылықтар негізінде пайда болады.

Актив немесе міндеттеменің теңгерімдік құны және олардың салық базасы арасындағы уақыттық айырмашылық бойынша кейінге қалдырылған салық активтері немесе міндеттемелері құрылады. Кейінге қалдырылған салықтардың бухгалтерлік теңгерімде көрінуі екі көрсеткішке байланысты: уақыттық айырмашылық пен корпоративтік табыс салығы (КТС) бойынша салықтық мөлшерлеме және олардың көбейтіндісі болып табылады. Яғни **кейінге қалдырылған салықтық актив / міндеттеме = уақыттық айырмашылық * салықтық мөлшерлеме.**

Уақыттық айырмашылықтар:

- алдағы кезеңдерде салық салынатын сомалардың шығуына әсер ететін салық салынатын (яғни айырмашылық келешекте төленетін ағымдағы салық түрінде шығады);

- алдағы кезеңдерде шегерістерді мақұлдайтын, алып тасталынатын түрлері болады.

Салық салынатын уақыттық айырмашылықтар бойынша кейінге қалдырылған салық міндеттемелері пайда болады, ал шегерістерге түсетін уақыттық айырмашылықтар бойынша кейінге қалдырылған салық активтері мақұлданады.

Кестеде кейінге қалдырылған салықтардың қалыптасу алгоритмі көрсетілген.

Кесте 24 – Кейінге қалдырылған салықтардың қалыптасу алгоритмі

Актив / міндеттеменің теңгерімдік құны олардың салық базасынан өзгеше	
Кейінге қалдырылған салық міндеттемесі пайда болады:	Кейінге қалдырылған салық активі (талап) пайда болады:
- активтің теңгерімдік құны > оның салық базасынан	- активтің теңгерімдік құны < оның салық базасынан
Немесе	
- міндеттеменің теңгерімдік құны < оның салық базасынан	- міндеттеменің теңгерімдік құны > оның салық базасынан
Ескерту - [115,116] автормен арнайы әдебиет негізінде құрастырылған	

Іс жүзінде уақыттық айырмашылықтарды анықтағанда келесі қағидаларды

ескеру қажет:

1) Уақыттық айырмашылықтар салық салу мақсатында қарастырылатын (ЖЖТ қосылған немесе шегерістер) тармақтармен теңдестіріледі, себебі, уақыттық айырмашылықтар кейінге қалдырылған салықтардың пайда болуына әсер етеді, ол салық салынатын табысты анықтауға қатыспайтын көрсеткіштер бойынша мүмкін емес.

2) Салық салдары шықпайтын тармақтар бойынша салық базасы теңгерімдік құнға тең болады, яғни уақыттық айырмашылықтар болмайды (нөлге тең). Мысалы, ақшалай қаражат, шығарылған капитал, бөлінбеген пайда, т.б. Себебі, ақшалай қаражат ағымы, қарыздардың (несиелердің) негізгі сомасын өтеу, жарғылық капиталдың өзгеруі мен салықтық заңнама нормалары бойынша басқа да тармақтар ЖЖТ енбейді және шегеріске ұшырамайды.

3) Бухгалтерлік есептегі сақтық қорлар салық салыну мақсатында шегеріске жатпайды. ҚР Салық кодексінде олардың алдағы уақытта шегеріске жіберілу кезеңдері регламентацияланған: қызметкерлер еңбек демалысына кеткен кезде тиесілі сыйақылар төленеді; күмәнді талаптар бойынша шегерістер қарыз шыққан уақыттан бастап үш жыл ішінде жүзеге асады; кепілдікті міндеттеме бойынша шегерістер келісімшартпен келісілген жағдайлар кезінде алынады; салықтар есептелген шегінде төленген жүйесі бойынша төленеді.

4) «Негізгі құрал-жабдықтар мен материалды емес активтер» тармағы бойынша уақыттық айырмашылық амортизация бойынша шегерілгеннен соң, салықтық кезеңнің аяғында олардың теңгерімдік құны мен тіркелген активтердің теңгерімдік құнымен салыстыру арқылы анықталады.

Салық салынатын айырмашылықтың мысалы:

- негізгі құрал-жабдықтың теңгерімдік құны 380 000 теңге, салық базасы 310 000 теңге. Салық базасы алдағы кезеңдердегі амортизация шегерістерінің көлеміне тең. Уақыттық айырмашылық 170 000 теңге. Кейінге қалдырылған міндеттеме 34 000 теңге ($170\ 000 * 20\%$). Болашақта табыс пен шығын туралы есептілікте салық салынатын табыстың салық салынуға дейінгі табыстан асатын көлемде (170 000 теңгеге) пайда болуына әкеліп соғады. Алдағы кезеңдерде табыс салығы бухгалтерлік есепте берілген табыс шығындарына қарағанда 34 000 теңгеге артық есептеледі.

Шегерілетін айырмашылықтар үлгілері:

1) Сауда дебиторлық қарыздың теңгерімдік құны 720 000 теңге, күмәнді қарыздар бойынша сақтық қор 185 000 теңге. ҚР СК 105 бабына сәйкес күмәнді талаптардың шегерілуі қарыз пайда болғаннан кейінгі үш жылдан кейін жүзеге асады. Салық базасы 905 000 ($720\ 000 + 185\ 000$) теңгеге тең болады. Уақыттық айырмашылық 185 000 теңге, кейінге қалдырылған актив 37 000 теңге ($185\ 000 * 20\%$) көлемінде болады. Келешекте бұл қаржылық есептілікте салық салынатын табыстан 185 000 теңгеге асатын салық салынуға дейінгі пайданың пайда болуына әкеледі. Салық салу мақсатындағы есептелген табыс салығына қарағанда, келесі кезеңдерде табыс, шығын жайлы есептілікте табыс салығына кететін шығын көлемі 37 000 теңгеге артығырақ шығады.

2) Кепілдеме міндеттемелердің теңгерімдік құны 650 000 теңге. ҚР СК 100

бабына сәйкес салық төлеушінің анықталған ақауларды түзетуге кеткен нақты шығындары шегеріске ұшырайды. Бұл жағдайда салық базасы нөлге тең болады. Уақыттық айырмашылықтар 650 000 теңге, кейінге қалдырылған актив 130 000 ($650\ 000 * 20\%$) теңге. Келешекте бұл қаржылық есептілікте салық салынатын табыстан 650 000 000 теңгеге асатын салық салынуға дейінгі пайданың пайда болуына әкеледі. Алдағы кезендерде табыс, шығын есептерінде табыс салығына кететін шығын көлемі салық салынуға арналған, төленген табыс салығына қарағанда 130 000 теңгеге артық болады.

ХҚЕС 12 бойынша кейінге қалдырылған салық міндеттемесі барлық салық салынатын уақыттық айырмашылықтарға қатысты мақұлданады, егер аталған міндеттеме төмендегі жағдайларға байланысты болса, мақұлданбайды:

- іскерлік беделдің алғашқы рет мойындалуы;
- кәсіпорынның бірлестігі болып табылмайтын, операция кезінде бухгалтерлік, салық салынатын табысқа (салық шығыны) әсер етпейтін операцияда актив немесе міндеттемені алғашқы рет мойындау.

ХҚЕС 12 39 бабында еншілес компанияларға, филиалдарға, қауымдастырылған компанияларға беретін инвестициялармен байланысты, ортақ қызметтегі қатысу үлесі бар, салық салынатын уақыттық айырмашылықтарға арналған кейінге қалдырылған салық міндеттемелерін мойындау регламентацияланған.

Кейінге қалдырылған салық активі барлық шегерілетін уақыттық айырмашылықтар үшін шегерілетін уақыттық айырмашылық қолданылатын, салық салынатын табыс табу мүмкін болған жағдайда мойындалады. Аталған актив активті немесе міндеттемені төмендегідей келісім бойынша алғаш рет мойындау кезінде пайда болған жағдайда керісінше мойындалмайды:

- кәсіпорынның бірлестігі болып табылмайтын;
- операция кезінде бухгалтерлік, салық салынатын табысқа (салық шығыны) әсер етпейтін.

ХҚЕС 12 44 бабында еншілес компанияларға, филиалдарға, қауымдастырылған компанияларға беретін инвестициялармен байланысты, ортақ қызметтегі қатысу үлесі бар, шегерілетін уақыттық айырмашылықтарға арналған кейінге қалдырылған салық активтерін мойындау регламентацияланған.

Қолданылмаған салық шығындары мен пайдаланылмаған салық несиелері

Кейінге қалдырылған салық активі КТС бойынша декларация даярлау кезінде компания салық шығындарына ұшырағанда да пайда болады. ХҚЕС (IAS) 12 «Табыс салығы» 34 бабы бойынша кейінге қалдырылған салық активі алдағы кезеңге ауыстырылған пайдаланылмаған салық шығындары үшін компанияның келешекте шығындарды жаба алатын жетерлік салық салынатын табыс табу мүмкіндігіне тең деңгейде мойындалуы тиіс.

Пайдаланылмаған салық шығындары мен салық несиелері үшін қажет салық салынатын табыстың болу мүмкіндігін бағалай отырып, компания төмендегі мәселелерді қарастыруы тиіс:

- 1) Компанияда бір салықтық нормаға жататын, бір салық салынатын заңды

тұлғаға жататын, пайдаланылмаған салық шығындары мен салық несиелері өткізілетін салық салынатын сомаларда көрінетін, салық салынатын уақыттық айырмашылықтардың жетерлік көлемі бар ма? Салық салынатын уақыттық айырмашылықтардың болуы келешекте табыстар, шығындар есептілігінде салық салынуға дейінгі табыстан асатын салық салынатын табыс көлемінің пайда болуына әкеледі.

Мысалы, 2012 жылы 100.00 нысанына сәйкес КТС бойынша декларация даярлағанда 300 000 теңге көлемінде зардап шығады. Кейінге қалдырылған салық міндеттемелерінің сомасы 88000 теңге, ол уақыттық айырмашылықтардан 440 000 теңге көлемінде пайда болады («негізгі құрал-жабдықтардың амортизациясы» тармағы бойынша).

Салық заңнамасына сәйкес шығын алдағы кезеңнің салық салынатын табыс есебінен төлену үшін келесі 10 жылға көшіріле алады. 300 000 теңге көлеміндегі шығын 60 000 теңге көлеміндегі кейінге қалдырылған активтің пайда болуына әсер етеді ($300\ 000 * 20\%$). Кейінге қалдырылған міндеттемелер кейінге қалдырылған активті шығын бойынша мойындайды.

Бухгалтерлік жазбалар:

Дебет 4310 «Корпоративтік табыс салығы бойынша кейінге қалдырылған салық міндеттемелері»

Кредит 7710 «Корпоративтік табыс салығы бойынша шығындар»

Сома 60 000 теңге.

2) Компанияның пайдаланылмаған салық шығындары мен салық несиелерінің мерзімі біткенге дейін жететін салық салынатын табысы болады ма? Салық шығындары мен несиелері түсінігі, олардың көшірілуі немесе өтемақысы ҚР СК 136-137 тармақтарымен регламентацияланған.

3) Пайдаланылмаған салық шығындарының себебі анықталып, болашақта қайталанбайды ма?

4) Компанияның болашақта салық салынатын табыс табуға көмектесетін, пайдаланылмаған салықтық шығындар мен салықтық несиелер өткізілетін салықтарды жоспарлау мүмкіндігі бар ма?

Компаниялар әр жылдың аяғында мойындалмаған кейінге қалдырылған активтерді талдау қажет. Болашақ салық салынатын табыс табу мүмкіндігі деңгейінде кейінге қалдырылған салықтық актив қайта қалпына келтіріледі.

Кейінге қалдырылған салықтық активтер мен міндеттемелер салық мөлшерлемесі бойынша бағалануы тиіс, олар салық мөлшерлемесі (салықтық заңнама) негізінде, есептілік мерзіміне әсер ететін актив өткізу немесе міндеттемені өтеу кезеңіне қолданылады. Салық мөлшерлемесінің өзгеруі жөнінде айтылса, кейінге қалдырылған салықтар жаңа салық мөлшерлемесі бойынша қайта саналуы тиіс.

Кейінге қалдырылған салық активтері мен міндеттемелері дисконтталмауы керек.

ХҚЕС 12 бойынша кейінге қалдырылған салық активінің теңгерімдік құны әр есептік кезең бойынша қарастырылуы тиіс. Кейінге қалдырылған салық активінің бір бөлігі немесе толық сомасынан түскен пайданы өткізуге жетерлік

салық салынатын табыстың түсуіне қарай азайтылу жүргізіледі. Мұндай азайтулар жетерлік салық салынатын табыстың түсуі мүмкін болғанға қарай қайта қалпына келуі тиіс.

Ағымдағы және кейінге қалдырылған салықты мойындау. Табыс, шығын жайлы есептілікте ағымдағы және кейінге қалдырылған салықтар шығын немесе табыс ретінде мойындалуы керек.

- басқа жиынтық табыс немесе капиталдың тікелей шотында мойындалатын операциялар мен жағдайлардан;

- кәсіпорындардың бірлестігінен түсетін салықтар сомаларын мойындау басқаша қарастырылады

Басқа жиынтық табыста келесі тармақтар мойындалады:

- ХҚЕС (IAS)16 сәйкес компания қайта бағалаудың моделін қолданған уақытта негізгі құрал-жабдықтың теңгерімдік құнының өзгеруі;

- ХҚЕС (IAS) 21 сәйкес шетелдік мекеменің қаржылық есептілігін қайта есептеу кезінде пайда болатын бағамдық айырмашылықтар.

Өзіндік капиталда есептік саясаттың өзгеруі (ретроспективті), қателерді түзеу кезінде шығатын бөлінбеген табыстың бастапқы сальдосын түзету көрінеді.

Кейінге қалдырылған активтер мен міндеттемелер теңгерімде нетто-негізде беріледі, яғни егер белгілі бір тармақтар бойынша кейінге қалдырылған активтер, басқа тармақтар бойынша кейінге қалдырылған міндеттемелер пайда болса, соманың қайсысы көбірек болғанына қарай кейінге қалдырылған актив немесе міндеттеме мойындалады.

ХҚЕС12 бойынша компания кейінге қалдырылған салық активтері мен кейінге қалдырылған салық міндеттемелері төмендегі жағдайларда өзара есепке алады:

- компания ағымдағы салық активтерін ағымдағы салық міндеттемелеріне қарсы есепке алу бекітілген заңды құқығына ие болғанда;

- кейінге қалдырылған салық активтері мен міндеттемелері бір салық органының бір салық салынатын заңды тұлғадан, кейінге қалдырылған салық міндеттемелері мен талаптарының(активтердің) айтарлықтай сомасын төлейтін немесе өтейтін алдағы кезеңде ағымдағы салық міндеттемелері мен талаптарды нетто-негізде өтеуге немесе бір уақытта активтерді өткізу мен міндеттемелерді өтеуге шешім қабылдаған әр түрлі салық салынатын заңды тұлғалардан алынатын табыс салықтары қатарына қосылғанда.

Компаниялардың көбі үшін жоғарыда көрсетілген стандарт шарттары негізінен есепке алынады, бұл субъектіге кейінге қалдырылған активтер мен міндеттемелерді өзара есепке алуға мүмкіндік береді.

Салық шығынының (табысының) негізгі компоненттері бөлек көрсетілуі тиіс. Салық шығынының (табысының) компоненттері:

- ағымдағы салық бойынша шығындар (табыстар);
- есептік кезеңде танылған алдыңғы кезеңдердегі ағымдағы салықтың кез келген түзетулері;

- уақыттық айырмашылықтардың пайда болуы мен қайта қалпына келуіне

- байланысты кейінге қалдырылған салық бойынша шығын (табыс) сомасы;
- салықтық мөлшерлеменің өзгеруі немесе жаңа салықтың пайда болуына байланысты кейінге қалдырылған салық бойынша шығын (табыс) сомасы;
 - ағымдағы салық бойынша шығынды азайту мақсатында пайдаланылатын, өткен кезеңнің танылмаған салықтық шығын, салықтық несие немесе уақыттық айырмашылығынан шығатын пайда сомасы;
 - мойындалғаннан кейінгі кезеңдерде кейінге қалдырылған активтің теңгерімдік құнын қайта қарастыруға байланысты кейінге қалдырылған салықтық активті есептен шығару кезінде немесе есептен шығаруды қайта қалпына келтіруде шығатын кейінге қалдырылған салық бойынша шығын;
 - ретроспективті қайта есептеу мүмкін болмағанда шығын немесе табысты анықтаған кезде есепке алынатын есептік саясаттағы өзгерістер мен қателіктерге қатысты салық бойынша шығын (табыс) сомасы.
- Төмендегі мәліметтер де көрсетілуі тиіс:
- капитал тармақтарына қатысты ағымдағы және кейінге қалдырылған салықтың жалпы сомасы;
 - басқа жиынтық табыстың әр компоненті бойынша табыс салығының көлемі;
 - салық шығыны (табысы) мен бухгалтерлік пайда арасындағы өзара байланыстың мәні;
 - өткен кезеңмен салыстырғандағы қолданыстағы салық мөлшерлемесінің өзгерісінің мәні;
 - бухгалтерлік теңгерімде ешқандай кейінге қалдырылған активтер танылмайтын, пайдаланылмаған салықтық шығындар мен несиелердің шегерілетін уақыттық айырмашылықтарының сомасы (егер болса, қолданылу мерзімінің өту күні);
 - кейінге қалдырылған салық міндеттемелері мойындалмаған еншілес компания, бөлімше, қауымдастырылған компанияларға берілетін инвестициялар мен ортақ іске қатысуға байланысты уақыттық айырмашылықтардың сомасы;
 - уақыттық айырмашылықтың әр түрі мен пайдаланылмаған салықтық шығындар мен несиелердің әр түрі бойынша:
 - әр берілген кезең бойынша бухгалтерлік теңгерімде көрсетілген кейінге қалдырылған салықтық активтер мен міндеттемелердің сомасы;
 - бухгалтерлік теңгерімдегі сомалардың өзгеруінен көрінбеген жағдайда, табыс немесе шығында танылған кейінге қалдырылған салықтық табыс немесе шығын сомасы;
 - жұмысының тоқтағаны бойынша: жұмысының тоқтағанынан шығатын табыс немесе шығынға, кезең бойынша сәйкес тоқтаған жұмысына қатысты, әр өткен жылдың сәйкес сомаларымен бірге қарапайым қызметтен түскен табысы немесе шығынға жататын салық шығыны;
 - қаржылық есепті бекітуге дейін ұсынылған немесе жарияланған, алайда қаржылық есептілікте міндеттеме ретінде танылмаған компания акционерлеріне төленген дивиденд ақыларының салықтық салдарының көлемі;

- компания сатып алушы болатын кәсіпорындар бірлестігі сатылғанға дейін кейінге қалдырылған салықтық актив мойындалған сомасының өзгеруіне әсер етсе, аталған активтің сомасы;

- кәсіпорындардың біріккен кезінде алынған кейінге қалдырылған салық бойынша пайда сатып алынғанда дейін танылмай, сатып алғаннан кейін танылса, кейінге қалдырылған салық бойынша пайданы тануға әсер еткен уақиғалар немесе өзгерістер.

Компания төмендегі жағдайларда кейінге қалдырылған салықтық актив сомасы мен оны мойындауға әсер ететін дәлелдердің сипаттамасын ашып көрсету қажет:

- сәйкес кейінге қалдырылған салықтық активтің өткізілуі салық салынатын уақыттық айырмашылықтарды қалпына келтіру кезінде пайда болатын болашақтағы салық салынатын табысқа тәуелді болғанда;

- компания сәйкес кейінге қалдырылған салықтық актив жататын салықтық юрисдикцияда ағымдағы немесе өткен кезеңде шығынға ұшырағанда.

Қазіргі күндегі бухгалтерлік есеп пен салықтық есептегі айырмашылық, яғни бухгалтерлік есеп құрастыру мақсатында шаруашылық өмірдің фактілерін жіктеп, бағалайтын ережелер және бюджетке төленуі тиіс салық салынатын негіздер мен сомалардың төлену ережелерінің сәйкес келмеуі кәсіпорынның қаржылық жағдайын көрсететін, ең алдымен табатын табыс (шығын) сомасын сипаттайтын көрсеткіштер мен аталған кәсіпорынның салықтық төлемдер бойынша міндеттемелері бір біріне сәйкес келмеуіне әсер етеді. Шаруашылық өмірдің фактілерімен таныс бухгалтер үшін бухгалтерлік, салықтық есептегі аталған айырмашылықтардың мәні, себебі, салдары түсінікті. Бухгалтерлер кәсіпорындардың есептілігін өздеріне емес, бухгалтерлік есепті қолданатын әр түрлі топ өкілдері, соның ішінде кейде бухгалтерлік есепті толық түсінбейтін акционерлер үшін даярлайды. Бұл жағдайда бухгалтерге түсінікті есептер қарапайым адамға түсініксіз күйде қалады. Мысалы, кәсіпорын бухгалтерлік есепте көрсетілген табыс көлемінен үш есе асатын салық төлеу қажет немесе есептік кезеңде айтарлықтай табыс таба отырып, бюджетке ешқандай салық сомасын төлеуге міндетті емес болып шығатыны түсініксіз жайт.

Бухгалтерлік ақпаратты дұрыс оқып, қолдану мүмкіндігі ең алдымен есеп элементтерін салғастыруға әсер ететін бухгалтерлік есептілікті бірдей қағидалар мен ережелер негізінде даярлауға көмектеседі. Егер бухгалтерлік есепте табысты есептелу әдісі арқылы, салықтық есепте кассалық әдіс арқылы анықтасақ, салық төлеу бойынша бюджетке төленетін міндеттеме де кассалық әдіс арқылы жүзеге асады. Бұл есептілікте көрсетілетін табыс, шығын, пайданың көлемі мен бюджетке төленетін қарыз сомасын уақыт бойынша сәйкес келмеуіне әсер етеді [117].

Бұл жағдай бухгалтерлік есепке шаруашылық қызметтің бухгалтерлік және салықтық бағалауларының арақатынастылығын көрсететін көрсеткіштерді енгізуді қажет етеді. Бұл үшін «кейінге қалдырылған салықтарды» көрсететін арнайы бухгалтерлік жазбалар дайындалады.

3.2 Салық есептілігін ұйымдастырудың әдістемелік аспектісін әзірлеу

Корпоративтік табыс салығы бойынша 100.00 декларациясын жасау кезінде біз бірнеше қиындықтарға тап болдық, оның ішінде, табыстар мен шығыстарды мойындау, шегеріске жатқызу. Салық есептілігін жасаудың бар ережелері бізге толық көмек көрсете алмады, себебі олардың ішінде негізінен ҚР Салық Кодексіне сілтемелер келтірілген.

Сондықтан осы қиындықтардың шешімі ретінде салық есептілігі нысандарын толтыру бойынша әдістемелік нұсқаулар әзірлеу қажет деген ұсыныс жасап отырмыз. Осындай әдістемелік нұсқауларды ҚР Қаржы министрлігінің жанындағы Қазақстан Республикасының Салық комитеті Қазақстан салық төлеушілерінің қауымдастығымен, ҚР бухгалтерлері мен аудиторларының қауымдастығымен бірлесе отырып әзірлеуі керек.

Әдістемелік нұсқауларда Қазақстан Республикасының Салық кодексіне сәйкес әзірленген салық есептілігі нысандарын толтыруға (Қазақстан Республикасының Үкіметінің 2011 жылғы «8» қарашадағы № 1310 Қаулысымен бекітілген салық есептілігін (декларацияны) жасау ережелері [118]) қатысты маңызды мәселелер қарастырылуы керек.

Осындай нұсқаулықтардың мысалы ретінде АҚШ Салық басқармасының 70 мың беттен астам мәтіні бар анықтамалықты, Өзбекстан Республикасының Қаржы министрлігімен және тәуелсіз сарапшылармен, «Өзбекстандағы мемлекеттік қаржылар реформасы» БҰҰДБ Жобасының [119] қолдауымен әзірленген салық есептілігі нысандарының Әдістемелік нұсқауларын келтіруге болады.

Нұсқаулар салық есептілігін толтыру кезінде практикалық және құқықтық көмек көрсету мақсатында салық органдарының қызметкерлеріне, онымен қоса салық төлеушілер тобына арналады. Олардың ішінде түсініктемелер мен практикалық мысалдар келтіріліп, салық есептілігі нысандарын толтырудың тәртібі егжей-тегжейлі баяндалған болу керек.

Қазақстан салық төлеушілері қауымдастығы (ҚСТҚ) «Қазақстан Республикасындағы салық қызметтерін бақылау және бағалау» өткізді [120]. Зерттеу нәтижелері бойынша, оның ішінде салық декларациясын толтыру мәселесі бойынша, келесі ұсыныстар жасалды:

- салық есептілігін толтыру бойынша көбірек түсіндірмелер жасау;
- заңнамадағы түзетулерді талдау және көпшілік талқылауға шығару;
- есептілік және салық өтініштерінің бланктерін/нысандарын жақсарту және жеңілдету;
- бланктерде тұжырымдалған ой нақтылығы қажет;
- түсіндірме сипаттағы хаттар бойынша ҚР заңнама баптарына сілтемелер емес, егжей-тегжейлі жауаптар қажет;
- заңнамадағы жаңа ережелерді түсіндіру бойынша салық төлеушілер үшін тегін семинарлар өткізу.

Қазақстан салық төлеушілері қауымдастығы салық есептілігі нысандарының және 2013 жылға оларды жасау ережелерінің жобаларын қарастырып, ҚР ҚМ Салық комитетіне ескертулер мен ұсыныстар жолдайды

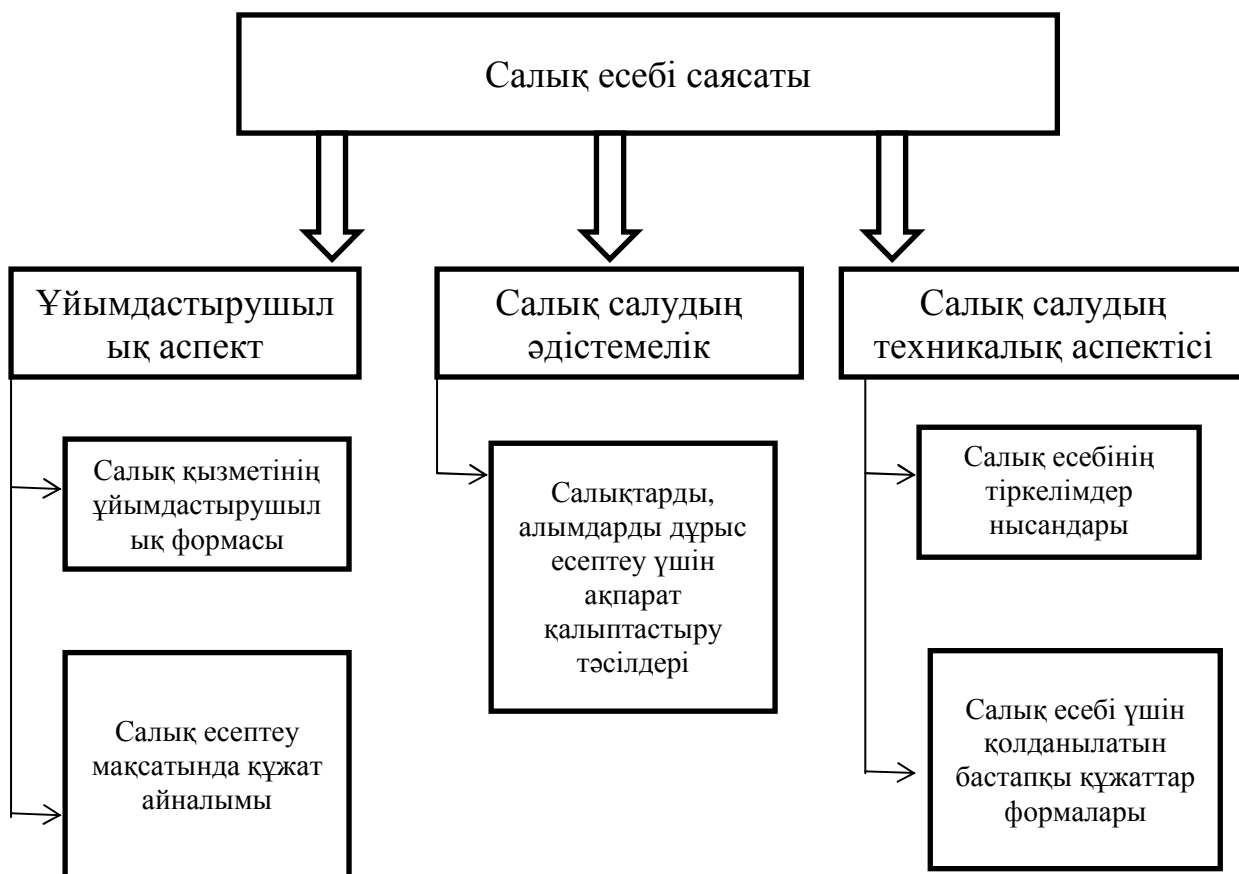
(қосымша В).

Бухгалтерлік есеп мағлұматтарын қолданып, салық есебінің жүйесін оңтайлы ұйымдастыру үшін уақыт айырмашылықтарының санын азайтуға және салық есебін аздаған уақыт және қаржы шығындарымен жүргізуге мүмкіндік беретін бірнеше шаралар қолдану қажет. Біздің ойымызша, сауатты салық есебі саясатын әзірлеу қажет.

Ұйымның есеп саясаты маңызды ішкі құжат болып табылады, ол ұйымның бухгалтерлік және салық есебін жүргізудің оңтайлы тәртібін, және салдары ретінде оның төлем қабілеттілігін және қаржылық тәуелсіздігінанықтайды.

Қазіргі кезде ұйымдардың алдында тұрған мақсаттардың бірі салық есебі саясатын қалыптастыру болып табылады.

Салық төлеуші (салық агенті) ҚР СК 56 бабының 4 тармағына сәйкес салық есебі саясатын өздігінен әзірлейді және бекітеді. Есеп саясатын қалыптастыру кезінде салық есебінің ұйымдастырушылық, техникалық және әдістемелік аспектілері белгіленген және негізделген болу керек (сурет 19).



Сурет 19 - Салық есебі саясатының аспектілер құрылымы

Ескерту - Автормен арнайы әдебиет негізінде құрастырылған [121]

Ұйымдастырушылық-техникалық тарауда салық есебін ұйымдастыру мәселелері анықталады, оның ішінде:

- салық есебі бойынша бухгалтерлік қызметтің немесе салық қызметінің жұмысын ұйымдастыру және оның бухгалтерлік қызметпен өзара әрекеттесу тәртібі, яғни салық есебін жүргізетін бөлімше, есеп жүргізуге жауапты тұлғалар, салық есебін жүргізетін жұмыскерлерге арналған лауазымдық нұсқаулықтар көрсетіледі;

- ұйым әзірлеген және бекіткен салық есебі тіркелімдерінің нысандары және салық есебі үшін қолданылатын бастапқы құжаттар нысандары;

- құжат айналымын ұйымдастыру, салық есептілігі құжаттарын және салық есебі тіркелімдерін сақтау тәртібі.

Есеп саясатының әдістемелік тарауында ең алдымен салық есебінің ұйым таңдаған нұсқасы, егер заңнамада осындай нұсқалардың болуы болжанған жағдайда көрсетіледі. Сонымен қатар, салық есебі саясатында нұсқалары жоқ, бірақ салық есебін ұйымдастыру үшін елеулі маңызы бар элементтер көрсеткен орынды. Соңғысы кездейсоқ факторларға тәуелсіз, есеп жүргізудің біркелкі тәсілдемелерін қамтамасыз ету қажеттілігімен негізделген (ақпаратты өңдеу технологиясының өзгеруі, ұйымның жаңа қызмет түрлерінің пайда болуы, жұмыскерлердің ауысуы және т.с.с).

Осылайша, әрі бухгалтерлік есеп саясатының, әрі салық есебі саясатының қалыптасу принципі біреу – есептің әдістемелік және ұйымдастырушылық-техникалық тәсілдерін анықтау (сәйкесінше бухгалтерлік және салық). Осы жағдайда салық есебі саясатын жасау кезінде салық есебін жүргізу тәсілдерінің әдістемелік қамтамасыз етуін қалыптастыру ең күрделі және қиын болып табылады, себебі ҚР СК 7 бабында оны ұйымдастыру және жүргізу әдістемесі жоқ.

Бухгалтерлік есеп саясатының әдістемелік аспектісі қаржы қалпын бағалауға және ұйымның қызметінің қаржылық нәтижелерін қалыптастыру тәртібіне әсер ететін шаруашылық операцияларын есептеу әдістемесі болып табылады.

Есеп саясатының әдістемелік аспектісіне ұйымның қызмет түрлеріне байланысты келесі тараулар кіргізілуі керек: негізгі құралдар, материалдық емес активтер, қорлар, шикізат және материалдар, дайын өнім, тауарлар, өнімді (жұмыстар, қызмет көрсетулер) өндіруге және өзіндік құнын калькуляциялауға кететін шығындар, айналым ұсталымдары және коммерциялық шығындар, аяқталмаған өндіріс, еңбекақы төлеуге кететін шығындар.

Әдістемелік аспектінің міндетті құраушысына сонымен қатар келесі тараулар жатады: амортизация сомаларын есептеу әдістері мен тәртібі, мүлікті сату кезінде шығындарды анықтау, негізгі құралдарды жөндеуге кететін шығындар, ғылыми зерттеулерге және (немесе) тәжірибелік-құралымдық зерттемелерге кететін шығындар, мүлікті міндетті және ерікті сақтандыру шығындары және т.б.

Бухгалтерлік есеп саясаты сияқты салық есебі саясатында бұл тарауда есеп саясатының элементтері көрсетіледі және негізделеді: бағалау әдістері, активтерді есептен шығару тәсілдері, табыстар мен шығыстарды мойындау, салық есебінің жеке нысандарын есептеу тәртібі және т.б.

Бухгалтерлік есеп тәсілдері жағынан варианттылығы бухгалтерлік есеп бойынша нормативтік актілермен қарастырылған есеп әдістемесінің элементтері салық салу көзқарасынан екі топқа бөлінеді: салық салу кезінде ескерілетін және ескерілмейтін. Осылайша, салық салу нысандары бухгалтерлік есеп нысандарымен сәйкес келуі де, сәйкес келмеуі де мүмкін.

Бірақ бухгалтерлік және салық есебінің сәйкес келетін тәсілдерін таңдағанда, ұйым активтерінің (негізгі құралдардың, материалдық емес активтердің, тауарлық-материалдық қорлардың) анықтамаларының мазмұнындағы бар ерекшеліктерге көңіл бөлген жөн. Сонымен қатар, бухгалтерлік және салық есебінде негізгі құралдардың және материалдық емес активтердің бастапқы құны бірдей анықталмайды, және де есеп жүйелерінің екеуінде де қолданылатын «тура шығыстар» және «жанама шығыстар» түсініктері де әлдеқайда бірдей емес.

Есеп саясатының әдістемелік аспектісін әзірлеуді бастар алдында, бірінші кезеңде алдымен бухгалтерлік есептің нысандарын, ұйымға тән және салық салынатын базаның қалыптасуына әсер ететін шаруашылық операцияларды талдау қажет.

Бухгалтерлік және салық есебі ережелері әртүрлі болғандықтан, салық салынатын базаның қалыптасуына әсер ететін әрбір шаруашылық операция бойынша табыстар және шығыстар жіктелімі ережелері, табыстар және шығыстарды мойындау сәті, қорларды, негізгі құралдарды, материалдық емес активтерді, аяқталмаған өндірісті бағалау тәсілдері, негізгі құралдар мен материалдық емес активтердің амортизациясын есептеу тәсілдері сияқты критерийлерге сәйкес бухгалтерлік және салық есебі талаптарын салыстыру жүргізу қажет.

Әрбір операция бойынша осы критерийлерге сәйкес бухгалтерлік және салық есебі талаптарының дәлдігі немесе дәл келмеуі анықталуы қажет, бұл ұйымға тән шаруашылық операциялардың бухгалтерлік есебін жүргізу тәртібі осы операциялардың ҚР СК 7 бабымен анықталған салық есебі талаптарынан қаншалықты ерекшеленетінін анықтауға, және де осы ерекшеліктердің көлемін бағалауға мүмкіндік береді.

Әрі қарай бухгалтерлік және салық есебі мақсаттары үшін осы есеп жүйелерінің арасындағы ерекшелікті азайтатын, қабылданатын мүлік пен шаруашылық операцияларды бағалау және топтастыру тәсілдерін және бухгалтерлік есеп мәліметтерін салық есебі мәліметтеріне түрлендіру тәсілдерін анықтау қажет.

Мүлік пен шаруашылық операцияларды бағалау және топтастыру тәсілдерінің көмегімен элементтерді негізгі екі топқа бөлуге болады:

1. Ерекше салық есебін қажет ететін элементтер. Элементтердің осы тобы туралы ақпарат қандай да бір критерийлер бойынша бухгалтерлік есеп тіркелімдерінен мәліметтерді трансформациялау жолымен алына алмайды, яғни салық есебі тіркелімдерін жүргізу қажет, мәліметтер бастапқы құжаттар негізінде қалыптасатын болады.

2. Не бухгалтерлік есеп, не салық есебі, яғни бірдей операцияны көрсету

талаптары рұқсат етілетін элементтер, бірақ салық салу және бухгалтерлік есеп мақсаттарында әртүрлі қосымша шарттар кезінде бір уақытта ерекшеленеді немесе сәйкес келеді. Бұл келесі жағдайлармен байланысты болады:

- осы операция аясында пайда болатын жағдайлар ерекшеліктерімен;
- ҚР СК 7 тарауы ұсынатын балама түсіндірумен;
- ҚР СК 7 тарауының нормаларындағы осы элементтің сипаттамаларын реттейтін бар қайшылықтармен.

Осылайша, әдістемелік амалды қолдана отырып, біздің талдап отырған «Safe Trans» ЖШС кәсіпорны үшін салық есебі саясатын жасайық (қосымша Г).

Салық есебі жүйесін ұйымдастыру кезінде салық базасының өлшеміне тура немесе жанама әсер ететін көрсеткіштердің, олардың салық есебі тіркелімдерінде жүйелендіру критерийлерінің жиынтығын, сонымен қатар тіркелімдерде есеп нысандары туралы есеп жүргізу, қалыптастыру және көрсету тәртібін анықтау ұйғарылады.

Қазақстан Республикасының Үкіметімен белгіленген салық тіркелімдерінің нысандарынан басқа салық тіркелімдерінің нысандарын және оларда салық есебі мәліметтерін көрсету тәртібін ҚР СК сәйкес салық төлеуші өздігінен әзірлейді, және салық есебі саясатында бекітіледі. Бірақ салық есебі тіркелімдері нысандарының мазмұнына қойылатын бірнеше жалпы талаптар бар, олар бірінші тарауда қарастырылды.

Басқа жағдайлардың барлығында салық төлеушілер салық есебі тіркелімдерін белгілеу кезінде толығымен ерікті.

Қазақстан Республикасында Үкіметтің 2013 жылдың 8 мамырындағы № 458 «Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2011 жылдың 9 қарашасындағы № 1311 «Салық тіркелімдері нысандарын және оларды жасау ережелерін бекіту туралы» қаулысына өзгерістер мен толықтырулар енгізу туралы» Қаулысы қабылданды.

Салық есебі тіркелімдері қағаз жүзіндегі, электрондық түрдегі немесе кез келген машиналық тасымалдағыштардағы арнайы нысандар түрінде жүргізіледі, олардағы мәліметтер үздіксіз хронологиялық тәртіпте көрсетіледі.

Салық есебі тіркелімдерін сақтау кезінде олардың рұқсат етілмеген түзетулерден қорғау қамтамасыз етілуі керек.

Салық есебі тіркеліміндегі қателікті түзету негізделген және түзету енгізген тұлғаның қолы қойылған, енгізілген түзету күні мен негіздемесі көрсетілген болу керек.

Есеп Салық Кодексімен белгіленген тәртіпке сәйкес салық базасының өлшемінің өзгеруіне әкелетін немесе әкеле алатын шаруашылық қызмет фактілерін хронологиялық тәртіпте үздіксіз көрсетуді қамтамасыз ететіндей ұйымдастырылады.

«Safe Trans» ЖШС салық есебі саясатына біз корпоративтік табыс салығына салық есебінің тіркелімдерін әзірледік. Бұл салық тіркелімдерін басқа компаниялар қолдана алады. ЖШС ҚҚС салық төлеушісі болып табылмайтындығына қарамастан, біз қосымша құн салығына тіркелімдер әзірледік (қосымша Д).

3.3 Салық есебімен салық есептілігінің ішкі аудит әдістемесі және оны дамыту жолдары

Экономиканың қазіргі қалпында экономикалық субъектілерді басқару жүйесін жетілдіру қажеттілігі артып келеді. Ұйымның ішкі бақылау жүйесін арттыруға бағытталған шаралар әзірленеді. Компанияның осы мәселелерін шешу үшін әдетте аудиторлық қызметтер көрсететін, бухгалтерлік есеп, аудит, салық салу, қаржылар және құқықтар саласында кеңес беретін аудиторлық ұйымдарға жүгінеді. Есептілікті сыртқы және, әсіресе, ішкі пайдаланушылар үшін салық декларациясын жасау және толтыру дұрыстығы туралы аудитордың пікірі, салық міндеттемелерінің өзгеруі ұйымның қаржылық тепе-теңдігін сақтау қабілеттілігіне әсерін бағалау маңызды болып табылады.

Ресей Ішкі аудиторлар институтының президенті А.Сонинның пікірінше, жоғарғы атқарушы басшылық көп жағдайда ішкі аудитті бақылау жүйесін құру бойынша басқарушы мәселелерді шешетін ресурс ретінде қарастыруға әуес [122].

Салық есебін жетілдірген сайын ұйымның салық есебінің және есептілігінің ішкі аудит жүйесі қалыптасады және дамиды. Ол салық есептеулеріндегі қателерді анықтауға, түзетуге, болдырмауға, компанияның шаруашылық операцияларының салық салдарын бағалауға және салық тәуекелдерін азайтуға бағытталған процедуралар жиынтығы болып табылады.

Шағымдар және қайта есептеу түріндегі жағымсыз салық салдарының қаупі салық қатерінің белгісі ретінде қарастырылады. Яғни, ең алдымен қаржылық шығындар мүмкіндігі. Сонымен қатар компания қарыз емес, керісінше мемлекетке артық төлеген қарама-қайшы жағдайды да есептен шығаруға болмайды. Яғни сол қаржылық шығындар айқын.

Салық аудитінің мәні кәсіпорынның салық және бухгалтерлік есептілігін есептеулердегі және салық төлеудегі, онымен қоса жасырын кем төлеулер мен артық төлемдердегі қателіктерді анықтау үшін талдау жүргізу болып табылады. Кем төлеулерді табу алдын ала, яғни салық тексерістері басталғанға дейін, өзін айыппұл есептеу қауіптілігін жоюға, салық органдарына нақтыланған декларацияларды ұсынуға, берешек пен өсімпұлдарды өтеуге мүмкіндік береді. Көп жағдайда бухгалтерлік қызметтің біліктілігіне емес, салық заңнамасын әртүрлі түсінуге байланысты салықтарды артық төлеуге әкелген қателерді анықтау бюджеттен «тірі» қаржыны қайтаруға, немесе ағымдағы және болашақ салық міндеттемелерін азайтуға мүмкіндік береді.

Компания үшін жағымсыз салдардың пайда болуының сыртқы себептеріне салық салу саласындағы заңнама өзгерістері, субъективизм және салықтарды есептеу кезінде пайда болатын даулы мәселелерге қатысты бақылау органдарының нақты көзқарасының болмауы, қарама-қайшы құқық пайдаланушылық тәжірибе жатады.

Ішкі себептер – бұл көп жағдайда салық қатерлерін бағалауға және азайтуға жауап беретін компания штатындағы мамандардың төмен біліктілігі, және де компанияның шаруашылық операцияларының салдарын бағалау және компанияның салық міндеттемелері мен салық есептеулерін бақылау кіретін

салық қатерлерінің ішкі аудитінің әзірленген біркелкі жүйесінің болмауы.

Салық заңнамасының нормаларын сақтау, салықтар, алымдар және мемлекет бюджетіне міндетті басқа төлемдерді нақты есептеуді, оларды уақытында және дұрыс төленуін қамтамасыз ету салық есебі және есептілігінің ішкі аудитінің негізгі мақсаттары болып табылады. Бұл өз кезегінде компания қызметі үшін күрделі қаржылық және моральдық ұсталымдарсыз, қаржылық тиянақты, тұрақты негіздің жасалуына мүмкіндік туғызады.

Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің нақты мақсаттары ретінде ерекшелеуге болады:

- салық қатерлерінің барлық категорияларын азайту (салықтарды қайта есептеу қатерін және артық төлеу қатерін қоса алғанда);
- тікелей орындаушылар және компания басшылары үшін түсінікті, тиімді және ашық салық міндеттемелер және есептеулер жүйесін құру;
- салықтарды есептеу кезінде қателіктерді болдырмау және жою;
- салық есептілігінің барлық нысандарының уақытылы дайындалуы, нақтылығы және толықтығы.

Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің қойған мақсаттарына тиімді түрде жету үшін құрылымдық бөлімшенің және компания қызметкерлерінің жұмысын реттейтін әдістемені, нақты ережелерді және процедураларды әзірлеу қажет, сонымен қатар осындай жұмыс үшін қажетті аспаптар мен стандарттарды анықтау қажет.

Аудит әдістемесі ақпараттық базаны өңдеудің аналитикалық процедураларын орындаудың кешенді, өзара байланысты және логикалық негізделген реті болып табылады.

1. Салық есептеулерін бақылау әдістемесі:

1) Жүргізілген есептеулерді қайта есептеу тәсілімен арифметикалық талдау, алынған көрсеткіштерді басқа мүмкін тәсілдермен есептеу.

2) Төленген салықтар мен алымдар бойынша есептеулерді салық органдарымен тексеру. Артық төленген сомаларды (салықтар, алымдар, өсімпұлдар, айыппұлдар) есепке алу салықтардың сәйкес түрлері бойынша жүргізіледі.

3) Салықтарды есептеудің қолданылған тәртібінің қолданыстағы заңнама нормаларына және ішкі құжаттарға (салық есебі саясатына) сәйкестігін тексеру. Салық есебі жүйесін бухгалтерлік есеп нормалары мен ережелерін қолдану ретінің принципі негізінде салық төлеуші өздігінен ұйымдастырады. Салық кезеңі әрдайым күнтізбелік жылмен сәйкес келмейді, сондықтан егер қажетті ақпарат бухгалтерлік есеп тіркелімдерінде болса, онда салық төлеушілер осы тіркелімдерді қолданады. Бухгалтерлік есеп тіркелімдері жетіспейтін мәліметтермен толықтырыла алады, осылайша салық есебі тіркелімдері қалыптасады. Сонымен қатар салық есебінің жеке өзіндік тіркелімдері жасала алады.

4) Салық жеңілдіктерін, арнайы салық мөлшерлемелерінің, салық шегерістерін пайдалану заңдылығын бақылау. Осындай бақылаудың бір бөлігіне Қазақстан Республикасының салық кодексінің шарттарына сәйкес

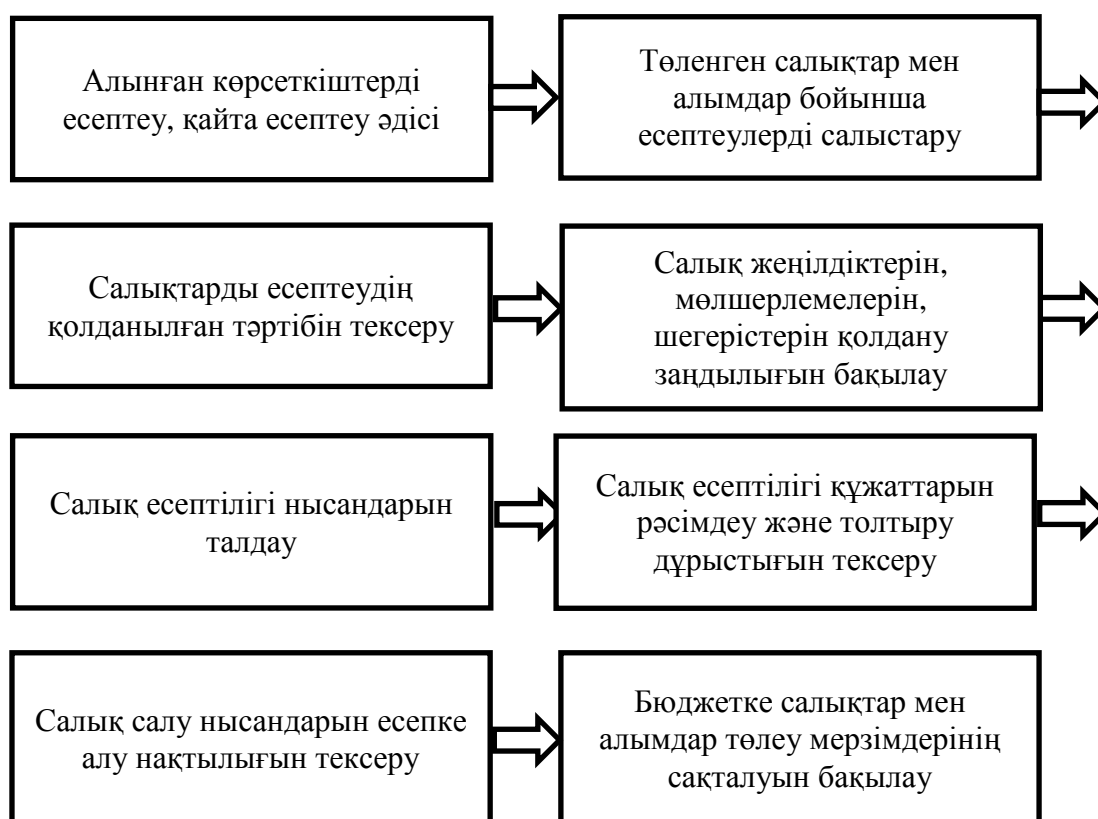
салық жеңілдіктерін және салық шегерістерін қолдану заңдылығын растайтын құжаттардың болуын тексеру жатады.

5) Алдыңғы кезеңдер үшін салық есептілігі нысандарын талдау. Алдыңғы кезеңде анықталған қателіктердің ағымдағы кезеңде жойылуын тексеру.

6) Салық есептілігі құжаттарын рәсімдеу және толтыру дұрыстығын тексеру. Сонымен қатар қажетті деректемелердің толық толтырылуын, олардың нақты толтырылуын тексеру.

7) Салық салу нысандарының есебінің дұрыстығын тексеру.

8) Бюджетке салықтар мен алымдар төлеу мерзімдерінің сақталуын бақылау (сурет 20).



Сурет 20 - Салық есептерін бақылау әдістемесі

Ескерту - Автормен арнайы әдебиет негізінде құрастырылған [123]

Барлық салықтар үшін салық есебі мен есептілігінің ішкі аудиті әдістемесімен қатар, компания есептейтін және төлейтін әрбір салық, алым және міндетті төлем түрі үшін ішкі аудит әдістемесін әзірлеген жөн. Барлық салық төлемдердің қомақты бөлігі КТС және ҚҚС қатысты болғандықтан, оларды қарастырамыз.

2. ҚҚС бойынша есептеулердің ішкі аудитінің әдістемесі (сурет 21):

- салық базасы мен салық шегерістерінің сомаларын қалыптастыру дұрыстығы және толықтығы;

- салық базасы (әртүрлі операция түрлері бойынша салық базасын анықтау сәті) мен салық шегерістері сомаларын (ҚҚС шегеріске қабылдау сәті) уақытылы қалыптастыру;
- салық салудан босатуды пайдалану дұрыстығы және негіздемесі;
- салық мөлшерлемелерін қолдану дұрыстығы;
- есептен шығарылуы тиіс ҚҚС сомаларын көрсету дұрыстығы;
- дұрыс рәсімделген шот-фактуралармен және (немесе) басқа құжаттармен салық шегерістерін растау;
- ҚҚС сомаларын дұрыс есепке алу үшін қажетті көрсеткіштерді есептеу;
- алдыңғы салық кезеңдерінің салық есептілігіне және салық тіркелімдеріне түзетулер енгізудің негізделуі.



Сурет 21 - ҚҚС бойынша есептеулердің ішкі аудитінің әдістемесі

Ескерту - Автормен арнайы әдебиет негізінде құрастырылған [123, 35 б.]

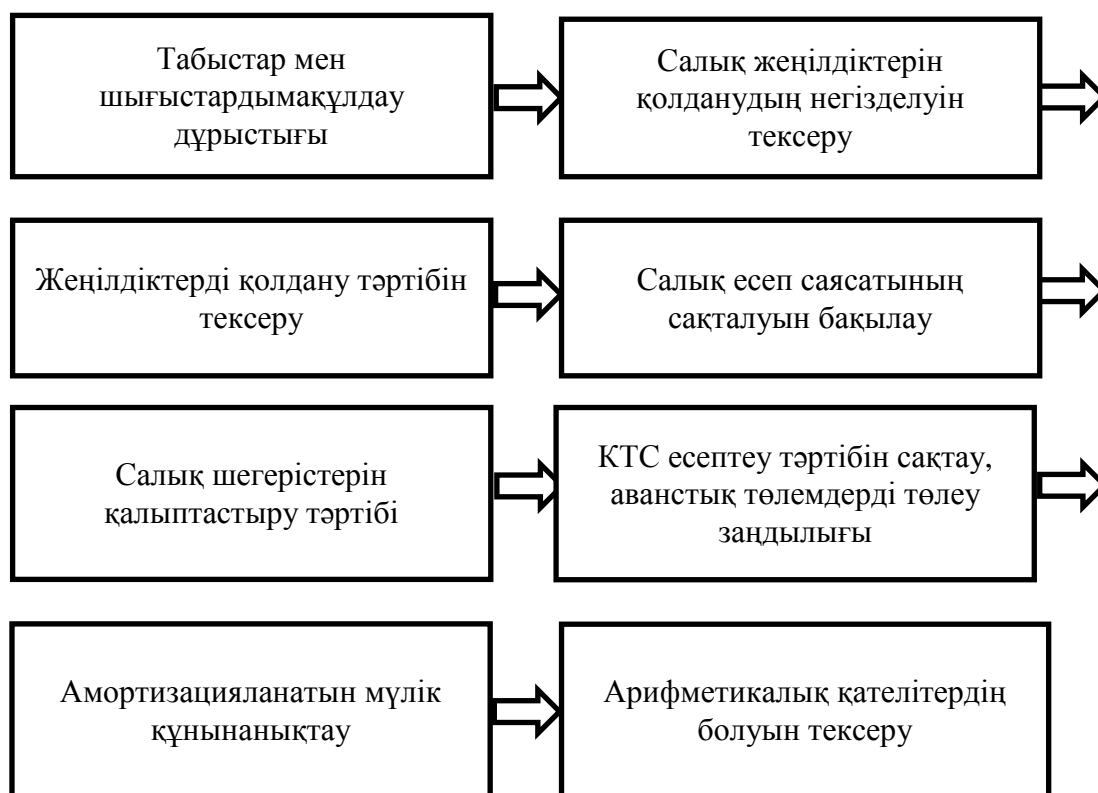
3. КТС бойынша есептеулердің ішкі аудитінің әдістемесі (сурет 22):

- табыстар мен шығыстарды (есептеу әдісі) анықтау (тану) дұрыстығы;
- салық жеңілдіктерін қолданудың негізделуін тексеру;
- жеңілдіктерді қолдану тәртібін тексеру;
- салық есеп саясатының сақталуын бақылау;
- салық шегерістерін қалыптастыру тәртібі;
- КТС есептеу тәртібін сақтау, есепті кезең нәтижелері бойынша аванстық төлемдерді төлеу заңдылығы (егер 325000-есе АЕК асса), алдағы тоқсанға ай

сайынғы төлемдер сомасын анықтау дұрыстығы;

- амортизацияланатын мүлік құнын, амортизация сомаларын есептеу әдістері мен тәртібін анықтау;

- арифметикалық қателіктердің болуын тексеру.



Сурет 22 - КТС бойынша есептеулердің ішкі аудитінің әдістемесі

Ескерту - Автормен арнайы әдебиет негізінде құрастырылған [123, 52 б.]

4. Салық міндеттемелерін бақылау әдістемесі.

Компанияның шаруашылық операцияларының салық салдарын бағалау. Салық пайдасын алу негіздемесін бақылау, пайда ретінде салық базасын азайту, салық шегерістерін, салық жеңілдігін алу, төмен салық мөлшерлемесін қолдану, және де бюджеттен салықты қайтару (есепке алу) немесе өтеу құқығын алу нәтижесінде салық міндеттерінің мөлшерін азайту қарастырылады.

5. Салық міндеттемелерін болжау

Қаржы ағымдарын болжау кезінде қолданылатын ай сайынғы салық шығыстарының кестесін құру жөн.

Алғашқы құжаттардың болуын және рәсімдеу дұрыстығын тексеру.

Салық міндеттемелерінің уақытылы және дұрыс орындалуын бақылау.

Дебиторлық берешек деңгейін бақылау және басқару.

Салық есебі және есептілігінің ішкі аудит процедуралары елеулі түрде компанияның өлшемінің масштабына және ұйымдастышулық құралымына,

оның қызмет саласына, төленетін салықтар мен басқа факторлар тізіміне тәуелді.

Салық есебінің жалпы ішкі аудит аясында салық міндеттемелерін және салық есептеулерін бақылау үшін жауапкершілік сәйкес бөлімшелерге (бөлімдерге) жүктелуі мүмкін, сонымен қатар осындай ерекшелеусіз жүргізілуі мүмкін, ал мақсаттар компанияның бірнеше бөлімдері арасында үлестіріле алады. Кез келген жағдайда ішкі аудит қатысушыларына жатады:

- ұйым басшысы;
- салық және бухгалтерлік есеп үшін жауапты функционалды бөлімше басшысы;
- сәйкес бөлімше қызметкерлері.

Бөлімшеге қойылатын талаптар, сонымен қатар оның ұйымдастырушылық құрылымы, кәсіпорын құрылымындағы оның мәртебесі компания ерекшеліктеріне тәуелді, бірақ кез келген кәсіпорында шешілуі тиіс стратегиялық мәселелер (мақсаттар) бар.

Жеке ұйымдастырушылық (құрылымдық) бірліктерді құру – салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитімен байланысты мақсаттардың барлық кешенін онда шоғырландыру.

Салық міндеттемелері мен салық есептеулерін бақылау жүргізетін бөлімше құрылымы әрдайым түзетілуі және өзгеруі мүмкін. Сонымен қатар басқа құрылымдық бөлімшелермен (компанияның басқа бөлімдерімен) өзара әрекеттесу механизмдері мен процедураларын әзірлеу қажет.

Салық есебі ішкі аудитінің бөлімшесі алдында тұрған мақсаттарды уақыт өте өзгеріп отыратын компанияның ғаламдық стратегиясына сәйкес әрдайым нақтылап отыру қажет.

6. Салық есебі және есептілігінің ішкі аудит аспаптары

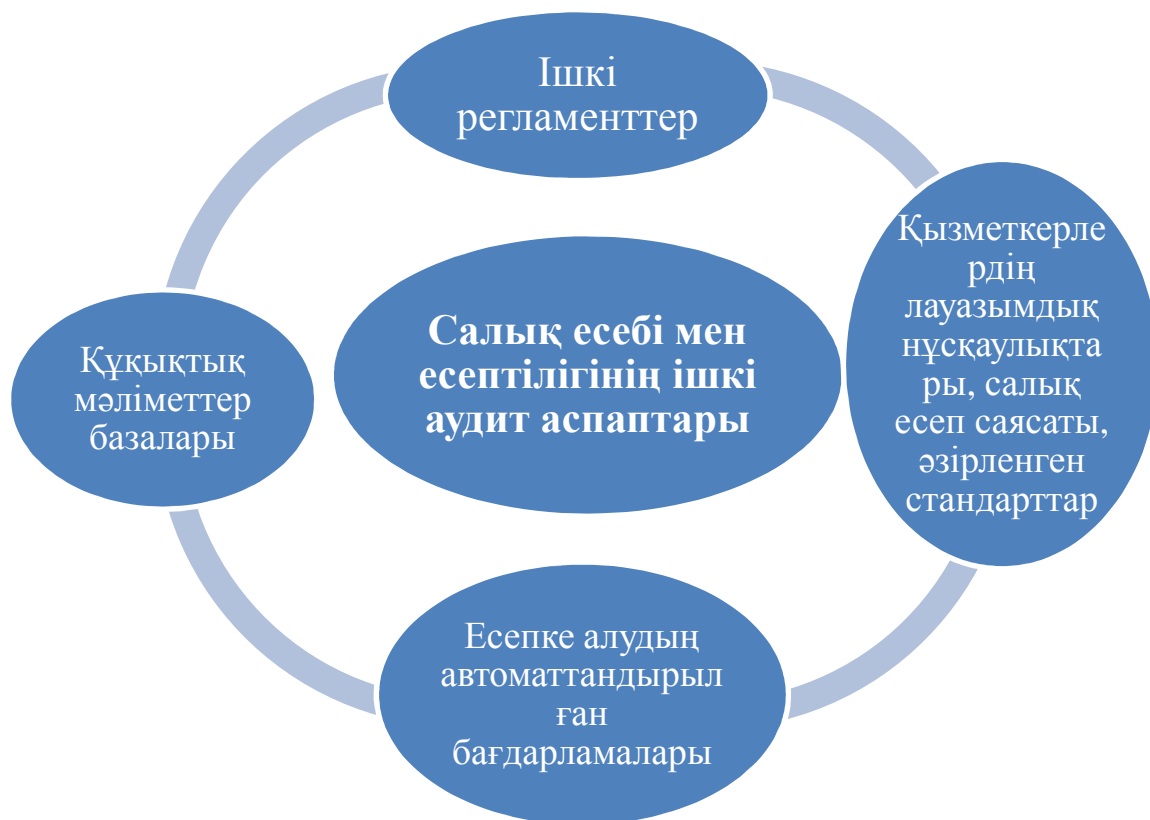
Түрлі меншік нысанды кәсіпорындардың салық есебі мен есептілігінің тиімді қызмет ететін ішкі аудит жүйесінің қажетті атрибуттарына әзірленген және бекітілген стандарттар, сонымен қатар шаруашылық ішкілік реттеу элементтері болып табылатын лауазымдық нұсқаулықтар және салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит қызметі туралы ережелер жатады. Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит қызметінің жұмысын реттейтін фирма ішкілік нормативтік құжаттардың болмауы қызмет жұмыскерлерінің және экономикалық субъектінің лауазымдық тұлғаларының құқықтарының және де жауапкершіліктерінің болмауын көздейді, бұл өз кезегінде қойылған мақсаттарға жету қабілеттілігін сипаттайтын ішкі аудит сапасына жағымсыз әсер етеді.

Суретте салық есебі және есептілігінің ішкі аудит аспаптары көрсетілген (сурет 23):

- ішкі аудит процедураларын нысандандырушы ішкі регламенттер;
- қызметкерлердің лауазымдық нұсқаулықтары және оларды басқа бөлімдермен (құрылымдық бөлімшелермен) және компания басшылығымен өзара әрекеттесу процедуралары, сонымен қатар салық есеп саясаты, әзірленген стандарттар мен ішкі аудит қызметі туралы ереже;

- есепке алудың автоматтандырылған бағдарламалары және басқа бағдарламалық жасақтама.

- салық заңнамасының өзгерістерін бақылауға және бағалауға (нормативтік-құқықтық базаның мониторингісін жүргізу) мүмкіндік беретін құқықтық мәліметтер базалары және арнайы (кәсіби) әдебиеттер, мерзімдік басылымдар, салық органдарының және құқық қолдану тәжірибесінің позициясын талдауға негізделген әдістемелік түсініктемелер.



Сурет 23 - Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит аспаптары

Ескерту - Автормен арнайы әдебиет негізінде құрастырылған [124]

Ішкі аудит процедуралары жүйелілік принциптері негізінде құрылуы керек, яғни барлық ағымдағы салық міндеттемелері мен есептеулерін қамтып, компанияның ішкі тәртібімен белгіленген, сәйкес салық бойынша есепті кезеңде бір реттен кем емес жүйелілікпен жүргізілуі керек. Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит процедураларын жүргізу нәтижелері компания басшылығына танысуға ұсынылған жазбаша есеп түрінде көрсетіле алады.

Компанияның салық есебі және есептілігінің ішкі аудиттің өндірісті басқару және қаржылық менеджментпен қатар маңызды функциялардың бірі болып табылады деген қорытынды жасауға болады.

Дұрыс ұйымдастырылған ішкі аудит қателіктерінің санын елеулі түрде азайтуға, айыппұл санкцияларының мөлшерлерін минимумға келтіруге мүмкіндік береді, бұл өз кезегінде компанияның қаржылық көрсеткіштерін

жақсартуға әкеледі.

Көрсетілген процедуралар бақылау, ақпараттық және ұйымдастырушылық функцияларды атқара алады және басқару жүйесінің баламалылығын бағалау үшін қолданылып, нақты басқару шешімдерінің негізі бола алады.

Ұйымдардың қызмет ету ерекшеліктерінің бірқатары, мысалы экономикалық субъектінің құрылымдығының жоғары дәрежесі, ішкі аудит қызметінің жұмыскерлеріне нақты құқықтар мен міндеттер тізімін бекіту қажеттілігін негіздейді. Сондықтан жеке жұмыскерлердің, және ішкі аудит қызметінің құқықтары мен міндеттері келесі шаруашылық ішілік реттеу құжаттарында көрсетілуі керек:

- Ішкі аудит бөлімі туралы ереже;
- Ішкі аудит стандарттары;
- Ішкі аудиторлардың лауазымдық нұсқаулықтары.

Шаруашылық ішілік реттеудің көрсетілген элементтеріне жататын негізгі белгілерге жатады:

- шаруашылық ішілік реттеу элементтері ең жиі кездесетін қатынастарда қолданылатын нормалардан тұру керек. Ішкі аудит жүйесіне қатысты бұл сипаттама ең алдымен ішкі ауди субъектілерінің негізгі құқықтары мен міндеттерін, оның әдістемелік тәсілдері мен сату тәсілдерін бекітуді білдіреді, ал нақты жағдайларды түсіндіру ішкі аудитордың кәсіби тәжірибесіне негізделуі керек.

- шаруашылық ішілік реттеу элементтері ішкі аудит бөлімі қызметінің түрлі тараптарына қатысты нормалар жүйесі болуы керек. Осындай сипаттамаларға ішкі аудит жүйесінің қызмет етуінің ұйымдастырушылық және әдістемелік аспектілерін реттейтін ішкі аудит стандарттары толығымен ие болу керек;

- шаруашылық ішілік реттеу нормалары оған қатысты жұмыскерлермен орындалуға міндетті болу керек. Ішкі аудиттің шаруашылық ішілік реттеу жүйесінде нақты жұмыскерлерге әзірленген лауазымдық нұсқаулықтардың субъектбағышталуы ең көп. Ішкі аудит стандарттары нақты субъектілерге – олардың орындаушыларына бағытталған.

- шаруашылық ішілік реттеу нормалары жазбаша бекітіледі. Ішкі аудит бөлімінің қызмет ету тәртібі сәйкес бұйрықпен бекітілуі керек [125].

Осылайша, ішкі аудит бөлімінің тиімді қызмет етуі, оның алдына қойылған мақсаттарына жету адекватты фирма ішілік реттеу жүйесі және құжатты қамсыздану болмайынша мүмкін емес.

Ішкі аудит аясында бақылау процедураларын жүзеге асыру бойынша қызметті анықтайтын «Ішкі аудит бөлімі туралы ереже» фирма ішілік реттеу элементі ретінде ішкі аудит бөлімі ішіндегі және экономикалық субъектінің қаржылық-шаруашылық қызметінің басқа қатысушыларына қатысты негізгі қатынастарды сипаттайтын негізгі құжат болып табылады.

Ішкі аудит стандарттарын әзірлемей, ішкі аудиторлық тексерістердің тиісті сапасын қамтамасыз ету мүмкін емес.

Мемлекеттік аппараты дамыған елдерде аудит мәселелеріне, сонымен

қатар ішкі аудит мәселелеріне, көп көңіл бөлінеді. Мысалы, ондаған елдер, оның ішінде АҚШ, Англия және Жапония кіретін Жоғарғы бақылау институттарының халықаралық ұйымы (The International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) туралы айтқан жеткілікті. Ішкі аудиторлар институты да халықаралық (The Institution of Internal Auditors, ИА) болып табылады. Бұл бағытта үкіметтік ұйымдардың арнайы бөлімшелері де жұмыс істейді. Мысалы, АҚШ-та – General Accounting Office. Әрбір аталған және басқа ұқсас шетел ұйымдарында аудиттің сәйкес стандарттарын әзірлеуге жауапты бөлімше бар.

Ішкі аудит стандарттарын бірнеше халықаралық және басқа қайнарларға негізделіп сипаттаймыз. Әдетте бұл стандарттар 3, ал кейде 4 топқа топтастырылған. Осы стандарттарды үш топқа топтастырылып қарастырайық.

1. Жалпы стандарттар (General Standards).

Бұл топ келесі ережелерді қамтиды:

- Ақылға қонымдыкепілдік (Reasonable Assurance). Бұған тексеру мақсаттарына ақылға қонымды жету (яғни артықшылықсыз) жатады. Басқаша айтқанда, тексеру құны алынған әсерден аспауы керек. Бұл ережені орындау кезінде тексерілетін ұйымның операцияларына тән қатерлер, қатер деңгейін анықтауға арналған критерийлер, әртүрлі жағдайлар үшін қатерлердің жарамды мөлшерлеріне назар аударылады.

- Тексерілетін ұйымның қатысы (Supportive Attitude). Ішкі аудит әкімшілікпен ынтагерленеді. Ұйым әкімшілігі мен жұмыскерлері ішкі тексеріске оң қатынас көрсету керек, сонымен қатар қажетті ақпаратпен қамтамасыз ету арқылы оның тиімділігін жоғарылатуы керек.

- Қызметкерлер құзыреті (Competent Personal). Бұл стандарт талаптары бойынша ішкі аудит қызметінің басшылығының және оның жұмыскерлерінің өз міндеттерін тиімді орындау үшін жеткілікті жоғарғы жеке қасиеттері, қажетті кәсіби дайындығы болып, ішкі бақылау жүйесін білу қажет. Аудитордың алалықсыздығы маңызды болып табылады. Өз кезегінде компания басшылығы ішкі аудиттің ұйым үшін өте маңызды екендігін түсінуі керек. Белгіленген міндеттерді орындауға мүмкіндік беретін құзырет деңгейін қолдау үшін аудит қызметінің жұмыскерлерінің білімдері мен тәжірибесін тексеру, оның біліктілігін жүйелі тексеру қарастырылады. Сонымен қатар ішкі аудит тиімділігін қолдау мақсатында нәтижелерді талқылап отыру қажет.

- Тексеру нысандары және мақсаттары (Control Objectives). Ішкі бақылау нысандары ұйымның әрбір қызметі үшін анықталуы керек. Олар логикалық, практикалық негізделген және ақылға қонымды шектерде толық болу керек. Бұл стандарт тексеріс нысандарының осы компания операцияларына байланысты талап етеді. Барлық операциялар блоктарға (циклдерге) топтастырылған болу керек. Блоктар ұйымның барлық қызмет түрлерін қамтып, компания құрылымымен және оның бөлімшелерінің функцияларымен үйлесімді болу керек. Блоктар түрлі тәсілдермен жіктеледі. Мысалы, келесі блоктарды бөліп қарастыруға болады:

Компания басшылығы. Бұл блок компания саясатын әзірлеуді, сонымен

қатар оның қызметін жоспарлауды, оның қызметін ұйымдастыруды, ақпаратты жинау және өңдеуді қамтиды, оларға сонымен қатар ішкі аудит функциялары да жатады.

Қаржылық блок қаражат ағымдарына (табыстар мен шығыстар), сәйкес активтер мен қаржылық ақпаратқа қатысты бақылаудың дәстүрлі салаларын қамтиды.

Операциялық (бағдарламалық) блоктар – бұл компанияның негізгі тағайындалымының орындалуын қамтамасыз ететін қызмет түрлері.

Әкімшілік (Ішкі қызметті басқару). Бұл блокқа компанияның екінші дәрежелі қызмет түрлері кіреді. Олар ұйымның негізгі функцияларын қолдауды қамтамасыз етеді: кітапханалық қызмет көрсету, пошталық қызметтер, жарияланымдар және т.б.

Қарастырылған стандартты орындау үшін әрбір блок аясында көп жағдайда ұйым жоспарларымен анықталатын бақылау мақсаттарын анықтау қажет. Бұл мақсаттарға кіреді:

ұйымның негізгі борышына сәйкес келетін нақты, экономикалық және тиімді операциялардың өткізілуіне болысу;

қорлардың қауіпсіздігін қамтамасыз ету (ұрлануды, шығындалуды, алаяқтықты және басқа бұзушылықтарды болдырмау);

заңдарды, басшылықтың нұсқаулықтары мен директиваларын сақтау;

ұйымның қызметінің жағдайы туралы сенімді ақпарат алу және осы мәліметтерді жүйелі есептілікте көрсету.

- тексеру әдістері (Control Techniques). Ішкі бақылау әдістері қойылған мақсаттарға жету үшін тиімді және өнімді болу керек.

Бақылау әдістеріне қойылған мақсаттарға жетуге мүмкіндік беретін түрлі процедуралар жатады. Стандарт талабы бойынша бұл әдістер тексерудің жоғары сенімділігін қамтамасыз етуі керек. Оларға аудитті ұйымдастыру жоспарлары (міндеттерді шектеуді қоса алғанда) және бақылау қауіпсіздігінің шаралары кіреді.

2. Арнайы стандарттар (Specific Standards)

Оларға жатады:

- Құжаттама (Documentation). Ішкі бақылаудың бар жүйелері және барлық мәмілелер, операциялар мен басқа маңызды оқиғалар құжаттарда нақты көрсетілуі керек. Құжаттама басқару кезінде қолжетімді және түсінуге жеңіл болу керек. Стандарт: а) компанияның ішкі бақылау мақсаттары, оның әдістері мен қолданылатын есеп жүйелері, б) сделкалардың барлық маңызды аспектілерін және компанияның басқа маңызды оқиғаларын жазбаша тіркеуді қажет етеді. Ішкі бақылау жүйелерінің құжаттамасына компания блоктарының және сәйкес нысандарының сипаттамалары, басшылық директивалары, әкімшілік саясат және бухгалтерлік есептің фирма ішілік стандарттары кіру керек. Мәмілелер және маңызды оқиғалар бойынша құжаттама нақты және толық, мәмілелер мен оқиғаларды қадағалауға қабілетті болу керек, және ақпарат қайнарларын көрсетуі керек. Осы стандартты орындау ішкі бақылау әдістерін, операцияларды, оқиғаларды құжаттау толық және операцияларды

бақылау кезінде компания басшылығына және аудиторларға пайдалы болуын талап етеді.

- Мәмілелер мен оқиғаларды тіркеу (Recording of Transactions and Events). Мәмілелер мен басқа маңызды оқиғалар тиісті түрде тіркеліп, сәйкесінше жіктелген болу керек. Бұл стандарт а) барлық үдеріске, операцияны немесе оқиғаның өміршеңдік кезеңіне қолданылады және мәмілені бастау және оны шешуді қамтиды; б) жүргізіліп жатқан операцияның барлық аспектілеріне; в) жалпылағыш тіркелімдерде оның жіктеліміне қолданылады.

- Мәмілелер мен операцияларды орындау (Execution of Transactions and events). Мәмілелер мен басқа маңызды операциялар қуатталған (шешілген) болу керек және өз құзыреті аясында әрекет ететін қызметкерлермен ғана орындалуы керек. Бұл стандарт атап өтілген мақсаттар мен шарттарда қорларды айырбастау, тасымалдау және қолдану туралы компания басшылығының шешімдерімен байланысты. Бұл нақты мәмілелердің ғана орындалуының кепілін білдіреді. Мәмілелерді қуаттау менеджерлерге және басқа қызметкерлерге нақты тапсырылуы керек және орындалудың арнайы шарттары мен мерзімдерін қарастыруы керек.

- Міндеттерді бөлу (Separation of Duties). Қуаттау, мәмілелерді өткізу, мәмілелерді тіркеу кезіндегі басты міндеттер мен жауапкершілік және оларды ағымды бақылау қызметкерлер арасында бөлінуі керек. Қателіктер немесе шығындар қатерін азайту үшін, немесе оларды анықтамау қатерін азайту үшін, сделкалардың барлық негізгі аспектілерін бір тұлға қадағалауды болдырмау керек. Сонымен қатар, бақылау тиімділігіне кепілдік беру үшін негізгі функциялар мен жауапкершілікті қызметкерлер тобына тіркеу керек. Негізгі функцияларға мәмілелерді қуаттау, мақұлдау және оларды тіркеу жатады.

- Қадағалау (Supervision). Ішкі бақылау мақсаттарына қол жеткізу үшін білікті және үздіксіз қадағалау қамтамасыз етілуі керек. Бұл стандарт талап етеді:

қызметкерлер функциялары мен міндеттері арасында нақты байланысты, әрбір қызметкердің есептілігін;

әрбір қызметкердің жұмысын қажетті шамада жүйелі түрде тексеру;

жұмыс тиісті түрде жүріп жатқанына кепілдік беру үшін жұмыстың критикалық сәттерінде санкциялау.

- Қорларға қол жеткізу және оларға жауап беру (Access to and Accountability for Resources). Қорларға қатынауды және оларды есепке алуды тек уәкілетті қызметкерлер шектеген жөн. Қорларды пайдалануға жауапкершілік анықталуы керек. Қорлардың бар болуын жүйелі түрде тексеріп отыру керек (нақты қорлардың оларды тіркеумен салыстыру). Тексерулер жиілігі активтердің «осалдығына» байланысты. Қорларға қатынауды шектеу концепциясының негізі – бұл оларды рұқсатсыз пайдалану қатерін азайтуға болысу. Қорларға қатынауды шектеу қорлардың осалдығын және шығындар қатерін түсінуге байланысты, осы факторлардың екеуі де үнемі бағаланып отыру керек.

3. Аудиторлық есептер стандарттары (Audit Resolution Standard).

Бұл стандарт тексеру аяқталғаннан кейінгі кезеңге жатады. Ол басшылықтан талап етеді:

- аудиторлық тексеру нәтижелерін уақытылы бағалауды,
- аудиторлар ұсыныстарына қарай кемшіліктерді түзетуге мен жақсартуға бағытталған тиісті шараларды анықтауды және қолдануды.

Аудиторлық қорытындылар мен ұсынымдарға байланысты салдарлар үшін аудиторлар жауапты. Аудиторлық есеп бойынша қабылданған әрбір шешім бойынша мәлімдеме жүйелі түрде басшылыққа ұсынылып отыруы керек.

Жоғарыда айтылғандай, ішкі аудит стандарттары аудиттің жалпы талаптарын және едәуір тиянақсыз аудитті өткізу шарттарын сипаттайды. Мысалы, тиімділікті, ақылға қонымды кепілдікті, нақтылықты және т.б. қалайша анықтауға болады. Стандарттарды аудит өткізу, тексеру нысандарын, мақсаттарын және өткізу әдістерін таңдау кезіндегі жалпы нұсқаулар ретінде қабылдау керек. Стандарттарды бастапқы база ретінде қарастыра отырып, мемлекеттік немесе коммерциялық аудиторлық ұйымдар өзінің азды-көпті егжей-тегжейлі ережелерін және аудит өткізу әдістерін әзірлейді.

Практикалық жағынан жоғарыда қарастырылған стандарттар тізімінде «Аудит әдістемесі» ең маңызды болып табылады деуге болады.

Нақты әдісті таңдау, білуімізше, нысанның ерекшеліктерімен және аудит мақсаттарымен анықталады. «Нысан» деп танылады: 1) нақты ұйымдастырушылық бірлік; 2) ұйым ұсынатын өнім немесе қызмет көрсету; 3) мәліметтерді өңдеудің автоматтандырылған жүйесі; 4) бухгалтерлік есеп шоттары.

Салық есебі және есептілігінің ішкі аудит стандарттарының мақсатына кәсіпорын жетекшілеріне салық салу, салық есебі және салық есептілігіне қатысты ішкі аудиттің ролі мен жауапкершілігін түсіндіру, басшылық үшін негіз салу және салық есептілігінің ішкі аудиті бойынша жұмыстарды нормалау, оны өткізу практикасын жетілдіру жатады. Салық есептілігінің ішкі аудитінің стандарттарын енгізу келесілерге қол жеткізуге мүмкіндік береді:

- салық есептілігінің ішкі аудитінің қолданыстағы стандарттарының талаптарын сақтау;
- салық есептілігінің ішкі аудитін өткізу кезінде ұтымдылықты қамтамасыз ету;
- салық есептілігінің ішкі аудитін стандарттау тәжірибесіне ғылыми жетістіктер енгізу;
- аудиторлық қатерді азайтып, аудиторлық жұмыс сапасын арттыратын жоғары тиімділікті салық есептілігінің ішкі аудитін қамтамасыз ету.

Аудиторлық стандарттар – бұл аудит сапасының деңгейін анықтайтын және нәтижелер сенімділігіне кепілдік беретін бірыңғай негізгі принциптер.

В.В. Бурцевтің пікірінше, «ішкі аудит тиімділігінің нақты кепілдігін ішкі аудиттің этникалық нормалары мен кәсіби стандарттары бере алады» [126].

Ол ішкі аудит өткізу кезеңдерін және ішкі аудитті басқару стандарттарын сипаттайтын стандарттарды бөліп қарастырады.

Біріншілеріне жатады: «ішкі аудитті жоспарлау», «ішкі аудит нысанының

қалпы туралы ақпаратты жинау, жүйелеу, құжаттау, талдау және бағалау процедураларын өткізу», «ішкі аудит қорытындылары бойынша есеп», «ішкі аудит қорытындыларын мүдделі тұлғаларға жеткізу және әрі қарай әрекет жасау». Екіншілеріне келесі стандарттар жатады: «ішкі аудит бөлімшесін басқару», «ішкі аудитті регламенттеу», «ішкі аудиторлар жұмысының сапасын бақылау», «ішкі аудит бөлімінің қызметкерлерін басқару», «сыртқы аудиторлармен жұмысты реттеу», «аудиторлық комитеттер».

Д.С. Жакипбеков салық есептілігінің ішкі аудитінің негізгі төрт стандартын бөледі:

1. Салық есептілігінің ішкі аудитінің жауапкершілігі.

2. Салық есептілігінің ішкі аудитін жоспарлау.

3. Салық есептілігінің ішкі аудитін өткізу кезіндегі аудиторлық дәлелдемелер.

4. Салық есептілігінің ішкі аудитін аяқтау [7, 105 б.].

Ішкі аудит стандарттарын әзірлеудің келесі нұсқалары болуы мүмкін:

- экономикалық субъектінің өндірістік-шаруашылық қызметінің жағдайларына бағдарланған ішкі аудит стандарттарын әзірлеу;

- ішкі аудит стандарттарын ұйым қызметінің ерекше жағдайларына, сонымен қатар ішкі аудиттің ерекше өзгешеліктеріне бейімделген аудиторлық қызметтің стандарттарын қолданып әзірлеу. Олардың негізгі ерекшеліктеріне келесілер жатады:

- бақылау мақсаттарына қарай. Ішкі аудиттің мақсатына қорларды іздеу, өндірістік-шаруашылық қызметінің тиімділігін арттыру, және де есептілік сенімділігі туралы пікір айту және тиімді менеджмент үшін оңтайлы деңгейде барлық корпоративтік ақпараттың сапалылығын қолдау жатады;

- бақылау түрлеріне қарай. Ішкі аудит ағымды (оперативті), кейінгі және алды ала бақылау жүргізеді;

- бақылау нысандарына қарай. Ішкі аудит нысанына ұйымның барлық ішкі ақпараты жатады;

- қолданылатын бақылау әдістеріне қарай. Бақылау органдарының көбі қолданатын жалпы қабылданған бақылау әдістерімен қатар ішкі аудитордың басқа бақылау органдарына қол жетімсіз ерекше бақылау процедураларын жүзеге асыру мүмкіндігі бар, олардың ішінде: зертхааналық талдау, шикізатты өндіріске бақыланатын іске қосу, тәжірибе;

- қалыптасатын қорытынды ақпараттың дәлдік деңгейіне қарай. Ішкі аудиторда ұсынылатын мәліметтердің дәлдік шегі жоқ, сондықтан ол есептердің мүмкін болатын дәлдігіне жетуі керек.

Мақсаттарының бірі ретінде сыртқы аудиторларды ақпаратпен қамтамасыз ету мақсаты бар ішкі аудиторлар өздерінің жұмысын сыртқы аудиторлық тексерулер деңгейінен төмен жүргізбеуі керек. Бұл мақсатқа ішкі аудит стандарттарын аудиторлық қызмет стандарттарының негізінде, оларды ішкі аудит мақсаттарына бейімдеу арқылы әзірлеу кезінде жетуге болады.

Осылайша, ұйымның салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің стандарттарын әзірлеу жоғарыда қарастырылған сала қызметінің өндірістік-

шаруашылық ерекшеліктерін және салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің анықталған ерекшеліктерін ескере отырып жүргізілуі керек.

Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің негізгі стандартына «Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің мақсаты және негізгі принциптері» стандарты жатады.

Біздің ойымызша, оны ішкі аудит бөлімінің жетекшісі әзірлейді және ұйым басшысы бекітеді (қосымша Е). Ішкі аудит мақсаттары өзгерген кезде сәйкес стандарт өзгертілуі мүмкін. Осы мақсатта стандарт енгізу күні ғана емес, оны соңғы қайта қарау күні де қарастырылған.

Зерттеулер көрсеткендей, «Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің мақсаты және негізгі принциптері» стандартына ең аз дегенде келесі сәттер кіру керек:

- салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің мақсаты;
- жалпы ережелер;
- салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің жалпы принциптері;
- салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің көлемі;
- ақылға қонымды сенімділік;
- ішкі ақпарат үшін жауапкершілік.

Атап өткендей, салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің мақсаты салық заңнамасының нормаларын сақтау, мемлекет бюджетіне салықтар, алымдар және басқа төлемдер сомаларын нақты есептеуді, уақытылы және дұрыс төленуін қамтамасыз ету, уақытылы, сенімді, қолдануға жарамды ақпаратты көрсету негізінде, сонымен қатар өзге мақсаттарды шешу негізінде басқару тиімділігін қамтамасыз ету.

Стандарттың жалпы ережелері осы стандартты қолдану саласы қаржылық-шаруашылық операциялардың салық есебі мен есептілігінің барлық ішкі аудит түрлеріне таралатынын көрсетеді, оның жарамдылық мерзімі шектелмеген, ал оны қайта қарастыру ең кемінде үш жылда бір рет жүргізілуі керек.

Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің жалпы принциптері – бұл тәуелсіздік, адалдық, әділдік, кәсіби құзыреттілік және ұқыптылық, құпиялылық, кәсіби тәртіп.

Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитпроцедураларын жүргізу сапасы ішкі аудит бөлімінің тиімді қызмет етуінің маңызды шарты болып табылады. Ішкі аудиттің сапалы сипаттамаларын реттеу үшін «Салық есебінің ішкі аудитін құжаттау» стандарты әзірленді, ол ішкі аудитордың жұмыс құжаттарын жасау сапасына, және олардың рәсімделуі мен сақталуына талаптарды белгілейді.

Зерттеу көрсеткендей, ішкі аудиттің тиісті рәсімделген құжаттамсы аудиторлық процедураларды өткізу сапасын ғана емес, олардың негізінде алынған қорытындылардың дәлелдігін қамтамасыз етеді.

Ішкі аудитордың жұмыс құжаттамасына шартты түрде келесі топтарға бөлуге болатын құжаттар жатады:

- ішкі аудитор тікелей жасаған құжаттар;
- ұйымның ішкі есептілігі болып табылатын құжаттар;

- үшінші тұлғалардан алынатын құжаттар.

Осындай бөлуге құжаттарды сақтаудың және ақпараттың құпиялылығын қамтамасыз етудің әртүрлі тәртібі болысады.

Ішкі аудитордың жұмыс бағдарламасын жасаудың негізгі принципіне жеткіліктік принципі жатады.

Ол аудиторлық үдерісті алынған қорытындылардың дәлелдігін және біртекті талқылануын қамтамасыз ететін мұқияттылықпен құжаттауды қарастырады.

Құпиялылық дегеніміз – тексеру кезінде алынған ақпаратты ішкі аудитор ешқашан өз пайдасы немесе үшінші тұлғалар пайдасы үшін қолданбайды немесе қолдану көрінісін жасамайды. Ішкі аудитордың жұмыс құжаттамасын құпияландыруды қамтамасыз ету салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит бөлімінің басшысының міндеттеріне кіреді.

Біздің ойымызша, ішкі аудит бөлімінің әрбір қызметкерінің кәсіби міндеттерді атқару кезінде алынған ақпараттың құпиялылығын қамтамасыз ету міндеті оның еңбек келісімшартының мәтінінде көрсетілуі керек.

Ішкі аудитті құжаттау нәтижелі ақпарат (ішкі аудитордың қорытындылары мен есептері) және дәлелдер жүйесі түрінде келтірілген бақылау ақпаратын жинау, сақтау және талдаудың басты шарты болып табылады. Айтылғанды жалпылайтын болсақ, ішкі аудиттің сапасы, оның қаржылық-шаруашылық қызметінің баламалылығы, сенімділігі және қорытындыларды көрсету жеделдігі ішкі аудит стандарттары болып табылатын шаруашылық ішілік реттеу нормаларының әзірлену дәрежесіне тікелей байланысты екендігін атап өткен жөн. Ішкі аудит қызметі оны тағайындаған тікелей басшыға бағынатын кәсіпорынның ұйымдастырушылық құрылымының ажырамас бөлігі және тексерілетін құрылымдық бөлімшелердің басшыларына бағынбайтын болып табылады. Ішкі аудиторлардың өз міндеттерін орындауы басшылыққа ұйымның қызметі қабылданған есеп-қаржы саясатына және заңнама талаптарына сәйкес келетіндігіне көз жеткізуге мүмкіндік береді.

Сонымен қатар ішкі аудит қызметі ұйымның бөлімшелерімен кері байланысты қамтамасыз етеді.

Ішкі аудит нысандары экономикалық субъект ерекшеліктеріне және оның басшылығының талаптарына байланысты әртүрлі болуы мүмкін. Біздің жағдайда ішкі аудит нысаны ретінде салық есебі мен есептілік нысандары алынды, оның ішінде:

- а) тауарларды (жұмыстар, қызмет көрсетулер) сату;
- б) кіріс;
- в) табыс, шығыс және т.б.

Айтып өткендей, ұйымның қаржылық қалпын бағалау кешенді сипатқа ие және сондықтан бақылауды қандай да бір бағытпен шектеуге болмайды. Сонымен қатар, ішкі бақылау функциялары жоспарлар мен болжалдар мәліметтерін, нормативтік көрсеткіштерді, ұйым операцияларының оның ішкі реттеу құжаттарына және қолданыстағы нормативтік актілерге сәйкестігін тексеруді талап етеді. Ұйымның ішкі реттеу құжаттарының ішінен

бұйрықтарды, өкімдерді және ұйымның даму стратегиясын анықтайтын басқа құжаттарды ерекше атап өту қажет. Өз жұмысын ұйымның ішкі аудиторлық қызметі әзірленген ішкі «Құрылымдық бөлімше туралы ереже» аясында алқаластық, құзыреттілік, дербестік, тәуелсіздік, құпиялылық, тәртіп және ақпараттық қамсыздану принциптерінің негізінде құру керек.

Осы Ережені әзірлеу, ішкі аудит стандарттарын қолдану, ішкі аудит және ұйымның басқа қызметтерінің өзара байланыстарын анықтау бөлімнің (қызметтің) мақсаттары мен міндеттерін түсінуге, ішкі аудиторлардың әрі бөлім ішінде, әрі кәсіпорынның басқа қызметтерімен тиімді әрекеттесуіне көмектеседі. Ұйымның ақпараттық жүйесінің негізіне сыртқы және ішкі қайнарлар (үдерістерді есепке алумен, бақылаумен, талдаумен және реттеумен байланысты мәліметтерді хронологиялық және жүйелі түрде жинақтайтын және өңдейтін бухгалтерлік ақпараттық жүйе) жатады. Аудиттің ішкі қызметінің қызметкерлері аудиттің ақпараттық базасының қалыптасуына ерекше мұқиятпен кірісу керек, себебі бұл кезең ең үлкен еңбек шығынын талап етеді және қалыптасу мен автоматтандыруға салыстырмалы қиын беріледі. Сондықтан аудиторлық процедураларды өткізу мәліметтерінің базасын жүйелендіру мәні арта түседі.

Біз аудиторлық процедуралардың ақпараттық базасының қайнарларының келесі жіктелімін ұсынамыз:

- сыртқы және ішкі (ұйымға қатынасына қарай);
 - алғашқы және қосалқы (ақпараттық бастапқы жинақтау мақсаттарына қарай);
 - тұрақты және өзгермелі (айнымалы) – ақпараттың өзгеру жиілігі мен ескіру жылдамдығына байланысты;
 - қайнарларына қарай:
 - нормативтік актілер (заңдар, Үкімет қаулылары, Қаржы министрлігінің бұйрықтары және т.б.) мәліметтері;
 - стандарттар және ережелер (бухгалтерлік есеп жөніндегі Ережелер, аудиторлық стандарттар және т.б.) мәліметтері;
 - есеп және бақылау жөніндегі мемлекеттік органдармен бекітілген әдістемелік ұсынымдар мен нұсқаулар;
 - жалпы экономикалық ақпарат (пайыздық мөлшерлеме деңгейі және т.б.);
 - техникалық және технологиялық ақпарат;
- басқа ақпарат.

Ақпараттық базаны қалыптастыру ұйымның функционалды бөлімшелерімен тығыз байланыста өтуі керек.

Осылайша, әдістемелік және ұйымдастырушылық-техникалық аспектілерді зерттеп, салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит тұжырымдамасын қалыптастыра аламыз (кесте 25).

Кесте 25 – Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит концепциясы

Концепция құраушылары	Құраушылар сипаттамалары
1	2
Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит түсінігі	Бұл салықтарды есептеу және төлеу кезінде бақылау және қателіктерді анықтауға бағытталған шаралар кешені болып табылатын ішкі бақылау жүйесінің формасы.
Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит мазмұны	Салықтарды есептеу және төлеу сенімділігін, тиімділігін және заңдылығын анықтайтын үдеріс
Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит мағынасы	Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит мағынасы - кәсіпорында салық және бухгалтерлік есептілікте салықтарды есептеу және төлеу кезінде кеткен қателіктерді, сонымен қатар жасырын кем төлемдер мен артық төлемдерді анықтау мақсатында талдау жүргізу.
Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит мақсаттары мен міндеттері	Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудиттің негізгі мақсаттары: - салық заңнамасының нормаларын сақтау; - салықтар, алымдар және мемлекет бюджетіне төленетін басқа міндетті төлемдер сомаларын нақты есептеуді, уақытылы және дұрыс төленуін қамтамасыз ету. Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудиттің нақты міндеттеріне жатады: - салық қатерлерінің барлық категорияларын азайту (салықтарды қайта есептеу қатерін және артық төлеу қатерін қоса алғанда); - тікелей орындаушылар және компания басшылары үшін түсінікті, тиімді және ашық салық міндеттемелер және есептеулер жүйесін құру; - салықтарды есептеу кезінде қателіктерді болдырмау және жою; - салық есептілігінің барлық нысандарының уақытылы дайындалуы, нақтылығы және толықтығы.
Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит принциптері	1. Ұйымдастырушылық және мәнділік принципі 2. Тұрақтылық принципі 3. Кәсіпқорлық принципі 4. Функционалды міндеттер принципі 5. Жүйелілік принципі

1	2
Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит функциялары	Компанияның шаруашылық операцияларының салық салдарын бағалау. Салық базасын азайту нәтижесінде алық міндетінің мөлшерін азайту деп танылатын салық пайдасын алу, салық шегерісін, салық жеңілдігін алу, азырақ салық мөлшерлемесін қолдану, және е бюджеттен салық қайтару (есептеу) немесе өтеу құқығын алу негіздемесін бақылау.
Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит жүйесі	<ol style="list-style-type: none"> 1. Жүргізілген есептеулерді арифметикалық талдау. 2. Төленген салықтар мен алымдар бойынша есептеулерді салық органдарымен тексеру. 3. Салықтарды есептеудің қолданылған тәртібінің сәйкестігін тексеру. 4. Салық жеңілдіктерін, арнайы салық мөлшерлемелерінің, салық шегерістерін пайдалану заңдылығын бақылау. 5. Алдыңғы кезеңдер үшін салық есептілігі нысандарын талдау. 6. Салық есептілігі құжаттарын рәсімдеу және толтыру дұрыстығын тексеру. 7. Салық салу нысандарының есебінің дұрыстығын тексеру. 8. Бюджетке салықтар мен алымдар төлеу мерзімдерінің сақталуын бақылау
Құқықтық база	Қызметкерлердің лауазымдық нұсқаулықтары, салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит стандарттары, ережелер, нормативтік және заңнамалық актілер, бұйрықтар, арнайы әдебиет және т.б.
Ескерту - Автормен арнайы әдебиет негізінде құрастырылған [127-128]	

Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитіне ұйымның ішкі аудитті ұйымдастыру және өткізу жалпы белгіленген принциптеріне сәйкес жүргізілген тексерулерге және жасалатын қорытындыларға өзіндік көзқарасты сипаттайтын ішкі стандарттар пакеті кіру керек.

Стандарттар жүйесінің және оның әдістемелік сүйемелденуінің болуы аудитордың біліктілігін жүзеге асыруға ықпал етеді, себебі нақты ұсынымдардың болуы ішкі аудиторларға тәжірибе жүзінде стандарттар талаптарын орындаудағы өзінің әрекеттерінің дәл ретін анықтауға мүмкіндік береді.

ҚОРЫТЫНДЫ

Жүргізілген зерттеу салық есебін ұйымдастыруды жетілдіру үшін елеулі мағынаға ие бірқатар ұйғарымдарды жасауға мүмкіндік береді.

1. Салық жүйесінің негізгі мәселесі салық есептілігіне, оны дайындауға, құрастыруға, салық органдарына тапсыруға байланысты қиыншылықтар болып табылады. Осының салдарынан салық жүйесін қарастыру мемлекеттік салық салу жүйесінен, кәсіпорындарда салық есебін жүргізуден бастап, салық есептілігін құрастырумен және салық органдарына тапсырумен аяқтағанға дейін кешенді түрде жүргізілуі тиіс. Есепке алу мен есептіліктің жаһандануы жағдайында, салық есептілігін құрудың тиімділігі және дәйектілігі, жалпы экономика дамуының маңызды тұстары болып табылады. Салық есептілігі салық есебінің теориялық негізделуінсіз жетілдірілмейді. Салық есебінің мәні мен міндеттері мемлекеттегі салық салу жүйесінің рөлімен анықталады. Нарықтық экономикаға өту кезеңінің сатысында салықтар белсенді түрде мемлекеттік реттеу аспабы болып танылады. Осыған орай, мемлекет реттеуші және жинақтаушы функцияларды өзіне жүктейді. Бірақ салық салу жүйесінің өзі микродеңгейде қызмет етеді, яғни салықтардың негізгі функциялары субъектілер – заңды, сондай-ақ жеке тұлғалар сияқты нақты салық төлеушілер деңгейінде жүзеге асырылады. Біздің тарапымыздан салық есебін зерттеудің тәсілдері талданды, олар: талдау, салыстыру, ақпаратты топтастыру, теңгерімдік әдіс. Жүргізілген зерттеу бойынша, бухгалтерлік есеп жүргізудің қазақстандық үлгісі өз қағидаттары бойынша «англо-саксондық» үлгіге жақынырақекендігі туралы ұйғарым жасауға болады. Әлемдік экономиканың жаһандануына және көптеген қазақстандық фирмалардың әлемдік нарыққа шығуына байланысты, ҚР-да бухгалтерлік есеп пен есептілікті реформалау кезі келіп жеткен сыңайлы. Бухгалтерлік және салық есебінің арақатынасын талдай келе, екі есеп те бастапқыдан-ақ түрлі мақсаттарды көздейтіндігін атап өтуге болады. Салық есебі бір жалғыз мақсатқа лайықталған — салық міндеттемелерінің туындау сәтін дұрыс анықтау, есептік кезеңдер бойынша кірістер мен шегерімдерді дұрыс тиесілеу және заңнамамен белгіленген мерзімде бюджетке төленуі тиіс салық сомасын алу. Бухгалтерлік есептің басты мақсаттарының бірі – өнімнің (жұмыстардың, қызметтердің) өзіндік құнын және қызметтің іс жүзіндегі қаржылық нәтижесін (кіріс немесе шығыс) анықтау. Талдау жүргізілген кәсіпорында бухгалтерлік және салық есептерінің өзара әрекеттесуі «Қазақстанға арналған Бухгалтерия 8» конфигурациясының 2.0 редакциясындағы «1С» бағдарламасы арқылы жүзеге асырылады, оның артықшылығы уақыттық айырмашылықтарды есепке алудың теңгерімдік әдісін жүзеге асыру болып табылады. Салық тіркемелерінің икемділігі қолданушылар үшін ыңғайлы нысанда тексеру үшін мәліметтерді шығаруға мүмкіндік береді. Сонымен қатар, ҚР Салық Кодексінің 77 б. 3.т. сәйкес салық тіркелімдерінің мазмұнына қойылатын талаптарды ескере отырып, салық тіркемелерінің жеке нысанын КТС бойынша Декларациялар жолдарына баптауға және оларды кәсіпорынның салық саясатында бекітуге болады.

2. Бухгалтерлік және салық есебі бойынша заманауи әдебиеттерде салық есебі саясатының «кәсіпорын тарапынан таңдалған салық есебін жүргізудің жиынтығы ретінде» берілген анықтамасы басым түседі. Диссертациялық зерттеуде «салық есебі саясаты» ұғымына нақты есептік кезеңде ұйымның салық есебінің барлық ерекшеліктерін ашатын, осы ұйымның ішкі нормативтік-құқықтық құжаты ретінде авторлық анықтама берілді. Біздің тарапымыздан ҚР Салық кодексінің талаптарын ескере отырып, салық есебінің саясатын құру кезеңдері көрсетілді. Дұрыс құрастырылған салық есеп саясаты, салық төлеушіге салық қызметі органдарының тарапынан білдірілген артық наразылықтардан құтылуға, салық дауларының туындау ықтималдылығын төмендетуге, сонымен қатар оның салыққа жұмсайтын шығындарын барынша азайтуға мүмкіндік береді. Сауатты түрде құрылған салық есебі компанияға табысты барынша арттырып, ал салық міндеттемелерін барынша азайту үшін өз әлеуетін анағұрлым тиімді қолдануға мүмкіндік береді. Бухгалтерлік есептілік есепке алу үдерісінің қорытындылаушы кезеңі болып табылады, ал салық есебі – салық есебінің қорытындылаушы кезеңі. Салық декларациясына қоса берілетін салық нысандарының қысқартылуы Қазақстан Республикасындағы оң үрдіс болып табылады, бұл ретте қысқарту жекелеген нысандарды бір нысанға біріктіру, алып тастау, жекелеген нысандардағы қосымшалар санын қысқарту арқылы жүргізілген. Бүгінде салық органдары электронды түрде өзара әрекет етуді дамыту жөніндегі жұмыстарды жалғастырып, өзара әрекет етудің қолда бар нұсқаларын жетілдіре отырып, жаңа тәсілдерін әзірлеуде. Электронды шот-фактураларды ендіру тауарлардың, жұмыстардың, қызметтердің жеткізушілеріне шот-фактураларды электронды түрде сатып алушыларға ұсыну мүмкіндігін береді, бұл ақпаратты өңдеуге жұмсалған уақыт пен шығындарды (оператордың еңбекшығындары, қағаз, принтер, қаптама, пошта маркалары, жеткізу) төмендетуге мүмкіндік туғызып, шот-фактураларды жазып беру бөлігіндегі кәсіпкерлердің жұмыс тиімділігін арттырады. Электронды түрдегі құжат айналымын енгізуге көшу – бұл кешенді және айтарлықтай ұзақ процедура екендігі сөзсіз. Алайда, электронды құжаттарды жүргізудің артықшылығы айдан анық. Әрбір елде электронды құжат айналымын жүргізуге қойылған түрлі қағидаттар, ережелер және талаптар бар. Дегенмен, олардың барлығы бір мақсат – бизнес-үдерістердің тиімділігін арттыруға, әрі осының нәтижесі ретінде мемлекет экономикасының бәсекеге қабілеттілігін арттыруға бағытталған.

3. Корпоративтік табыс салығы бойынша салық есептілігін дайындау және құрастыру кәсіпорындағы барлық салық есеп берулерінің ішіндегі анағұрлым қиыншылығы көп есептілік болып табылады. Корпоративтік табыс салығы бойынша 100.00 н. декларацияны зерделей отырып, біз ең алдымен, кіріс пен шығысты тану, оларды үлестіру, шегеруге жатқызу, белгіленген активтерді есепке алу сияқты мәселелермен ұшырастық. Салық есептілігін құрудың қазірде бар ережелері бізге толығымен жәрдемдесе алмады, өйткені оларда негізінен ҚР Салық кодексіне сілтемелер жасалған. Жүргізілген зерттеу бухгалтерлік есепті («Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» ҚР

заңы) және салық есебін (ҚР Салық кодексі) реттейтін нормативтік актілермен амортизацияны есептеудің түрлі ережелері қарастырылғандығы туралы тұжырым жасауға мүмкіндік береді. Егер бухгалтерлік есепте амортизация қызмет ету мерзімі бойынша есептелсе, салық есебінде шектік мөлшерлемелер белгіленген. Талданған кәсіпорын бойынша салық жүктемесі есептелді, алынған көрсеткіш бойынша кәсіпорынның салық жүктемесі оңтайлы деңгейде екендігі туралы пайымдай аламыз. Салық төлеуші, әдетте 30%-ға дейінгі салық жүктемесін әділетті, 40% - қиын түрде қабылдап, ал 50%-дан асса мүлдем қабылдамайды. Әрбір компанияның есептілікке, оны жасау мерзімдеріне, оған қойлатын талаптарға және де, әрине, шығындар мен экономикалық пайдалар қатынасының критерийлеріне қатысты өзіндік түсінігі және басымдықтары бар. Бас бухгалтерлерге сауалнама жүргізудің негізгі мақсаты бүгінгі таңда ҚР-дағы салық есебін ұйымдастырудың мәселелерін анықтау болып табылды. Зерттеу Қазақстандағы салық есебін ұйымдастыру қалыптасу кезеңінде екендігін көрсетті. Салық есебі ұғым ретінде тек 2009 жылы ғана ҚР Салық кодексінде бекітілді, сондықтан салық есебінің салыстармалы түрде әлсіз дамыған әдіснамалық және ұйымдастырушылық-техникалық жағы сыр беріп қалады. Жүргізілген зерттеу нәтижелері бойынша келесідей анағұрлым маңызды мәселелерді ашып көрсете аламыз:

- салық есептілігінің нысандарын толтыру жөніндегі әдіснаманың болмауы;

- салық салу және бухгалтерлік есеп облысындағы білікті кадрлардың жетіспеуі;

- кәсіпорындағы салық есебін автоматтандырудың жеткіліксіз деңгейі.

Зерттеу көрсеткендей, бар мәселелер күрделі сипатта, себебі олар салық есебін ұйымдастырудың әдіснамалық, әдістемелік, ұйымдастырушылық-техникалық жағына қатысты болып келеді.

4. Кәсіпорынның кейінге қалдырылған салықтық міндеттемелерін, дәлірек айтқанда корпоративті табыс салығы бойынша міндеттемелері белгілі бір қыығушылық оятады. Міндеттемелердің аталған санатына деген қызығушылық бухгалтерлік және салық есебіндегі табыс пен шығыстарды есептеулердің түрлі болуынан туындайды. Бухгалтерлік есеп теориясы мен халықаралық қаржылық есептіліктің стандарттарында кейінге қалдырылған салық ретінде анықталатын бұл міндеттемелер түрлері шартты міндеттемелерге жатқызылады. Салық сомасының айырмашылығы бухгалтерлік және салық есебінде активтер, міндеттемелер, табыстар мен шығыстардың құнының әр түрлі бағалауларының қолданылғандығынан шығады. Теңгерімдік активтер мен міндеттемелерді бағалаудағы уақытша айырмашылықтар келешекте салық декларациясында көрсетілетін шығыстар мен кірістердің сомасының екі түрлі болуына әкеледі. Ал керісінше, танылған ағымдағы кірістер мен шығыстардағы айырмашылықтардан (мысалы, құрал-сайман амортизациясының әр түрлі графигі) теңгерімдік позицияға берілген бағадағы өзгешіліктер шығады. Қаржылық есептілік пайдаланушылары аталған айырмашылықтардың салық салдарын бағалау үшін теңгерімде кейінге

қалдырылған салық міндеттемелері мен кейінге қалдырылған салық активтері мойындалады. Кейінге қалдырылған салық міндеттемелері кәсіпорынның таза активтерін келешекте төленетін, табысқа салынатын, кейінге қалдырылған салық бойынша төлем сомасына (шығыстар, қайтарулар) азайтады (кейінге қалдырылған салық активтері ұлғайтады). Бухгалтерлік есептеуде де, салықтық есепте де табыс, шығын, кірістердің есептік кезеңдерге бөлінуінің (танылуының) сәйкес келмеуі ұйымның шынайы ақша ағынының сомаларына айтарлықтай әсер етеді. Ағымдағы есептік (салық) кезеңде бухгалтерлік есеп мәліметтеріне қатысты салықты «артық төлеу» алдағы есептік кезеңдерде салықтық үнемдеулерді туғызады, ағымдағы кезеңде бюджет алдында әлеуетті міндеттемелер ағымдағы кезеңдегі салықты «толық төлеу» келешекте пайда болатын салық төлеу бойынша шынайы берешектің көлемін арттырады.

5. Қазақстан Республикасындағы салық есебін ұйымдастыруды жетілдіру перспективаларының бірі ретінде салық есептілігінің нысандарын толтыру жөнінде әдістемелік нұсқауларды әзірлеу деп білеміз. Мұндай әдістемелік нұсқаулар ҚР Қаржы министрлігінің жанындағы Қазақстан Республикасы Салық комитеті тарапынан, Қазақстанның салық төлеушілер қауымдастығымен, ҚР Бухгалтерлері мен аудиторларының қауымдастығымен бірлесе отырып әзірленуі тиіс. Әдістемелік нұсқауларда Қазақстан Республикасының Салық кодексіне сәйкес әзірленген салық есептілігінің нысандарына қатысты қаржылық қызметтің маңызды мәселелер қарастырылуы тиіс. Нұсқаулар салық органдарының қызметкерлеріне, сонымен қатар салық есептілігін толтыру кезінде тәжірибелік және құқықтық көмек көрсету мақсатында, салық төлеушілердің көпшілігіне арналады. Онда түсіндірмелермен, тәжірибелік мысалдармен егжей-тегжейлі түрде салық есептілігі нысандарының толтырылу тәртібі баяндалуы тиіс. Қазақстан Республикасындағы салық есебін ұйымдастыруды жетілдіру перспективаларының келесісі салық есебі саясатын әзірлеу болып табылады. ҚР СК56б. 4т. сәйкес, салық төлеуші салық есебі саясатын дербес әзірлейді және бекітеді. Есеп саясатын қалыптастыру барысында салық есебінің ұйымдастырушылық, техникалық және әдістемелік аспектілері белгіленуі және дәлелденуі тиіс. «Safe Trans» ЖШС-нің салық есебі саясатына арнап, біз бухгалтерлік есеп мәліметтерін қолдана отырып, салықтардың салық базасын қажеттілікті дәйектілікпен анықтауға мүмкіндік беретін салық есебінің тіркелімдерін әзірледік.

6. Салық есебін жетілдіру шамасына қарай, ұйымның салық есебінің және есептілігінің ішкі аудит жүйесі құрылып, дамиды. Ол салық есептеулеріндегі қателерді анықтауға, түзетуге, болдырмауға, компанияның шаруашылық операцияларының салық салдарын бағалауға және салық тәуекелдерін азайтуға бағытталған процедуралар жиынтығы болып табылады. Салық заңнамасының нормаларын сақтау, салықтар, алымдар және мемлекет бюджетіне міндетті басқа төлемдерді нақты есептеуді, оларды уақытында және дұрыс төленуін қамтамасыз ету салық есебі және есептілігінің ішкі аудитінің негізгі мақсаттары болып табылады. Бұл өз кезегінде компания қызметі үшін күрделі қаржылық

және моральдық шығындарсыз, қаржылық тиянақты, тұрақты негіздің жасалуына мүмкіндік туғызады. Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің қойған мақсаттарына тиімді түрде жету үшін біздің тарапымыздан құрылымдық бөлімшенің және компания қызметкерлерінің жұмысын реттейтін әдістеме әзірленді, сонымен қатар осындай жұмыс үшін қажетті аспаптар мен стандарттар анықталды. Барлық салықтар үшін салық есебі мен есептілігінің ішкі аудиті әдістемесімен қатар, біздің тарапымыздан КТС және ҚҚС бойынша ішкі аудит әдістемесі ұсынылды, өйкені барлық салық төлемдердің қомақты бөлігі соларға қатысты болып келеді. Әдістемелік және ұйымдастырушылық-техникалық аспектілерді зерттей отырып, біз салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит тұжырымдамасын құрдық. Сонымен қатар диссертациялық жұмыста «Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің мақсаты және негізгі принциптері» атты салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің негізгі стандарты әзірленген. Ұсынылған стандарт ішкі аудиторларға тәжірибе жүзінде стандарттар талаптарын орындаудағы өздерінің іс-әрекеттерінің дәл ретін анықтауға мүмкіндік береді.

ПАЙДАЛАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ

- 1 Послание Президента Республики Казахстан - Лидера нации Нурсултана Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан-2050»: новый политический курс состоявшегося государства»–2012.
- 2 Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый Кодекс) от 10.12.2008 г. № 99-IV (по состоянию на 1 января 2013 г.).
- 3 Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Бухгалтерский и налоговый учет и отчетность организации (практический пример) // Налоги и финансовое право. - 2004.– № 4-5.– С.17-22.
- 4 Пепеляев С.Г. Налоговый учет. - М., 2008.– 130 с.
- 5 Лешина Е.А, Суркова М.А., Богданова Н.А. Налоговый учет: учебное пособие. - Ульяновск: УлГТУ, 2009. – 143 с.
- 6 Ержанов М.С., Ержанова А.М., Жакипбеков Д.С. Налоговый учет и налоговая отчетность в схемах и таблицах: учебно - практич. пособие. - Алматы: Экономика, 2010. – 272 с.
- 7 Жакипбеков Д.С. Совершенствование налоговой отчетности и методика ее внутреннего аудита: дис. ... канд. экон. наук. - Алматы, 2008. – 156 с.
- 8 Каипова Г. С. Теоретические и методологические основы налогового учета // Аль-Пари. – 2010. – № 1. – С. 54–58.
- 9 Бодрова Т.В. Налоговый учет на предприятиях и в организациях. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2008. – 304 с.
- 10 Нургалиева Р.Н. Налоговый учет, 2009.
- 11 Проскурина В.П. О налогах и платежах физических лиц в Республике Казахстан: научное издание. - Алматы: LEM, 2011. – 204 с.
- 12 О переходе бухгалтерских служб государственного сектора Республики Казахстан на метод начисления с 1 января 2013 года. – 2012. // <http://www.uchet.kz/>
- 13 Нурхалиева Д.М. Налоговый учет. – Алматы, 2007.– С. 25-32.
- 14 Метод балансовый. – 2012. // <http://www.bibliotekar.ru>
- 15 Аппакова Г. Н. Учет налогов с вознаграждений работникам и пути его совершенствования // Евразийское сообщество. - 2010. – № 3. – С. 85-89.
- 16 Башкатов В.В. История становления и развития налогового учета // Научный журнал КубГАУ. - 2011.–№68(04). – 11 с.
- 17 Барышева С.К. Основные тенденции развития бухгалтерского учета РК в условиях глобализации экономики. – 2013. // <http://www.group-global.org/publication/view>.
- 18 Опыт внедрения МСФО в Республике Казахстан // Международный бухгалтерский учет. - 2008.–№2. – 9 с.
- 19 Лабынцев Н.Т. Международная стандартизация бухгалтерского учета // Экономические науки. - 2008.– № 3.–С. 119-123.

- 20 Пикунов Н.И. Организация работы налоговых органов США // <http://www.lexaudit.ru>.
- 21 Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия // Бухгалтерский учет. - 2010. – №4. – С.7-9.
- 22 Губарева О.И. Модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета: международный опыт // <http://be5.biz/ekonomika>.
- 23 Басалай С.И. Механизмы управления финансовыми ресурсами корпорации. – М.: ТДДС Столица-8, 2011. – 166 с.
- 24 Учет износа и амортизации основных средств. – 2010// <http://www.referats.net>
- 25 Черемисина С.В., Тюленева Н.А., Земцов А.А. Бухгалтерский и налоговый учет. – Т.:2010. – 672 с.
- 26 Ержанов М.С., Ержанова А.М. Основы бухгалтерского учета и новая корреспонденция счетов. – Алматы: Ержанов и К, 2003. – 185 с.
- 27 Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Заңы (Закон Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 26.12.2012 г.) // <http://online.zakon.kz/>.
- 28 Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Самоучитель по бухгалтерскому учету. - 2008. – С.208-215.
- 29 Шевелев А.Е., Шевелева Е.В. Теория налогообложения: учебное пособие. - Челябинск, 2006. – С. 45-49.
- 30 Модели налогового учета // <http://eclib.net>.
- 31 Юсупов У.Б. Автоматизация как одна из перспектив совершенствования организации налогового учета в Республике Казахстан // Actual Problems of Economics. – 2012. –№3 (141). –С. 558–563.
- 32 Вылкова Е., Романовский М. Налоговое планирование — СПб.: Питер, 2010. — 634 с.
- 33 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» // <http://www.grossbuh.kz>.
- 34 Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 21 июня 2007 года № 217 «Об утверждении Национального стандарта финансовой отчетности № 2».
- 35 Новые возможности редакции 2.0 конфигурации «Управление торговым предприятием для Казахстана». – 2013. // <http://in.buh.kz/>
- 36 Хегай И. Отложенные налоги. – 2010.
- 37 Филина Ф.Н., Беспалов М.В. Бухгалтерский и налоговый учет: пути сближения / под ред. О. Н. Берг. – ГроссМедиа: РОСБУХ, 2010.–С. 15-32.
- 38 Налоги на прибыль. – 2011. // <http://www.nnre.ru>
- 39 Прибыль за 2012 год. Начислен КПН по декларации. Какие проводки в 1С? – 2013 // <http://balans.kz/>
- 40 Попова Л.В. Сравнительный анализ методов начисления амортизации // Управленческий учет. - 2010.–№4. –С. 9-12.

- 41 Порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете отсроченных налоговых обязательств и отсроченных налоговых активов. – 2012. // <http://www/capital-plus.com.ua>.
- 42 Оборотно-сальдовая ведомость 1С 8// <http://www/prof-accontant.ru>
- 43 Жуков В.Н. Формирование учетной политики организации // Бух.учет. - 2002.–№ 1.–С. 42-50.
- 44 Брызгалин А.В., Головкин А.Н., Берник В.Р. Учетная политика предприятия для целей налогообложения. - 2010.– С.25-36.
- 45 Цепилова Е.С., Нестеренко Н.А. Налоговый учёт и отчётность: учебное пособие. – Ростов-на-Дону: РГЭУ (РИНХ), 2011. –140 с.
- 46 Тюмина М.А. Налоговый учет и отчетность. Серия: Среднее профессиональное образование. - 2008. – 150 с.
- 47 Акулич М.В. Налоговый учет и отчетность: Краткий курс. - СПб.:Питер, 2009.– 208 с.
- 48 Пятов М.Л. Соотношение учетной и налоговой политики организации на 2006 год // БУХ.1С. - 2008. –№ 12. — С.8.
- 49 Куликова Л.И. Учетная политика организации. Новое решение. –Изд-во Бухгалтерский учет, 2010.– С. 30.
- 50 Жакипбеков Д.С. Налоговая учетная политика как основа организации налогового учета в республике Казахстан // Вестник Московского университета. Экономика. – 2012 . – № 4, серия 6. – С. 66-74.
- 51 Организация налоговой учетной политики на производственных предприятиях. – 2012. // <http://www.studsell.com>.
- 52 Кодекс Республики Казахстан об административных правонарушениях от 30 января 2001 года № 155-ІІ (с изменениями и дополнениями по состоянию на 04.07.2013 г.
- 53 Проскурина В.П. Налоговая учетная политика для различных юридических лиц: практическое пособие. - Алматы: Изд-во LEM, 2009. –С. 46.
- 54 Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 15 марта 2013 года № 137 «Об утверждении Правил организации и ведения налогового учета индивидуальными предпринимателями, которые не осуществляют ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности».
- 55 Юсупов У.Б. Организация налогового учета и формы его ведения в Республике Казахстан // VIII Международная научно-практическая конференция «Актуальные научные разработки-2012». - Болгария, 2012.–С. 49-55.
- 56 Актуальные вопросы в формировании учетной политики предприятия. – 2011. // <http://articlekz>.
- 57 Мельников М.М. Основы бизнеса, налогообложения и учёта: пособие для начинающих предпринимателей. - 2013. –С. 98.
- 58 Жотабаев Ж. Налоговая учетная политика как инструмент налогового планирования и администрирования // Журнал Бизнес. Life. - 2011. - №2. –С. 15.
- 59 Сущность и значение бухгалтерской отчётности // <http://www/works.doklad.ru>.

- 60 Экономика предприятия: учебник / под ред. Н. А. Сафронова. - Изд-во Юристъ, 2008.- С.39.
- 61 Налоговая отчетность. – 2009 // <http://www.salyk.gov.kz>
- 62 Новые ФНО, действующие с 2013 года // <http://www.uchet.kz>
- 63 Налоговый учет доходов и расходов: принципы и подходы к организации. – 2011. // <http://www.k-press.ru>
- 64 Опыт сдачи налоговой отчетности в электронном виде в Республике Казахстан. – 2013. // <http://nalogoved.ru>
- 65 Налоговый Департамент по г.Астана // <http://www.astananalog.kz>
- 66 Интернет-услуги для налогоплательщиков Казахстана. – 2013. // <http://profit.kz>
- 67 Штраф за непредоставление отчетности и несвоевременное предоставление: есть разница? – 2013. // <http://balans.kz>
- 68 Поручение Президента Республики Казахстан Назарбаева Н.А. от 10 апреля 2012 года «О внедрении в РК электронных счет-фактур».
- 69 Об электронных счетах-фактурах. – 2013 // <http://agroinfo.kz>
- 70 О преимуществах электронных счетов фактур // Налоговый департамент по городу Алматы. – 2013.
- 71 Электронные счета-фактуры // <http://alfa.kz>
- 72 Пора платить налоги // Газета «Караван». – 2012, декабр - 3.
- 73 Сравнительная таблица по проекту Закона Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения». – 2013 // <http://www.salyk.gov.kz>
- 74 Пресс-релиз «Электронные счета фактуры» // <http://www.salyk.kz>.
- 75 Горский И.В. К оценке налоговой политики // Вопросы экономики. – 2002. – № 7. – С. 50-63.
- 76 Электронные счета-фактуры: затянувшийся старт. – 2013// <http://www.klerk.ru/>
- 77 Опыт внедрения электронных счет-фактур в Греции, Португалии, Испании. – 2013.
- 78 Опыт внедрения электронных счет-фактур в Австрии. – 2013.
- 79 Опыт внедрения электронных счет-фактур в Кореи. – 2013.
- 80 Электронные счета-фактуры: за и против. – 2013.
- 81 Юсупов У.Б. Основные показатели организации налогового учета в Республике Казахстан // Экономика и статистика. – 2013. – №2. – С.119–126.
- 82 Юсупов У.Б. Налоговый учет в Республике Казахстан: этапы становления, методы, функции // Вестник Казахского университета экономики, финансов и международной торговли. - 2011. –№3-4. - С. 91-95.
- 83 Бюджетный процесс > Отчетность > Статистический бюллетень-2008-2012 // <http://www.minfin.gov.kz>
- 84 Лыгина О.И. Современное состояние системы фундаментальных элементов корпоративного подоходного налога в Казахстане // ҚазКҚа Хабаршысы.- 2011.– №2 (69). - С. 94-96.

- 85 Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Серия: Антология экономической мысли. - М.: Эксмо, 2007. - 960 с.
- 86 Юсти Ф. Система финансового хозяйства. – 1766.// <http://www.gumer.info>
- 87 Иванов К.А. Налоговый учет и контроль расчетов по налогу на прибыль в производственных организациях: автореф. ... канд. экон. наук. – М., 2004. – 24 с.
- 88 Хантаева Н.Л. Теоретические основы налогообложения. - 2006.– С.65.
- 89 Юсупов У.Б. Мемлекетте фискальды саясатты жүзеге асырудағы салық есебінің рөлі мен мәні Печатный // Тезисы докладов международной научной конференции «Динамика современной науки». – София: Изд-во Бял ГРАД-БГ, 2013. –19-25 б.
- 90 Формула налоговой нагрузки. – 2012// <http://www.uchet.kz>
- 91 Юсупов У.Б. Қазақстан Республикасына ҚЕХС енгізудің проблемалары мен перспективалары // Вестник КазНУ. – 2013. – №4 (98). – 92 б.
- 92 Жидкова Е. Ю. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 480 с.
- 93 Налоги и налогообложение. 4-е изд. / под. ред. М.В. Романовского, О.В.Врублевской. - СПб: Питер, 2003. –10-15 с.
- 94 Изменения в Налоговый кодекс, вступающие в силу с 2013 года. – 2012 // <http://nalogikz.kz/>
- 95 Русакова Е.А. Амортизация объектов основных средств в учете // Главбух. – 2009. – № 21.–С. 45.
- 96 Сергеева Т.Ю. Основные средства: Бухгалтерский и налоговый учет. – Омега –Л, 2007.– 236 с.
- 97 Налог на добавленную стоимость.– 2010 // <http://www.karazhat.kz>
- 98 Юсупов У.Б. Особенности становления и методы налогового учета в Республике Казахстан // VIII Международная научно-практическая конференция «Дни науки-2012». - Чехия, 2012. –19-24 с.
- 99 Косвенные налоги. – 2010 // <http://www.exsolver.narod.ru>
- 100 Налог на добавленную стоимость. – 2010 // <http://www.lcg.kz>
- 101 Закон Республики Казахстан «О борьбе с коррупцией» от 2 июля 1998 г. № 267 «Казахстанская правда» от 09.07.1998. № 132.
- 102 Налог на имущество. – 2011 // <http://www.wikipedia.org>
- 103 Интервью с Председателем Налогового комитета Министерства финансов РК. – 2012 // <http://www.salyk.kz>
- 104 «Қазақстан темір жолы» ҰК» АҚ 2012 жылғы шоғырландырылған есептілік мәліметтері.
- 105 «SafeTrans» ЖШС 2012 жылға қатысты мәліметтері.
- 106 Крылов С.И. Порядок анализа отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств и оценка их влияния на финансовое состояние организации // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - 2010. – № 5. –15 с.

- 107 Marek F. Deferred tax and its conceptual complexities. – 2005. – 102 p.
- 108 Yussupov U.B. Improvement of tax accounting in Kazakhstan // Вестник Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилева. - 2012. – №1 (86).– 303-306 p.
- 109 Невешкина Е.В. Налог на прибыль: особенности исчисления и уплаты. - 2009.– 45-62 с.
- 110 ОНА и ОНО в бухгалтерском учете. Дело и сервис. – 2010 // <http://www.dis.ru>
- 111 Налоги в США. – 2010. // <http://www.income tax, habrahabr.ru>.
- 112 Нурумов А.А. Налоги Республики Казахстан и развитых стран: учебное пособие. - Алматы, 2005. –94 с.
- 113 Отложенный налог / пер. статьи Тома Клендона и Салли Бейкер // Журнал «Student accountant». - 2009. - №8. – 11 с.
- 114 Федеральный закон Российской Федерации от 27 июля 2010 №208-ФЗ.
- 115 Налогооблагаемые временные разницы и отложенные налоговые обязательства, отражение в учете. – 2011 // <http://www.oviont.ru>.
- 116 Юсупов У.Б. Влияние МСФО на ведение налогового учета в Республике Казахстан // VII Международная научно-практическая конференция «Перспективные вопросы мировой науки -2011». - Болгария, 2011. –22-26 с.
- 117 Иванов К.А. Налоговый учет и контроль расчетов по налогу на прибыль в производственных организациях: автореф. ... канд. экон. наук. – М., 2004.– 24 с.
- 118 Қазақстан Республикасының Үкіметінің 2011 жылғы 8 қарашадағы №1310 Қаулысымен бекітілген салық есептілігін (декларацияны) жасау ережелері.
- 119 Ўзбекстандағы мемлекеттік қаржылар реформасы БҰҰДБ Жобасы. – 2011.
- 120 Қазақстан Республикасындағы салық қызметтерін бақылау және бағалау. – 2012 // <http://www.ank.kz>.
- 121 Сейтбекова С.Т. Организационно-методические аспекты налогового учета и аудита: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. - Алматы, 2006. –133 с.
- 122 Сонин А. Зачем компании нужен внутренний аудит? – 2013// <http://www.iaa-ru.ru/>
- 123 Дмитриева Н.Г., Дмитриев Д.Б. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов. - Ростов н/Д: Феникс, 2012. - 512 с.
- 124 Юсупов У.Б. Қазақстандағы салық есебін ұйымдастырудың мәселелері мен жетілдіру жолдары // Экономика и статистика. – 2013. –№3. – 100 б.
- 125 Каширина М.П. Методика аудита налогового учета и отчетности налога на прибыль организаций: автореф. ... канд. экон. наук. - Библиотека МЭСИ, 2012. - 13-20 с.
- 126 Бурцев В.В. Внутренний аудит: теория и практика // Современный бухучет. - 2006. - №5. – 36 с.

127 Юсупов У.Б. Совершенствование организации налогового учета в Республике Казахстан // Actual Problems of Economics. – 2012. – №5(131).– 495–502 с.

128 Суворова С.П., Панкратова Л.А., Ханенко М.Е. Концепция внутреннего аудита в системе управленческих задач организации. - 2012. - 52-63 с.

ҚОСЫМША А

СЧЕТ-ФАКТУРА № _____ от _____ 20__ г.

Исправленный счет-фактура
 Дата исправления, аннулирования _____
 Порядковый номер исправления _____
 Номер счета-фактуры, в который вносятся исправления
 № _____ от _____

Дополнительный счет-фактура
 Номер счета-фактуры, к которому выписывается
 дополнительный счет-фактура
 № _____ от _____

Реквизиты поставщика	<p>Поставщик/продавец _____</p> <p>_____</p> <p>Статус поставщика</p> <p><input type="checkbox"/> комитент</p> <p><input type="checkbox"/> комиссионер</p> <p><input type="checkbox"/> участник совместной деятельности</p> <p><input type="checkbox"/> экспедитор</p> <p><input type="checkbox"/> лизингодатель</p> <p>ИИН/БИН _____</p> <p>Адрес места нахождения _____</p> <p>Серия и номер свидетельства поставщика-плательщика НДС о постановке на регистрационный учет по НДС № _____</p>	<p><i>Графа заполняется в случае, если товары, работы, услуги реализуются государственному учреждению</i></p> <p>КБе _____</p> <p>Банк _____</p> <p>БИК _____ ИИК _____</p>
Условия поставки	<p>Договор (контракт) на поставку товаров (работ, услуг) № _____ от _____</p> <p>Условия оплаты по договору _____</p> <p>Пункт назначения поставляемых товаров (работ, услуг) _____</p> <p style="text-align: center;">(область, город, район)</p>	<p>Поставка товаров осуществлена по доверенности № _____ от _____</p> <p>Способ отправления _____</p> <p>Документы, подтверждающие поставку товаров (работ, услуг) № _____ от _____</p>
Реквизиты грузоотправителя и грузополучателя	<p>Грузоотправитель _____</p> <p>ИИН/БИН _____</p> <p>Адрес грузоотправителя _____</p> <p>Грузополучатель _____</p> <p>ИИН/БИН _____</p> <p>Адрес грузополучателя _____</p>	
Реквизиты получателя	<p>Получатель/покупатель _____</p> <p>_____</p> <p>Статус получателя</p> <p><input type="checkbox"/> комитент</p> <p><input type="checkbox"/> комиссионер</p> <p><input type="checkbox"/> участник совместной деятельности</p> <p><input type="checkbox"/> экспедитор</p> <p><input type="checkbox"/> лизингополучатель</p> <p>ИИН/БИН _____</p> <p>Адрес места нахождения _____</p> <p>Серия и номер свидетельства получателя-плательщика НДС о постановке на регистрационный учет по НДС № _____</p>	<p><i>Графа заполняется в случае, если товары, работы, услуги реализуются государственному учреждению</i></p> <p>Код ГУ _____</p> <p>Код _____</p> <p>Территориальное подразделение казначейства _____</p> <p>БИК ККМФКЗ2А _____ ИИК _____</p> <p>Источник финансирования _____</p> <p>Вид бюджета _____</p> <p>КБК расходов _____</p> <p>Кодтоваров (работ, услуг) _____</p> <p>Статус платежа _____</p> <p>Назначение платежа _____</p> <p>КНП _____</p> <p>КБК поступлений _____</p>

Код валюты _____

№ п / п	Наименование товаров (работ, услуг)	Код товара	Дата совершения оборота по реализации	Ед. изм.	Кол-во (объем)	Цена (тариф) за единицу товара, работы, услуги без учета	Стоимость товаров, работ, услуг без НДС	Акциз		НДС		Стоимость товаров, работ, услуг с учетом НДС	Размер оборота по реализации
								Ставка	Сумма	Ставка	Сумма		

						НДС								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
		Всего по счету:												

Дополнительные сведения <hr/> <hr/> <hr/>

ЭЦП юридического лица (структурного подразделения юридического лица)
или индивидуального предпринимателя _____

М.П.

ЭЦП лица, уполномоченного подписывать счета-
фактуры _____

(Ф.И.О., подпись)

Строки, заполняемые автоматически

Регистрационный номер оператора _____

Дата отправки документа _____

Дата получения документа покупателем _____

Примечание:

*** данная строка заполняется при наличии вышеуказанных статусов**
Выделенное жирным шрифтом подлежит обязательному заполнению

СТН

БСН

Салық есептегі талқылау салық кезеңі

жыл

2012

Бөлім Шегерімдер

Жол коды	Атауы	1000	10000	100000	1000000
100.00.019	Айыппұлдар, өсімдірілер, тұрақсыздық айыппұлдар				
100.00.020	Салық кодексінің 100-бабының 12-тармағымен белгіленген негіздер бойынша шегерімге жататын қосылған құн салығының сомасы				
100.00.021	01.01.2009 жылға қалыптасқан, есептің ҚҚС сомасынан есепке жатқызылатын ҚҚС сомасының алып тастау				
100.00.022	МБСҚ-на алууметтік аударымдар				
100.00.023	Сыйақы бойынша шығыс тар				
100.00.024	Қызметтік іс сапақтар кезіндегі өтемақылар сомасы				275000
100.00.025	Салық кодексінің 88-бабына сәйкес бұрын табыс деп танылған, соның ішінде төленген міндеттемелер сомасы				
100.00.026	Күмәнді талаптар, оның ішінде				
100.00.027	Салық кодексінің 106-бабына сәйкес резервтік қорға аударым				
100.00.028	Жинақтаушы сақтандыру шарттары бойынша сақтандыру сыйлық ақыларын қоспағанда, сақтандыру шарттары бойынша сақтандыру сыйлық ақылары				
100.00.029	Кепілдік беру жүйелеріне қатыс ушыларының жарналары				
100.00.030	Оң бағамдық айырма сомасынан теріс бағамдық айырма сомасының артуы				
100.00.031	Салық және бәкілетіе төленетін басқа да міндетті төлемдер				180000
100.00.032	Тіркелген активтер бойынша шегерімдер (100.03.011 + 100.03.012), оның ішінде				748400
	I корпоративтік табыс салығын төлеуден босату ұсынылған келісім-шарт бойынша көпестіңділік жоба шеңберінде 2009 жылдың I қаңтарына дейін және (немесе) кейін пайдалануға енгізілген тіркелген активтер бойынша				
100.00.033	Иквестіңділік салықтық преференциалар бойынша шегерімдер				
100.00.034	Басқа да шегерімдер, соның ішінде:				
	I Резидент еместің басқарушылық және жалпы өкімшілік шығыс тары (100.04 нысанының 30 жолының мәні)				
100.00.035	Барлық шегерімдер (немесе 100.00.035I, немесе 100.00.035II, немесе 100.00.035III)				32063400
	I Шегерімдер (100.00.018-ден бастап 100.00.034 бойынша сомалар)				
	II Коммерциялық емес ұйым шегерімдерге жатқызуға жататын барлық шығыс тар (100.00.029)				
	III ҚР-тың жерлерде тұрақты мекенделірі бар резиденттің шегерімдерге жатқызуға жататын барлық шығыс тар (100.00.035I - 100.00 нысанының I бағалары белгілерінің жиынтық мәні)				

Бөлім. Салық кодексіне сәйкес табыстар мен шегерімдерді түзету

Жол коды	Атауы	1000	10000	100000	1000000
100.00.036	Табыс тар мен шегерімдерді түзету				
	I Табыстарды түзету				
	II Шегерімдерді түзету				



Бөлім. Трансферттік баға белгілеу туралы заңға сәйкес табыстар мен шегерімдерді түзету

Жыл коды	Атауы	100.00.037	100.00.038
100.00.037	Табыстарды түзету		
100.00.038	Шегерімдерді түзету		

Бөлім. Салық салынатын табысты есептеу

Жыл коды	Атауы	100.00.039	100.00.040	100.00.041	100.00.042	100.00.043	100.00.044	100.00.045	100.00.046	100.00.047
100.00.039	САЛЫҚ САЛЫНАТЫН ТАБЫС (ЗАЛАЛ) (100.00.017 - 100.00.035 + 100.00.036 + 100.00.037 + 100.00.038)									
100.00.040	Шетелдік көздерден табыстар, оның ішінде:									
	I Салық салуда жеңілдігі бар елде алынған пайда немесе пайданың бір бөлігі (100.06 нысанның G бағаналық жиынтық мәні)									
100.00.041	Халықаралық шарттарға сәйкес салық салудан босатылуға жататын салық салынатын табыс (100.05 нысанның E бағаналық жиынтық мәні)									
100.00.042	САЛЫҚ САЛЫНАТЫН ТАБЫСТЫҢ (ЗАЛАЛДЫҢ) БАРЛЫҒЫ (100.00.039 + 100.00.040 I - 100.00.041)									5953600
100.00.043	Көшіруге жататын залал (100.00.042 + 100.03.008I)									
100.00.044	Салық салынатын табыстан кемітілу (100.00.044 I + 100.00.044 II):									
	I Салық кодексінің 133-бабының 1-тармағына сәйкес кемітілу									
	II Салық кодексінің 133-бабының 2-тармағына сәйкес кемітілу									
100.00.045	Кемітілуді ескеріле отырып, салық салынатын табыс (100.00.042 - 100.00.044)									5953600
100.00.046	Алынатын салық кезеңде рәкім көшірілген залалдар									178608
100.00.047	КӨШІРИЛГЕН ЗАЛАЛДАРДЫ ЕСЕПКЕ АЛА ОТЫРЫП САЛЫҚ САЛЫНАТЫН ТАБЫС (100.00.045 - 100.00.046)									632982
										5142000

Бөлім. Салық міндеттемесін есептеу

Жыл атауы	Атауы	100.00.048	100.00.049	100.00.050	100.00.050 I	100.00.050 II	100.00.050 III	100.00.050 IV	100.00.050 V
100.00.048	КТС ставкасы (%)								
100.00.049	Салық салынатын табыстан КТС (100.00.047 x 100.00.048)								
100.00.050	КТС септелген сомасы (100.00.049 - 100.00.050 I - 100.00.050 II - 100.00.050 III - 100.00.050 IV - 100.00.050 V)								
	I Шетел салықтың есебіне жатқызу есебімен (100.06 нысанның K бағаналық жиынтық мәні)								
	II Ұтыс түріндегі табыстық төлем көзіне ұсталған КТС								
	III Өткен салық кезеңнен көшірілген сыйақы түріндегі табыстық төлем көзіне ұсталған КТС								
	IV Салық кезеңіне ұсталған сыйақы түріндегі табыстық төлем көзіне ұсталған КТС								
	V Салық кодексінің 20-бабына сәйкес табыстық төлем көзіне ұсталған КТС								

20,
1028400



ҚОСЫМША В

Кесте В 1 - Салық есептілігі нысандарының жобаларына ҚСТҚ ескертулері мен ұсыныстары

Нысан	Қосымша/ жол	Ережелер (қолданыстағы редакция)	Ескертулер/ұсыныстар
1	2	3	4
200.00	Жасау ережелерінің 16 тармағы 3) тармақшасы	200.00.003 I, 200.00.003 II, 200.00.003 III жолдар жеке кәсіпкерлер есепті тоқсанның әрбір айы үшін жинақтаушы зейнетақы қорына өз пайдасына аударуға жататын міндетті зейнетақы жарналарының сомаларын көрсетуге арналған	Қабылдауды жеңілдету үшін тұжырымдағы ойды түзету ұсынылады. Өз пайдасына аударуға жататын соманы анықтау тәсілін анықтап беру ұсынылады (минимал шамасын анықтап беру немесе есептеу әдістемесіне сілтеме беру).
200.00	200.00.005	«Занды тұлға бойынша Салық кодексінің 451-бабында белгіленген ерекшеліктер ескеріле отырып есептелген әлеуметтік салық барлығы»	Толтыру ережелерінде бұл жолды кім толтыратыны түсініксіз. Егер оны тек 451-бапты қолданатын СТ толтырса, «барлығы» сөзі қажет емес. Егер оны барлық СТ толтырса, «барлығы» сөзі қолданғаны дұрыс, бірақ оның барлық СТ толтыруы артық сияқты (200.00.004 жолын қайталайды)
200.00	СЕН жасау ережелерінің 19 тармағы	5) 200.01.005 I, 200.01.005 II және 200.01.005 III жолдары құрылымдық бөлімшелер және Салық кодексінің 161-бабының 3-тармағының үшінші абзацқа сәйкес (9 жолда «Жоқ» ұяшығы толтырылған жағдайда) салық агенттері болып танылған құрылымдық бөлімшелер жоқ салық агенті үшін жеке тұлғаларға төленген табыстардан есептелген және есепті тоқсанның әрбір айында бюджетке аударылуға жататын жеке табыс салығының сомасын көрсетуге арналған.	Нысан бланкісінде 200.01.005 жолдар «Міндетті зейнетақы жарналары ұсталатын (есептелетін), есептелген табыстар» деп аталады және ЖТС сомасымен байланысы жоқ. Бұл жолға қатысты жасау ережелері нысан бланкісіне сәйкес келмейді.
300.00	Салық салынатын айналым мөлшерін түзету		300.00.003 «Салық салынатын айналым мөлшерін түзету» - жолды толтыру әдістемесін анықтап беру қажет

В 1 – кестенің жалғасы

1	2	3	4
100.00	100.00.008 жол «Өткізілген тауарлар бойынша шығыстар»	100.00.008 жолда: «Салық кодексінің 100-бабы 1-тармағына сәйкес шегерімге жатқызылатын сатылған (жұмсалған) тауарлардың, сатып алынған және өтеусіз алынған жұмыстар, қызмет көрсетулердің құны көрсетіледі».	Салық заңнамасында сатылған тауарлар бойынша шегерімді есептеу түсінігі және әдістемесі жоқ. Жолды толтыру әдістемесін анықтап беру ұсынылады.
101.04	101.04 нысанын жасау ережелері		101.04 нысаны бойынша – құзыретті мамандардың түрлі пікірлері мен мақалалары бар, оларда 101.04 нысанында резидент емес заңды тұлғаларға барлық төлемдер көрсетіледі деп көрсетілген. Бірақ, барлық төлемдерді көрсету мүмкін емес, себебі табыстар кодтары анықтамалығында мысалы ҚР аумағынан тыс көрсетілген қызметтер табысының коды жоқ, анықтамалықта негізінен ҚР аумағындағы барлық табыстар көрсетілген. СЕН жасау ережелерінде резидент еместердің қандай табыстары бойынша жасалатының анықтап беруге бола ма
101.04	101.04 нысанын жасау ережелері		Нысанды жасау ережелерінде 1210 және 1211 табыс түрлерінің кодтары бар – бұл жеке тұлғалардың табыстары, бұл жағдайда 101.04 нысаны (196 бабына сәйкес) және 101.04.001 қосымшасы заңды тұлғалар бойынша жасалады (СЕН жасау ережелерінің 18 тармағында тек заңды тұлғалар көрсетілген). 101.04 нысаны қандай тұлғалар бойынша тапсырылатынын анықтап беруді өтініміз – резидент емес заңды тұлғалар бойынша ма әлде жеке тұлғалар бойынша ма? Егер тек заңды тұлғалар бойынша болса, табыс түрлерінің кодтарында қандай мақсатпен жеке тұлғалардың табыстары көрсетілген?
Ескерту - Автормен арнайы әдебиет негізінде құрастырған			

ҚОСЫМША Г

«Safe Trans» ЖШС-нің салық есеп саясаты

«Safe Trans» ЖШС салық есебін ұйымдастыру саласында Қазақстан Республикасының Салық кодексін басшылыққа алады. Салық есебі жүйесі дербес ұйымдастырылады, ол нормаларды қолдану мен салық есебі ережелерінің реттілік принципінен туындайды, яғни бір салық кезеңінен келесі салық кезеңіне реттілікпен өтеді.

Салық есебін жүргізу реті салық төлеушінің есеп саясатында құрылады, ол басшының сәйкес бұйрығымен бекітілген салық төлеу мақсатында жүреді. Салықтық және басқа да органдардың салық төлеушіге салық есебі құжаттарының міндетті формаларын орнатуға құқығы жоқ.

Салық төлеу мақсатындағы Есеп саясатына сәйкес салық есебі – бұл салық бойынша салық базасын анықтау үшін ақпаратты жинақтау жүйесі; бұл қатынаста «Safe Trans» ЖШС Қазақстан Республикасының Салық кодексі және басқа да заңнамалық актілермен қарастырылған рет бойынша жинақталған алғашқы құжат мәліметтері негізінде салық төлеуші (салық агенті) болып танылады. Салық есебінің ішкі операциялары бухгалтерлік анықтамамен рәсімделеді.

Салық есебінің негізгі мақсаты болып есепті (салықтық) кезеңде орындалған шаруашылық операциялардың салық төлемдері мақсатындағы есеп реттілігі жөніндегі сенімді және толық ақпарат қалыптастыру, сонымен қатар бюджетке төленетін төлемдердің толық, дұрыс және уақытылы екендігін бақылау үшін ішкі және сыртқы пайдаланушыларды ақпаратпен қамтамасыз ету табылады.

«Safe Trans» ЖШС-де мүлік, міндеттеме салық есебін жүргізу және шаруашылық операцияларын қамту үшін қолданылады:

- бухгалтерлік есеп шоттары;
- салық есебінің шоттары.

«Safe Trans» ЖШС шаруашылық операцияларын рәсімдеу үшін сәйкестендірілген бірінші реттік ақпараттар пайдаланылады, сонай-ақ, есеп құжаттарының типтік формалары қарастырылмаған құжат есебінің сәйкестендірілмеген формалары да жасалған және пайдаланылуда. Бірінші реттік есеп құжаттарының сәйкестендірілмеген альбом формалары бухгалтерлік есептілік мақсатында есеп саясатында көрсетілген.

«1С: Кәсіпорын» есеп жүйесіндегі салық есебі үшін ақпаратты жинақтау мен жүйелендіру мақсатында шоттар жүйесі пайдаланылады. Салық есебі үшін ақпарат бухгалтерлік есеп үшін жазба енгізумен бір уақытта бірінші реттік құжаттар негізінде қалыптасады.

Ай сайын есепті кезең аяқталған соң шоттардағы ақпарат салық есебінің тіркеліміне көшіріледі.

Егер Қазақстан Республикасының Салық кодексінің 7 тарауына сәйкес салық базасын анықтау үшін бухгалтерлік есеп тіркелімінде толық емес ақпарат

болса, салық төлеуші қолданылған бухгалтерлік есеп тіркелімдерін қосымша деректемемен толықтыруға құқылы, осы арқылы салық есебінің тіркелімін қалыптастырады немесе дербес түрде салық есебі тіркелімін енгізеді.

Салық есебінің тіркелімдері ҚР Салық кодексі қарастырған барлық дәлелдемелерді қамтиды. Салық есебінің тіркелім формалары салық төлеу мақсатымен Есеп саясатының қосымшаларында келтірілген. Салық тіркелімдері «1С: Кәсіпорын» ақпараты негізінде қолмен жазбаша толтырылады.

Салық есебінің тіркелімдері ай сайын жыл басынан бастап өспелі түрде толтырылады.

Салық есебінің ақпараттары салық базасын қалыптастыратын тіркелімде көрсеткіштер қимасында жүйеленеді және топталады.

Бұдан соң салық есебі тіркелімінің ақпараттары негізінде салық базасынан есептілігі қалыптасады. Тіркелімде көрсетілген операциялар есепті кезеңде жүргізілмесе, жеке тіркелімдерді толтырмаса да болады.

Салық саясаты мақсатындағы кірістерге жатады:

1. Тауар, жұмыс, қызмет көрсетуден алынған түсім;
2. Құнның өсімінен кіріс;
3. Міндеттемелерді есептен шығару кірістері.

Салық төлеу үшін орындаудан алынған табыс болып келесілер табылады:

- тауарларды өткізу;
- жұмыс, қызметтерді көрсету (мүлікті жалға беру мен құқық беру);
- сатып алынған тауарларды өткізу;
- өзге мүлікті өткізу.

«Safe Trans» ЖШС-нің кірісін тану есептеу әдісімен жүзеге асады. Кірістер ақша қаражаттары немесе басқа төлем құралдарымен нақты төлем жүргізген уақытпен байланыссыз олар орын алған есепті (салық) кезеңінде танылады.

Кірістің алынған уақыты болып ҚР СК сәйкес анықталған тауарды алуға құқық, жұмыстар мен көрсетілген қызметтер нәтижелері берілген күн танылады. Орындалған жұмыс, көрсетілген қызметтер үшін кіріс жұмыс пен қызметті берген күнмен алынады.

Салық саясаты мақсатындағы шығындарға өткізумен байланысты шығындар жатады:

- материалдық шығындар;
- еңбекақы шығындары;
- есептелген амортизация;
- өзге де шығындар.

Материалды шығындарға жататын тауалы-материалдық қорлар бағасы түсім кезінде сатып алу бағасымен анықталады. Материалды-өндірістік қорларды жеткізу бойынша көліктік-дайындаушылық шығындар осы материалдар құнын көбейтеді.

Материалды-өндірістік қорлар мен тауарларды орташа өзіндік құн әдісімен жүргізіледі.

Еңбек ақы төлеу бойынша шығындарға жұмысшыларға ҚР заңнамалық

нормаларында, еңбек шарттарында қарастырылған ақшалай немесе заттай нысандағы кез келген аударымдар, ынталандыру төлемдері мен үстемелер, жұмыс уақыты мен еңбек шарттарымен байланысты өтемдік аударымдар, сыйақылар мен бір реттік көтермелеу ақысы, жұмысшыларды ұстаумен байланысты шығындар. Еңбекақы төлеуге кеткен шығындардың барлық түрлері есеп саясатында салық төлеу үшін келтірілген.

Амортизацияланатын мүлікке ҚР СК талаптарына байланысты негізгі қаражаттар мен материалды емес объектілер жатады. Сондай-ақ, салық салу мақсатындағы есеп саясатында амортизация есептелмейтін мүлік тізімі көрсетілген.

Амортизацияланатын мүлік объектісі бойынша амортизация есептеу пайдалануға берілген айдың 1-күнінен бастап есептеледі. Салық есебіндегі негізгі құралдардың объектілерін анықтау реті бухгалтерлік есеп мақсаттарымен құрылған ретке сәйкес келеді.

Негізгі құралдарды пайдалы қолдану мерзімі негізгі құралдар объектілерін пайдалануға берілген кезбен анықталады.

Негізгі құралдардың әрбір тобының пайдалы қолданылу мерзімі пайдалы қолданудың тіркелген активтерінің әрбір тобы үшін құрылған ең аз мерзімімен анықталады.

Негізгі құралдар объектілерінің амортизациясы тіксызықты әдіспен есептеледі.

Шығындар мәміле шарттары бойынша туындаған есепті (салық) кезеңінде танылады. Егер мәміледе бұл шарттар болмаса және шығындар мен кірістер арасындағы байланыс анық емес немесе жанама жолмен анықталған болса салық төлеуші шығындарды өзі үлестіреді.

Шығындардың тікелей және жанама бөлінісі.

Салық кезеңі – күнтізбелік жыл.

«Safe Trans» ЖШС үшін есепті кезең болып ай, тоқсан, күнтізбелік жыл танылады.

Салық төлеушілер салық есебінің мәліметтері негізінде әрбір есепті кезең қорытындысы бойынша салық базасын есептейді.

Пайда мен шығын есебінде көрсетілген бухгалтерлік табыс (шығын), негізінде, кәсіпорынның Салық декларациясындағы корпоративті табыс салығы бойынша көрсетілген салық салынатын табыспен (шығынмен) сәйкес келмейді.

Табысты қалыптастырудың негізі бір – салық кезеңінде ұйым өндіретін шаруашылық операциялары.

Осылайша есептің әр түріндегі операциялардың бейнеленуін салыстыра отырып, бухгалтерлік және салық есебіндегі мәліметтердің әр түрлі болу себебін анықтауға мүмкіндік бар.

Есепті кезеңдегі бухгалтерлік табыс (шығын) пен салық салынатын табыс (шығын) арасындағы айырмашылық бухгалтерлік есеп бойынша заңнамалық нормативтік актілер мен ҚР салық заңнамасында бекітілген табыс пен шығынды тануға әр түрлі ережелерді қолдану нәтижесінде пайда болады. Бұл айырмашылық тұрақты және уақытша сипатта болады.

Тұрақты айырмашылық ретінде есепті кезеңнің бухгалтерлік табысын (шығынын) қалыптастыратын және есепті кезең мен одан кейінгі есепті кезеңдердің корпоративті табыс салығы бойынша салық базасының есебінен шығарылатын табыстар мен шығындар түсініледі. Басқа сөзбен айтатын болсақ, бұл салық есебінде ескерілмейтін, бірақ бухгалтерлік есепте көрсетілетін табыстар мен шығындардың сомасы.

Зерттеліп жатқан кәсіпорынның тұрақты айырмашылықтары келесі нәтижелерден туындайды:

1) шығындар бойынша шектеулер қарастырылған салық салу мақсатында қабылданған шығындарға бухгалтерлік табыс (шығын) қалыптастыруда ескерілетін нақты шығындарының артуы;

2) қайтарымсыз негіздегі мүлікті (тауар, жұмыс, қызмет) берумен байланысты салық салу мақсатындағы шығындарды және мүлік (тауар, жұмыс, қызмет) құнының сомасындағы, осымен байланысты шығындарды мойындамау;

3) басқа ұйымның жарғылық (қойма) капиталына енгізудегі мүлікті бағалау құнындағы және беруші жақтың бухгалтерлік балансында көрсетілген мүлік құнында айырмашылықтың туындауымен байланысты салық салу мақсатындағы залалды мойындамау;

4) келешек кезеңге жылжытылған шығынның пайда болуы;

5) өзге де ұқсас айырмашылықтар.

Егер бухгалтерлік және салық салынатын табыс арасындағы айырмашылықты корпоративтік табыс салығына көбейтетін болсақ, (айырмашылық белгісіне тәуелді) пайда болады:

а) тұрақты салық активі (салық есебі негізіндегі мәліметпен есептелген салықтан бухгалтерлік салықтың өсімі)

б) тұрақты салық міндеттемесі (кері жағдай).

Осылайша, тұрақты салық міндеттемесі ретінде есепті кезеңдегі корпоративті табыс салығы бойынша салық төлемдерінің көбеюіне алып келетін салық сомасы түсініледі.

Негізінен, салық салынатын табыс бухгалтерлік табыстан көп болған жағдай ғана қарастырылады, бұл тұрақты салық міндеттемесінің туындауына алып келеді. Алайда бұған қарама-қарсы сипаттағы тұрақты айырмашылықтардың пайда болуы мүмкін: салық салынатын табыс бухгалтерлік табыстан аз болады.

Мысал ретінде кәсіпорын оның жарғылық капиталының 50%-н иеленетін басқа кәсіпорыннан қайтарымсыз мүлік алған жағдайды қарастыруға болады. Бұл кірістер салық салынатын табысты емес, бухгалтерлік табысты арттырады. Сондықтан олар тұрақты салық активтеріне алып келетін айырмашылық болып табылады.

Уақытша айырмашылықтар – бұл бір есепті кезеңде бухгалтерлік табысты, ал басқа есепті кезеңдерде табысқа салық бойынша салық базасын қалыптастыратын табыстар мен шығындар.

Уақытша айырмашылықтар салық салынатын табысқа (шығынға) әсеріне

байланысты бөлінеді:

- шегерілетін,
- салық салынатын.

Шегерілетін уақытша айырмашылықтар есепті кезеңде қандайда бір операция бойынша салық салынатын табыс бухгалтерлік табыстан уақытша көп болғанда туындайды. Соған байланысты ұйым бюджетке бухгалтерлік есеп мәліметтері бойынша есептелген салық мөлшерінен артық салық сомасын төлейді. Келесі кезеңдерде айырмашылықтар жойылады, өйткені бюджетке төлемдер бухгалтерлік есептен алынған салықтан осы сомаға аз болады. Уақытша айырмашылық аталуының себебі уақыт келе бұл айырмашылықтың жойылуымен байланысты.

Шегерілетін уақытша айырмашылықтар зерттеліп отырған кәсіпорында келесілердің нәтижесінде пайда болады:

1. Салық салу мақсатында және бухгалтерлік есеп мақсатында амортизация есептеу әдістерінің әр түрін пайдалану;

2. Салық салу мақсатында және бухгалтерлік есеп мақсатында есепті кезеңде сатылған өнімнің (тауар, жұмыс, қызмет) өзіндік құнының коммерциялық және басқарушылық шығындарын тануда әр түрлі әдістерді пайдалану;

3. Егер басқа жағдай салық заңнамасында қарастырылмаса, салық салу мақсатында келесі есепті жылдарда қабылданатын шығынды алдағы жылға жылжыту;

4. Негізгі қаражаттардың қалдық құны мен оларды сату бойынша шығындардың салық салу мақсатында және бухгалтерлік есеп мақсатында негізгі қаражаттарды сатуда әр түрлі ережелерін қолдану.

Салық салынатын уақытша айырмашылықтар есепті кезеңде қандай да бір операциялар бойынша салық салынатын табыс бухгалтерлік табыстан уақытша аз болғанда туындайды. Соған байланысты ұйым бюджетке бухгалтерлік есеп мәліметтерімен есептелеген салық көлемінен аз салық сомасын төлейді. Ұйымда салық есебінде салық сомасы осы көлемде бухгалтерлік табыс бойынша есептелген салықтан артық болған алдағы кезеңде салықты көбірек төлеуге міндеттеме пайда болады.

Салық салынатын уақытша айырмашылықтар «Safe Trans» ЖШС-де келесілердің нәтижесінде туындайды:

- салық салу мақсатында және бухгалтерлік есеп мақсатында амортизация есептеуде әр түрлі әдістерді қолдану;
- салық салу мақсатында және бухгалтерлік есеп мақсатында кәсіпорынның несиелік мен займдар бойынша төлейтін пайыздарын бейнелеуде әр түрлі ережелерді қолдану.

ҚОСЫМША Д

Мекеменің аталымы: "Safe Trans" ЖШС
БСН: 110803447350

Қосымша № 1
100.00 нысан

2012 жылдың "Safe Trans" ЖШС Корпоративтік табыс салығы бойынша салық есептілігіне (декларациясына) салық тіркелімі

Бөлім: ЖЫЛДЫҚ ЖИЫНТЫҚ ТАБЫС

Жолдың коды 100.00.001. Өткізуден түскен табыс

№	Мекеменің аталымы немесе жеке тұлғаның А.Ж.Ә.	БИН	Өткізуден түскен табысының жылдық соммасы (теңге)
	1		
1	Жұмыс, қызмет, тауарларды өткізу (Сатып алушының аталымы)		34 663 000,00
БАРЛЫҒЫ өткізуден түскен табыстар			34 663 000,00

(А.Ж.Ә., бастығын қолы, таңба)

(А.Ж.Ә., бас бухгалтердің қолы)

(Салық тіркелімінің толтырылған күні)

Мекеменің аталымы: "Safe Trans" ЖШС
 БСН: 110803447350

Қосымша № 2
 100.01 нысан

2012 жылдың "Safe Trans" ЖШС Корпоративтік табыс салығы бойынша салық есептілігіне (декларациясына) салық тіркелімі

Бөлім: ЖЫЛДЫҚ ЖИЫНТЫҚ ТАБЫС
 Жолдың коды 100.00.002. Құн өсімінен табыс

Борышты бағалы қағаздарды қоспағанда, бағалы қағаздар мен қатысу үлесін өткізу кезіндегі табыс (залал)

(теңге)

№	Мекеменің аталымы	БИН	Өткізу құны (жолдың коды 100.01.001 100.01 нысан)	Бастапқы құны (салым құны) (жолдың коды 100.01.002 100.01 нысан)	Өткізу кезіндегі құн өсімінен табыс (жолдың коды 100.01.003 100.01 нысан)	ҚР заңнамасына сәйкес құрылған заңды тұлғаның немесе консорциумның қатысу үлестерінің қоспағанда, қатысу үлестерін өткізу кезіндегі құн өсімінен табыс (жолдың коды 100.01.005 100.01 нысан)	Өткізуден келген залал (жолдың коды 100.01.004 100.01 нысан)
1	2	3	4	5	6	7	8
	I. ҚР заңнамасына сәйкес құрылған заңды тұлғалар мен консорциумдағы акциялары мен қатысу үлестері						
	Жиынтығы:						
	II. Борышты бағалы қағаздарды қоспағанда, Қазақстан Республикасының аумағында жұмыс істейтін қор биржасында ашық сауда әдісімен өткізу кезінде өткізу күніне қор биржасының ресми тізімдерінде орналасқан бағалы қағаздар						
	Жиынтығы:						
	III. Борышты бағалы қағаздарды қоспағанда, өзге де бағалы қағаздар						
	Жиынтығы:						
	Барлығы						

Борышты бағалы қағаздарды қоспағанда, жарғылық капиталға салым ретінде бағалы қағаздарды және қатысу үлесін беру кезіндегі, сондай-ақ бағалы қағаздардың және қатысу үлестерінің қосылу, бірігу, бөліну немесе бөлініп шығу жолымен қайта ұйымдастырылу нәтижесінде шығарылуы кезіндегі табыс

(теңге)

бағалы қағаздардың шығарылуы кезіндегі табыс

(теңге)

№	Мекеменің аталымы	БИН	Өткізу құны	Бастапқы құны	Жарғылық капиталға салым ретінде борыштық бағалы қағаздарды беру кезінде құн өсімінен табыс (жолдың коды 100.01.013 100.01 нысан)	Қосылу, бірігу, бөліну немесе бөлініп шығу жолымен қайта ұйымдастырылу нәтижесінде борыштық бағалы қағаздардың шығарылуы кезіндегі құн өсімінен табыс (жолдың коды 100.01.014 100.01 нысан)	Сатудан келген залал
1	2	3	4	5	6	7	8
			X	X			X
			X	X			X
			X	X			X
			X	X			X
			X	X			X
	БАРЛЫҒЫ		X	X			X

Өзге де табыстар

(теңге)

№	Мекеменің аталымы	БИН	Өткізу құны (жолдың коды 100.01.015 100.01 нысан)	Бастапқы құны (жолдың коды 100.01.016 100.01 нысан)	Құн өсімінен табыс (жолдың коды 100.01.017 100.01 нысан)	Өткізуден залал (жолдың коды 100.01.018 100.01 нысан)
1	2	3	4	5	6	7
	I. Салық кодексінің 87-бабы 2-тармағының 1) – 3) тармақшаларында көрсетілген активтерді беру кезіндегі құн өсімінен табысы (жолдың коды 100.01.019 100.01 нысан)		X	X		X
			X	X		X
			X	X		X
			X	X		X
	ЖИЫНТЫҒЫ:					
	II. Қосылу, бірігу, бөліну немесе бөлініп шығу жолымен қайта ұйымдастырылу нәтижесінде Салық кодексінің 87-бабы 2-тармағының 1) – 3) тармақшаларында көрсетілген активтердің шығарылуы кезіндегі құн өсімінен табыс (жолдың коды 100.01.020 100.01 нысан)		X	X		X
			X	X		X
			X	X		X
			X	X		X
	ЖИЫНТЫҒЫ:					
	III. Амортизациялануға жатпайтын басқа да активтер бойынша табыс		X	X		X

ҚОСЫМША Е

№1 Стандарт

САЛЫҚ ЕСЕБІ МЕН ЕСЕПТІЛІГІНІҢ ІШКІ АУДИТІНІҢ МАҚСАТЫ ЖӘНЕ НЕГІЗГІ ПРИНЦИПТЕРІ

Кіріспе

1. Осы стандарт салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитін жүргізудің бірыңғай мақсаты мен негізгі принциптерін белгілейді, әрі оны ұйым ұстануға міндетті.

Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің мақсаты.

2. Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің мақсаты салық заңнамасының нормаларын ұстану, салықтарды, алымдардың және мемлекеттің бюджетіне төленуі тиіс өзге де міндетті төлемдердің сомаларын дәл есептеуді, олардың уақытылы және дұрыс төленуін қамтамасыз ету болып табылады.

Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің жалпы ережелері

3. Аталмыш стандартты қолдану саласы салық есебі мен қаржылық-шауаршылық операциялар есептілігінің ішкі аудитінің барлық түрлеріне таралады, оның әрекет ету мерзімі шектелмеген, ал оны қайта қарау кем дегенде үш жылда бір рет жүргізілуі тиіс.

Аудиттің жалпы принциптері

4. Аудитор өзінің кәсіби міндеттерін орындау кезінде келесі принциптерді басшылыққа алуы тиіс:

- тәуелсіздік;
- адалдық;
- объективтілік;
- кәсібибиліктілік және адал ниеттілік;
- құпиялылық;
- кәсібимінез-құлық.

5. Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудиті бөлімінің қызметкері аудитті жоспарлау және жүргізу барысында кәсіби күдікшілдікті танытып, салық есептілігінің айтарлықтай бұрмалануына себепкер болатын жағдайлардың болуын түсінуі тиіс.

Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің көлемі.

6. «Аудит көлемі» термині аталмыш жағдайларда салық есебі мен есептілігінің ішкі аудитінің мақсаттарына жету үшін қажетті деп есептелетін процедураларға жатады. Аудитті жүргізу үшін қажетті процедуралар, салық заңнамасының өзгерістерін қадағалап отыруға және бағалауға (нормативтік-құқықтық базаның мониторингін жүргізуге) мүмкіндік беретін құқықтық деректер қоры мен арнайы (кәсіби) әдебиеттерді, мерзімдік басылымдарды, салық органдарының позициясы мен құқық қолдану тәжірибесін талдауға негізделген әдіснамалық түсіндірмелерді ескере отырып анықталуы тиіс.

Қисынды сенімділік.

7. Салық есебі мен есептілігінің ішкі аудиті, қарастырылып отырған салық есептілігінде қателіктер, толық төлемеу, артық төлеу жоқ екендігіне деген қисынды сенімділікті қамтамасыз етуге арналған.

Ішкі ақпарат үшін жауапкершілік.

8. Құпиялылық дегеніміз – тексеру барысында ақпарат аталық ішкі аудитор мұндай ақпаратты жеке басының пайдасы немесе үшінші тұлғаның пайдасы үшін ешқашан қолданбайды немесе қолданып жатқандай көрініс жасамайды дегенді білдіреді. Ішкі аудитордың жұмыс құжаттамасының құпиялылығын қамтамасыз ету салық есебі мен есептілігінің ішкі аудит бөлімі басшысының міндетіне кіреді. Біздің пікірімізше, ішкі аудит бөлімінің әрбір қызметкерінің кәсіби міндеттерді орындау барысында алынған ақпараттың құпиялылығын қамтамасыз ету жөніндегі міндеті, оның еңбек келісімшартындағы мәтінінде көрсетілуі тиіс.