НАО «УНИВЕРСИТЕТ НАРХОЗ»

УДК 657.3:69(574) На правах рукописи

ОҚАНОВА АЙЗАДА ТАЛҒАТҚЫЗЫ

Основные направления развития налогового учета в РК

(на примере строительных компаний)

6D050800 – Учет и аудит

Диссертация на соискание степени

доктора философии (PhD)

Научные консультанты:

к.э.н., Каипова Г.С.

Prof.Ing. Jiří Strouhal, PhD

Республика Казахстан

Алматы, 2024

# **СОДЕРЖАНИЕ**

[НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ 3](#_Toc145583031)

[ОПРЕДЕЛЕНИЯ 3](#_Toc145583032)

[ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ 7](#_Toc145583033)

[ВВЕДЕНИЕ 9](#_Toc145583034)

[1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ 15](#_Toc145583035)

[1.1 Характеристика современного этапа развития строительной индустрии в РК 15](#_Toc145583036)

[1.2 Налоговый учет в строительных компаниях в условиях унификации и стандартизации 25](#_Toc145583037)

[1.3 Налоговые риски в деятельности организации: сущность, особенности и факторы возникновения 37](#_Toc145583038)

[2 МЕТОДОЛОГИЯ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ РК 52](#_Toc145583039)

[2.1 Оценка действующей практики учета отложенных налогов согласно требованиям МСФО 52](#_Toc145583040)

[2.2 Организация налогового учета КПН по долгосрочным контрактам в строительстве 69](#_Toc145583041)

[2.3 Алгоритм определения обязательств по основным налогам строительных компаний 79](#_Toc145583042)

[3 ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В КОМПАНИЯХ: ПЛАНИРОВАНИЕ И УПРАВЛЕНИЕ 89](#_Toc145583043)

[3.1 Влияние основных факторов на качественную характеристику налогового результата по КПН 89](#_Toc145583044)

[3.2 Совершенствование инструментов планирования и управления налоговой нагрузкой в строительных организациях 102](#_Toc145583045)

[3.3 Научное обоснование и практическая реализация налогового бюджетирования как способ управления налоговыми рисками 111](#_Toc145583046)

[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 124](#_Toc145583047)

[СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 131](#_Toc145583048)

[ПРИЛОЖЕНИЕ А 142](#_Toc145583049)

[ПРИЛОЖЕНИЕ Б 145](#_Toc145583050)

[ПРИЛОЖЕНИЕ В 146](#_Toc145583051)

[ПРИЛОЖЕНИЕ Г 147](#_Toc145583052)

[ПРИЛОЖЕНИЕ Д 148](#_Toc145583053)

[ПРИЛОЖЕНИЕ Е 149](#_Toc145583054)

[ПРИЛОЖЕНИЕ Ж 150](#_Toc145583055)

[ПРИЛОЖЕНИЕ И 151](#_Toc145583056)

[ПРИЛОЖЕНИЕ К 152](#_Toc145583057)

[ПРИЛОЖЕНИЕ Л 153](#_Toc145583058)

[ПРИЛОЖЕНИЕ М 154](#_Toc145583059)

[ПРИЛОЖЕНИЕ Н 156](#_Toc145583060)

# **НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ**

В данной диссертации использованы ссылки на следующие нормативно-правовые акты и стандарты:

Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI ЗРК. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)», (с [изменениями и дополнениями](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=34771121) по состоянию на 12.09.2023 г.).

Гражданский кодекс Республики Казахстан (Особенная часть) от 1 июля 1999 №409–1 (с изменениями и дополнениями на 12.09.2023г.)

Нормативные документы по ценообразованию и сметам. НДЦС РК 8.01-08-2022. Порядок определения сметной стоимости строительства в Республике Казахстан (с изменениями от 20.03.2023 г.).

Закон Республики Казахстан от 16 июля 2001 года № 242 Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Казахстан (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.07.2023 г.)

Об утверждении Перечня видов работ(услуг) в составе строительно-монтажных работ. Приказ Министра национальной экономики Республики Казахстан от 19 марта 2015 года №231.

Постановление Правительства Республики Казахстан от 21 июня 2012 года № 821. Об утверждении Программы «Доступное жилье - 2020».

Закон Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 12.09.2022)

Кодекс Республики Казахстан от 5 июля 2014 года № 235-V ЗРК. «Об административных правонарушениях», (с [изменениями и дополнениями](https://online.zakon.kz/m/document?doc_id=31582168) по состоянию на 12.09.2023 г.)

Закон Республики Казахстан от 26 декабря 2019 года №286-VI ЗРК

«Об обязательном социальном страховании» (с [изменениями и дополнениями](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36937443)по состоянию на 01.01.2023 г.)

Об утверждении форм налоговой отчетности и правил их составления (с изменениями и дополнениями по состоянию на 16.04.2023 г.). Приказ Первого заместителя Премьер-Министра Республики Казахстан – Министра финансов Республики Казахстан от 20 января 2020 года № 39

Об утверждении Правил расчета коэффициента налоговой нагрузки налогоплательщика (налогового агента), за исключением физических лиц, не зарегистрированных в налоговых органах в качестве индивидуальных предпринимателей и не занимающихся частной практикой. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 20 февраля 2018 года № 253. Зарегистрирован в Министерстве юстиции Республики Казахстан 6 марта 2018 года № 16518

Об утверждении Правил применения системы управления рисками по критериям, не являющимся конфиденциальной информацией. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 20 февраля 2018 года № 252. Зарегистрирован в Министерстве юстиции Республики Казахстан 6 марта 2018 года № 16534

Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 31 марта 2015 года № 241. (с [изменениями и дополнениями](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36937443)по состоянию на 15.05.2023 г.)

Международный стандарт финансовой отчетности:

(IAS) «Представление финансовой отчетности»;

(IAS) 2 «Запасы»;

(IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

(IAS) 12 «Налоги на прибыль»;

(IAS) 16 «Основные средства»;

(IFRS) 16 «Аренда»;

(IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Кодекс Республики Казахстан от 29 октября 2015 года № 375-V «Предпринимательский кодекс Республики Казахстан» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.04.2023 г.)

О специальных экономических и индустриальных зонах. Закон Республики Казахстан от 3 апреля 2019 года №242-VI ЗРК (с [изменениями и дополнениями](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36937443) по состоянию на 19.04.2023 г.)

# **ОПРЕДЕЛЕНИЯ**

**Учетная политика** – инструмент, при помощи которого реализуются интересы различных лиц в части формирования конечного финансового результата путем его нивелирования.

**Затраты по договору на строительство** – затраты, которые относятся к договору и произведены за период с даты его подписания до полного завершения.

**Налогооблагаемые показатели** **–** показатели, имеющие физическую или стоимостную характеристику, подтвержденную документально, и служащие основанием для определения налогооблагаемой базы.

**Концепция** – определенный способ понимания и трактовки какого-либо явления.

**Долгосрочный контракт** – контракт (договор) на производство, установку, строительство, не завершенный в пределах налогового периода.

**Накладные расходы** **–** комплексные затраты, связанные с деятельностью строительной организации в целом, которые не могут быть отнесены непосредственно на определенный объект учета или при выпуске продукции, оказании услуг и могут быть распределены по договорам строительного подряда.

**Прочие затраты** **–** затраты, возмещаемые заказчиком по условиям договора строительного подряда по обеспечению работ за исключением административных расходов.

**Налог на прибыль** – один из основных налогов в системе налогообложения любого государства, который является главным источником поступления средств в бюджеты разных уровней, и значимым инструментом регулирования и стимулирования деятельности хозяйствующий субъектов (предприятий), прямо и опосредованно влияя на процесс перераспределения прибавочного продукта посредством изъятия части чистого дохода предприятия.

Объект строительства – отдельное здание или сооружение со всеми относящимися к нему оборудованием, инвентарем, инструментами, галереями, эстакадами, внутренними инженерными сетями и коммуникациями, на строительство (реконструкцию, расширение) которого составляется самостоятельная объектная смета. Отдельными объектами строительства являются и виды других работ (вертикальная планировка, наружные инженерные сети, благоустройство строительной площадки)

**Подрядчик** **–** физическое или юридическое лицо, имеющее лицензию на соответствующий вид деятельности, выполняющее подрядные работы в сфере строительства по [договору](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K990000409_#z438) подряда или договору о государственных закупках, заключаемому с заказчиком;

Договор подряда (контракт) – документ, включающий в себя все содержащиеся в нем гарантии, приложения, подписанные заказчиком

**Заказчик** **–** физическое или юридическое лицо, уполномоченное инвестором (либо само являющееся инвестором) осуществлять реализацию проекта по строительству предприятий, зданий, сооружений для собственных или государственных нужд либо в коммерческих целях

Жилое помещение (квартира)– отдельное помещение (квартира), предназначенное и используемое для постоянного проживания, включающее как жилую площадь, так и нежилую площадь жилища.

# **ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ**

В настоящем научном исследовании применяются следующие обозначения и сокращения:

|  |  |
| --- | --- |
| АП | Авансовые платежи |
| ББ | Прогнозный баланс |
| БДДС | Бюджет движения денежных средств |
| БДР | Бюджет доходов и расходов |
| БИ | Бюджет инвестиций |
| БИН | Бизнес-идентификационный номер |
| БИП | Бюджет инвестиционных проектов |
| БНР | Бюджет общепроизводственных накладных расходов |
| БПЗ | Бюджет прямых затрат |
| БПР | Бюджет производства |
| БПр | Бюджет продаж |
| БПРЗ | Бюджет производственных запасов |
| БРР | Бюджет расходов по реализации |
| БУР | Бюджет управленческих расходов |
| ЕАЭС | Евразийский экономический союз |
| З | Запасы |
| ИИН | Индивидуальный идентификационный номер |
| ИПН | Индивидуальный подоходный налог |
| КБ | Консолидированный бюджет |
| КПН | Корпоративный подоходный налог |
| МЗП | Минимальная заработная плата  |
| МРП | Месячный расчетный показатель |
| МСФО | Международные стандартф финансовой отчетности |
| НА | Нематериальные активы |
| НБ | Налогооблагаемая база |
| НДС | Налог на добавленную стоимость |
| НДФЛ | Налоги на доходы физических лиц |
| НК | Налоговый кодекс |
| НОД | Налогооблагаемый доход |
| НУ | Налоговый учет |
| НУП | Налоговая учетная политика |
| ОНА | Отложенные налоговые активы |
| ОНО | Отложенные налоговые обязательства |
| ООН | Организация объединеных наций |
| ООСМС | Отчисления по обязательному социально-медицинскому страхованию |
| ОС  | Основные средства |
| ПСА | Прогноз стоимости активов |
| РБ | Республиканский бюджет |
| РК | Республика Казахстан |
| СГД | Совокупный годовой доход |
| СН | Социальный налог |
| СО | Социальные отчисления |
| ССРПР | Себестоимость реализованной продукции |
| ТВП  | Товары внутреннего производства |
| ТОО | Товарищество с ограниченной ответственностью |
| УНН | Учетный номер налогоплательщика |
| ЦУР | Цели устойчивого развития |
| CAPEX | Capital Expenditure – затраты на проектирование строительной продукции  |
| CBR | Cost-Benefit Ratio – соотношение стоимости работ по реконструкции/модернизации к ожидаемым экономическим выгодам от реконструкции/модернизации |
| DCC | Demolition Cost of Construction – стоимость демонтажа строительных конструкций |
| GRI | Global Reporting Initiative – Глобальная инициатива по отчетности |
| GSSB | Глобальный совет по стандартам устойчивого развития |
| IAS | International Accounting Standards – МСФО |
| IASB | Совет по международным стандартам финансовой отчетности  |
| IFRS | International Financial Reporting Standards – МСФО |
| MVA | Market Value Added – показатель максимальной добавленной стоимости  |
| R&D | Затраты на исследования и разработки  |
| TCO | Total Cost of Ownership – общая стоимость владения |

# **ВВЕДЕНИЕ**

Актуальность темы исследования. Строительная отрасль является одной из ключевых отраслей в экономике РК, вносящей значительный вклад в ВВП страны и оказывающая влияние на занятость, инвестиции, развитие инфраструктуры и общий экономический рост. Развитие эффективной системы налогового учета в строительных компаниях является важным фактором для устойчивого роста отрасли и экономики в целом. Исследование налогового учета в строительных компаниях РК имеет высокую актуальность и важность с учетом национальных реформ, направленных на диверсификацию и устойчивый экономический рост. Стратегический план развития Казахстана до 2050 года предусматривает необходимость ведения благоприятного налогового режима для объектов налогообложения, совершенствования налоговых льгот и повышения их эффективности. В ежегодном Послании Главы государства Касым-Жомарта Токаева народу Казахстана «Экономический курс Справедливого Казахстана» особое внимание уделяется вопросам сокращения налоговой отчетности на 30%, сложности в расчетах НДС, цифровизации налогового контроля, изменения налоговых льгот с учетом сложности производств, уменьшения на 20% общего количества налоговых и иных обязательных платежей в бюджет [1].

Казахстан присоединился к Международному форуму по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения, а также внедрил стандарт GRI 207, который требует раскрытия информации о налоговой стратегии и управлении рисками. Это подразумевает стремление РК к приведению национальной налоговой практики в соответствие с международными стандартами.

В условиях повышенного внимания общественности к прозрачности и этичности ведения бизнеса, налоговая практика строительных компаний становится предметом общественного интереса. Несоблюдение налогового законодательства или использование агрессивных налоговых планирований может создавать репутационные риски для компаний.

Изучение научной литературы показало достаточное количество исследований, касающихся сущности, понятия, содержания и системы налогового учета, однако вопросы и проблемы формирования налогового учета в строительных организациях рассматриваются крайне редко.

Учитывая научный вклад казахстанских и зарубежных авторов, необходимо отметить, что вопросы, касающиеся специфики налогового учета строительных организаций, требуют дальнейшего исследования для создания концептуального подхода к системе налогового учета по следующим ключевым аспектам:

* наличие налоговых рисков, исходя из отраслевых особенностей строительных компаний и множества налоговых норм;
* сложности с применением правил налогового учета в строительных компаниях в условиях современной экономики, характеризующейся унификацией и стандартизацией финансовой отчетности;
* несоблюдение требований МСФО по учету отложенных налогов может вызвать серьезные финансовые и репутационные проблемы для строительной компании. Во избежание этих проблем компания должна уделить должное внимание соблюдению мировых стандартов в своей финансовой отчетности;
* несоблюдение налогового законодательства, следствием которого является недостаточная прозрачность, приводящая к потенциальным налоговым рискам, налоговым проверкам и неправильному отражению финансовых результатов компании;
* недостаток точных и надежных инструментов для эффективного планирования и управления налоговой нагрузкой;
* отсутствие структурированного и эффективного подхода к минимизации налоговых рисков и оптимизации налоговой стратегии, что может приводить к упущенным возможностям снижения налоговых обязательств и увеличению налоговых эффективности в данной отрасли.

Исследование основных направлений развития налогового учета в строительной отрасли направлено на выявление вышеперечисленных проблем и предложение решений, способствующих оптимизации налоговой нагрузки и улучшению финансовой устойчивости строительных компаний.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросы налогового учета, связанные с методологией расчета налогооблагаемой прибыли, всегда вызывали научный интерес и внимание ученых и практиков. В ходе проведения научного исследования были изучены исследования зарубежных и российских ученых в области бухгалтерского и налогового учета, налогообложения, таких как Кузнецова А.В., Самсонова М.Д., Сафонова М.Ф., Пансков В.Г., Каширина М.В., Федорова Н.В., Шегуловой Е.В., Дружиловской Т.Ю., Фетисова А. Ю., Серебряковой Т. Ю, Юдиной О.В., Тарабаровой А.А, Boateng K., Omane-Antwi K. B., Ndori Queku Y., Klassen K., Gallemore J., Stiglingh M., Fakile A. S., Herath S. K., Melvin A. и других.

Концептуальные вопросы современного состояния налогового учета и системы налогообложения доходов разработаны и исследованы казахстанскими учеными: Алиевым М.К., Ержановым М.С., Султановой Б.Б., Жакипбековым Д.С., Касеновой К.К., Жанбырбаевой А.Н., Джолдыбаевой С.Е., Саубетовой Б. С., Жакашев Б.Р., Джунисбековой Т.А., Кожабековым С.С., Карымсаковым А.К., Сейсембаевой Г.Р. и другими. Вопросам бухгалтерского учета в строительных компаниях посвящены труды Кеулимжаева К.К., Кудайбергенова Н.А., Проскуриной В.П., Сапарбаевой C.C., Иманбековой Р.М., Бозгуловой Н.А., Адамбековой А.А. и других.

Цель представленной диссертационной работы – исследование теоретических и методологических аспектов налогового учета на современном этапе экономического развития с формулировкой предложений по совершенствованию налогового учета и оптимизации налогового бремени в строительных организациях, осуществляющих свою деятельность на территории Республики Казахстан.

Цель данного исследования обусловила потребность в определении и решении следующих задач:

* оценить современное состояние строительной индустрии и выявить ее характерные особенности в контексте экономического развития РК;
* на основе обобщения научных трудов отечественных и зарубежных ученых уточнить понятие налогового учета и выявить факторы возникновения налоговых рисков, с учетом специфики деятельности строительных организаций;
* уточнить методологические аспекты учета отложенных налогов, согласно требованиям МСФО, и определить их влияние на отражение отложенных налоговых активов и обязательств;
* разработать алгоритм налогового учета в строительных организациях и оценить влияние основных факторов на качественную характеристику налогового результата по корпоративному подоходному налогу;
* идентифицировать и систематизировать показатели налоговой нагрузки и раскрыть особенности налогового бюджетирования, как инструмента минимизации налоговых рисков.

Объектом исследования является система налогового учета и процедура исчисления налоговых обязательств в строительных организациях Республики Казахстан.

Предметом исследования является анализ и описание теоретических и методологических аспектов, связанных с организацией и структурой налогового учета в строительных компаниях.

Теоретическо-методологической базой диссертационного исследования послужил библиометрический анализ литературы, качественный и количественный анализ документов и статистических данных. Для достижения цели исследования используется источники информации системы баз данных Scopus. Кроме того, используются официальные источники информации, такие как нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету, аналитические материалы, отчеты, периодические обзоры и исследования по развитию строительной отрасли РК, а также национальные источники информации, включая Налоговый и Гражданский кодексы РК и базы данных статистических показателей по строительной отрасли. В эмпирической части исследования используется первичный анализ данных, характеризующих развитие строительной отрасли РК, а также результаты количественных исследований в области бухгалтерского и налогового учета.

Научная новизна исследования:

* уточнено понятие налогового учета, раскрывающее особенности объектов налогообложения в строительных организациях;
* систематизированы факторы возникновения налоговых рисков с позиций основных участников строительной индустрии, учитывающие специфику деятельности строительных организаций;
* уточнены методологические аспекты учета отложенных налогов, согласно требованиям МСФО, определяющие влияние новых стандартов финансовой отчетности для детального отражения отложенных налоговых активов и обязательств;
* разработан алгоритм налогового учета по основным налогам, уплачиваемым строительными компаниями, позволяющий детально раскрыть правильность исчисления налоговой базы;
* предложена модель оценки влияния основных факторов на качественную характеристику определения налогового обязательства по корпоративному подоходному налогу, представляющая необходимость учета указанных факторов при разработке стратегий и принятии решений в данной области;
* идентифицированы показатели налоговой нагрузки, используемые для оценки действенности налогового планирования строительной компании на каждой стадии цикла строительства, позволяющие оптимизировать систему налогового учета;
* предложены рекомендации по налоговому бюджетированию, включающие поэтапный анализ налоговых платежей, способствующие минимизации налоговых рисков.

Основные положения, выносимые на защиту:

* дано уточненное определение налогового учета, в условиях унификации и стандартизации финансового учета, представляющего собой систему сбора и обработки информации об операциях по отдельному долгосрочному договору, о выбранных методах признания выручки, оценки полноты выполнения обязанности к исполнению, отнесения налога на добавленную стоимость в зачет, обеспечивающих прозрачный процесс расчета сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет;
* опираясь на исследования особенностей строительной деятельности и сопутствующих ей налоговых рисков, автором выделены основные характеристики налогового риска с позиции разных участников строительного процесса – заказчиков, генеральных подрядчиков и субподрядных компаний, с учетом следующих критериев: причина налогового риска, база модели управления налоговыми рисками, период, за который проводится оценка и прогноз налогового риска;
* определены качественные показатели эффективности управления налоговой нагрузкой строительной компании на этапе исследований и разработок, проектной деятельности, строительства, эксплуатации, реконструкции и модернизации, и демонтажа, для оценки эффективности строительной компании на каждом этапе строительства;
* определено влияние стандартов финансовой отчетности на методологию налогового учета в строительных компаниях, предусматривающее изменение размера и сроков отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, с учетом характера и объема работ и расходов, связанных с ними;
* выявлено влияние основных факторов на качественную характеристику определения размера корпоративного подоходного налога, с помощью корреляционно-регрессионного анализа, в процессе которого установлены факторы, оказывающие наибольшее влияние: «доход», «объем выполненных строительно-монтажных работ» и «объем инвестиций в жилищное строительство»;
* раскрыты основные аспекты, подчеркивающие важную роль налогового бюджетирования в принятии правильных управленческих решений, являющийся мощным инструментом минимизации рисков путем планирования, анализа, контроля и сотрудничества с налоговыми экспертами. Оно способствует более эффективному управлению налоговыми обязательствами и созданию более устойчивых финансовых показателей компании.

**Теоретическая значимость диссертационного исследования** заключается в обобщении теоретических аспектов к содержанию понятия и концептуальных основ организации налогового учета в строительных компаниях. Полученные результаты могут быть использованы высшими учебными заведениями при разработке учебных программ по налоговому учету, налогам и налогообложению. Эти результаты предоставляют полезный источник для будущих научных исследований в области налогового учета в строительных компаниях. Они могут вызвать интерес у других ученых и специалистов к данной тематике и помочь им лучше понять особенности этой области и возможные пути ее оптимизации.

Практическая значимость диссертационного исследования Выводы и результаты, полученные в ходе исследования, могут быть использованы при реализации таких программ, какДорожная карта бизнеса, Государственная программа развития регионов, Государственная программа инфраструктурного развития «Нұрлы жол». Их применение также возможно в прямых программах, направленных на строительство: Государственная программа жилищно-коммунального развития «Нұрлы жер», ипотечные программы жилищного кредитования «7-20-25», «Әскери баспана» (Военный продукт), «Бақытты Отбасы» и другие.

Представленные автором положения и выводы по результатам проведенного исследования могут найти широкое применение в практических направлениях организации налогового учета строительных компаний. В частности, более уточненное определение налогового учета с учетом особенностей строительных компаний позволит им соблюдать законодательство и избегать ошибок в налоговой отчетности; систематизация факторов, влияющих на налоговые риски, поможет компаниям более эффективно управлять своей финансовой стратегией и снижать риски; расширенная авторская интерпретация применения методологии учета отложенных налогов в соответствии с требованиями МСФО будет способствовать соблюдению международных стандартов и улучшению качества финансовой отчетности; разработка алгоритма налогового учета для строительных компаний поможет им улучшить финансовую эффективность, соблюдать налоговые обязательства, управлять налоговыми рисками и повышать качество учетной и отчетной информации. Предложенная модель оценки влияния факторов на качественную характеристику определения налогового результата по КПН, будет способствовать более эффективному управлению налоговым механизмом, соблюдению законодательства и оптимизации налоговых стратегий. Идентификация и использование показателей налоговой нагрузки на разных стадиях жизненного цикла строительства поможет компаниям более эффективно управлять системой налогового учета, соблюдать законодательство и оптимизировать налоговые стратегии. Рекомендации по налоговому бюджетированию и поэтапному анализу налоговых платежей будут полезны при организации системы налогового учета, снижении налоговых рисков и оптимизации налоговой стратегии.

Результаты исследования могут быть использованы в процессе разработки учетной, налоговой политики строительных компаний, при определении налогооблагаемой базы и применении инструментов налогового контроля. Отдельные аспекты концепции организации налогового учета в строительных компаниях будут способствовать:

* повышению качества учетной и отчетной информации;
* соблюдению налоговых норм и минимизации налоговых рисков,
* оптимизации налоговых обязательств,
* улучшению управления финансами,
* повышению конкурентоспособности.

Апробация и внедрение результатов исследования.

Представление результатов исследования осуществлено на международных конференциях, включая: «Современная наука: проблемы, идеи, тенденции» (Прага, 2019); «Наука и образование в современном мире: вызовы XXI века» (Нур-Султан, 2019); «Результаты современных научных исследований» (Нур-Султан, 2019).

Публикации. Результаты исследования также представлены в 8 научных публикациях, включая 4 статьи в изданиях, рекомендуемых Комитетом по обеспечению качества в сфере науки и высшего образования Министерства науки и высшего образования Республики Казахстан, 1 статья, опубликована в международном издании, включенном в базу Scopus.

Структура диссертационной работы. Представленное исследование состоит из введения, трех разделов, заключения, списка использованной литературы и приложений. Работа содержит 22 таблицы, 18 рисунков, 19 формул.

# **1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ**

* 1. **Характеристика современного этапа развития строительной индустрии в РК**

Строительная отрасль Казахстана является ключевым сектором, способствующим развитию экономики страны. Она направлена на создание необходимых условий для экономического роста. Согласно официальной статистике в 2022 году, доля строительной отрасли в общем объеме ВВП РК составила 5,3%, что позволило ей занять четвертое место по величине вклада в ВВП страны.

Данные официальной статистики в таблице 1 показывают, что в 2022 году объем строительных работ, выполненных в РК, составил 6 304 274 миллиона тенге, что на 10,2% больше, чем в 2021 году.

Таблица 1 – Строительная индустрия в РК: основные показатели и тренды

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели  | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Доля строительства в валовом внутреннем продукте, процентов | 5,5 | 5,3 | 5,5 | 6,1 | 5,7 | 5,3 |
| Ввод в эксплуатацию основных средств, в фактически действовавших ценах, в млн тенге | 7 891 673 | 21 798 269 | 7 710 033 | 7 966 175 | 9 895 406 | 9 171 648 |
| Объем выполненных строительных работ, в фактически действовавших ценах, млн тенге | 3 509 296 | 3 862 995 | 4 431 666 | 4 934 069 | 5 530 681 | 6 304 274 |
| в процентах к предыдущему году | 102,8 | 104,6 | 113,2 | 111,6 | 108,3 | 110,2 |
| Количество строительных организаций, единиц  | 56 318 | 58 414 | 59 280 | 62 077 | 65 557 | 68 305 |
| Общая площадь введенных в эксплуатацию жилых зданий, тыс. кв. метров | 11 168 | 12 521 | 13 126 | 15 332 | 16 910 | 15 667 |
| в процентах к предыдущему году | 106,2 | 112,1 | 104,8 | 116,8 | 110,3 | 92,6 |
| Продолжение таблицы 1 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| В том числе индивидуальными застройщиками, тыс. кв. м. | 4 322 | 5 877 | 6 500 | 6 404 | 7 066 | 6 781 |
| в процентах к предыдущему году | 83,1 | 136,0 | 111,3 | 99,5 | 110,3 | 96 |
| Примечание – составлено автором на основании источника [электронные ресурсы 2, 3] |

Строительная отрасль является одной из немногих в экономике, которая демонстрирует стабильный рост. В сравнении с 2017 годом, когда было сдано 11 168 тыс. квадратных метров жилья, в 2022 году этот показатель вырос до 15 667 тыс. квадратных метров, что соответствует росту практически в полтора раза. Все основные показатели отрасли показывают рост, за исключением количества строительных организаций. Министерство индустрии и инфраструктурного развития разрабатывает комплекс мер по поддержке отрасли в текущей макроэкономической и геополитической ситуации, а также предполагается расширение жилищных государственных программ. Это приведет к увеличению объемов строительства и ввода новых зданий. Чтобы удовлетворять потребности граждан в жилье, необходимо поддерживать высокое качество строительных работ, что делает важным диалог между строительными компаниями и производителями и поставщиками строительных материалов и оборудования.

Анализируя структуру доходов республиканского бюджета, представленную на рисунке 1, видим, что значительную долю в нем занимают налоговые поступления.

Рисунок 1 – Структура доходов республиканского бюджета за 2020 –2022 годы

Примечание – составлено автором на основании источника [4]

В 2022 году они составляют 10 027 млрд тенге, что выше по сравнению с 2021 годом на 42%. Если налоговые поступления в общей структуре доходов республиканского бюджета (далее по тексту – РБ) составляли в 2021 году 56,4%, то в 2022 году их доля составила 62,8%.

Как видно из таблицы 2, в 2022 году размер налоговых поступлений консолидированного бюджета (далее по тексту – КБ) составил 21 242 млрд тенге, что составило 20,6% к ВВП.

Таблица 2 – Изменения в налоговых поступлениях КБ за пятилетний период (2018–2022)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
| ВВП, млрд тенге | 61 820 | 69 533 | 70 649 | 83 951 | 102 892 |
| Налоговые поступления в КБ, млрд тенге | 11 091 | 12 054 | 9 962 | 13 329 | 21 242 |
| Налоговые поступления КБ, в % к ВВП | 17,9 | 17,3 | 14,1 | 15,8 | 20,6 |
| Примечание – составлено автором на основании источника [4, с.43] |

Несмотря на рост почти всех показателей строительной деятельности, темпы роста поступлений налогов в бюджет от строительства имеют нестабильный характер.

Как показано на рисунке 2, в 2022 году наблюдалось снижение поступлений налоговых платежей в бюджет от сектора строительства по сравнению с 2021 годом, несмотря на увеличение объема выполненных строительных работ.

Рисунок 2 – Разбивка налоговых поступлений в консолидированный бюджет на отрасли за период 2018–2022 годы

Примечание – составлено автором на основании источника [4, с. 46]

Анализ распределения доходов в общем бюджете подтверждает, что бюджет по-прежнему сильно зависит от доходов, получаемых от сырьевого сектора экономики.

В структуре доходов, как показано на рисунке 3, поступающих в Республиканский бюджет (далее РБ), самую большую долю составляет НДС, включая его различные виды. Этот налог составляет 42,2% от общих налоговых поступлений, что на 2,4 процентных пункта больше, чем в 2021 году.

Доли разных видов НДС также изменились: доля НДС на товары и услуги внутри страны увеличилась с 13,8% в 2021 году до 16,1% в 2022 году, а доля НДС на импорт и товары из стран ЕАЭС осталась на уровне 24,3% как в 2021 году. Вместе с тем валовое поступление НДС на товары и услуги внутри страны (без учета возмещения) уменьшилось на 4 процентных пункта, с 28,7% в 2021 году до 24,7% в 2022 году. На долю налогов на международную торговлю и внешние операции приходится 20,2% общих налоговых поступлений, и из этой суммы 80% представляют налоги на экспорт нефти. Этот показатель снизился с 25% в 2018 году до 20,2% в 2022 году.

Также наблюдается небольшое снижение доли КПН в общей структуре налоговых поступлений, с 29,7% в 2021 году до 29,1% в 2022 году.

Рисунок 3 – Изменение структуры налоговых поступлений в РБ за 2018–2022 годы

Примечание – составлено автором на основании источника [4, с.47]

На рисунке 4 показаны виды НДС, выделяемые в его составе. В РК на товары внутреннего производства также применяется НДС. НДС в Республике Казахстан регулируется НК и соответствующими нормативными актами. По НК, при ввозе товара с территории ЕАЭС, НДС взимается по ставке 12%. При ввозе товара НДС уплачивают как плательщики, так и неплательщики НДС. А также в случае приобретения возмездных оказанных услуг и выполненных работ от нерезидента, оборот также подлежит налогообложению.

Рисунок 4 – Виды НДС, выделяемые в его составе

Примечание – составлено автором на основании источника [4, с.48]

В ежегодном Послании Главы государства Касым-Жомарта Токаева народу Казахстана «Экономический курс Справедливого Казахстана» (2023) вопросу сложности возврата НДС уделено особое внимание и дано указание на оперативное устранение этой проблемы [1 – электронный ресурс].

На рисунке 5 показан анализ статистики налогов и акцизов стран ЕАЭС, который показывает, что отношение налогов и акцизов КБ к ВВП (в процентах) в РК имеет наименьшую долю по сравнению с другими странами-участницами в динамике за 5 лет, с 2017 по 2021 годы.

Рисунок 5 – Отношение налогов и акцизов КБ к ВВП, в %

Примечание – составлено автором на основании источника [5]

Кроме того, как видно на рисунке 6, отношение НДС к ВВП (в %), в нашей стране, по сравнению со странами-участницами ЕАЭС, имеет тенденцию к снижению. Данное соотношение может служить одним из показателей налоговой нагрузки в экономике страны и снижающая тенденция отражает принятие мер государством для снижения налогового бремени у субъектов налогообложения.

Рисунок 6 – Отношение НДС к ВВП (в %)

Примечание – составлено автором на основании источника [5, с.34]

Долгосрочные реформы в Казахстане направлены на обеспечение диверсификации и устойчивого развития. Для поддержки этих реформ Казахстан присоединился к Международному форуму по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения и стал партнером Проекта по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS) [6]. Информация от ООН подчеркивает значимую функцию налогов в рамках достижения ЦУР, указывая, что они представляют собой ключевой инструмент, с помощью которого организации вносят свой вклад в экономику стран, где они осуществляют свою деятельность. Кроме того, ясное и всестороннее отчетное представление данных по налогам приносит выгоду компаниям, усиливая их влияние на устойчивое развитие, стратегии и общественную эффективность.

GRI 207: 2019 – первый глобальный стандарт прозрачности налоговой отчетности, который позволяет организациям лучше понимать и публиковать информацию о своей налоговой практике [7]. Международные инвесторы, организации гражданского общества, профсоюзы и другие заинтересованные группы выразили свою поддержку Налоговому стандарту ввиду его способности удовлетворить возрастающие запросы налоговой открытости.

Этот стандарт входит в состав стандартов GRI и представляет собой первый всемирный стандарт отчетности, способствующий общественному раскрытию информации о коммерческой деятельности компаний и уплаченных налогах в каждой отдельной стране. GRI 207: 2019 вступил в силу 1 января 2021 года. В 2017 году GSSB, который является независимым органом, занимающимся установлением стандартов GRI, запустил исследовательский проект с целью создания новых требований отчетности, касающихся информации о налогах и платежах, осуществляемых компаниями в правительственные органы. Этот проект был направлен на повышение прозрачности подхода организации к налогам.

Принятие стандарта свидетельствует о привлечении внимания общественности к уклонениям от уплаты налогов, которое становится серьезным репутационным риском для многих компаний. Такая налоговая практика отрицательно воздействует на экономику страны, поскольку бюджет недополучает огромные суммы, сокращая инвестиции в развитие общественной инфраструктуры, увеличивая государственный долг, либо перемещает налоговые обязательства на других налогоплательщиков.

Уклонение от уплаты налогов отрицательно влияет на соблюдение налогового законодательства другими компаниями, поскольку они вынуждены быть участниками агрессивного налогового планирования, исходя из мнения, что могут оказаться неконкурентоспособными. Эти явления в экономике приводят к росту расходов, связанных с налоговым регулированием и правоприменением. Несмотря на выработанные меры борьбы с уклонением от уплаты налогов, эта практика по-прежнему является обычной для многих компаний [8]. Одной из причин этой практики является то, что менеджеры компаний берут на себя обязательства перед акционерами по максимизации прибыли [9]. Для достижения этой цели одним из вариантов является уклонение от уплаты налогов. В нашей стране строительная отрасль имеет наибольший процент случаев уклонения от уплаты налогов, что объясняется особенностями ее деятельности.

Строительная деятельность предполагает множество производственных связей, о которых пишут Кеулимжаев К.К. и Кудайбергенов Н.А., Скала В.И. [10, 11]. В их трудах представлена сжатая, но всесторонняя информация о структуре бухгалтерского учета, процессах документооборота и расчета налоговых обязательств в строительных компаниях Республики Казахстан. В работах этих авторов представлены конкретные рекомендации и практические решения для профессионалов бухгалтерских служб, занимающихся капитальным строительством, ремонтно-строительными работами, а также управлением и налогообложением недвижимости. На объекте строительства могут работать общестроительные, пусконаладочные, специализированные и другие организации. В строительном процессе ведущей ролью обычно обладает генеральный подрядчик, который заключает контракты с заказчиками и затем привлекает специализированные компании в качестве субподрядчиков для выполнения определенных работ. Заказчик, генеральный подрядчик и субподрядчики составляют сложную систему взаимоотношений, которая должна быть правильно отражена в учете.

Сапарбаева С. и Иманбекова Р., Бозгулова Н. и Адамбекова А. в своих исследованиях провели всесторонний анализ текущего экономического положения на современном рынке строительства РК. Ими выявлены особенности строительной отрасли и специфика ведения учета в этой области. Были рассмотрены существующие нормативы и международные стандарты финансовой отчетности, применяемые в строительной сфере [12, 13].

Основным организационным форматом в строительстве является подряд. Согласно ГК РК, подрядчик берет на себя обязательство выполнить определенную строительную работу согласно требованиям заказчика в установленный срок. В свою очередь, заказчик обязуется предоставить подрядчику необходимые условия для выполнения работы, принять результаты и оплатить выполненную работу по оговоренной цене [14].

Подрядчиками, для выполнения строительных работ, привлекаются субподрядчики, которые фактически являются членами одной команды, а юридически не связаны между собой. При передаче работ от субподрядчика к подрядчику предусмотрена наценка от 15% до 40%. Кроме того, при строительстве объектов могут быть дополнительные работы, не предусмотренные сметой. В результате, государство, освобождая строительство жилья от НДС, недополучает в полном объеме причитающиеся суммы КПН [15].

Кроме этого, в строительстве наблюдаются следующие риски:

* фирмы однодневки;
* дробление бизнеса;
* привлечение неофициальных бригад рабочих, выплаты в конвертах;
* несвоевременная регистрация объекта строительства;
* использование льготы по участкам, полученным для ведения дачного хозяйства [16].

Приведенная информация актуализирует доводы относительно важности исследования налоговых проблем в нашей стране, в частности методологии НУ, как инструмента снижения налоговых рисков.

Сартаева Р. подчеркивает необходимость контроля налоговой политики в строительстве. Она выделяет, что эффективное управление налоговыми ресурсами способствует не только устойчивости компаний в строительном секторе, но и способно оказать позитивное влияние на экономическое развитие страны в целом. Однако, некоторые аспекты налоговой политики, такие как вопросы оптимизации налоговой нагрузки в долгосрочной перспективе, требуют дальнейшего изучения и анализа [17].

В своей работе Жанбырбаева А.Н. и другие соавторы уделяют особое внимание влиянию налоговой политики на экологическую устойчивость строительной отрасли. Благоприятные налоговые льготы для использования экологически чистых технологий в строительстве не только способствуют устойчивому развитию отрасли, но и служат стимулом для компаний внедрять более экологически ответственные практики [18].

В исследованиях Джолдыбаевой С.Е. и соавторов отмечается потенциал рационального распределения налоговой нагрузки для улучшения финансового положения компаний в различных отраслях, особенно для малых и средних предприятий. Тем не менее, конкретные методы и инструменты этого распределения, а также оптимальные налоговые стратегии для достижения устойчивого роста сектора требуют дополнительного исследования [19].

В своем исследовании Саубетова Б.С. утверждает, что налоговые модели, разработанные с учетом особенностей строительной отрасли, способствуют повышению уровня соблюдения налоговых обязательств со стороны компаний. Это, в свою очередь, улучшает предсказуемость налоговой среды и создает благоприятные условия для инвестиций и бизнеса в целом [20].

Строительная деятельность отличается спецификой, которая влияет на организацию бухгалтерского и НУ. Исследованию особенностей строительной деятельности посвящено много работ, в которых авторы предлагают различные варианты структурирования особенностей этого специфичного вида деятельности. Изучив данные источники, мы определили несколько характеристик, таких как правовые, экономические, технические, технологические, психологические, управленческие и учетно-аналитические. Строительный сектор характеризуется наличием жестких правовых норм, которые регулируют отношения между участниками процесса и устанавливают права собственности на землю. Важным аспектом строительства является строгая нормативная регуляция формирования стоимости на основе сметы.

Уполномоченным органом, в лице Комитета по делам строительства и жилищно-коммунального хозяйства, был разработан нормативный документ, определяющий систему установления сметной стоимости строительства в РК. В основу данного документа были положены ГК РК, закон «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Казахстан», «Перечень видов работ (услуг) в составе строительно-монтажных работ» [21 – электронный ресурс, 22-23].

При планировании и организации строительства с учетом структуры инвестиций, сметная стоимость включает в себя стоимость трех основных категорий расходов: «строительно-монтажных работ, оборудования, мебели и инвентаря, других затрат» [21 – электронный ресурс]. Примерная структура сметной стоимости отличается по видам строительства. В таблице 3 показана структура сметной стоимости в жилищно-гражданском и промышленном строительстве.

Таблица 3 – Структура сметной стоимости по видам строительства

|  |  |
| --- | --- |
| Виды затрат | Виды строительства |
| Жилищно-гражданское, в % | Промышленное, в % |
| СМР | 75 – 90 | 40 – 60 |
| Приобретение технологического оборудования (основного и вспомогательного) | 15 – 5 | 50 – 25 |
| Прочие работы и затраты | 10 – 5 | 10 – 15 |
| Всего | 100 | 100 |
| Примечание – составлено автором на основании источника [24] |

Себестоимость строительной продукции зависит от рыночных цен на землю, поскольку объекты строительства тесно связаны с земельными ресурсами, на которых они возводятся. Экономические факторы, такие как взаимосвязь со стабильностью производства других отраслей, сложность ценообразования и высокие единовременные затраты на начальной стадии строительства, также влияют на себестоимость строительной продукции. Тем не менее, долгосрочный характер использования строительной продукции и ее спрос в кризисные периоды могут вызывать рост продаж.

Государство продолжает политику поддержки строительной индустрии, так как она способствуют реализации одной из фундаментальных целей устойчивого развития (Цель 11), первой задачей которой является: «К 2030 году обеспечить всеобщий доступ к достаточному, безопасному и недорогому жилью» [25].

Одной из особенностей строительства является сложность ценообразования, связанная с тесной взаимосвязью строительства со смежными отраслями и зависимостью от результатов их деятельности. Кроме того, начальная стадия строительства характеризуется высокой долей единовременных затрат, которые могут вызывать «омертвление» капитала. Несмотря на это, строительная продукция ориентирована на длительное использование, что может способствовать росту продаж в кризисные периоды, когда инвесторы предпочитают вкладывать средства в недвижимость.

В контексте строительства технико-технологические особенности проявляются в строгой последовательности операций, которые не могут быть выполнены одновременно, а следующий процесс невозможен без завершения предыдущего. Кроме того, характерной особенностью строительных объектов является их стационарность, привязанность к определенной территории и техническому оборудованию, в то время как рабочие места, строительная техника, машины, механизмы и оборудование являются подвижными.

Конструктивная сложность строительных объектов и высокий уровень материалоемкости относятся к данному виду особенностей. В строительной деятельности присутствует индивидуальный характер производства, неоднотипность выпускаемой продукции и длительность производственного цикла. Перед началом строительства необходимо провести подготовительные работы, а в процессе строительства требуется значительное количество вспомогательных и подсобных производств, которые обслуживают основное производство.

Одной из природных особенностей строительной деятельности является зависимость от сезонных изменений, так как реализация строительных проектов связана с климатическими факторами и их влиянием на окружающую среду и территорию. Психологическая особенность вызвана социальной значимостью строительной отрасли и заключается в том, что низкое качество продукции может представлять угрозу безопасности жизни людей, в том, что могут возникать жалобы потребителей на низкое качество продукции, а также в консерватизме мышления.

Управленческая особенность строительной отрасли проявляется в необходимости обеспечения высокой мобильности трудовых и технических ресурсов по объектам строительства в течение определенного периода и высокого качества уровня научно-технических требований к производству и работникам. В строительстве применяется бригадная форма организации труда. Вместе с этим, для отрасли характерно привлечение низкоквалифицированной рабочей силы и недостаточный уровень контроля расходования ресурсов на объектах, что вызывает злоупотребления, то есть низкий уровень системы внутреннего контроля.

Среди учетно-аналитических особенностей строительной деятельности выделяются значительные накладные расходы, проектно-ориентированный характер производства, метод калькулирования затрат на производство и позаказный учет расходов. Также важно отметить, что в строительной отрасли часто происходит несовпадение между сроками возведения объектов и отчетным периодом.

* 1. **Налоговый учет в строительных компаниях в условиях унификации и стандартизации**

Прослеживая этапы развития налоговой системы РК, можно увидеть, что правила налогообложения имели тесную связь с правилами бухгалтерского учета. Ранее, из-за несовершенства налогового законодательства, организации полностью решали задачи исчисления налогов и сборов через ведение бухгалтерского учета. Однако, с внедрением МСФО в РК, ситуация изменилась. Согласно законодательству, компании должны составлять отчетность в соответствии с МСФО и МСФО для малого и среднего бизнеса [26 – электронный ресурс].

Переход учетной системы РК на МСФО изменил методологию формирования отчетности, повлиял на отражение операций, являющихся основой исчисления налоговой базы. В Налоговом кодексе РК, отражены правила НУ.

В статье 190 НК РК дается определение налоговому учету: «Налоговым учетом является процесс ведения налогоплательщиком (налоговым агентом) учетной документации в соответствии с требованиями настоящего Кодекса в целях обобщения и систематизации информации об объектах налогообложения и (или) объектах, связанных с налогообложением, а также исчисления налогов и платежей в бюджет и составления налоговой отчетности» [27 – электронный ресурс].

Правилами НУ закреплены положения, касающиеся учета по методу начислений, учета курсовой разницы, запасов. В целях НУ они отражаются по МСФО. Налоговый учет часто включает в себя конкретные инструкции, устанавливающие сроки признания доходов и расходов. В некоторых случаях могут возникать расхождения между налоговым и финансовым учетом, что связано с применением различных методов бухгалтерского учета. В таблице 4 представлены основные нормативные документы, регламентирующие операции в бухгалтерском учете.

Таблица 4 – Регламентации в бухгалтерских нормативных документах

|  |  |
| --- | --- |
| Нормативный документ, дата принятия в последней редакции | Требования |
| Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности, №234-III от 28.02.2007 (с изменениями по состоянию на 02.01.2021) | Устанавливает нормы, которые определяют принципы, основные качественные характеристики и правила, согласно которым должен осуществляться бухгалтерский учет и формироваться финансовая отчетность [26] |
| «Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета», №10954 от 6.05.2015  | Устанавливает порядок ведения бухгалтерского учета для всех субъектов предпринимательской деятельности [28] |
| Концептуальные основы представления финансовой отчетности. 2010, сентябрь | Прописывают принципы, на которых строится представление финансовой отчетности [29] |
| IAS 1 «Представление финансовой отчетности» | Определяет основные моменты представления общей финансовой отчетности, направленные на обеспечение сопоставимости [30] |
| IAS 2 «Запасы» | Содержит руководство по определению первоначальной стоимости запасов и последующему признанию их в качестве, включая любое списание до чистой реализационной стоимости [31] |
| IAS 7 «Отчет о движении денежных средств» | Устанавливает правила для учета денежных средств и их движения [32] |
| IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» | Устанавливает выбор критериев, связанных с изменением учетной политики, а также правила для раскрытия информации о таких изменениях в бухгалтерских оценках и исправлении ошибок [33] |
| IAS 12 «Налоги на прибыль» | Устанавливает нормы и принципы для учета налога на прибыль [34] |
| IAS 16 «Основные средства» | Устанавливает правила учета основных средств [35] |
| IFRS 16 «Аренда» | Определяет порядок учета аренды [36] |
| IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями» | Устанавливает правила учета доходов [37] |
| Примечание – составлено автором на основании источников [электронные ресурсы 26, 28 – 37] |

В рамках данного исследования мы задаемся вопросом: можно ли использовать МСФО для целей налогообложения? В некоторых исследованиях приводятся аргументы о том, что применение МСФО в роли глобальной налоговой базы влечет за собой ряд последствий для уровня качества бухгалтерского учета и финансовой отчетности. По мнению Tsakumis G. T., Campbell Sr D. R. и Doupnik T. S., при недостаточном согласовании между налоговыми и бухгалтерскими правилами возникают существенные расхождения между ними. Это позволяет руководителям проводить сложные операции с целью уменьшения налоговых платежей, при этом оказывая минимальное воздействие на финансовые показатели, отражаемые в бухгалтерской отчетности [38]. Изменения в бухгалтерском учете могут изменить сумму прибыли, подлежащую налогообложению. Вопрос о влияние МСФО на налоговый учет является предметом дискуссий. Для понимания того, насколько МСФО важны для налогового учета компании, необходимо рассмотреть следующие факторы:

 – в какой степени финансовый учет связан с налоговым в конкретной стране;

 – использует ли страна полный вариант МСФО для формирования финансовой отчетности;

 – в какой степени разработчики национальных стандартов финансовой отчетности в стране используют МСФО при подготовке к выпуску новых стандартов

Fakile A. S., Faboyede O. S. и Nwobu O. подчеркивают, что в странах, где нет корреляции между налогообложением и финансовым учетом, влияние будет минимальным. Напротив, в странах, где присутствует определенный уровень взаимосвязанности, ожидаются различные результаты и последствия [39].

Внесение новых правил или изменение стандартов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности может повлиять на способы функционирования организаций и их операционные процессы. В результате введения нового стандарта возможен пересмотр расчета бухгалтерских показателей, так как могут измениться методы отражения элементов и результатов финансовой отчетности. Согласно мнению Christensen H.B. и Nikolaev V.V., в связи с тем, что учетные данные служат основой для контрактов и определения налоговых обязательств, различные числовые показатели могут привести к разным денежным потокам, если договоры не учитывают последующие изменения в бухгалтерском учете [40].

Однако изменения в правилах бухгалтерского учета могут также привести к тому, что изменение способов учета определенных операций может сделать эти операции более или менее привлекательным для посторонних лиц. Это особенно актуально, когда операции изначально были выбраны и структурированы таким образом, чтобы они учитывались способами, которые в то время считались благоприятными для вовлеченной организации. Изменения, внесенные в стандарт, также могут оказать воздействие на операционную деятельность организаций на микроуровне. Компании могут преобразовывать детальную структуру своих операций и контрактов для более легкого соблюдения новых нормативов и сохранения привлекательного облика в соответствии с обновленными правилами. Информация, требуемая новыми формами бухгалтерского учета, может даже изменить отношение руководства к операциям организации, что приведет его к пониманию того, что прошлые операции или прошлые экономические решения были не оптимальными. Когда изменения в правилах или стандартах бухгалтерского учета приводят к изменениям в функционировании организации или оказывают влияние на ее финансовые потоки, это означает, что изменения в бухгалтерском учете имеют реальные эффекты или последствия. Несмотря на то, что мы утверждаем, что реальные эффекты проявляются на уровне индивидуальных субъектов, общее воздействие таких конкретных эффектов на все элементы, способные оказать влияние на экономику в целом и может быть охарактеризовано как «экономические последствия» изменений в учете.

Мы убеждены, что внедрение новых стандартов отчетности может иметь влияние не только на бухгалтерский, но и на НУ.

Считаем, что важно разделять различия между предыдущим методом отчетности и внесенными изменениями, чтобы обеспечить корректный учет. Увидеть эффект от перехода на новый МСФО можно посредством анализа налоговых результатов до и после перехода на новый МСФО. Ожидается, что внедрение МСФО приведет к изменениям как в составе, так и в информации, представленной в финансовой отчетности. Изменение МСФО также повлияет на определенные налоговые расчеты в финансовой отчетности, о чем свидетельствуют проведенные исследования [41].

За последние годы появилось значительное количество публикаций, посвященных внедрению МСФО и их воздействию на формирование финансовых результатов компаний.

Sandoval K. S., Quezada P. A. и Mayorga M.P. утверждают, что в условиях продолжающейся тенденции глобализации наличие единых стандартов бухгалтерского учета имеет решающее значение для повышения эффективности и прозрачности обработки информации. Данное исследование авторов направлено на новые вызовы в области бухгалтерского учета и подчеркивают важность признания роли бухгалтера, как ключевого специалиста в процессе формирования финансовой информации в соответствии с МСФО [42].

Рожнова О.В. посвятила исследование современным тенденциям развития финансовой отчетности, которые наблюдаются в течение двадцать первого века, с выделением общих и частных тенденций в области финансовой отчетности [43].

Gouveia D. исследовал МСФО (IFRS) 16, который пришел на смену МСФО (IAS) 17 на организационном и бухгалтерском уровне, а также последствия для восприятие заинтересованных сторон. Он провел анализ основных требований для соблюдения стандарта, выявил влияние на финансовые показатели и оценил существенные последствия для авиационной отрасли [44].

Karen Wong и Mahesh Joshi получили результаты исследования, указывающие на существенное изменение финансовой отчетности при капитализации всех активов и обязательств по аренде. Их исследование выявило, что капитализация аренды существенным образом повлияет на цифры в финансовых отчетах, приводя к значительным изменениям в показателях доходности и левериджа [45].

Morales-Díaz J. и Zamora-Ramírez C. провели оценку воздействия МСФО (IFRS) 16 на ключевые финансовые показатели, применяя новый методологический подход. Они проанализировали, как новая модель учета влияет на опережающие финансовые показатели компаний, внесли свой вклад в исследование, изменяя методы оценки срока аренды и ставки дисконтирования. Подтверждая предыдущие исследования, они выявили систематическое критическое воздействие на ключевые показатели финансового положения, особенно на коэффициенты заемных средств, в зависимости от частоты объемов операционной аренды в организациях [46].

Зарубежные авторы Sacarin M.; You J.; Wong и Joshi; а также Marton J. рассмотрели последствия для финансовой отчетности и финансовых результатов МСФО (IFRS) 16 «Аренда», сравнив информацию, представленную IFRS 16 и IAS 17 [47-50]. В этой области исследования Lehr D. L. показал, что с введением нового стандарта доходов компании получили возможность делать больше, чем просто следовать правилам. Они могут изменить нормальные бизнес-процессы к лучшему [51].

Siriyama Kanthi Herath и Amani Melvin исследовали последствия внедрения МСФО для налогообложения корпоративных доходов для организаций, работающих по стандартам GAAP [52]. Однако, Gill L. и Rosen C. впервые задался вопросом применения МСФО для целей налогообложения [53].

Samuel Fakile, Samuel Faboyede и Obiamaka Nwobu сделали вывод относительно того, что использование МСФО приведет к тому, что корпоративный налог будет определяться на основе стоимости, а не операций [39, с.174].

A. Bakker, T. van den Berg и B. Janssen представили исследование, в котором рекомендуется создание независимой системы НУ, которая должна иметь в качестве основной цели налогообложение, а налогоплательщиков и правительства - пользователей информации [54].

Choudhary P., Koester A. и Shevlin T. провели исследование качества оценки подоходного налога, выявив, что некачественное начисление налога можно объяснить двумя основными факторами:

* ошибки оценки руководства;
* стандарты финансовой отчетности, которые могут приводить к возникновению разницы между отражением расходов по налогу на прибыль и денежными потоками от налога на прибыль, которые не отражаются через отложенные налоговые активы и обязательства [55].

В исследовании Towery E. M. показана связь между показателями налоговой декларации и финансовой отчетностью, которая может непреднамеренно повлиять на решение фирм в отношении отчетности [56].

Исследование, проведенное нами в 2021 году, направлено на разработку практических рекомендаций по улучшению качества начисления налога на прибыль в строительных организациях Казахстана. В данной работе были рассмотрены как теоретические аспекты, так и практические вопросы, связанные с действующим механизмом налогообложения прибыли в строительных компаниях Казахстана [57]. Мы также рассмотрели вопросы признания выручки в строительных компаниях в соответствии с МСФО (IFRS 15), сделав акцент на изменившиеся условия признания выручки по договорам строительства [58].

Бухгалтерская информация, содержащаяся в финансовой отчетности, считается качественной, если она обладает набором определенных характеристик. Многочисленные исследования проблемы влияния МСФО на качество учетной информации свидетельствуют, что качественные характеристики учетной информации улучшаются и полезны для принятия решений. Факторы страны оказывают наибольшее влияние на выбор политики в отношении МСФО. Такие качественные характеристики, как уровень понятности, актуальности и сопоставимости, повысились после принятия МСФО.

Недавние исследования установили, что «опыт конкретных задач повышает точность прогнозов аналитиков». Применение МСФО также связано с более точными, смелыми и своевременными прогнозами доходов. Это явление особенно заметно в странах, характеризующихся широким участием инвесторов на финансовых рынках и существенными различиями между национальными стандартами бухгалтерского учета и МСФО. Результаты исследования подтвердили ожидания Международного совета по стандартизации бухгалтерского учета (IASB), документально подтверждая ценность МСФО для внешних пользователей в качестве эффективного инструмента прогнозирования [59].

Тенденции развития финансовой отчетности, выявленные в результате исследования, связаны с текущим состоянием развития МСФО. Новые стандарты кардинально меняют качество представляемой информации. Доверие, достигнутое представлением информации в соответствии с МСФО, увеличивает шансы:

1. на финансовые вливания от новых или существующих инвесторов;
2. на финансовую поддержку со стороны банков или других видов кредиторов;
3. на увеличение шансов по практическому сотрудничеству с поставщиками и покупателями.

Исследование понятийного аппарата НУ на современном этапе показало, что в его основе лежит бухгалтерский учет.

По мнению Кругляк З.И., НУ представляет собой систему, которая организованно собирает, регистрирует и обобщает информацию, необходимую для обеспечения эффективности и прозрачности процесса расчета налогов, а также составления налоговой отчетности в соответствии с установленными законодательными требованиями [60].

Согласно определению Смольняковой М.В., «налоговый учет представляет собой процесс сбора, регистрации и обобщения информации, необходимой для эффективного расчета налогов и сборов, а также ведения налоговой отчетности в соответствии с установленными законодательными требованиями» [61].

По Сафоновой М.Ф., в современных организациях существуют три основных варианта функционирования НУ:

«- отражение информации НУ на счетах бухгалтерского учета;

- параллельное отражение данных в бухгалтерском и налоговом учете;

- отражение данных бухгалтерского учета в соответствии с правилами НУ» [62].

Чернина Ю.Г. описывает НУ как динамическую систему, которая эволюционирует параллельно с изменением налоговой среды. Эта система представляет собой совокупность процессов, которые характеризуют количественные и качественные характеристики финансового состояния налогоплательщиков за определенный период. НУ обеспечивает контроль за правильностью и своевременностью «расчетов с бюджетом в соответствии с налоговым законодательством», а также предоставляет прозрачную и достоверную информацию внутренним и внешним пользователям, а также для анализа и планирования процессов формирования налоговой базы и исчисленных налогов [63].

Абаева Г.И. характеризует НУ как систему, опирающуюся прямо или косвенно на данные бухгалтерского учета. Он включает в себя сбор, регистрацию, обработку и передачу финансовой информации, необходимой для точного расчета обязательств налогоплательщика [64].

По мнению Юсупова У.Б., НУ предполагает организацию и ведение бухгалтерского учета с целью обобщения и систематизации информации, относящейся к субъектам налогообложения. Определение включает расчет налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также подготовка налоговой отчетности в соответствии с нормами, установленными Налоговым кодексом Республики Казахстан [65].

Если сравнивать данное определение с определением, данным в НК РК, можно увидеть, что ключевое отличие заключается в том, что определение, представленное в НК РК, включает в себя упоминание об «объектах налогообложения и (или) объектах, связанных с налогообложением». Это расширение определения в НК РК подчеркивает важность учета не только прямых объектов налогообложения, но и всех других объектов или операций, связанных с налогообложением через различные сделки или действия. Это позволяет учесть все аспекты, которые могут иметь влияние на НУ и отчетность. Основным недостатком определения, представленного Юсуповым У.Б., является его ограниченность в охвате объектов и операций, имеющих отношение к налогообложению. Это может привести к неполному учету всех аспектов, влияющих на налоговые обязательства налогоплательщика

Дедова О.В. и Дворецкая Ю.А. определяют НУ как «совокупность операций по формированию показателей для заполнения налоговых деклараций по тем налогам и сборам, которые уплачивает предприятие при осуществлении своей текущей деятельности» [66].

По нашему мнению, НУ – это не совокупность операций, а скорее «система обобщения информации», взятая в основу определения в предшествующей формулировке.

Жакипбеков Д.С. пишет, что функцию осуществления НУ и отчетности в корпоративном налоговом менеджменте можно объяснить, посредством задач, поставленных перед НУ, к которым относятся:

* сбор данных об операционно-финансовой деятельности, подлежащих НУ;
* документирование операций, подлежащих НУ;
* учет операций на счетах НУ;
* формирование аналитических документов НУ;
* расчет сумм налогов и прочих обязательных платежей в бюджет;
* подготовка налоговой отчетности;
* представление налоговой отчетности в налоговые органы [67].

Мы полностью согласны с мнением Жакипбекова Д.С. по вопросу разработки методологической основы НУ в крупных компаниях, где он рекомендует использование абсолютного НУ [68]. Очень затратным, по нашему мнению, является положение относительно функций осуществления НУ, по так называемой англо-американо-голландской концепции. Вопрос касается задачи, связанной с учетом операций на счетах НУ. В компаниях, относящихся к среднему бизнесу, учет операций осуществляется на счетах бухгалтерского учета, информация же по этим операциям отражается в регистрах НУ.

Согласно Бодровой Т.В., НУ является специализированной системой, которая применяется только в том случае, когда бухгалтерский учет «неприменим для расчета сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет» [69]. С этим определением можно поспорить, поскольку именно в бухгалтерском учете происходит сбор и обработка первичных документов, по операциям, являющимся основанием для возникновения налоговых обязательств.

В Налоговом кодексе РФ содержится следующее определение понятия «налоговый учет»: «система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом» [70].

Миннехаметова И. М. и Хафизова Э. Б. поднимают вопросы выбора методики ведения НУ и подчеркивают, что в настоящее время отсутствует методика, разработанная в соответствии с МСФО [71].

Хаустов Д.С. и Каратаева У.С. отмечают специфичность ведения НУ в строительстве, связанную с характером отрасли, который обуславливает множество вариативных аспектов и возникновение спорных моментов действующих законодательных актов. Решение подобных ситуаций возможно при правильном выборе механизмов учета, которые подходят для конкретной организации [72].

Из всех представленных определений НУ наиболее полным считается определение, закрепленное в НК РК. Считаем необходимым учесть определение Черниной Ю.Г., поскольку оно подчеркивает динамизм и эволюционный характер налоговой среды. Учитывая изменения в учетно-информационной среде и тот факт, что в казахстанских организациях учет операций ведется по МСФО и закону «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», а также с учетом того, что объектом исследования является система НУ в строительных организациях, мы можем дать следующее определение НУ в строительстве:

Налоговый учет в строительных компаниях – это система сбора и обработки информации об операциях по отдельному долгосрочному договору, о выбранных методах:

* признания выручки;
* оценки полноты выполнения обязанности к исполнению;
* принятия НДС к зачету,

обеспечивающая эффективный и прозрачный процесс расчета налоговых обязательств и составления налоговой отчетности.

На настоящее время известны три концептуальных подхода, связанных с формированием системы НУ и его связи с бухгалтерским учетом.

Сафонова М.Ф. описывает эти концепции в своем исследовании. Первая концепция предусматривает существование независимой системы НУ. Процесс ведения учета осуществляет налогоплательщик. В рамках этой концепции НУ является независимым видом учета и функционирует за пределами бухгалтерского учета. Налоговое законодательство никак не связано с системой бухгалтерского учета, имеет собственное правовое поле. Налогоплательщики, в целях сокращения трудозатрат, могут использовать данные бухгалтерского учета для исчисления налогов, изменяя показатели бухгалтерского учета по своей методике. Этот вариант ведения бухгалтерского и НУ получил название англо-американо-голландской концепции [73].

Вторая концепция предусматривает организацию подсистемы НУ внутри бухгалтерского. Формирование информации по НУ реализуется посредством изменения элементов бухгалтерского учета. НУ представляет собой разновидность бухгалтерского учета, представляющий собой систему учета, ориентированную на учет и отражение операций в соответствии с требованиями налогового законодательства. Уровень изменений зависит от различий в правилах и методах финансового и НУ. Эта концепция характерна для стран континентальной европейской правовой системы, где в приоритете находится бухгалтерский учет.

Третья концепция предполагает использование результатов бухгалтерского учета, без всяких изменений. Она идеальна для налогоплательщиков, полностью полагается на их правосознание. При использовании этой концепции есть риск, что налогоплательщики будут использовать налоговую учетную политику, предусматривающую минимизацию налоговых платежей, игнорируя интересы общества.

Из рассмотренных концепций НУ второй вариант концепции наиболее близок современной организации НУ в РК, в компаниях, относящихся к среднему бизнесу. При этом варианте организации учета пользователи информации получают надежную, правдивую и нейтральную информацию, основанную на МСФО.

Для выявления общих тенденций в организации НУ проведен сравнительный анализ принципов его построения в РК и за рубежом, результаты которого представлены в таблице 5.

Таблица 5 - Сравнительный анализ организации налогового учета в РК и за рубежом

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Характеристики | РК | США | Великобритания | Франция | Австрия |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Обязательность ведения отдельного НУ | Требуется | Требуется | Требуется | Не требуется, но важны некоторые разъяснения | Не требуется, но важны некоторые разъяснения |
| 2 | Разработка методологических основНУ | Компетенция организации | Регламентированы государством | Регламентированы бухгалтерским сообществом  | Регламентированы государственными органами | Регламентированы государственными органами |
| 3 | Процесс ведения НУ | Ответственность организации | Ответственность организации | Ответственность организации | Регламентированогосударственными органами | Регламентированогосударственными органами |
| 4 | Правила исчисления НОД | Установлены НК РК | Корректировка прибыли, полученной в бухгалтерском учете | Корректировка прибыли, полученной в бухгалтерском учете | Корректировка прибыли, полученной в бухгалтерском учете | Корректировка прибыли, полученной в бухгалтерском учете |
| 5 | Обязательность указания налоговых разниц в налоговых декларациях | Представляются сведения о компонентах годовой финансовой отчетности, Ф.100.07  | Обязательно  | Обязательно  | Обязательно  | Обязательно  |
| Продолжение таблицы 5 |
|  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 6 | Детальное описание налоговых разниц в декларациях по налогу на прибыль  | Обязательна  | Обязательна  | Обязательна | Обязательна  | Обязательна  |
| Примечание – составлено автором на основании источника [73, с. 45-57]  |

Первая модель характеризуется относительно низким уровнем влияния государства на учетные процессы и формирование финансовой отчетности. Самыми яркими представителями англосаксонской модели являются Великобритания и США. В Великобритании НУ отличается минимальным уровнем государственного регулирования, значительное влияние на методологическое развитие бухгалтерского учета оказывают независимые общественные профессиональные организации бухгалтеров. Система налогообложения доходов опирается на три основных принципа: эффективность в управлении налогами, справедливость и учет экономических последствий налогообложения.

Практика НУ, основанная на принципе единства (применяемая в некоторых странах, таких как Австрия, Франция, сводится к получению показателя налогооблагаемой прибыли из данных финансового учета с последующими корректировками. Однако это не исключает необходимости ведения отдельного НУ и часто приводит к искажению финансовой отчетности из-за расхождения между начисленными налоговыми платежами и реальными.

В отличие от этого, организация НУ с использованием принципа параллельности (применяемая в Великобритании, США) устраняет проблему искажения реального финансового результата.

НУ в нашей стране регулируется налоговым законодательством, в рамках которого все налогоплательщики должны вести учет по налогам. Исчисление налоговой базы согласно статьи 215, формируется на конец налогового периода по данным налоговых регистров, содержащих в себе информацию по хозяйственным операциям, участвующим в учетном процессе. Налоговые регистры составляются в виде специальных форм, в которых отражаются требуемые данные по учету [27 – электронный ресурс]. Основная цель НУ, как целостной системы, обеспечить контроль корректности исчисления, своевременности и полноты уплаты всех видов налогов в бюджет. Данная система базируется на шести основополагающих принципах, предусмотренных положениями НК РК и в случае возникновения противоречий этим принципам – подлежат пересмотру согласно 4 статьи [27 – электронный ресурс].

При введении НУ используются принципы бухгалтерского учета. Учетно-налоговая система решает задачи:

* + создания эффективной системы НУ;
	+ создания налогового планирования в организации;
	+ прогнозирования налоговых потоков;
	+ сведение к минимуму возникновения налоговых рисков;
	+ автоматизированные информационные потоки.

Ведение НУ по принципам позволяет создать эффективную систему налогообложения, что в свою очередь снижает возникновение сопутствующих рисков по налогам.

Согласно Назаровой В.Л. и Касеновой К.К., НУ в своем современном виде привел к усложнению системы учета в компаниях [74]. Описание таких качественных характеристик соответствует системе налогообложения и на макроуровне, что затрагивает вопросы налогового контроля и применение фискальных мер на уровне государства.

Смольнякова М. В. И Ясменко Г.Н. выделяют влияние внешних и внутренних факторов на процесс построения НУ и его связь с бухгалтерским учетом. Следует отметить, что если внешние факторы не могут быть изменены налогоплательщиком самостоятельно, то, приспосабливая внутренние бухгалтерские учетные особенности компании в сочетании с грамотным применением действующего налогового законодательства, возможно максимально снизить затраты на ведение НУ, одновременно стремясь оптимизировать налогообложение [75].

Кожабеков С.С. и другие казахстанские ученые поднимают методические вопросы, раскрывающие особенности НУ и налоговой отчетности [76]. Выявлению проблем ведения НУ в компаниях посвящено исследование Жакашева Б.Р. и Джунисбековой Т.А., которые предлагают направления их совершенствования [77].

Адаменко А.А., Оксанич Е.А. и Василенко М.С. в своей работе, указывают на необходимость создания учетной политики, которая должна быть адаптирована к особенностям конкретной организации, таким как вид деятельности, отрасль, объемы хозяйственной деятельности и т.д. Организация может самостоятельно выбирать наиболее подходящие методы оценки незавершенного производства, списания запасов, учета затрат производства, формирования фондов и других аспектов, в рамках своей учетной политики [78].

Максимочкина О.В. и Кальницкая И.В. рассматривают два варианта ведения НУ в российских компаниях. Первый вариант предусматривает создание автономной модели НУ, в которой НУ и финансовый учет функционируют независимо друг от друга, за исключением этапа первичной информации. После этого этапа правила ведения НУ и финансового учета различаются на этапе обобщения информации: финансовый учет регулируется законами по бухгалтерскому учету, в то время как НУ регулируется требованиями Налогового кодекса РФ. Второй вариант – интегрированная модель НУ, которая позволяет объединить НУ и финансовый учет. В соответствии с НК РФ, организация НУ может осуществляться двумя способами [79].

Таким образом, выбор модели учета зависит от конкретных требований и особенностей компании, а также от таких факторов, как масштаб операций и сложность процессов учета. Каждая из моделей имеет свои преимущества и недостатки, и решение об их применении должно быть принято с учетом специфики компании.

* 1. Налоговые риски в деятельности организации: сущность, особенности и факторы возникновения

В настоящее время, важными аспектами для всех экономических субъектов являются вопросы определения налогооблагаемой базы, расчеты по налогам, процедура ведения НУ. Цели налогового планирования заключаются в снижении налоговых рисков, минимизации налоговых платежей и оптимизации НУ. Однако ключевым аспектом в создании налогового планирования в организации является составление компетентной НУП и ее составляющих. Эффективная налоговая политика и ее четкое исполнение играют решающую роль в совершенствовании финансового управления организацией, минимизации налоговых рисков и оптимизации налогового планирования.

В исследовании Тулегеновой Р.А. основное внимание уделяется рассмотрению ключевых направлений совершенствования налоговой политики для усиления поддержки малого и среднего предпринимательства. Информация, полученная от развитых стран, подчеркивает важность развития и укрепления системы социальной защиты бизнеса, создания возможностей трудоустройства и развития конкурентной среды. Эти меры считаются решающими в решении социально-экономических проблем [80]. Из данного исследования можно вынести уроки о том, что социальная защита бизнеса и создание благоприятной конкурентной среды могут снизить налоговые риски. Разработка и реализация системы защиты бизнеса может способствовать снижению воздействия налоговых рисков на организацию.

Юсупов У.Б. в своем исследовании также делает выводы о важности НУП, указывая на то, что при грамотном составлении НУП можно избежать налоговых рисков, снизить налоговые обязательства и увеличить прибыль [65, с. 40].

Ряд ученых проанализировали сущность учетной политики в контексте налогообложения. Они изучили факторы, влияющие на формирование налоговой политики, рассмотрели основные проблемы, связанные с возникновением налоговых рисков в учетном процессе [81-83]. Исследование предоставляет понимание о том, как учетная политика влияет на налогообложение. Выявлено какие факторы формируют налоговую политику, а также проанализированы основные проблемы, связанные с налоговыми рисками в учетном процессе.

Полозова А.Н. и соавторы, провели исследование в области методического формирования НУП [84]. Хотя научные исследования имеют высокую ценность, тема организации НУ и планирования в компаниях остается актуальной и требует дальнейшего исследования.

По мнению Дружиловской Т.Ю. и Коршуновой Т.Н., учетная политика представляет собой совокупность определенных методов и приемов бухгалтерского учета, которые регулируются нормативно-правовыми актами или внутренними документами организации и необходимы для обеспечения достоверности информации для заинтересованных лиц. Однако, в учетной политике могут содержаться дополнительные положения в соответствии с налоговым законодательством, чтобы определить налогооблагаемую базу. В этом случае, организация должна включить соответствующий раздел в свою учетную политику, который определяет методы расчета прибыли, убытков и других показателей в целях налогообложения [85]. Таким образом, для юридического лица, которое обязано определять и уплачивать налоги в бюджет, необходимо разработать НУП.

Уполномоченное лицо в организации утверждает НУП. Налогооблагаемую базу определяют согласно положениям НК РК. Важнейшие из этих требований: разработка налоговых регистров, выбор методов вариантов определения вычетов по КПН, выбор методов отнесения в зачет НДС, определение норм амортизации для каждой группы долгосрочных активов. Если в организации ведется раздельный НУ, также необходимо описать процедуру его ведения. Соблюдение установленных требований способствует уменьшению вероятности возникновения налоговых рисков.

При том, что НУП является строго регламентированным документом, который разрабатывается в соответствии с требованиями НК РК, других законодательных актов, организация имеет возможность рассмотреть альтернативы для исчисления амортизации, оценивания запасов, при определении налогооблагаемой базы. Важно отметить, что при составлении учетной политики нет необходимости включать законодательные принципы, так как они являются обязательными.

С 1 января 2019 года налоговая нагрузка стала основным критерием для оценки степени риска в финансовых результатах деятельности организации. Этот показатель не является конфиденциальной информацией. Классификация организаций осуществляется на основе баллов, которые зависят от отраслевой принадлежности. В случае высокого значения этого показателя налогоплательщик может быть отнесен к группе с высоким риском. С учетом этого, при разработке НУП есть необходимость в учете возможных альтернатив, которые могут повлиять на сумму налоговых платежей. Альтернативы должны поспособствовать уменьшению вероятности проведения налоговых проверок, что поможет снизить риски. Формирование НУ и НУП основано на принципе последовательности [86 – электронный ресурс].

Для того чтобы гарантировать соблюдение требований налогового законодательства в организации, необходимо включать все изменения, связанные с методами учета, в учетную политику. Важно помнить, что такие изменения вступают в силу с начала налогового периода и должны быть внесены не ранее, чем нормативные документы, определяющие их действие. НУП помогает организации оптимизировать налоговые выплаты, сократить нежелательные проверки. Поэтому важно, чтобы НУП отражала правила учета в соответствии с законодательством и не противоречила нормам и принципам, установленным НК РК и другими правовыми актами.

НУП может быть мощным инструментом для оптимизации налоговых выплат. Однако важно помнить, что оптимизация должна быть законной и не нарушать законодательство. Нецелевые налоговые практики могут привести к нежелательным проверкам и штрафам. В целом, правильно разработанная и строго соблюдаемая учетная политика играет важную роль в НУ и позволяет организации эффективно управлять своими налоговыми обязательствами, минимизируя риски и обеспечивая соблюдение законодательства.

НУП соответствует нормам и правилам законодательства, что делает ее обязательной для всех налогоплательщиков. Учитывая, что каждая отрасль обладает уникальными характеристиками, влияющими на процедуры бухгалтерского учета, соблюдение требований варьируется. Это означает, что в зависимости от характера деятельности организации применяются различные режимы налогообложения, подходы и методы учета. Ненадлежащее ведение бухгалтерского учета и отсутствие документооборота, а также несоответствие учетной политики, может привести к серьезным последствиям.

Согласно исследованию Самсоновой М.Д. и Крюковой Д.А., НУП является стратегическим инструментом оптимизации налогообложения, который может быть использован для воздействия на объект налогообложения и получения льгот и преференций, предусмотренных законодательством, в результате чего возможно снижение налоговых обязательств. В дополнение к этому, авторы отмечают возможность сокращения объектов налогообложения, отсрочки по уплате налогов и других правоотношений, которые также могут быть использованы для оптимизации налогообложения отдельных операций [87]. Таким образом, исследование подчеркивает значимость НУП не только для снижения общих налоговых обязательств, но и для формирования стратегического подхода к налоговому управлению в целом.

В другой работе, этих же авторов исследуются проблемы, связанные с налогом на прибыль и объясняются источники возможных спорных ситуаций, включения операций в категории доходов и расходов, влияющих на формирование налогооблагаемой базы [88]. Применение этих методов оптимизации способствует улучшению процесса НУ в целом и влияет на налогооблагаемую базу в положительном направлении.

Для достижения оптимизации налогообложения необходимо систематически отслеживать изменения в НК РК и других правовых документах. Кроме того, введение таких инструментов, как «налоговый светофор», повышает требования к качеству налогового контроля в организациях и позволяет избежать непредвиденных налоговых проверок. Мы считаем, что при изучении исследований в данной области нужно уделить особое внимание разработке эффективной НУП, которая должна соответствовать требованиям налогового законодательства и способствовать снижению налоговых рисков.

В работе Проскуриной В. П., наряду с рассмотрением особенностей бухгалтерского учета строительной деятельности, автор дает практические рекомендации по составлению НУП [89]. В случае предоставления льгот и преференций для определенных категорий юридических лиц согласно законодательству, необходимо ясно определить процедуры и способы их применения, четко описать способы их применения. Однако, на практике, некоторые организации злоупотребляют такими возможностями, путем занижения налоговой базы и отсрочкой платежей, что может привести к негативным последствиям.

На рисунке 7 показаны некоторые элементы НУП. Отсутствие основных элементов НУП может привести к искажению информации, которую организация предоставляет заинтересованным лицам [90]. Такая ситуация может привести к принятию неправильных управленческих решений, штрафам, доначислению налоговых сумм и пеней, а также приостановлению операций по счетам компании, что негативно повлияет на имидж компании. Следовательно, при использовании налоговой учетной политики в качестве инструмента оптимизации необходимо проявлять осторожность, поддерживать высокий уровень профессионализма в налоговом планировании и систематически обновлять знания налогового законодательства. Это единственный метод, с помощью которого компания может снизить риски и гарантировать устойчивое и эффективное управление своим налогообложением.

Рисунок 7 – Элементы НУП компании

Примечание – составлено автором на основании источника [90, с.49]

Для предотвращения этих негативных последствий организация должна разработать и строго соблюдать НУП, которая соответствует требованиям налогового законодательства и учитывает особенности ее деятельности. Такая политика помогает обеспечить прозрачность и правильность учета налоговых обязательств, что важно как для собственной финансовой устойчивости компании, так и для ее отношений с налоговыми органами и заинтересованными сторонами.

Мы обращаем внимание на тонкую грань между налоговой оптимизацией и налоговыми рисками, которая может быть разрешена только с помощью грамотного и эффективного формирования НУП. Постоянное применение отсрочки платежей может привести к необходимости сомневаться в достоверности исчисления налоговых обязательств и появлению налоговых рисков. «Льготы и преференции следует рассматривать как косвенные функциональные элементы процесса формирования НУП в организации» [90, с.51].

Налоговые риски – это риски, связанные с налоговой практикой организации, которые могут отрицательно сказаться на целях организации либо нанести финансовый или репутационный ущерб. К ним относятся риски соблюдения или риски, связанные, например, с неопределенной налоговой позицией, изменениями в законодательстве или восприятием агрессивной налоговой практики.

Согласно исследованию Тарасовой В. И., неполная информация о достоверности налоговой отчетности увеличивает риск возможного наложения штрафов и санкций на предприятие со стороны налоговых органов [91].

Риски, связанные с налоговой сферой, охарактеризованы как налоговые риски. Согласно выводам D. F. Cai, N. N. Ni и J. Cai, информационные различия между налоговыми учреждениями являются ключевой причиной налоговых рисков. Традиционные методы управления этими рисками оказываются недостаточно эффективными в свете борьбы между различными сторонами налогового сбора. Следствием изменений в условиях экономической глобализации, новаторских подходах к структуре компаний и финансовым инструментам стало усложнение процесса управления налоговыми рисками [92].

Существует несколько причин, которые могут привести к риску неправильного исчисления налоговых обязательств. Одна из них заключается в частом изменении законодательства, вторая – в сложности определения налоговой базы по налогам, таким как КПН и НДС, и третья – в ошибках в сводной отчетности крупных компаний, связанных с многоуровневым управлением. Однако, вероятность возникновения или увеличения налогового риска может быть снижена путем предоставления достоверной и полной информации по формированию налоговой базы. Это позволит правильно и своевременно исчислять, и уплачивать налоговые платежи в бюджет согласно требованиям НК РК.

Роль налогов является существенной при принятии управленческих решений в организации. В настоящее время управление налогами становится все более актуальным и влияет на управление налоговыми платежами в бюджет, а также на процесс налогообложения в целом. Эффективность налогового менеджмента является показателем финансовой устойчивости организации, поскольку помогает снизить налоговые риски в условиях текущей экономической ситуации в стране.

С ужесточением процедуры налогового администрирования со стороны государства, которое согласно пункта 1 статьи 37 включает категоризацию налогоплательщиков на низкий, средний или высокий уровень риска, введенный с 1 января 2019 года, все большее внимание уделяется анализу налоговых рисков [86 – электронный ресурс].

Wilde J.H. и Wilson R.J. отмечают, что понятие налогового риска введено в научную литературу недавно и стало предметом особого интереса [93].

Юсупов У.Б., Алиев М.К., Байдаков А.К. отмечают актуальность формирования информационной базы для выявления должников по оплате налоговой задолженности [94]. Это предложение связано с возникновением налогового риска, который возможен вследствие уклонения от налогообложения. В данном контексте казахстанские ученые пришли к выводу, что налоговое администрирование позволяет выявить организации, склонные к уклонению от уплаты налогов в условиях цифровизации экономики [95]. Другие ученые из Казахстана исследуют аспекты НУ и составления отчетности в рамках системы налогового управления в РК [96].

Согласно Сейсембаевой Г.Р. и Султановой А.К., необходимо учитывать возможную административную ответственность за нарушение налогового законодательства в РК [97].

Зарубежные ученые, Guenther D.A. и соавторы, утверждают, что налоговый риск может возникать из-за стратегии налогового планирования фирмы, независимо от общего операционного риска. По их мнению, налоговый риск – это вероятность возникновения проблем из-за специфических позиций, указанных в налоговых отчетах компании, которые могут отличаться от общего финансового профиля этой фирмы [98]. Налоговый риск, который можно определить, как неопределенность в отношении будущих налогов фирмы, возникает из-за неспособности фирмы поддерживать свои налоговые позиции в течение более длительного периода.

По мнению Boateng K., Omane-Antwi K. B., Ndori Queku Y., эта неопределенность влечет за собой дополнительные расходы в виде штрафов. Переменчивость расходов на налоги отражает уровень налогового риска. При этом стабильная налоговая стратегия, вероятно, приведет к меньшей изменчивости, в то время как рискованная налоговая стратегия скорее всего вызовет более высокую изменчивость. Определение методов измерения налоговых рисков и эффективное выявление, а также контроль факторов, оказывающих на них влияние, играют ключевую роль в обеспечении стабильного развития компаний [99].

Налоговый риск, отнесенный к категории рисков, обладает разнообразными характеристиками и по своей сути является вероятностным событием. Причиной возникновения налогового риска является невыполнение налогового законодательства и нормативных актов налогоплательщиками, а также возможное сокрытие информации. В повседневной деятельности налогоплательщики решают широкий спектр задач, что влечет за собой постоянное изменение налоговых рисков. Выявление всех этих рисков представляет сложность для налоговых органов. Настойчивость в управлении налоговыми рисками также является значимым фактором.

Masri I. и соавторы отмечают, что в условиях сложного рынка многие налогоплательщики сталкиваются со схожими или идентичными налоговыми рисками. Эти риски могут быть связаны с неопределенной политикой, непоследовательными действиями регулирующих органов и изменениями в законах и правилах. Следовательно, налоговые риски возникают и остаются актуальными для отдельных налогоплательщиков в течение длительного периода времени [100].

Firmansyah A. и Muliana R. выделяют две формы налогового риска: узкий и широкий. Широкий налоговый риск подразумевает возможность того, что налоговые поступления могут быть недостаточными для обеспечения исполнения государственных функций из-за различных причин. Этот вид риска охватывает процессы сбора и управления налогами, включая аспекты налоговой политики, управления источниками налоговых поступлений и применения налогового законодательства. В узком смысле налоговый риск связан с возможностью нарушения налогового законодательства, проявляющегося в невыполнении налоговых обязательств налогоплательщиками согласно действующим налоговым нормам и правилам. Такое поведение не только подразумевает неправомерное исполнение налоговых обязанностей, но также представляет риск возможных задержек или недостаточной уплаты налогов [101].

Chen W. подчеркивает положительный аспект роли налогового администрирования в части внедрения степени оценки рисков, так как высокая степень надзора фискальных органов снижает налоговый риск [102].

Хотя экономические системы и налоговое законодательство различаются в разных странах, эффективное управление налоговыми рисками остается актуальной мировой проблемой. Уникальный фон китайской экономики оказывает влияние на другие развивающиеся страны, включая Казахстан, для выявления налоговых рисков и управления ими.

Li W. посвятил исследование изучению этого вопроса и говорит о том, что Китай является страной с незрелыми рынками капитала, где очевидны черты государственного вмешательства и общих сделок с отношениями. Это отличие заметно в сделках, происходящих в развитых странах Запада, где рыночные отношения играют ключевую роль. С другой стороны, в азиатских экономиках преобладают отношения, основанные на взаимоотношениях, что означает, что влияние политических связей на риски корпоративного налогообложения требует более детального рассмотрения и обсуждения [103].

Исполнение налоговых норм оценивает, соответствуют ли действия налогоплательщиков налоговому законодательству и выполнены ли их налоговые обязательства. Оно охватывает вопрос о своевременности уплаты налога в соответствии с суммой налога, установленной законами и нормативными актами, а также о наличии переплаты или недоплаты. Это также включает в себя то, выполнены ли формальные требования для уплаты налогов, а именно, завершены ли процедуры декларирования, надежна ли налоговая отчетность и т. д. Соблюдение налоговых норм подразумевает, что, если налогоплательщики не следуют налоговым законам и положениям, налоговые органы могут проводить проверки и применять налоговые меры принуждения.

После изучения причин, ведущих к налоговым рискам в РК, можно заключить, что создание соответствующей базы для налогового прогнозирования и управления рисками позволяет избежать неправомерных практик уклонения от уплаты налогов и обеспечить соблюдение налогового законодательства. Исследование факторов, способствующих возникновению налоговых рисков в Республике Казахстан, позволило сделать конкретные выводы.

Во-первых, существует неопределенность в формулировании налоговой политики – частые поправки НК РК, вызывающие налоговую неопределенность и двоякое толкование. Эта причина в свою очередь оказывает отрицательное влияние на налоговое планирование, так как это долгосрочный процесс, и в случае внесения изменений в налоговое законодательство оно существенно повлияет на налоговые риски организаций.

Во-вторых, недостаточная осведомленность казахстанских компаний о критериях оценки степени риска налогоплательщика, установленных налоговым органом и являющихся конфиденциальной информацией. Данные факторы возникновения налоговых рисков были отражены в исследовании китайских ученых, что подтверждает релевантность этих выводов.

Компаниям в Казахстане следует уделить особое внимание созданию системы внутреннего налогового контроля, учитывая, что понятие «риск» в данном случае может быть связано с потерями и неблагоприятными последствиями для организации.

Налоговый риск может привести к финансовым потерям, возникшим в результате негативных факторов в процессе налогообложения, а также в связи с возможными штрафами, пенями и ограничениями операций по счетам. Изменения налоговых ставок, льгот и процедур оплаты платежей в бюджет, подвергающиеся регулярным изменениям в НК РК, являются основными факторами, приводящими к возникновению налоговых рисков. Налоговое законодательство представляет собой сложную систему, содержащую элементы, которые могут подвергаться различным и противоречивым толкованиям. Нормативно-правовые документы, связанные с налогообложением, регулируют отношения между экономическими участниками в сфере существующих налоговых сборов и платежей.

НК РК в статье 136 дает прямое определение налоговому риску: «риском является вероятность неисполнения и (или) неполного исполнения налогового обязательства налогоплательщиком (налоговым агентом), которые могли и (или) могут нанести ущерб государству» [27 – электронный ресурс].

Эти элементы повышают вероятность появления рисков в сфере налогообложения и подчеркивают необходимость совершенствования налогового законодательства. Несоблюдение налоговых норм из-за ошибок в расчете налоговой базы может привести к финансовым убыткам для организаций. В связи с этим важно упростить формулировки законов таким образом, чтобы они не допускали двусмысленного толкования со стороны налоговых агентов.

Изменения в НК РК, которые происходят каждый год, часто не вступают в силу незамедлительно, что приводит к периодическому пересмотру расчетов с учетом внесенных поправок. Это является распространенной проблемой для многих организаций и может приводить к дополнительным налоговым рискам. Поэтому, для снижения налоговых рисков в будущем, необходимо обеспечить стабильность и ясность нормативно-правовых актов.

Неправильное определение налоговой базы, неправильный расчет и уплата налогов, а также несвоевременное представление декларации могут привести к штрафным санкциям или пеням за нарушение сроков оплаты. Эти ошибки могут быть сделаны бухгалтером намеренно или по невнимательности. Каждый год в законодательство по налогам вносятся изменения, о которых бухгалтеры обязаны знать, ибо незнание не освобождает налогоплательщика от ответственности за нарушения. Незнание изменений в законодательстве является ярким примером налоговых рисков, которые могут негативно повлиять на прибыль и финансовую устойчивость организации. Нарушение алгоритмов расчета налогов вызывается отсутствием определенного порядка.

Другой случай налоговых рисков возникает в результате налоговых проверок, проводимых налоговыми органами. В ходе аудита могут быть выявлены потенциальные нарушения, которые могут привести к конфискации имущества и приостановке операций по счету. Принятие мер предосторожности в ответ на эти выводы может отрицательно повлиять на ваше финансовое положение и привести к наложению значительных штрафов.

В своей работе Коркина Г. М. и Смирнова О. П. подчеркивают важность создания благоприятной экономической среды, которая в значительной степени зависит от финансовых решений, принимаемых правительством и организациями. Авторы также отмечают, что регулярный мониторинг и анализ налогового законодательства сторонами налоговых отношений могут снизить риски возникновения налоговых проблем. Эффективное управление налоговыми рисками имеет решающее значение для смягчения финансовых потерь и минимизации неблагоприятных последствий для организации. Классификация налоговых рисков, в частности, выступает важнейшим фактором повышения эффективности управления ими [104].

Чуб М.В. указывает на то, что, рассматривая налоговые риски как финансовые, необходимо учитывать возможность увеличения налоговой нагрузки. Уровень риска налогового контроля связан с тенденцией налогоплательщика к избеганию от уплаты налогов, то есть, если организация часто пытается минимизировать свой налоговый платеж, то риск налоговой проверки возрастает. Возможность увеличения налоговой нагрузки может быть связана с долгосрочными проектами, такими как повышение ставок, отмена действующих недавно налоговых льгот. Уголовные преследования могут привести к существенным финансовым потерям для организации в случае выявления определенных правонарушений при проверках [105].

Фетисов А.Ю. и Серебрякова Т.Ю. отмечают, что налоговые платежи занимают значительную долю в расходах многих крупных компаний. Использование эффективной системы управления рисками (СУР) может положительно повлиять на деятельность организации, увеличивая ее привлекательность для потенциальных инвесторов [106].

Часто налогоплательщики на практике стараются уменьшить риски, создавая налоговую «подушку безопасности». Суть состоит в том, что плательщик переплачивает налоги в текущем периоде, чтобы использовать эту переплату для будущих платежей. Если в текущем периоде обнаруживается занижение определенного налога, задолженность может быть покрыта за счет созданной заранее переплаты, что дает возможность не допустить начисления пеней и штрафов. В этом случае нет нарушения законодательства.

Авторы выражают сомнения относительно того, следует ли рассматривать данный метод как эффективный способ управления налоговыми рисками. Использование этого метода может иметь негативные последствия, особенно если на лицевых счетах находятся большие суммы. Переплаченные средства невозможно использовать в текущей деятельности, что приводит к упущенной выгоде, а также есть риск пропустить срок исковой давности для возмещения переплаченных сумм, что может привести к полной потере возможности их возврата. Далее, использование этого метода может привести к налоговым проверкам.

Согласно нашему утверждению, существенное снижение налоговых рисков может быть достигнуто посредством отслеживания «лжепредприятий», сделки с которыми в будущем будут признаны незаконными. Этот подход помогает снизить риски, но может привести к потере дохода от потенциального договора. В таком случае надо отработать порядок действий, направленных на достижение оптимального результата с максимальной прибылью и минимальными отрицательными последствиями. Компании часто разрабатывают специальные системы управления налоговыми рисками с целью обхода возможных проблем. Во многих казахстанских компаниях главный бухгалтер отвечает за управление экономическими аспектами налогообложения, однако такой подход требует знаний в области права, что может привести к налоговым рискам [107].

Налоговые риски могут привести к незапланированным финансовым потерям для организации. Регулярный и систематический мониторинг способен выявлять потенциально неблагоприятные экономические ситуации и препятствовать неожиданным денежным оттокам. Феномен налоговых рисков следует рассматривать как негативный фактор, который может отрицательно влиять на деятельность организации.

Сокрытие объектов налогообложения и занижение налоговых платежей являются распространенными ситуациями, приводящими к высоким налоговым рискам. Способы сокращения налоговых платежей могут различаться, но итог всегда остается неизменным. К основным причинам возникновения рисков следует отнести периодические изменения в налоговом законодательстве, введение новых налоговых обязательств, а также отмену льгот и преференций. Мы считаем, что категорирование всех налогоплательщиков на основе степени риска с помощью мониторинга способствует сокращению теневой экономики и уклонению от налогообложения. Такая мера направлена на предотвращение угроз и обеспечение стабильного функционирования организации.

Ласкина Л.Ю. и Власова М.С. отмечают, что риск налогообложения находится во всех трех сферах деятельности, включая операционную, финансовую и инвестиционную, и признаки налогового риска могут привлечь большой интерес со стороны налоговых органов к налогоплательщику [108]. На налоговые риски для налогоплательщиков могут влиять факторы, возникающие как из внутренних, так и из внешних источников. Внутренние факторы включают в себя человеческий фактор, степень налогового планирования и другие соответствующие аспекты. Внешние факторы могут включать изменения в налоговом законодательстве, правовые прецеденты, стандарты, регулирующие представление налоговых обязательств в финансовой отчетности, международные условия ценообразования на экспортируемые товары и аналогичные факторы.

В процессе формирования и исполнения налоговых обязательств многие предприятия могут допустить неточности при определении налоговой базы, которые являются показателем подверженности налоговым рискам. Своевременное выявление этих ошибок позволит снизить существенное влияние на финансовые результаты. Возникает необходимость наличия информации по процедуре оценки налогового риска, средств контроля и методики их снижения.

Определение потенциальных налоговых рисков начинается с анализа всех налоговых обязательств и процессов в организации. Это включает в себя аудит налоговой отчетности и учетной политики, а также оценку возможных неточностей в налоговых расчетах. Регулярные аудиты налоговой отчетности могут помочь выявить и исправить неточности и риски. Внешний аудитор или внутренний аудитор может проводить аудиты с целью подтверждения соответствия налоговой отчетности требованиям и устранения ошибок. Управление налоговыми рисками требует систематического и проактивного подхода. Эффективное управление налоговыми рисками может значительно снизить потенциальные финансовые и репутационные угрозы для организации.

Юдина О.В. и Степанова Е.И. пишут, что мероприятия, «направленные на снижение налоговых рисков, в первую очередь строятся на мониторинге изменений налогового законодательства» [109]. Наличие высокого уровня компетенции в данном направлении позволяет сформировать эффективную политику управления организацией и выбрать оптимальный режим налогообложения, пользоваться налоговыми льготами и кредитами, использовать более выгодные формулировки в процессе составления договоров.

Опираясь на исследования ученых, изучавших особенности строительной деятельности и налоговые риски, в таблице 6 автором выделены основные характеристики налогового риска с позиции разных участников строительного процесса – заказчиков, генеральных подрядчиков и субподрядных компаний.

Таблица 6 – Характеристики налогового риска с позиций основных участников строительной деятельности

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование критерия | Налоговый риск с позиций |
| Заказчика | Генерального подрядчика | Субподрядной компании |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Налоговый риск воспринимается как  | Риск неэффективного налогообложения, повышения налогового бремени, потери ликвидности | Риск доначислений и штрафных санкций; усиления налогового контроля | Риск штрафных санкций |
| Величина налогового риска оценивается по показателю | Имиджевые, рыночные и финансовые потери как следствие неэффективного налогообложения | Сумма доначислений и штрафных санкций, установленная в ходе камеральных и выездных проверок, уголовного преследования по налоговым искам | Сумма доначислений и штрафных санкций |
| Основной первопричиной налогового риска являются | Внутренние факторы (ошибки в формировании и реализации учетной налоговой политики, работа с недобросовестными контрагентами) | Внешние (усиление налогового контроля) и внутренние факторы (ошибки в налоговом планировании) | Внешние факторы (введение новых и изменение ставок, сроков и условий уплаты по существующим налогам и сборам, отмена налоговых льгот) |
| Модель управления налоговыми рисками базируется на | Оптимизации учетной налоговой политики, налогового бюджетирования и налоговых схем при взаимодействии с налоговыми консультантами, налоговыми органами / Министерством финансов РК | Расчете текущих и планировании предстоящих налоговых платежей на основе консультаций налоговых органов / Министерства финансов РК | Расчете текущих платежей и принятии решений по налоговым потокам на основе разъяснений налоговых органов |
| Продолжение таблицы 6 |
|  |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Период, за который проводится оценка и прогноз налогового риска | Средне- или долгосрочный (более одного-двух налоговых периодов) | Среднесрочный (в пределах одного – двух налоговых периодов) либо не проводится оценки и прогноза налогового риска | Краткосрочный (в пределах одного налогового периода) либо не проводится оценки и прогноза налогового риска |
| Примечание – составлено автором на основании источника [110-113] |

Налоговый риск в контексте строительства может возникнуть из-за нескольких причин, которые могут привести к потере эффективности налогообложения и повышению налоговой нагрузки на заказчика. Некоторые из таких причин включают:

* нарушение налогового законодательства: если заказчик строительства или его партнеры не соблюдают налоговое законодательство, то возникает риск штрафов, неустойки и увеличения налоговой нагрузки.
* ошибки в расчетах налогов: Неверные расчеты налогов и несвоевременная уплата налогов также могут привести к дополнительным затратам на штрафы и проценты за просрочку платежей.
* недостаточное понимание налоговой политики: Непонимание налоговой политики и отсутствие планирования налоговых обязательств также могут привести к потере эффективности налогообложения и увеличению налоговой нагрузки на заказчика.
* потеря ликвидности: В случае, если заказчик не учитывает налоговые обязательства в своих бюджетных планах, то он может столкнуться с недостатком денежных средств для уплаты налогов и других расходов, что может привести к потере ликвидности.

Генеральный подрядчик и субподрядчик воспринимают налоговый риск по-разному из-за своих различных ролей и обязанностей в рамках строительного проекта. Генеральный подрядчик является главным исполнителем проекта и отвечает за его полное выполнение. Поэтому генеральный подрядчик может воспринимать налоговый риск как риск доначислений и штрафных санкций, связанный с нарушением налоговых обязательств, несоответствием налоговому законодательству или неправильным оформлением документов. Он может также опасаться усиления налогового контроля в связи с налоговыми обязательствами. Для генерального подрядчика налоговый риск может быть связан с финансовыми последствиями и повышением риска неполучения прибыли от проекта. Субподрядчик же выполняет определенную часть работ в рамках проекта на основе договоренностей с генеральным подрядчиком. Он может воспринимать налоговый риск как риск штрафных санкций, связанный с неправильным оформлением документов или несоответствием налоговому законодательству.

**Вывод по 1 разделу**

В результате проведенного исследования установлено, что современный этап развития строительной индустрии в РК характеризуется стремительным ростом, о чем свидетельствуют статистические показатели отрасли. Следует отметить, что строительная отрасль представляет особую природу деятельности и связана с большими рисками в различных аспектах, включая наличие значительного объема незавершенного строительства. Это связано в первую очередь с продолжительностью строительного процесса, высокими материальными затратами, сложным производственным процессом и тесной связью с экономическими показателями, включая инфляцию. Перечисленные и рассмотренные аспекты деятельности строительных компаний требуют особого внимания в части бухгалтерского и НУ. Современный этап развития НУ в РК характеризуется тем, что он базируется не только на Налоговом кодексе, но и на данных бухгалтерского учета и МСФО. Налоговое законодательство РК по вопросам НУ по многим аспектам использует МСФО в качестве основы.

В результате проведенного исследования дано определение НУ, более обширно описывающее сущность НУ в строительных компаниях. Оно учитывает все основные аспекты, включая операции по долгосрочным договорам, методы признания выручки, оценку выполнения обязательств, а также учет НДС. Также определение подчеркивает актуальность прозрачности и эффективности в расчетах налогов и платежей в бюджет, что является важным аспектом НУ в строительных компаниях. Определение дополнено требованиями НК РК, Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и новыми МСФО, влияющими на НУ в строительных компаниях. Установлено, что новые МСФО (IFRS) влияют на отражение операций в бухгалтерском и НУ, изменяя налоговую базу по основным налогам, которые уплачивает организация.

Необходимость создания механизма НУ определяется рядом причин:

* нестабильностью рыночной конъюнктуры;
* повышением оперативности принятия решений при изменении условий налогообложения;
* смещением акцента с контроля прошлого на прогноз будущего;
* повышением гибкости организаций и необходимостью мониторинга изменений в законодательстве и внутренней среде деятельности;
* необходимостью стратегических мер для обеспечения выживаемости организаций и предотвращения кризисных ситуаций;
* сложностью системы экономического управления организаций, которая требует координации налоговых показателей;
* информационной неопределенностью и отсутствием необходимой информации.

Для эффективной деятельности организации, повышения ее конкурентоспособности, необходимо формирование системы стратегических и оперативных аспектов НУ. Оба аспекта имеют сходную структуру задач и функций, но существенно различаются. Это относится как к средним и малым бизнесам, так и к крупным организациям. Рассмотрение структурных составляющих системы НУ должно учитывать возможный сдвиг временного горизонта. Изучение теоретических и практических аспектов приводит к выводу о том, что налоговый риск может иметь негативные последствия в виде убытков от налогов. На основе проведенного исследования выявлено, что восприятие налоговых рисков у участников строительного процесса различается. Мы провели систематизацию налоговых рисков, рассматривая их с точки зрения основных участников в строительной деятельности. Основные критерии характеристики налогового риска с точки зрения участников строительной деятельности включают:

* восприятие налогового риска;
* оценка величины налогового риска;
* основные причины налогового риска;
* база, лежащая в основе модели управления налоговыми рисками;
* период, за который проводится оценка и прогноз налогового риска.

Исходя из представленных критериев, считаем, что модель управления налоговыми рисками заказчика должна базироваться на:

* оптимизации учетной налоговой политики;
* налоговом бюджетировании;
* налоговых схемах.

Унификация и стандартизация финансового учета, особенно в условиях нарастающей конкуренции, становятся ключевыми факторами для обеспечения финансовой прозрачности и точного налогообложения в строительных компаниях. С целью эффективной адаптации к новым требованиям, строительным компаниям необходимо оценить существующую практику учета отложенных налогов согласно стандартам МСФО. Это обеспечит более точную и объективную картину финансового положения и минимизирует возможные налоговые риски.

# [**2 МЕТОДОЛОГИЯ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА**](#_Toc103854923) **В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ РК**

2.1 Оценка действующей практики учета отложенных налогов согласно требованиям МСФО

В соответствии с МСФО (IAS) 1, полный комплект финансовой отчетности включает следующие составляющие:

* «отчет о финансовом положении по состоянию на дату окончания периода;
* отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;
* отчет об изменениях в собственном капитале за период;
* отчет о движении денежных средств за период;
* примечания, состоящие из краткого обзора значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации;
* сравнительную информацию за предшествующий период;
* отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода в случае, если организация применяет какое-либо положение учетной политики ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности или если она реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности» [30 – электронный ресурс]. Соблюдение МСФО (IAS) и включение всех перечисленных составляющих в финансовую отчетность помогает обеспечить прозрачность и сравнимость финансовой информации между различными компаниями и периодами, что важно для инвесторов, аналитиков и других заинтересованных сторон.

Анализируя отчет о финансовом положении (баланс), основной акцент, с точки зрения НУ, делается на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства. Это те денежные средства, которые компания должна уплатить или наоборот, получить от налоговых органов по результатам предыдущих и отчетных налоговых периодов.

Использование терминов «ОНА» (отложенные налоговые активы) и «ОНО» (отложенные налоговые обязательства) используются для обозначения потенциальных будущих налоговых последствий, возникающих из-за временных расхождений между отраженной балансовой стоимостью активов и обязательств в балансе и их соответствующей налоговой базой.

«ОНА» представляют собой сумму налогов, которые, вероятно, будут получены или возмещены в будущем, основываясь на вычитаемых временных различиях и переносе неиспользованных налоговых убытков и/или налоговых льгот. С другой стороны, «ОНО» представляет собой ожидаемую сумму налога на прибыль, которая будет уплачена в будущем в связи с восстановлением налогооблагаемых временных разниц. Все суммы отложенных налогов относятся к категории долгосрочных. Правильное учетное отражение этих понятий в финансовой отчетности важно для соблюдения налогового законодательства и оценки финансового положения компании с учетом налоговых аспектов. Внимание к этим терминам помогает организации оценивать свои будущие налоговые обязательства и выгоды, а также управлять своей налоговой эффективностью.

Анализируя финансовый отчет о прибылях и убытках (отчет о совокупном доходе) с точки зрения НУ, основное внимание уделяется двум видам налоговых расходов: текущим и отложенным. Налоговые расходы (доходы) включаются в общую сумму прибыли и убытка за определенный период и связаны с текущим и отложенным налогом. Текущие налоговые расходы (доходы) представляют собой ожидаемую сумму налогов, которую компания должна будет уплатить (или получить) на основе налогооблагаемой прибыли (или убытков), возникших в отчетном периоде. Расходы по отложенному налогу представляют собой ожидаемые будущие выплаты или поступления, возникающие в результате признания и корректировки временных разниц в течение отчетного периода. Налоговая база актива или обязательства относится к сумме, выделенной для целей налогообложения, связанной с этим конкретным активом или обязательством (пункт 5) [34 – электронный ресурс].

Текущий и отложенный налог должны учитываться в отчетности не как часть прибыли или убытка, если они связаны с позициями, которые признаются в том же самом или другом периоде иным образом, а именно:

* если эти налоги относятся к элементам, которые в том же самом или будущем периоде учитываются в составе прочего совокупного дохода, то они также должны быть учтены в составе прочего совокупного дохода;
* если эти налоги непосредственно связаны с элементами, включенными в собственный капитал, они также должны быть отражены непосредственно в составе собственного капитала. Это обусловлено требованиями МСФО (пункт 61А) [34 – электронный ресурс].

Отчет о движении денежных средств предоставляет сведения об изменениях в наличных денежных средствах и других ликвидных активах, являющихся их эквивалентами в течение отчетного периода, и требует, чтобы денежные потоки в периоде были классифицированы как операционные, инвестиционные или финансовые. Обычно налоги на прибыль отражаются в операционной деятельности. Кроме того, отток денежных средств, связанный с выплатами налога на прибыль в отчетном периоде, должен быть явно указан в этом отчете или в примечаниях к финансовой отчетности. В общем случае, денежные потоки, связанные с налогообложением доходов, должны рассматриваться как операционные денежные потоки (подпункт 35 – 36) [32 – электронный ресурс].

Примечания к финансовой отчетности включают краткое изложение важных принципов учетной политики и дополнительные пояснения. Один из важных аспектов, рассматриваемых с точки зрения НУ, состоит в обязательном предоставлении информации о налоге на прибыль. Поскольку в МСФО (IAS) 12 нет контрольного перечня, исследователи представили 10-шаговую методологию для правильного расчета, определения и раскрытия последствий налогообложения прибыли в финансовой отчетности компании [114 – электронный ресурс].

На первом этапе всех налоговых (бухгалтерских) расчетов определяется прибыль до налогообложения. Таким образом, первым шагом является выяснение, существует ли какое-либо требование налогового законодательства или возникает разница в налоговом режиме по сравнению с тем, как определенная операция была обработана и отражена в соответствии с используемым стандартом бухгалтерского учета. Такие различия могут быть как постоянными, так и временными.

Что касается различий между постоянными и временными разницами:

* Постоянные разницы не подлежат восстановлению.
* Временные разницы будут учтены в будущем периоде.
* Постоянные разницы, как правило, отражаются в отчете о совокупном доходе.
* Временные разницы, обычно, отражаются в бухгалтерском балансе.

Можно выявить постоянные и временные различия несколькими способами, такими как:

* выявление связи между стоимостью статей в балансе и соответствующей налоговой базой;
* проверка операций, проведенных в течение года, таких как приобретение и продажи;
* анализ налоговых деклараций за предыдущие годы и резервов на случай сохранения различий (возможно, проверка расхождений между налоговым балансом и бухгалтерским балансом).

Второй этап включает в себя расчет оценки налоговых расходов, начиная с прибыли до налогообложения, отраженной в соответствии с применимым стандартом отчетности, и выявление как постоянных, так и временных различий.

Расчет текущих налоговых расходов сравним с составлением налоговой декларации за текущий год. МСФО (IAS) 12 не содержит четких инструкций или указаний относительно данной процедуры. В основном это сводится к применению налогового законодательства к финансовым результатам текущего года. Примеры других факторов, влияющих на общие налоговые расходы, включают в себя налоговые кредиты, возмещение убытков, а также различные юрисдикции с их различными ставками.

На третьем этапе может оказаться необходимым изменить ранее рассчитанные текущие налоговые расходы, установленные в более ранние периоды. Эти корректировки могут возникнуть в результате усовершенствований и/или дополнительной информации, полученной в отношении налоговых позиций, раскрытых в опубликованной финансовой отчетности.

Корректировки с возвратом к начислению. Корректировка возврата по методу начисления – это корректировка налоговых расходов за предыдущий год до и/или после подачи налоговой декларации. Оценки, связанные с предоставлением налоговых льгот, могут быть изменены в будущем из-за последующих правил, изменений в налоговом законодательстве или решений суда. Также возможны более точные оценки по сравнению с первоначальными оценками, использованными для расчета расходов по подоходному налогу за год. При представлении отчета по КПН, остатки текущего и отложенного налогов, отраженные в финансовой отчетности, должны быть обновлены, чтобы отразить текущее положение. Это может привести к корректировкам как в текущих, так и в отложенных налогах, влекущим уплату или получение средств. Корректировки, внесенные до подачи декларации по КПН, называются корректировками возврата к начислению.

Термин «корректировка сверки» в общих чертах обозначает различие между корректировками до и/или после подачи налоговой декларации и корректировками после ее сдачи. Это может произойти, например, из-за отклонений в расчете налога на прибыль, результатов налоговой проверки или заключения компромисса с налоговыми органами. Все корректировки после подачи декларации по КПН объединяются под термином сверочные корректировки.

На четвертом этапе признание отложенного налога соответствует принципу, согласно которому налоговые последствия операций, отраженных в финансовой отчетности, должны быть признаны в том же периоде, в котором произошли операции, независимо от того, были ли они признаны в налоге на прибыль организаций (КПН), возврат происходит в более поздний период. В подобных ситуациях, когда операции признаются в финансовой отчетности в периоды, отличные от периода налоговой декларации, обычно возникают временные разницы.

Полагая, что актив или обязательство будет возмещено или погашено, организация предполагает, что балансовая стоимость будет погашена или возмещена. В случае, если такое погашение или возмещение повлияет на будущие налоговые платежи, необходимо учитывать отложенные налоги.

Компания определяет стоимость своих активов и обязательств, сравнивая их балансовую стоимость, взяв за основу налоговую базу. Налоговая база представляет собой сумму, используемую для целей налогообложения в отношении актива или обязательства, в то время как балансовая стоимость отражает сумму, по которой элементы финансовой отчетности компании отображаются в отчете о финансовом положении. Эта стоимость, учтенная в налоговой отчетности как часть актива или обязательства компании. Это определяет налоговые обязательства или возможность получения вычетов на основе денежных потоков, которые могут возникнуть при компенсации активов и обязательств организации.

На данном этапе первоначальная оценка временных разниц включает их умножение на соответствующую ставку налога для расчета отложенных активов и обязательств. Кроме того, организация учитывает налоговые последствия неиспользованных налоговых убытков и кредитов, а также принимает во внимание изменения своей позиции по отношению к отложенному налогу на даты открытия и закрытия баланса. Эти изменения, как правило, возникают в результате временных разниц в текущем периоде. Расходы или доходы по отложенному налогу за период являются результатом таких изменений (таблица 7).

Таблица 7 – Соответствие бухгалтерской и налоговой отчетности

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ОНА | ОНО |
| Объект (например, здания, установки и оборудование) | Балансовая стоимость <Налоговой базы | Балансовая стоимость > налоговой базы |
| Ответственность (например, пенсионное обязательство) | Балансовая стоимость > налоговой базы | Балансовая стоимость <Налоговой базы  |
|  Примечание – составлено автором на основании источника [электронный ресурс 34] |

На этом этапе мы предлагаем внести изменения, поскольку считаем, что необходимо добавить уточнения о методологических аспектах учета отложенных налогов, с учетом требований МСФО и их влияния на отражение отложенных налоговых активов и обязательств в свете новых стандартов финансовой отчетности, таких как IFRS 15 и IFRS 16. Это позволит лучше охарактеризовать изменения, происходящие в процессе расчета отложенных налогов в соответствии с требованиями МСФО и новыми стандартами.

Учет доходов в строительных компаниях в настоящее время осуществляется по МСФО (IFRS) 15. Относительно МСФО (IFRS) 15 важно отметить, что он концептуально отличается от своих предшественников, МСФО 18 и МСФО 11. Создан единый, более подробный и полный подход к учету выручки. Стандарт предписывает применение процедуры учета выручки в пяти шагах. Изменение формы признания выручки неизбежно приведет к изменению бизнес-структуры. Необходимо измерить, как признание выручки влияет на каждый бизнес-компонент. Крайне важно, чтобы компании организовывались, осознавали степень влияния на свой бизнес и отрасль деятельности и стремились соответствовать норме.

Новый стандарт МСФО предусматривает значительные изменения в отношении сумм и сроков признания выручки, а также требований к раскрытию информации о выручке. Внедрение данного стандарта затрагивает все внутренние финансовые процессы и управление, оказывает влияние на налоговые обязательства и обязательства по займам компании.

Согласно Чумаченко Е.В. и Кузнецовой Н.В., новый стандарт представляет собой систематизированный документ с подробным описанием учетного процесса, в отличие от раннего стандарта, результат которого зависел от того, какова была цель заключенного договора [115]. «В соответствии с МСФО 15, основным принципом признания выручки подрядчиком является сумма, которая указана в условиях договора с заказчиком» – считают Говдя В.В. и Столярова М.А. [116]. Новый стандарт регулирует процесс признания выручки строительными организациями и определяет сроки и объем признания. Согласно Высоцкой Т.Р., процесс признания выручки строительными организациями основан на пятиступенчатой модели, которая влияет на размер и сроки признания выручки и, соответственно, отражается на финансовых показателях [117].

Согласно мнению Утаджиевой Э.А. и Кашириной М.В., «специфика НУ строительных компаний заключается в том, что они могут выполнять несколько функциональных ролей. Например, компания может выступать в качестве заказчика и одновременно быть инвестором» [118].

Специфика строительной отрасли, проявляющаяся в отсрочках платежей, в длительном периоде ввода объектов в эксплуатацию, в особенностях ведения учетной и проектной документации, может затруднять этот процесс. Все эти факторы могут привести к возникновению финансовых и налоговых рисков.

Заключение договоров с подрядчиками и основными контрагентами требует особого внимания со стороны строительных компаний, особенно в свете жесткого мониторинга со стороны налоговых органов. Компании должны учитывать эту тенденцию и защищать себя от контрагентов, которые имеют высокий уровень риска по «налоговому светофору». Поскольку договоры в строительной сфере часто заключаются на крупные суммы, соответствующие налоговые обязательства могут быть значительными. Для снижения КПН в отчетном периоде строительным компаниям следует создавать резервы и прогнозировать размер налоговых выплат.

Согласно исследованию Туманянц К.А. и ее соавторов, размер налоговых ставок не является главным фактором, который может повлиять на финансовую стабильность строительных компаний [119]. Вместо этого, компании должны уделять большее внимание процессу налогообложения и качественному НУ, а не пытаться снизить налогооблагаемую базу.

По нашему убеждению, строительная сфера представляет сложную систему, где успех строительства непосредственно зависит от участников процесса, которые часто оказывают влияние на налоговые и учетные процедуры в компаниях. Еще одна сложность – учет выручки в строительной сфере, в соответствии с МСФО 15. Применение данного стандарта способствует созданию более надежной базы для разрешения вопросов, связанных с признанием выручки, и существенно упрощает связанные с этим процедуры [120].

При анализе финансовых результатов и оценке финансового положения компании, в первую очередь пользователи обращают внимание на выручку, рассматривая ее как ключевой показатель. Тем не менее, разработчики стандартов финансовой отчетности отмечают, что одной из главных проблем является процесс признания доходов.

Подтверждая значимость данного вопроса, нами проведен анализ проблем, связанных с вопросами подоходного налога.

Изученная литература демонстрирует необходимость рассмотрения компаниями вопросов налогового учета, которые могут возникнуть в связи с развитием событий в области признания выручки. Компания признает выручку при передаче товаров или услуг покупателю в той сумме, которая отражает ожидаемое возмещение за эти товары или услуги в виде денежных средств, права на которые компания имеет. Процесс признания выручки включает пятиэтапный подход, каждый из которых может привести к реальным результатам.

Прежде всего, требуется выявление договора с покупателем, что может включать в себя объединение различных юридических соглашений в один или разделение одного соглашения на несколько для целей идентификации. Возможно, деловые контракты заключаются с целью достижения коммерческих целей, а не строго в соответствии с бухгалтерскими стандартами. В том случае, если необходимо, компании могут попробовать привести форму своих юридических соглашений в соответствие с тем, как эти соглашения идентифицируются согласно МСФО 15, путем внесения изменений в стандартные положения и условия деятельности.

Во-вторых, организации должны определить свои обязательства по исполнению, то есть обязательство предоставить определенные товары или услуги покупателю согласно заключенному контракту. В некоторых случаях бизнес может принять на себя обязательства перед клиентом, связанные с контрактом, которые ранее рассматривались как маркетинговая или рекламная деятельность. Например, продавец может предоставлять различные стимулы, такие как бесплатное обслуживание, с целью стимулирования клиента к покупке товара. Ранее затраты, связанные с такими стимулами, могли учитываться только по мере их возникновения или в форме резерва для покрытия ожидаемых расходов по обслуживанию. Внедрение МСФО 15 может подтолкнуть компании к пересмотру предоставляемых клиентам услуг с целью упрощения определения отдельных обязательств по исполнению при заключении контрактов и их бухгалтерского учета.

В-третьих, требуется определить стоимость сделки, что может вызвать особые трудности в случае, когда часть возмещения по контракту является переменной. Переменное возмещение охватывает стандартную коммерческую практику, включая, помимо прочего, скидки, уступки, возмещения, кредиты, ценовые уступки, стимулы, бонусы за результаты, штрафы или другие сопоставимые статьи, которые представляют собой особую проблему с точки зрения отражения. При определении выручки могут потребоваться оценка и суждение. Например, организация, применяющая политику предоставления скидок клиентам, превышающим установленные целевые показатели, может вынуждена корректировать сумму дохода с учетом ожидаемой скидки, не включая ее в затраты продаж. Компании могут выбрать модификацию контрактов в качестве стратегического выбора для смягчения неопределенности при оценке переменного возмещения. Указанная цена сделки подразумевает вычет сумм, собранных от третьих лиц, включая, например, «некоторые налоги на продажи».

Однако могут возникнуть ситуации, когда предприятие выступает в роли посредника, а суммы, взимаемые от имени третьих сторон, могут быть значительными. Более прозрачным решением может быть реструктуризация сделки таким образом, чтобы клиент осуществлял прямые платежи конечному поставщику товаров или услуг, что исключило бы необходимость корректировки выручки бизнеса. В случае договора, где часть или весь платеж от покупателя отсрочен, может существовать значительный финансовый компонент, требующий учета отсроченных платежей по их дисконтированной стоимости, причем дисконт рассматривается как финансовый доход, а не как выручка компании. Компании, которые ранее предлагали отсрочку платежа в качестве стимула к заключению контракта, могут стремиться заменить такие условия альтернативной структурой, которая предотвращает разделение цены сделки на выручку и финансовый доход.

В-четвертых, требуется распределить общую стоимость сделки между каждым обязательством на основе относительных цен каждого конкретного товара или услуги, которые должны быть предоставлены в рамках договора. Эти цены определяются как «цены обособленной продажи».

В некоторых случаях определение цен обособленной продажи может представлять собой сложный процесс, и в таких случаях компании могут принять решение не включать определенные обязательства в контракты. Это может быть вызвано необходимостью оценки цен обособленной продажи или изменением бизнес-процессов так, чтобы цены можно было наблюдать, а не прибегать к их оценке.

Признание выручки происходит по завершении обязательства. В большинстве случаев определить, было ли обязательство выполнено, не представляет сложности, но могут возникнуть ситуации с неопределенной точкой удовлетворения (что являлось проблемой с предыдущими стандартами признания выручки). Предприниматели могут решить снизить уровень неопределенности, внеся изменения в контракты, включив в них конкретный момент, когда выполнение обязательства может считаться завершенным. Конкретный вопрос возникает относительно того, происходит ли исполнение обязательств постепенно во времени или в определенный момент времени. Критерии МСФО 15 для определения того, выполняются ли обязательства к исполнению со временем, могут быть неоднозначными, но кажется, что они ограничивают возможности компании использовать метод процента выполнения.

В дополнение к пятиэтапному процессу МСФО (IFRS) 15 внес изменения в критерии, которые запрещают компаниям рассматривать затраты по контракту как активы. Стандарт предписывает компаниям признавать дополнительные затраты на заключение контракта в качестве активов, только если компания ожидает их возмещения. Измерение таких затрат может быть более легким, если получение и выполнение контрактов осуществляется за вознаграждение от внешних сторон, а не внутри компании. Наконец, МСФО 15 существенно увеличил требования к раскрытию информации.

Napier C. J. и Stadler C. выражают мнение, что для соблюдения более строгих требований к раскрытию информации компаниям потребуется создать или усовершенствовать свои системы бухгалтерской информации. В некоторых случаях компании могут прийти к выводу, что особенно сложные контракты с клиентами могут вызывать больше трудностей в плане бухгалтерского учета, чем приносить коммерческую выгоду, поэтому стимулируют упрощение бизнес-процессов. Внедрение МСФО 15 окажет влияние не только на бухгалтерский учет, но также повлияет на реальные бизнес-процессы, изменение денежных потоков и затрат на внедрение и применение стандарта [121].

Для долгосрочных договоров на предоставление услуг и сложных многоэлементных соглашений изменения в признании выручки, вызванные внедрением МСФО 15, могут отразиться как в сумме, так и во времени. Важно отметить, что любая разница в сумме выручки, которую признает МСФО 15 по сравнению с другими методами учета, в значительной степени является временным расхождением. Это связано с тем, что в итоге вся сумма выручки, указанная в договоре, будет признана и, следовательно, станет объектом налогообложения, согласно мнению Coetsee D. и Van Wyk M. [122].

Итак, внедрение МСФО 15 изменило методы признания выручки для долгосрочных договоров и сложных многоэлементных соглашений. Это приводит к временным различиям в сумме признанной выручки, так как МСФО 15 признает выручку по мере выполнения обязательств перед клиентом, в то время как в НК РК применяются такие методы признания доходов, как метод фактического дохода и метод завершения. Они определяют, как признавать доходы по долгосрочным контрактам в соответствии с выполнением работ или завершением контрактов. Однако МСФО 15 учитывает выполнение обязательств перед клиентами как основу для признания выручки.

Такие различия в методах признания доходов могут вызвать отклонения между бухгалтерской и налоговой выручкой в отчетном периоде, что, в свою очередь, может привести к возникновению временных различий. Эти различия, в частности, могут стать основой для формирования отложенных налоговых активов или обязательств для целей налогообложения.

При адаптации известной методологии учета налога на прибыль к новым методам признания выручки согласно МСФО 15, необходимо уделить внимание анализу и оценке временных различий между бухгалтерским и налоговым признанием доходов, которые могут возникнуть из-за использования разных методов учета. Это поможет правильно учесть их в формировании отложенных налоговых активов или обязательств в рамках налоговой отчетности.

Дополнительно к вопросам налогооблагаемой прибыли стоит обратить внимание на важность НДС. С точки зрения НДС налогоплательщикам следует рассмотреть возможность корректировки условий контракта с контрагентом, чтобы обеспечить, что время поставки будет служить основанием для определения суммы НДС, подлежащей уплате.

Вопрос НДС становится актуальным при рассмотрении места поставки, выставления налоговой накладной (времени поставки) и определении суммы налоговой базы. Однако могут возникнуть сложности, если организация возьмет на себя дополнительные обязанности к исполнению по договору. Важность места поставки заключается в том, что налоговое бремя, как правило, ложится на потребителей, в соответствии с принципом назначения. Из пяти этапов признания выручки признание происходит в момент передачи контроля.

Контроль над товаром передается при сделке купли-продажи, от продавца к покупателю, или от компании к покупателю. Это, как правило, происходит в определенный момент времени. В отличие от товаров, услуги, как правило, оказываются в течение определенного периода. Крайне важно подчеркнуть, что определение точного момента передачи товаров часто является более прозрачным, чем определение услуг. В данном случае ключевую роль играет содержание договора, а соблюдение основных требований по раскрытию информации согласно МСФО (IFRS) 15 позволит избежать ошибок в НУ.

По МСФО (IFRS) 15 признание выручки происходит в момент передачи контроля над товарами или услугами. Это может привести к различиям во времени между бухгалтерским и налоговым признанием выручки, особенно в случае оказания услуг в течение периода. Если момент передачи контроля отличается от момента оказания услуги, возникают временные разницы, влияющие на отложенные налоговые активы или обязательства. Содержание договора и четкое определение момента передачи контроля могут быть ключевыми для определения времени признания выручки и, следовательно, для расчета отложенных налогов. Таким образом, этот момент передачи контроля может приводить к временным различиям в признании выручки, что, в свою очередь, может оказать влияние на расчет отложенных налоговых активов или обязательств в 10-шаговой модели учета налога на прибыль.

Относительно изменений, связанных с IFRS 16, влияющих на расчет отложенных налогов на отчетную дату можно сказать следующее. Новый стандарт по аренде, МСФО (IFRS) 16, представляет асимметричные модели бухгалтерского учета для арендаторов и арендодателей. Различия между финансовой арендой и операционной арендой теперь не имеют значения для арендодателей, но сохраняются для арендаторов. Воздействие МСФО (IFRS) 16 зависит от количества текущих договоров операционной аренды у компании и различается в зависимости от отрасли.

Исследователи предлагают подвергнуть сомнению осведомленность компаний, особенно арендаторов, о влиянии новых правил бухгалтерского учета на их финансовую отчетность, финансовые результаты и общую деятельность в этом контексте. Этот вопрос также выявляет важные соображения, такие как расходы, связанные с внедрением МСФО (IFRS) 16, необходимость своевременного и эффективного взаимодействия с заинтересованными сторонами, внедрение новых систем для навигации по тонкостям обновленных правил, установление новых процедур контроля, потенциальные налоговые последствия и многое другое [123].

Следующее исследование направлено на изучение и пояснение воздействия стандарта МСФО (IFRS) 16 на финансовую отчетность арендаторов и основные показатели деятельности компании. Оно исследует, как измененные требования стандарта влияют на информацию, предоставляемую арендаторами заинтересованным пользователям [124].

Согласно МСФО (IFRS) 16, основные изменения можно кратко изложить следующим образом:

* для арендаторов нет различия между видами аренды (финансовая или операционная)
* вводится расширенное руководство по определению того, содержит ли договор аренду;
* арендаторам требуется использовать совершенно новую модель учета аренды, признавая все договоры аренды в балансе, за исключением краткосрочных и активов с низкой стоимостью;
* учет арендодателей претерпел минимальные изменения.

МСФО IFRS) 16 практически не изменил положения арендодателей. Они не вносят изменений в отчетность, когда выступают в роли арендодателей. Исключение составляют случаи субаренды.

Однако были внесены дополнительные требования к субаренде и модификациям аренды, а также усовершенствованы требования к раскрытию информации со стороны арендодателя. Для арендаторов с МСФО (IFRS) 16 ожидается значительное воздействие, особенно на компании, которые ранее предпочитали основную часть своего финансирования поддерживать вне баланса через операционную аренду. Такой метод бухгалтерского учета в стиле операционной аренды теперь не применяется, за исключением случаев краткосрочной аренды (сроком до одного года) и аренды активов с низкой стоимостью.

Договоры аренды, на которые распространяется область применения МСФО (IFRS) 16 должны быть отражены в отчете о финансовом положении компании. Это осуществляется признанием актива в виде права пользования и соответствующего обязательства перед арендатором в начале периода аренды, с последующим учетом в целом, в соответствии с моделью финансовой аренды [125]. С учетом нового стандарта по аренде арендатор будет менять учет двух аспектов договора аренды, так как аренда теперь требует отражения в отчете о финансовом положении. Как для арендодателей, так и для арендаторов становится необходимым определить, является ли право использования базового актива отдельным компонентом в их договорах. Такое право считается отдельным, если арендатор получает выгоду от использования актива либо в изоляции, либо в сочетании с другими ресурсами, к которым у него легкий доступ. Кроме того, вторым условием является независимость или слабая взаимосвязь базового актива с другими элементами в договоре.

По мнению экспертов KPMG, МСФО (IFRS) 16 отменяет существующую модель двойного учета для арендаторов, которая ранее разграничивала балансовую финансовую аренду и внебалансовую операционную аренду. Вместо этого вводится консолидированная модель бухгалтерского учета, напоминающая существующую модель учета финансовой аренды [126]. Следовательно, для арендаторов аренда теперь становится балансовым обязательством, что приводит к появлению нового актива на другой стороне баланса. Другими словами, арендаторы, кажется, получают дополнительные активы, но в то же время обременены большим долгом. Влияние этого изменения не ограничивается только балансовым отчетом. Таким образом, внесенные изменения направлены на улучшение прозрачности в учете аренды и предоставление более точной информации о финансовом положении компаний, использующих арендные активы и обязательства.

Изменения в бухгалтерском учете также происходят в течение срока аренды. В частности, компании теперь будут признавать первоначальную структуру расходов по большинству договоров аренды, даже если они платят постоянную годовую арендную плату. На дату начала аренды производитель или дилер-арендодатель признает прибыль или убыток от продажи в соответствии со своей политикой прямых продаж, к которой применяется МСФО (IFRS) 15.

Арендодатель может признавать платежи по операционной аренде как доход на постоянной основе в соответствии с линейной моделью, либо на основе другой систематической модели, которая отражает сокращение выгод от использования базового актива, если такая модель более репрезентативна. Также по результатам проведенного литературного обзора выделены основные моменты влияния МСФО (IFRS) 16 на финансовую отчетность организаций. В целом, внедрение МСФО (IFRS) 16 требует комплексного подхода и внимательного анализа всех аспектов, связанных с арендными обязательствами, чтобы обеспечить соблюдение стандартов и предоставить достоверную и полную информацию в финансовой отчетности. Характеристика существенных статей финансовой отчетности по которым возникает эффект влияния, систематезированы и представлены в таблице 8.

Таблица 8 – Характеристика влияния МСФО 16 на финансовую отчетность организации

|  |  |
| --- | --- |
| Элементы финансовой отчетности | Характеристика влияния |
| 1 | 2 |
| Влияние на активы | * Увеличение арендных активов организации за счет лизинговой капитализации;
* Активы в форме права пользования вначале оцениваются по себестоимости, затем производится амортизация в соответствии с политикой компании;
* Оценка активов в последующем зависит от используемой модели и классификации активов как основные средства или инвестиционная недвижимость;
* Если происходит переоценка обязательств по аренде, то необходимо скорректировать стоимость актива в форме права пользования.
 |
| Продолжение таблицы 8 |
|  |
| 1 | 2 |
| Влияние на обязательства | * Увеличение финансовых обязательств компании; арендная составляющая в арендных платежах должна быть отделена от сервисной составляющей;
* Обязательства по аренде первоначально оцениваются путем вычисления текущей стоимости будущих платежей за аренду, которые еще не были погашены на текущий момент;
* Последующая оценка – обязательство по аренде увеличивается на финансовые расходы и уменьшается на арендные платежи, производимые предприятием; в некоторых случаях требуется переоценка первоначальной суммы, как указано в МС ФО (IFRS) 16.
 |
| Влияние на капитал | * Уменьшение собственного капитала по сравнению с МСФО (IAS) 17, как в случае отдельной аренды, так и в случае портфеля аренды.
 |
| Примечание – составлено автором на основании источника [124, с.44-62] |

Внедрение нового метода учета права пользования арендованным активом может повлиять на отложенные налоговые активы или обязательства. Ранее расходы по аренде учитывались в составе текущих расходов, но теперь, с учетом новых правил, возможно создание отложенных налоговых активов из-за разницы в признании расходов на право пользования в бухгалтерском и налоговом учете.

На пятом этапе признание отложенных налоговых активов и обязательств происходит по отношению ко всем налогооблагаемым временным разницам, за исключением некоторых случаев. ОНА учитываются лишь тогда, когда есть уверенность в получении достаточной налогооблагаемой прибыли. Ее можно скомпенсировать, используя вычеты за счет временных разниц, то есть за счет налогового убытка или кредита. Поэтому компания, имеющая ОНА, должна изучить возможности получения при формировании резерва по налогу на прибыль. Это требуется для того, чтобы оценить целесообразность их признания.

В стандарте МСФО (IAS) 12 установлены критерии, позволяющие оценить вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли.

Эти критерии включают:

* Налогооблагаемые временные разницы;
* Налогооблагаемая прибыль;
* Потери, которые могут быть выявлены и, вероятно, не повторятся;
* Возможности налогового планирования.

На шестом этапе признается, что налоговое законодательство представляет собой сложную систему правил, и интерпретация положений, изложенных в налоговой декларации, может варьироваться. Такое расхождение в толковании часто приводит к разногласиям с налоговыми органами, что потенциально может привести к начислению дополнительных налогов. Случаи неопределенной налоговой позиции включают вопросы, связанные с дивидендами и/или применением освобождения от участия, принципами трансфертного ценообразования и ограничениями на вычет процентов.

Несмотря на наличие технического обоснования для занятой организацией позиции в поданной налоговой декларации, эта позиция может все равно считаться «неопределенной». Такая неопределенность возникает в случаях, когда существует более одного возможного толкования применимого налогового законодательства в отношении фактов, касающихся организации. Еще один случай неопределенности может возникнуть, если налоговый орган неоднозначно оценивает применение конкретного налогового режима. В таких ситуациях организация должна рассмотреть возможность признания налогового обязательства, связанного с соответствующей неопределенной налоговой позицией. На этом этапе мы также предлагаем внести изменения, касающееся признания выручки. Внедрение МСФО 15 может привести к временным различиям в признании выручки и созданию неопределенности в налоговых позициях компании, что необходимо учитывать при расчете отложенных налоговых активов/обязательств и при анализе возможных налоговых последствий.

На седьмом этапе вносятся корректировки в налоговую отчетность, представленную в балансе, с учетом текущего налогового резерва, рассчитанного на предыдущих этапах. Этот процесс может быть как относительно простым, так и более сложным. Итоговое положение налоговых счетов находится в разнице между исходным положением, денежными потоками или доходами, и рассчитанными текущими налоговыми обязательствами. Важно отметить, что при анализе своего финансового положения следует учитывать только налог на прибыль. Кроме того, необходимо учитывать множество других факторов, которые могут повлиять на финансовое положение компании в течение года.

На восьмом этапе общие налоговые расходы определяются как сумма общих текущих налоговых расходов и отложенных налоговых расходов. Расходы по отложенному налогу определяются как разница между отложенными налоговыми активами и обязательствами. Следуя логическим рассуждениям:

* увеличение отложенных налоговых активов приводит к уменьшению расходов по отложенным налогам.
* увеличение отложенных налоговых обязательств приводит к увеличению расходов по отложенным налогам.
* уменьшение отложенных налоговых активов приводит к увеличению расходов по отложенным налогам.
* уменьшение отложенных налоговых обязательств приводит к уменьшению отложенных налоговых расходов.

Несмотря на то, что расходы по текущему и отложенному налогу от деятельности за текущий год были рассчитаны на более ранних этапах, иногда возникает необходимость в дополнительных записях, сделанных в соответствии с предыдущими этапами. Эти дополнительные записи могут потребоваться для коррекции налоговых счетов в балансе из-за ошибочных проводок, а также для исправления других незначительных ошибок или неправильных операций. На этом этапе мы также наблюдаем влияние IFRS 16 на изменение общих налоговых расходов. Изменение метода учета арендных платежей и признание права пользования оказывает влияние на общие налоговые расходы компании. Новые методы учета могут повлиять на высокоуровневые показатели, такие как прибыль до уплаты налогов, что, в свою очередь, может влиять на общие налоговые обязательства.

На предпоследнем этапе, который включает в себя определение эффективной налоговой ставки, требуется провести сравнение прибыли до налогообложения, умноженной на законодательно установленную налоговую ставку, с прибылью, указанной в отчете о совокупном доходе. Эффективная налоговая ставка рассчитывается путем деления общих налоговых расходов на прибыль до налогообложения. В случае невозможности согласования налоговой ставки расчет общего налогового резерва не завершается. Этот показатель используется для подтверждения расходов компании по налогу на прибыль и является ключевым показателем эффективности для публичных компаний. Эффективная налоговая ставка привлекает внимание аналитиков, инвесторов и других заинтересованных сторон, поскольку она позволяет измерить налоговую эффективность компании. Это обязательное и значимое раскрытие информации в финансовой отчетности, именно поэтому оно считается ключевым элементом для обеспечения прозрачности и анализа финансового положения организации.

Эффективная налоговая ставка рассчитывается по следующей формуле:

 (1)

Эффективная налоговая ставка зависит от нескольких ключевых факторов, таких как постоянные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, корректировки возврата к начислению и сверки, изменения в признанных и непризнанных ОНА компании, использование заемных средств для снижения налоговой нагрузки, изменения налоговых обязательств из-за неопределенных налоговых позиций, корректировки на изменение применимых налоговых ставок при оценке ОНА и ОНО, а также различия в налоговых ставках между разными юрисдикциями.

Десятый этап, вероятно, является наиболее важным. Его цель – определить необходимость дополнительной описательной или образной информации, а, что более важно, принять решение относительно того, какая информация является желательной и полезной для потенциальных инвесторов. Конкретный вопрос в этом контексте включает в себя определение типа информации, которую инвесторы желают получать, и определение уровня детализации, с которой компания должна предоставлять эту информацию.

На наш взгляд в отчетности необходимо указать об изменениях метода учета аренды. Компания должна детально раскрыть в отчетности о финансовом положении и примечаниях к отчету информацию о внедренных изменениях в методах учета аренды и признания права пользования, подчеркнув их влияние на финансовые результаты и возможное влияние на налоговые расходы. Таким образом, новые методы учета аренды и признания права пользования должны быть учтены при расчете отложенных налоговых активов/обязательств и учитываться при подготовке финансовой отчетности, чтобы обеспечить полное раскрытие информации и оценить их влияние на общие налоговые обязательства компании. Применение этих десяти этапов раскрывает суть учета подоходного налога, предоставляя пошаговый план того, как соединить мир бизнеса с налоговой сферой (Рисунок 8).

Методология учета налога на прибыль

1 этап

2 этап

3 этап

4 этап

5 этап

10 этап

9 этап

8 этап

7 этап

6 этап

Определение разницы между балансом и налогом

Подготовка финансовой отчетности и примечаний к раскрытию информации

Расчет текущих налоговых расходов

Расчет корректировок налоговых расходов за предыдущие годы

Расчет отложенных налогов на отчетную дату

Расчет общих налоговых расходов

Оценка отложенного налогового актива

Анализ неопределенных налоговых позиций

Сверка налоговых счетов

Подготовка сверки ставок

Рисунок 8 – Методология налогового учета в соответствии с МСФО 12

Примечание – составлено автором на основании источника [34 – электронный ресурс].

Изменения в учете могут повлиять на общую прибыль, подлежащую налогообложению, и, следовательно, привести к изменению суммы налоговых обязательств компании. Поскольку признание выручки обычно включает в себя признание затрат, таких как себестоимость реализации, существует тесная связь между выручкой и прибылью. Если организация намеревается представить более высокую прибыль, стратегия достижения этой цели заключается в увеличении ее заявленной выручки.

Новый стандарт учета доходов был внедрен также в ответ на опасения, вытекающие из финансовых скандалов, которые, в некоторых случаях, подчеркнули возможность злоупотребления практикой «управления прибылью». Это включает в себя признание выручки слишком рано или, в редких случаях, слишком поздно, чем это предусмотрено в более традиционной практике бухгалтерского учета. Таким образом, новый стандарт по учету выручки предоставляет более ясные рекомендации относительно признания выручки для всех организаций, имеющих сделки с покупателями, и уменьшает возможности для манипуляций с прибылью.

Согласно статье 226 НК РК, доход организации признается с учетом требований МСФО и законодательства по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности. Поэтому величина доходов организации, а также момент признания доходов в НУ должны совпадать с данными бухгалтерского учета. Согласно МСФО 15, организация признает доходы от реализации товаров в момент перехода контроля над товаром и рисков, а услуги признаются в течение периода выполнения услуг. Если период выполнения услуг включает в себя два или более отчетных периода, организация должна оценить степень выполнения услуги в текущем отчетном периоде, и признать доход на эту сумму и в бухгалтерском, и в НУ. Остаточный процент дохода, будет признан в следующем отчетном периоде.

Разницы в величине дохода в налоговом и в бухгалтерском учете не возникает. Однако, такая разница может возникнуть при учете скидок. Большинство организаций, в целях мотивации клиентов, используют скидки на объем, на погашение задолженности и прочее. Бывают случаи, когда размер снижения доходов по таким видам скидок точно определить возможно только после отчетного периода, поэтому первичная документация по ним выписывается после отчетного периода. Однако, согласно МСФО 15, организация должна учитывать в отчетном периоде не только возмещения, которые она выплачивает клиентам, но и возмещения, которые она ожидает выплатить клиентам. При этом такое возмещение должно быть надежно оценено. Согласно пункту 4 статьи 287 НК РК, в НУ корректировка дохода учитывается в периоде, в котором произошел соответствующий случай. В результате возникает временная разница и формируется ОНА в связи с оцененной скидкой.

МСФО (IFRS) 16 существенно изменил модель отражения арендованных активов в отчетности компании-арендатора. Компания-арендатор должна признать право пользования активами в составе своих активов и должна признать соответствующее обязательство в составе обязательств компании. Основная цель поправки заключается в том, что компании признают обязательства, которые до момента введения в действие МСФО 16 не признавались и которые, по сути, искажали правильную оценку в течение определенного периода.

С учетом новой модели компания признает в составе долгосрочного актива право пользования, соответствующее общей стоимости арендованного актива и, в качестве аналога, обязательство по аренде, которое должно быть распределено между текущими и долгосрочными. Есть некоторые исключения, такие как договоры сроком менее одного года или с низкой стоимостью, релевантность которых должна оцениваться.

Кроме того, право пользования признается и учитывается по методу стоимости приобретения и может амортизироваться. Амортизация начисляется на срок действия договора. Компании больше не несут расходы по аренде и имеют учет амортизации права пользования. Произведенное изменение непосредственно отразилось на прибыли компании до учета расходов, таких как выплаты процентов, налогов, износа и начисленной амортизации. В связи с этим возникла необходимость оценить воздействие этого изменения на представленный финансовый результат. Обязательства признаются по приведенной стоимости. Таким образом, компании отражают финансовый доход, а право пользования проходит тест на обесценение с оценкой по текущей рыночной стоимости аренды. В этом контексте отношение к арендодателям остается неизменным.

В НУ, согласно пункту 1 статьи 268 НК РК, фиксированными активами признаются поступления в рамках договоров лизинга. В связи с этим, если организация получает имущество по договорам лизинга, это имущество учитывается в фиксированных активах при расчете вычетов по КПН.

2.2 Организация налогового учета КПН по долгосрочным контрактам в строительстве

КПН для юридических лиц является одним из главных и сложных налогов в РК. Налоговая база по нему исчисляется за налоговый период. Однако, из-за систематических изменений В НК РК, большого количества этих изменений, возникают различные толкования и ошибки в расчете налогооблагаемой базы. Согласно Федоровой Н. В., такие нарушения могут привести к штрафным санкциям и начислению дополнительной пени со стороны налоговых органов [127].

Налоговая база и уплата КПН регулируются НК РК, в частности, разделом 7. Важным этапом налогово-учетного процесса является составление учетной документации и налоговых регистров, которые содержат необходимые данные для исчисления налоговых обязательств. Законодательство предписывает хранение таких документов до окончания срока исковой давности. Документы необходимо хранить, чтобы подтвердить правомерность своих действий, на случай налоговой проверки, связанной с правильностью исчисления налоговых обязательств. В соответствии с НК РК пунктов 1 и 2, статьи 242, на все расходы, связанные с предпринимательской деятельностью, организации должны иметь документальное подтверждение, поскольку это уменьшает налогооблагаемый доход [27 – электронный ресурс].

Нарушения в оформлении первичных документов и другие отклонения могут привести к корректировке налогового дохода в налоговой декларации на основании выявленных уполномоченным органом фактов. В таких случаях налогоплательщик может потерять право на признание вычетов, которые были предоставлены ранее.

Тарабарова А.А. и Рыкунова В.Л. предупреждают, что для предотвращения таких налоговых рисков необходимо, чтобы организации оформляли учетную документацию в соответствии с требованиями. При определении налогооблагаемого дохода «используются данные бухгалтерского учета, при условии соответствия размеров и сроков признания по ним» [128].

При расчете налоговых обязательств налоговая система полагается на точность данных бухгалтерского учета, при условии отсутствия явных нарушений в процессе учета. Для облегчения понимания процесса формирования и расчета налогооблагаемого дохода по КПН по общей методике, на рисунке 9 представлена соответствующая схема. КПН рассчитывается на основе оценки налогооблагаемого дохода, представляющего собой общий годовой доход с учетом всех корректировок и вычетов дохода, применимых к данному налоговому периоду [129].

Совокупный годовой доход

Корректировка дохода

Корректировки по вычетам

НОД

Убытки

Вычеты

Уменьшение НОД

КПН

 + / − −

 + / − = − ×20% =

 + / −

Рисунок 9 – Методика определения обязательств по КПН

Примечание – составлено автором на основании источника [электронный ресурс 27]

Установление налоговой базы и последующая оплата налогов строительными организациями – трудоемкий процесс, требующий значительного внимания. Спорные ситуации и просчеты при определении налоговой базы часто возникают из-за неточного вычета конкретных расходов и признания неправильной суммы доходов [130]. Рисунок 9 иллюстрирует процесс расчета размера КПН, который определяется после определения налогооблагаемого дохода. Расчет НОД имеет много условий и требований, которые необходимо учитывать для определения его размера.

С точки зрения налогообложения, строительная отрасль имеет особенности в начислении и уплате налогов из-за сложной многоуровневой структуры процесса строительства. Налоговая база рассчитывается налогоплательщиком на основе данных НУ, которые содержатся в учетных налоговых регистрах. В рамках данного исследования разработаны налоговые регистры, представленные в Приложениях А-Л.

Налоговое законодательство согласно статье 224 дает такое определение: «Налогооблагаемый доход определяется как разница между совокупным годовым доходом с учетом корректировок, предусмотренных [статьей 241](#sub2410000) НК, и вычетами» [27 – электронный ресурс].

«Совокупный годовой доход юридического лица-резидента РК состоит из доходов, подлежащих получению (полученных) данным лицом из источников в РК и за ее пределами в течение налогового периода», регламентировано статьей 225 [27 – электронный ресурс].

Согласно статье 264 НК РК выделяется более двух десятков групп расходов, которые не включаются в категорию вычетов в целях определения налогооблагаемой прибыли. Расходы этой категории не учитываются при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций. К основным расходам, относящимся к вычетам в налоговом периоде, относятся несколько нормируемых групп. Кроме расходов, связанных с определенными видами деятельности организации, также установлены нормы, в рамках которых они признаются расходами в целях налогообложения. Следует отметить, что в НУ экономически необоснованные и документально не подтвержденные расходы не принимаются в расчет.

Согласно пункта 4, статьи 242 НК РК, расходы должны быть признаны и отражены «в соответствии с требованиями бухгалтерского учета и финансовой отчетности, включая дату их признания, в соответствии с МСФО» [27 – электронный ресурс]. Если методы признания расходов, установленные в МСФО, отличаются от методов определения вычетов по НК РК, расходы для целей налогообложения должны быть учтены в соответствии с методами, установленными в НК.

Расходы, связанные с учетом изменения стоимости активов и/или обязательств, за исключением уже произведенных выплат, не признаются расходами для целей налогообложения. Согласно пункту 4 статьи 192 НК РК, учет курсовых разниц, включая их размер, должен осуществляться для целей налогообложения по требованиям стандартов и законодательства.

Расходы, связанные с деятельностью в сфере строительства, могут быть учтены при расчете налогооблагаемой базы, если они соответствуют природе возникновения таких расходов. Основные группы расходов, подлежащие налогообложению, включают материальные затраты на закупку строительных запасов, заработную плату и другие выплаты, предусмотренные в гражданско-правовых договорах, амортизационные расходы и прочие затраты, связанные с осуществлением деятельности.

Согласно статье 313 НК РК, ставка КПН составляет 20 процентов и применяется к налогооблагаемому доходу после вычета расходов и переносимых убытков прошлого периода [27 – электронный ресурс]. При расчете налогооблагаемого дохода и бухгалтерской прибыли могут возникнуть расхождения из-за различного алгоритма расчета. Это объясняется тем, что налогооблагаемый доход определяется согласно НК РК, в то время как бухгалтерская прибыль рассчитывается согласно закону «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

Болорчимэг С. и Бекирова К.Н. пишут, что, если расхождение между результатами доходов и расходов как в бухгалтерском, так и в НУ незначительно, налог на прибыль можно исчислить по данным бухгалтерского учета с учетом корректировок в соответствии с налоговым законодательством [131]. Налогоплательщик имеет право создавать документы в форме налоговых регистров и других расчетов, которые предоставляют дополнительные сведения по исчислению налогооблагаемой базы. Определение налогооблагаемой базы и ее последующая уплата являются сложным и трудоемким процессом для строительных организаций, требующим значительного внимания. Неправильное отнесение расходов на вычеты и неправильный расчет доходов могут привести к спорным ситуациям и ошибочному определению налогооблагаемой базы. Это может привести к уменьшению дохода компании и нарушению условий учета операций в других налоговых периодах. Кроме того, наличие множества нюансов может привести к неучтенным операциям и нарушению порядка отражения необходимой документации по строительно-монтажным работам.

НК РК включает целый раздел, посвященный определению КПН, что свидетельствует о важности данного налога. КПН облагается прибыль компании за налоговый период, с учетом расходов и корректировок, предусмотренных НК РК. К расходам относятся затраты на приобретенные товары, работы и услуги, по начисленным налогам и другие затраты, которые возникли в процессе осуществления предпринимательской деятельности.

Большинство вопросов, связанных с налогообложением при строительстве, касается хозяйственных операций участников строительства - как застройщиков и подрядчиков. Поскольку НУ не предусматривает контроль над формированием доходов и расходов организации, налогоплательщикам необходимо согласовывать информацию, содержащуюся в документах бухгалтерского и НУ. Если сумма затрат и корректировок превысит сумму доходов, компания попадет в убыточное положение. В этом случае НК РК предусматривает возможность переноса убытков на последующие десять лет, согласно статье 300 НК [27 – электронный ресурс].

Если компания прибыльна по итогам финансового года, налогоплательщик обязан вносить в бюджет АП. Обязанности по АП возникают для юридических лиц, у которых СГД за предшествующий год превышает 325 тысяч МРП. Например, чтобы определить необходимость уплаты АП за 2022 год, налогоплательщик должен использовать пороговый уровень СГД за 2020 год и ставку МРП за 2020 год.

Определение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль является сложным процессом, который связан с недостатками в законодательстве, изменениями в нем и сложностями в исчислении НОД. Эти факторы могут вызвать ошибки при расчетах в определении налогооблагаемой базы по всем видам налогов. Затруднения могут вызвать различные трактовки нормативных рекомендаций, которые способствуют ошибочному определению налоговой базы.

При изучении компании, занимающейся строительной деятельностью, необходимо учитывать факторы, которые усложняют расчет сумм КПН, которые необходимо уплатить в бюджет. В строительном секторе база для налогообложения КПН формируется особым образом из-за ее экономической специфики. В свете этого строительным компаниям важно уделить особое внимание расчету КПН.

Доход от строительного объекта будет признан только после того, как он будет введен в эксплуатацию или после того, как субъекты строительства признают сумму вознаграждения за выполненные работы и услуги. До того момента, как объект будет признан готовым, он рассматривается как незавершенное строительство. Важно отметить, что Налоговый кодекс Республики Казахстан не учитывает доходы и расходы будущих периодов при определении налоговой базы.

Однако согласно пункту 6 статьи 692, формируются вычеты в налоговом периоде, которые могут влиять на размер КПН [27 – электронный ресурс]. Все перечисленные факторы являются результатом различий между бухгалтерским и НУ, приводящим к появлению, ОНА и ОНО. Другими словами, размер доходов и расходов учитывается в разные периоды времени, но в одинаковой сумме.

Договоры строительства, в целях НУ могут быть разделены на три категории: краткосрочные, долгосрочные без этапной сдачи работ и долгосрочные с поэтапной сдачей работ заказчику.

В НК РК, имеются отдельные положения, касающиеся долгосрочных контрактов, к коим относятся строительные контракты. При этом указывается, что долгосрочным является контракт, который не завершен в течение налогового периода. В рамках каждого долгосрочного договора предусмотрен отдельный НУ. У строительных компаний имеется возможность выбрать один из двух предлагаемых методов определения дохода – фактический или метод завершения. Выбрав один из методов, налогоплательщик обязан указать его в налоговом регистре по договору строительства и не имеет права изменять его до окончания. Если налоговый регистр по долгосрочному будет отсутствовать, не будет информации по выбранному методу определения дохода, таким методом будет считаться фактический метод.

Если налогоплательщик выбрал фактический метод определения дохода, то за отчетный период доход будет признан полученному за период. Сумма расходов за этот период не должна быть выше.

Если в течение действия контракта сумма дохода превысит общую сумму по контракту, то доходом в налоговом периоде будет признана сумма, представляющая положительный результат при вычитании из общей суммы дохода по договору той суммы, которая учтена в СГД в прошлые периоды. В оставшиеся периоды сумма дохода будет равна нулю.

Рассмотрим пример учета доходов и расходов по долгосрочному контракту.

ТОО «N» имеет долгосрочный контракт на проведение строительно-монтажных работ, заключенный в мае 2021 года сроком на 3 года, на сумму 650,0 тыс. тенге, без НДС. Себестоимость по проектно-сметной документации составляет 505,0 тыс. тенге. Срок строительства 3 года.

На конец 2021 года отчетного периода затраты по договору составили 150,0 тыс. тенге. По договоренности сумма дохода за первый год договора, подлежащая выплате, 200,0 тыс. тенге.

По итогам первого года долгосрочного контракта 2021 год был учтен доход по долгосрочному контракту по фактическому методу определения дохода в размере 200,0 тыс. тенге.

На конец отчетного 2022 года затраты по смете составили 105,0 тыс. тенге. По договору сумма дохода за второй год договора, подлежащая выплате, равна 150,0 тыс. тенге.

В налоговой учетной политике ведение учета по долгосрочным контрактам предусмотрено по фактическому методу.

При использовании фактического метода следует выделить два правила:

* Определение дохода за отчетный период;
* Определять разницу размера дохода по НУ над общим доходом в течение всего срока действия (таблица 9).

Таблица 9 – Доход по долгосрочному договору в налоговом учете

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Доходы и расходы по долгосрочному контракту (Договор от 05.05.2021г. № 325) | 2021 | 2022 |
| Сумма без НДС, тыс.тг. | Сумма НДС, тыс.тг. | Сумма без НДС, тыс.тг | Сумма НДС, тыс.тг |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Фактические затраты | 150, 0 | 15, 0 | 105 | 9,6 |
| 1.1. | Строительные материалы | 80 | 9,6 | 70, 0 | 8,4 |
| 1.2. | Субподрядные работы СМР | 42 | 5,04 | 5 | 0,6 |
| 1.3. | Расходы по ФОТ работников СМР -бригад | 25 |  | 25 |  |
| 1.4. | Расходы электроэнергии, тепла, воды | 1,7 | 0,2 | 3, 0 | 0, 36 |
| Продолжение таблицы 9 |
|  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1.5. | Накладные расходы | 1,3 | 0,15 | 2 | 0,24 |
| 2 | Доход по налоговому учету | 200 | 24 | 150 | 18 |
| 3 | Стадия завершенности | 29,70% | 20,80% |
| 4 | Доход по бухгалтерскому учету | 193,05 |  | 135,2 |  |
| Примечание **–** составлена автором по данным ТОО N |

Таким образом, за второй отчетный период (2022 год) доход, подлежащий к получению за отчетный период в размере 150,0 тыс. тенге, ТОО «N» отразит доход по долгосрочному в размере 150,0 тыс. тенге в общем итоге. На конец 2021 года отчетного периода затраты по договору составили 150,0 тыс. тенге. По договоренности сумма дохода за первый год договора, подлежащая выплате, 200,0 тыс. тенге.

По итогам первого года долгосрочного контракта 2021 год был учтен доход по долгосрочному контракту по фактическому методу определения дохода в размере 200,0 тыс. тенге.

На конец отчетного 2022 года затраты по смете составили 105,0 тыс. тенге. По договору сумма дохода за второй год договора, подлежащая выплате, равна 150,0 тыс. тенге.

В НУ доход по долгосрочному контракту определяется по периодам (первый, последующий и последний период) следующим образом:

По долгосрочному контракту за отчетный период 2021 года ТОО N отразит в вычетах по КПН сумму фактических затрат в размере 105,0 тыс. тенге. Данная сумма также отражается как расходы по реализованным строительно-монтажным работам.

В данном примере можно говорить об ОНО в 2021 году в размере 6,95 тыс. тенге, и 14,8 тыс. тенге в 2022 году, так как доходы по налоговому учету выше, чем по бухгалтерскому учету. Однако, для точного расчета ОНА и ОНО, необходимо также учесть другие факторы, такие как стадия завершенности долгосрочного контракта и возможные изменения налогового законодательства.

Стадия завершенности долгосрочного контракта может повлиять на ОНА и ОНО. Например, если стадия завершенности контракта низкая, то это может указывать на то, что доходы, связанные с контрактом, еще не были полностью заработаны, и налоговые обязательства могут быть отложенными до более позднего периода. С другой стороны, если стадия завершенности контракта высока, то это может означать, что большая часть доходов уже заработана и налоговые активы или обязательства могут быть рассчитаны и отражены в финансовой отчетности.

Кроме того, стадия завершенности контракта может также повлиять на оценку будущих налоговых расходов и налоговых активов. Если стадия завершенности контракта низкая, то это может указывать на то, что доходы будут поступать в будущем, и налоговые расходы также будут отражены в будущих периодах. С другой стороны, если стадия завершенности контракта высока, то это может означать, что большая часть доходов уже заработана, и налоговые расходы могут быть оценены и отражены более точно.

Если же выбран метод завершения, то доход будет определяться произведением общей суммы дохода по контракту за налоговый период за минусом дохода по этому контракту, признанному в прошлые периоды.

Долю выполнения договора можно исчислить отношением расходов за предыдущий и отчетный налоговые периоды к сумме расходов за эти периоды и расходов, которые потребуются для дальнейшего выполнения, в соответствии с проектно-сметной документацией, в рамках срока действия контракта. Доля исполнения договора в том периоде, в котором он завершается, равна единице согласно статье 284 НК РК [27 – электронный ресурс].

До момента завершения работ по договору, прямые расходы, понесенные заказчиком, относятся к незавершенному производству. По завершении этапа работ, расходы по незавершенному строительству, относящиеся к данному этапу, а также часть прямых расходов, относящихся к незавершенному строительству, признаются в отчетном периоде, когда завершается данный этап работ. При предоставлении результатов работ по договору в целом остаток расходов по незавершенному производству и расходы за отчетный период учитываются при расчете КПН. Одновременно с этим, накладных расходов налогового периода подлежит налогообложению, независимо от того, были ли результаты работ по договору (этапа работ) переданы заказчику в данном периоде или нет.

Согласно Кашириной М.В., подрядчик устанавливает стоимость работ, условно сданных заказчику, при определении суммы выручки за отчетный период. При этом, «стоимость работ, как правило, рассчитывается на основе стоимости фактически выполненных работ на отчетную дату, и не учитывает стоимость условно не сданных заказчику работ, которых фактически не осталось» [132]. В результате этого не возникает незавершенного производства. За исключением обстоятельств, когда не все выполненные работы отражаются в отчетном периоде, а только те, которые были предъявлены заказчику для подтверждения, возможно формирование незавершенного производства, если фактически выполнено больше работ, чем было предъявлено заказчику. В такой ситуации незавершенное строительство будет состоять из суммы выполненных, но еще не предъявленных к оплате работ.

Рассмотрим пример долгосрочного убыточного договора на строительство. В январе 2020 года заключен договор на строительство объекта «XXX». По договору строительство объекта должно было завершиться к сентябрю 2021 года. Стоимость работ составляла 7 945 000 у.е. Объект находился на территории заказчика, и он его полностью контролировал. В договоре были указаны сроки выполнения этапов строительства: монтаж оборудования – до 20 марта 2020 года, достижение глубины бурения до 2500 м – до 31 ноября 2020, завершение глубины бурения до 4200 м и сдача объекта заказчику до 20 марта 2021. Оплата производилась по этапам: 370 000 у.е. после монтажа оборудования, 2 400 000 тыс. у.е. за глубину 2500 м и 6 015000 у.е. за глубину до 4200 м и сдачу объекта. Фактические расходы в 2020 году составили 2 240 000 у.е., в 2021 году – 6 135 000 у.е. Фактически договор оказался убыточным.

Согласно МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями», компания признает выручку при выполнении своих обязательств перед покупателем, предоставляя товар или услугу, когда покупатель получает контроль над этим товаром или услугой. При выполнении обязательств в определенный период компания признает результата в форме выручки по мере выполнения этих обязательств. Оценка выполнения обязательств организацией направлена на отражение результатов передачи контроля над товарами или услугами, обещанными покупателю. Однако, при оценке каждой обязанности компания должна применять одинаковый метод и использовать его последовательно для аналогичных обязательств. По итогам отчетного периода компании необходимо выяснить процент обязательств, которые были выполнены.

Согласно МСФО пункта 41 существуют два подхода к оценке степени завершенности работ: метод результатов и метод ресурсов, также известные как метод доходов и метод расходов соответственно [37 – электронный ресурс]. При использовании метода результатов важным критерием является контракт, который определяет этапы выполнения работ.

Метод результатов основан на оценке стоимости выполненных работ по отношению к оставшимся работам, обещанным в соответствии с контрактом. Для применения этого метода требуется провести анализ завершенных работ, оценить полученные результаты и продолжительность времени. Используя его, подрядчик должен быть уверен, что выбранные результаты достоверно отражают его работу по выполнению обязательств.

Метод ресурсов, в свою очередь, основывается на затратах ресурсов и времени, необходимых для выполнения работ, по сравнению с ожидаемыми ресурсами, требуемыми для завершения работ. Если затраты ресурсов равномерно распределяются в течение периода выполнения обязательств, подрядчик может использовать линейный метод.

Обычно подрядчики предпочитают использовать метод результатов для оценки степени завершенности работ. В данном примере обязательство было выполнено 31 ноября 2020 года. Выручка по данной операции признана в соответствии с условиями, оговоренными в контракте, и составила 785 000 у.е.

Для соблюдения требований налогообложения КПН налогоплательщик должен выбрать один из методов определения дохода. В данном случае был выбран фактический метод. При фактическом методе выручка по долгосрочному договору за текущий налоговый период признается доходом, подлежащим получению (или понесенный) за этот период. Тем не менее, такое признание равно расходам, возникшим в течение соответствующего периода по долгосрочному договору, как это предусмотрено статьей 283 [27 – электронный ресурс].

В случаях, когда доход превышает предусмотренную договором сумму в течение срока действия договора, доход по договору признается в том налоговом периоде, в котором произошло превышение. Данное признание основано на положительной разнице между общей суммой дохода по договору, определенной за все периоды его действия, и суммой дохода по договору, включенной в совокупный налог на прибыль в предыдущих налоговых периодах. В последующем налоговом периоде действия договора доход признается равным нулю, пункт 2 статьи 283 [27 – электронный ресурс].

Так как расходы налогоплательщика в 2020 году превысили выручку как показано в таблице 10, которая должна быть признана в соответствии с МСФО за этот период, то в 2020 году для налоговых целей признается доход только в пределах понесенных расходов, а именно 2 240 000 у.е. Следовательно, при составлении бухгалтерского и налогового отчетов по рассматриваемому долгосрочному контракту должны быть указаны следующие суммы в условных единицах.

Таблица 10 – Признание доходов и расходов по убыточному долгосрочному договору в бухгалтерском и налоговом учете

|  |
| --- |
| Бухгалтерский учет |
|  | 2020 г. | 2021 г. | Итого |
| Доходы | 1 570 000 | 6 375 000 | 7 945 000 |
| Расходы | 2 240 000 | 6 135 000 | 8 375 000 |
| Результат | -670 000 | 240 000 | -430 000 |
| Налоговый учет |
| Доходы | 2 240 000 | 7 945 000 – 2 240 000 = 5 705 000 | 7 945 000 |
| Расходы | 2 240 000 | 6 135 000 | 8 375 000 |
| Результат | 0 | -430 000 | -430 000 |
| Примечание – составлена автором по данным ТОО N |

На счете 1730 отражаются активы по договорам с покупателями. Понесенные расходы, связанные с этими договорами, должны накапливаться на счете 1730. Они учитываются на дебете счета 1730 и на кредите счетов 3310, 3350, 3100, 3200. Когда доход будет признан, соответствующая запись будет произведена на дебете счета 1210 и кредите счета 6010, согласно МСФО. Также расходы, относящиеся к данному периоду, будут списаны на дебете счета 7010 и кредите счета 1730.

При составлении налоговой декларации согласно статьям 282 – 283 НК РК, расходы, которые могут быть вычитаемыми, должны быть отражены на соответствующих счетах вычетов, таких как счета 3310 и 3350, а также на счетах налогов и прочих расходов. Убыток от осуществления предпринимательской деятельности определяется вычитанием из суммы доходов суммы всех применимых расходов (вычетов), включая все корректировки, согласно статье 241 НК РК. Убытки от предпринимательской деятельности могут быть перенесены на следующие 10 лет и использованы в качестве вычета из НОД. Также возможен перенос налогового убытка, включая убытки по долгосрочным контрактам, на последующие 10 лет.

При выполнении долгосрочного контракта на счетах 6010 и 7130 соответственно отражаются доходы и расходы. При этом в НУ доходы, полученные по договору, отражаются в категории «доходы от реализации», а соответствующие расходы – работы, услуги, заработная плата и налоги – документируются в соответствующих статьях расходов, связанных с реализацией товаров, работ и услуг.

2.3 Алгоритм определения обязательств по основным налогам строительных компаний

Строительные компании, которые применяют общеустановленный режим налогообложения, должны уплачивать ряд налогов, установленных НК РК. Основными налоговыми платежами для строительных компаний, кроме КПН, обычно являются: НДС, налоги на собственность, налоги на доходы физических лиц, являющихся сотрудниками компании. Строительные компании используют арендованные и собственные земельные участки. Если земельный участок арендован, то уплата земельного налога осуществляется согласно договору аренды, обычно входит в стоимость аренды, которую уплачивает собственник земельного участка. Если же строительная организация является собственником или владельцем земельного участка, то она обязана уплачивать земельный налог текущими платежами в течение года.

Для расчета текущих платежей по земельному налогу используются соответствующие налоговые ставки, которые применяются к объекту налогообложения. Если на земельный участок есть несколько собственников, земельный налог рассчитывается для каждого из них, соответственно доле владения. При расчете земельного налога информация берется из следующих источников:

* документы, подтверждающие право собственности, право на бессрочное землепользование и право на временное безвозмездное землепользование;
* для определения количества и качества земель на начало каждого года, уполномоченный государственный орган, ответственный за управление земельными ресурсами, предоставляет данные государственного учета земель, которые также используются при расчете земельного налога.

Объектом налогообложения является земельный участок, либо земельная доля. Ставки земельного налога устанавливаются в абсолютной сумме, в зависимости от категории земель, к которой принадлежит участок. На земли населенных пунктов ставки установлены в зависимости от площади, измеряемой в квадратных метрах, на земли промышленности и обороны, земли сельскохозяйственного назначения – в гектарах. Базой для определения обязательств по земельному налогу является площадь. Земельный налог вносится в бюджет посредством текущих платежей, равными долями, ежеквартально, до 25 числа следующих месяцев: февраль, май, август, ноябрь. Налогоплательщики, только что созданные на момент начала налогового периода, вносят первый платеж за датой создания.

Если налогоплательщик зарегистрирован после 25 ноября, налог должен быть уплачен в течение 10 дней после окончания срока подачи декларации за соответствующий период. Текущие платежи рассчитываются с использованием налоговых ставок, применяемых к налоговой базе по объектам налогообложения на начало налогового периода. В случаях, когда налоговые обязательства претерпевают изменения в течение налогового периода, корректировки будут произведены, а пересмотренные налоговые обязательства будут равномерно распределены по периодам, предусмотренным НК РК. Окончательный расчет и расчет земельного налога должен быть завершен не позднее 10 дней после 31 марта следующего года.

Рассмотрим пример составления фрагмента налогового регистра по земельному налогу исследуемой компании (таблица 11): 1 ноября 2022года организация приобрела земельный участок 1500 кв. метров, кадастровый номер 10-218-012-345, г. Алматы, Турксибский район. Целевое предназначение – озеленение и благоустройство территории. Участок с кадастровым учетным номером 012 входит в V налогооблагаемую зону и имеет коэффициент повышения ставки налога 1,20. Рассчитанная сумма земельного налога на данный участок составляет:

Таблица 11 **–** Налоговый регистр ТОО «N» по «Земельному налогу» (2022)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Объект налогообложения | Кадастровый номер | Площадь, м2 | Корректировка базовой ставки по налогам | Период владения(мес.) | Начисленная сумма земельного налога |
| 1 | Земельный участок | 10-218-012-345 | 1 500 | 28, 95 × 1,20 | 2 | (1 500 × 28, 95 × 1,20) / 12 × 2 = 8 685 тенге |
| Примечание – составлена автором по данным ТОО N |

Компании, которые владеют зданиями и сооружениями, должны уплачивать налог на имущество. Если права на здания и сооружения не были зарегистрированы в государственных органах, то налог на такой объект обязано уплачивать лицо, которое фактически владеет и использует здание или сооружение. Объектами налогообложения являются:

* здания и сооружения, классифицируемые как основные средства и инвестиции в недвижимость в соответствии с действующим классификатором;
* здания и сооружения, переданные на правах концессии;
* различные виды технологических сооружений, включая трубопроводы, скважины, узлы и насосные станции, находящиеся на участках горнодобывающих работ;
* объекты, связанные с энергетическим снабжением, контрольно-измерительная аппаратура, воздухопроводы, технологические автодороги, емкости для растворов и другие объекты, находящиеся на участках горнодобывающих работ;
* здания, переданные физическим лицам в рамках долгосрочных договоров аренды жилья с правом выкупа, которые отражаются в бухгалтерском учете как долгосрочная дебиторская задолженность в соответствии с Классификатором.

Налогооблагаемая сумма для вышеупомянутых объектов устанавливается на основе среднегодовой балансовой стоимости. Если стоимость объектов концессии неизвестна, то налоговая база будет основываться на стоимости, установленной Правительством РК. Для определения среднегодовой балансовой стоимости необходимо сложить 13 балансовых стоимостей налогооблагаемых объектов, а затем разделить полученную сумму на 13.

Рассмотрим пример в таблице 12 составления фрагмента налогового регистра по налогу на имущество для компании, которая на начало 2022 года применяет общеустановленный режим налогообложения, имеется здание, время приобретения 10.12.2018, стоимость – 36 млн тенге, норма амортизации 7%.

Таблица 12 **–** Налоговый регистр «Налог на имущество»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Дата | Сумма износа за месяц | Балансовая стоимость объектов недвижимости |
|  | 01.01.2022 |  | 33 270 000,00 |
|  | 01.02.2022 | 210 000 | 33 060 000,00 |
|  | 01.03.2022 | 210 000 | 32 850 000,00 |
|  | 01.04.2022 | 210 000 | 32 640 000,00 |
|  | 01.05.2022 | 210 000 | 32 430 000,00 |
|  | 01.06.2022 | 210 000 | 32 220 000,00 |
|  | 01.07.2022 | 210 000 | 32 010 000,00 |
|  | 01.08.2022 | 210 000 | 31 800 000,00 |
|  | 01.09.2022 | 210 000 | 31 590 000,00 |
|  | 01.10.2022 | 210 000 | 31 380 000,00 |
|  | 01.11.2022 | 210 000 | 31 170 000,00 |
|  | 01.12.2022 | 210 000 | 30 960 000,00 |
|  | 01.01.2023 | 210 000 | 30 750 000,00 |
|  | Всего |  | 416 130 000,00 |
| Среднегодовая балансовая стоимость объекта налогообложения | 32 010 000,00(416 130 000,00 / 13) |
| Ставка налога на имущество | 1,5% |
| Сумма налога на имущество | 480 000 |
| Примечание – составлена автором по данным ТОО N |

В течение установленного срока, закончившегося 15 февраля 2022 года, организация представила расчет текущих платежей по налогу на имущество и земельному налогу по форме 701.01. Расчет проводился по ставке 1,5% к балансовой стоимости, оцененной по состоянию на 1 января 2022 года.

Строительные компании обычно имеют в своем парке следующие виды транспорта: легковые и грузовые автомобили, автобусы, а также транспорт на пневматическом и гусеничном ходу, которые должны быть зарегистрированы или занесены в реестр в РК. Для указанных транспортных средств налоговой базой является объем двигателя, грузоподъемность, мощность двигателя.

К плательщикам данного налога относятся также лизингополучатели, которые используют объекты, полученные в рамках договора финансового лизинга. Для расчета налога на транспортные средства используется МРП. Каждая строительная компания самостоятельно рассчитывает данный налог на основе имеющихся транспортных средств и налоговых ставок, применяемых для каждого вида транспортного средства за фактический период владения.

Налог на транспортное средство рассчитывается исходя из фактического срока владения. Для определения этой величины компании налог за год умножается на количество месяцев владения и делится на 12. Если в течение налогового периода были приобретены новые транспортные средства, то налог на них рассчитывается с первого дня месяца, когда право владения на транспортное средство было получено, и продолжается до первого дня месяца, когда это право было передано другому лицу.

Если лицо приобретает транспортное средство, то налог рассчитывается начиная с месяца его приобретения, до конца года. Если транспортное средство будет передано другому лицу в будущем, налог на него рассчитывается до 1 числа месяца, когда транспортное средство находилось на балансе компании.

Исследуемая компания имеет на балансе: Грузовое автомобильное транспортное средство КАМАЗ-5320, [дедвейт](https://sinonim.org/s/%D0%B4%D0%B5%D0%B4%D0%B2%D0%B5%D0%B9%D1%82) – 10 тонн; Легковое автомобильное транспортное средство Chevrolet Malibu – объем двигателя 2 400 куб. см.; Автомобиль Foton Aumark ЗИЛ-5301 FS Lublin, дедвейт – 1,5 тонны. 20.09.2022 года компания купила автобус 12 – посадочных мест.

Пример составления фрагмента регистра по налогу на транспортные средства представлен в таблице 13.

Таблица 13 **–** Налоговый регистр по налогу на транспортные средства

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Объект налогообложения на состояние 01.01.2022 года | Период владения (мес.) | Транспортный налог | Текущий налог на транспорт | Доначисление налога на транспорт |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| КАМАЗ-5320 | 12 | 9 МРП (9\*3 063) | 27 567 тенге |  |
| Автобус | 4 | 9 МРП \* 3 063 / 12 мес. \* 4 мес. | Приобретен после 2 полугодия 2022 г. | 9 189 тенге |
| Продолжение таблицы 13 |
|  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Foton Aumark ЗИЛ-5301 FS Lublin | 12 | 5 МРП \* 3 063 | 15 315 тенге |  |
| Chevrolet Malibu | 12 | 6 МРП \* 3 063 + 400 \* 7 | 21 178 тенге |  |
| Итого сумма |  |  | 64 060 тенге | 9 189 тенге |
| Примечание – составлена автором по данным ТОО N |

Для правильного заполнения декларации по налогам на собственность необходимо руководствоваться правилами составления налоговой отчетности [133]. Декларация состоит из основной формы и приложений, которые предназначены для подробной информации о налогообложении транспортных средств, земли и имущества:

* форма 700.01.001 – Налог на транспортные средства;
* форма 700.02 – Земельный налог;
* форма 700.03 – Налог на имущество.

налоговый период по указанным налогам составляет один год. ФНО 700.00 за 2022 год необходимо представить в налоговые органы не позднее 31.03 2023 г.

Компании, согласно пункту 2 статьи 494 НК РК, которые приобрели транспортные средства после срока представления расчета текущих платежей, должны уплатить налог на это транспортное средство не позднее 10 апреля следующего года [27 – электронный ресурс]. Что касается налога на земельный участок, то компания должна окончательно рассчитать и уплатить его не позднее 10 апреля следующего года, данные требования и сроки регулируются пунктом 8 статьи 512 НК РК [27 – электронный ресурс].

Строительные компании несут налоговую нагрузку по налогам с доходов физических лиц – работников компании. К числу их относятся: Социальный налог, Социальные отчисления, Отчисления по обязательному социально-медицинскому страхованию (ООСМС).

Для расчета Социального налога используется база, которая определяется как расходы на оплату труда за вычетом расходов на ОПВ, ВОСМС и другие вычеты. Социальные отчисления работодателя могут уменьшить сумму Социального налога. Формула расчета социального налога определяется в соответствии с соответствующими правилами.

 СН: (Начисленный доход за месяц – ОПВ – ВОСМС) \* 9.5% (2)

Если налогооблагаемая база за месяц меньше 14 МРП (42 882), то база расчета 42 882 тенге. Представление отчетности по НДФЛ в налоговые органы по месту регистрации должно предоставляться не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным периодом. Оплата должна быть произведена до 25-го числа месяца, следующего за отчетным [27 – электронный ресурс].

Порядок оплаты и исчисления социальных отчислений осуществляется в соответствии с Законом РК «Об обязательном социальном страховании» [134]. Объектом исчисления СО, являются заработная плата, за минусом ОПВ и социальных отчислений. Базой для исчисления СО является расходы на оплату труда за исключением вычетов, предусмотренных Законом. Ставка СО – 3,5%, минимальный порог – 1 МЗП; максимальный порог – 7 МЗП. Сведения по начисленным отчислениям отражаются в налоговой отчетности по форме 200. Ставка по ООСМС – 3% от начисленного дохода, максимальный порог- 10 МЗП.

Строительные компании уплачивают НДС по основной ставке, ее размер составляет 12%. В НУП компании должны указать выбранные ими методы отнесения расходов на вычеты по КПН, а также выбранный метод принятия НДС в зачет. Сумма НДС, которую можно отнести в зачет, это сумма НДС, уплаченная за принятые товары, работы, услуги, которые использованы в процессе производства и будут реализованы в целях облагаемого оборота. По товарам, работам и услугам, которые будут использованы для строительства жилых зданий, где есть часть нежилых помещений, НДС учитывается отдельно в налоговом регистре и отражается в налоговой декларации до момента, когда происходит продажа или аренда части жилого здания, которая состоит только из нежилых помещений, а также до момента приемки объекта в эксплуатацию.

Если НДС учитывается при продаже или аренде указанной части жилого здания, то он учитывается в соответствии с процедурой, определенной в статье 410 пункта 1 НК РК. Если же этот объект продается в виде незавершенного строительства, то сумма НДС сокращается на размер НДС, который может быть отнесен в зачет [27 – электронный ресурс].

Компании имеют возможность использовать либо пропорциональный метод, либо вести отдельный учет НДС для товаров, услуг и работ, используемых как в облагаемых, так и в необлагаемых оборотах. Компания, занимающаяся строительством объектов обороны, должна вести раздельный учет сумм НДС по товарам, работам, услугам, которые будут использоваться в целях обороны. Однако, для других оборотов, этот плательщик НДС вправе определять сумму НДС, разрешенную к зачету, пропорциональным методом. Согласно статье 410 НК РК, если происходит реализация незавершенного строительства жилого здания, то тот НДС, который разрешено отнести в зачет, определяется согласно НК и он должен быть учтен в периоде, когда происходит реализация [27 – электронный ресурс]. Необходимо отметить, что имеются проблемы, связанные с исчислением НДС при взаимодействии подрядчиков и заказчиков. Обычно, между ними ежемесячно подписываются акты выполненных работ, которые фиксируют стоимость выполненных работ и подтверждают соблюдение графика выполнения работ подрядчиком. Эти документы необходимы для расчетов между ними, но не для принятого результата работ, то есть они могут рассматриваться как авансовые платежи. Это создает сложности при расчете НДС.

Таким образом, в соответствии с НК РК, обороты по реализации строительных работ или услуг облагаются НДС по ставке 12 процентов. Как предусмотрено НК РК, если товары, работы и услуги будут использоваться подрядчиком для строительства, то НДС, уплаченный при их приобретении, относится в зачет [27 – электронный ресурс]. Однако, поскольку заказчик не будет облагать НДС при реализации жилого здания (или его части), за исключением части, состоящей из нежилых помещений, он не сможет отнести НДС в зачет по счету-фактуре подрядчика [135]. Рассмотрим пример, где ситуация предполагает наличие жилых и нежилых помещений, реализуемых компанией.

В отчетном квартале ТОО «N» ввело в эксплуатацию жилой комплекс «Алматым-1» площадью 10 000 кв. метров, состоящий из жилых и нежилых помещений. В рамках первой реализации было продано 700 кв. метров жилых помещений (квартир) на сумму 140 000 000 тенге без НДС и 500 кв. метров нежилых коммерческих помещений в жилом комплексе на сумму 110 000 000 тенге без НДС, с дополнительным НДС в размере 13 200 000 тенге. Таким образом, общий размер освобожденного от НДС оборота составил 140 000 000 тенге. В таблице 14 представлен налоговый регистр по оборотам по реализации объектов строительств, согласно ст.396 НК РК. В первой строке регистра показаны обороты по реализации, освобожденные от НДС – 140 000 000 тенге. 2 и 3 строки не заполняются в соответствии с условием, в 4 строке указывается сумма без НДС по выписанным счетам-фактурам, сумма НДС по выписанным счетам-фактурам и общая сумма НДС по выписанным счетам-фактурам. Пятая строка не заполняется в связи с отсутствием операций по передаче в аренду здания. Итоговая строка содержит информацию по первой реализации, состоящей из продажи жилых и нежилых помещений.

Таблица 14 – Налоговый регистр по оборотам по реализации жилых и нежилых помещений

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  | Наименование показателя | Площадь реализации, передачи в аренду (субаренду), кв. метры | Сумма без НДС | НДС | Общая сумма НДС |
| По выписанным счетам-фактурам | Без выписки счетов-фактур | По выписанным счетам-фактурам | Без выписки счетов-фактур | По выписанным счетам-фактурам | Без выписки счетов-фактур |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | Продажа жилого здания (или его определенной части) | 700 | 140 000 000 |   |   |   | 140 000 000 |   |
| Продолжение таблицы 14 |
|  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 2 | Продажа сегмента жилого здания, включающего только нежилые помещения |  500 | 111 000 000 |   | 13 200 000 |  | 124 200 000 |   |
|   | Итого | 1 200 | 251 000 000 |  | 13 200 000 |  | 264 200 000 |   |
| Примечание – составлена автором по данным ТОО N |

Согласно п. 2 ст. 410 НК РК, застройщик, который строит жилой дом (или его часть), и имеющий НДС, может определить сумму НДС, который может быть зачтен тогда, когда происходит продажа (сдача в аренду) жилого дома, представляющего собой исключительно нежилые помещения. Однако это возможно только после даты ввода жилого дома в эксплуатацию. Формула расчета суммы НДС, который может быть зачтен, следующая:

 НДСрз = (НДСзач - НДСрзнс)×Sнп/Sжз, (3)

где: НДСрз – НДС, который может быть зачтен, по нежилому помещению, как части жилого дома;

НДСзач – НДС, который может быть зачтен, относительно товаров, работ и услуг, используемых при строительстве жилого дома (или его части);

НДСрзнс – НДС, который может быть учтен в зачете по доле незавершенного строительства, которую планировалось реализовать как оборот, подлежащий освобождению, так и не подлежащий налогообложению НДС;

Sнп – площадь помещений, предназначенных не для проживания, внутри жилого здания или определенной его части;

Sжз – суммарная площадь всех помещений, предназначенных для проживания, внутри данного здания или определенной его части.

Если сумма НДС не может быть учтена в зачет, то она учитывается следующим образом:

 НДСнз = НДСзач – НДСрзнс – НДСрз, где: (4)

где: НДСнз – это НДС, который не может быть принят в зачет.

В первом квартале 2022 года ТОО «N» продало нежилые помещения из жилого комплекса «Алматым-1» и теперь имеет право на отнесение НДС в зачет по этим продажам. ТОО ведет раздельный учет расходов на строительство каждого объекта, включая НДС, согласно рабочему плану счетов. Для учета НДС в зачет по продажам нежилых помещений ТОО составит налоговый регистр по строке 300.00.013, с расшифровкой суммы НДС по продажам нежилых помещений жилого комплекса (Приложение К).

Выводы по второму разделу

[Исследование вопросов методологии организации НУ](#_Toc103854923) в строительных компаниях РК привело к следующим выводам.

Во-первых, для правильного расчета, определения и раскрытия последствий налогообложения прибыли в финансовой отчетности компании в рассмотренном разделе приведена 10-шаговая методология. Кроме того, нами сделана попытка определения влияния новых стандартов МСФО на исчисление ОНА и ОНО. МСФО 15 устанавливает новые правила по признанию выручки, которые могут привести к изменению сроков и размеров ОНА и ОНО.

Новый стандарт по учету аренды, МСФО 16, также оказал воздействие на расчет ОНА и ОНО. МСФО 16 «Аренда» установил новые правила по учету арендных платежей как для арендаторов, так и для арендодателей. Эти новые правила могут оказать влияние на исчисление ОНА, и ОНО для строительных компаний, которые являются арендаторами или арендодателями.

В связи с этим, изменения, связанные с введением МСФО 15, повлияли на учет долгосрочных контрактов, что отразилось на доходах и расходах компании и в свою очередь повлияло на сумму прибыли, облагаемой налогом. Ранее компания могла распределять прибыль по долгосрочному контракту равномерно на протяжении всего срока выполнения контракта, что могло приводить к уменьшению налоговых платежей. Однако с введением МСФО 15 компания должна будет отражать доходы и расходы более точно, что приведет к изменению суммы налоговых платежей. В целом, влияние стандарта на размер КПН зависит от конкретных обстоятельств и особенностей деятельности компании.

Во-вторых, КПН является основным налоговым платежом компании и составляет значительную часть ее обязательных платежей в бюджет. Для расчета этого налога учитываются все финансово-хозяйственные операции, проведенные компанией в течение налогового года. В связи с этим возникает множество тонкостей в учетной системе, включая различия между бухгалтерским и налоговым учетом. Для предотвращения подобных проблем рекомендуется вести налоговые регистры для всех доходов, входящих в структуру совокупного годового дохода (СГД), а также для всех видов вычетов, чтобы выявлять отклонения в НУ от бухгалтерского учета. Данные меры помогут обеспечить достоверность информации для планирования налоговых платежей, определения налогового бремени и сокращения рисков. При проведении налоговой проверки представленные налоговые регистры могут быть использованы для пояснения налоговой базы, что повысит доверие к компании со стороны налоговых органов.

В-третьих, строительные компании обладают особенностью в налогообложении, связанной с их длительным циклом производства и реализации продукции, что может иметь влияние на уровень налогового бремени, с которым они сталкиваются. Кроме того, НУ в строительных компаниях зависит от того, какие объекты они строят: жилые или коммерческие, новые или реконструируемые, какими активами владеют.

При исчислении налоговых обязательств по налогам на собственность трудностей не возникает. Такое же положение по налогам с доходов, которые компания начисляет своим работникам. Отличительным аспектом налогообложения строительных компаний является налог на добавленную стоимость (НДС), который обычно взимается при приобретении строительных материалов и услуг на этапе строительства проекта. Примечательно, что у компании есть возможность зачесть этот НДС. Однако, придерживаясь налогового законодательства РК, стоит отметить, что строительство жилых домов освобождено от НДС.

В связи с этим, компании, осуществляющие строительство как жилых, так и нежилых помещений обязаны вести раздельный НУ оборотов, используемых в целях облагаемых и необлагаемых оборотов. Согласно действующему законодательству РК, компании, строящие производственные здания и сооружения, которые вводятся в эксплуатацию впервые, на территории РК, имеют право на возврат суммы превышения, уплаченного при покупке товаров, работ и услуг для строительства. Этот возврат, согласно НК РК, производится, с 1 января 2023 года, в срок до 75 рабочих дней. При этом, компании, осуществляющие строительные работы в СЭЗ, освобождаются от уплаты КПН и других налогов, в том числе НДС. Что позволит снизить налоговые обязательства и уменьшить финансовую нагрузку, что в итоге способствует повышению конкурентоспособности и финансовой устойчивости компании.

**3** **ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В КОМПАНИЯХ: ПЛАНИРОВАНИЕ И УПРАВЛЕНИЕ**

3.1 Влияние основных факторов на качественную характеристику налогового результата по КПН

Налог на прибыль играет важную роль в бизнес-деятельности и представляет собой один из инструментов, используемых государством для воздействия на экономику рынка [136]. В любой организации особое внимание уделяется такой важной части системы бухгалтерского учета, как учет налога на прибыль, где категория прибыли отражается как доля чистого дохода, созданного компанией в результате производственного процесса. Налог на прибыль оказывает прямое влияние на чистую прибыль организаций, так как последняя определяется как разница между доходами, полученными от осуществления деятельности, и суммой налога, уплаченного по соответствующей ставке [137].

Доход представляет экономическую категорию, определяющую финансово-хозяйственную деятельность организации в целом, отражая конечный результат. Согласно мнению Цыганкова К. Ю., прибыль выступает фундаментальным понятием в организационных рамках систем бухгалтерского и налогового учета [138]. При учете налога на прибыль важно учитывать, что строительная отрасль, как значимая для экономики, подвержена разнообразным тенденциям, поскольку ее состояние зависит от множества факторов. В Казахстане несмотря на эту неоднозначность, существует 57 ведущих компаний в сфере строительства, согласно последним данным. Среди строительных компаний в топ-10 крупнейших налогоплательщиков вошли следующие компании, занимающиеся строительством в РК за 2014 – 2019 годы, доходы которых отражены в таблице 15.

Таблица 15 – Доходы крупнейших налогоплательщиков, занимающихся строительством в РК за 2014 – 2019 годы

|  |  |
| --- | --- |
| Компания | Доход, млрд тенге |
| 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
| ГК BI Group | 241,69 | 249,64 | 263,49 | 315,16 | 376 | 365 |
| ТОО «Bazis Construction» | 53,42 | 54,50 | 55,63 | 61,22 | 72,25 | 27,87 |
| [ТОО «Alina Group»](https://forbes.kz/ranking/object/920) | 37,0 | 37,45 | 42,60 | 43,12 | 45,41 | 46,1 |
| [ТОО «Стандарт Цемент»](https://forbes.kz/ranking/object/1016) | 18,01 | 18,44 | 19,74 | 20,21 | 22,88 | 44,79 |
| [ТОО «АСПМК-519»](https://forbes.kz/ranking/object/908) | 22,97 | 23,01 | 23,94 | 24,30 | 25,89 | 25,99 |
| [АО «Монтажспецстрой»](https://forbes.kz/ranking/object/928) | 21,89 | 22,02 | 23,97 | 24,56 | 25,04 | 26,02 |
| [АО «Трест Средазэнергомонтаж»](https://forbes.kz/ranking/object/909) | 41,94 | 42,14 | 42,60 | 43,12 | 43,72 | 36,25 |
| [АО «Алматыинжстрой»](https://forbes.kz/ranking/object/912) | 44,01 | 44,17 | 44,89 | 45,12 | 47,47 | 40,11 |
|  Примечание – составлено автором на основании источника [57, с.151] |

Анализируя данные, представленные в таблицах 15 и 16, можно увидеть, что ГК BI Group – это крупнейший строительный холдинг, являющийся лидером на строительном рынке РК.

Таблица 16 – Анализ налоговых выплат по КПН крупнейших налогоплательщиков РК

(тысяч тенге)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Компания | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
| ГК BI Group | 14629821 | 15906163 | 16456750 | 17920575 | 20591173,0 | 8500616,0 |
| ТОО «Bazis Construction» | 2049050,2 | 2691439,3 | 3041295,3 | 3528888,4 | 4118234,6 | 1700123,2 |
| [ТОО «Alina Group»](https://forbes.kz/ranking/object/920) | 1388328,1 | 1573541,1 | 1772413,1 | 1929307,2 | 2134275,2 | 2165386,3 |
| [ТОО «Стандарт Цемент»](https://forbes.kz/ranking/object/1016) | 916762,1 | 945725,2 | 980248,2 | 1029811,2 | 1132167,2 | 2016424,3 |
| [ТОО «АСПМК-519»](https://forbes.kz/ranking/object/908) | 969258 | 994688,1 | 1049511,1 | 1238858,1 | 1364021,1 | 1387129,2 |
| [АО «Монтажспецстрой»](https://forbes.kz/ranking/object/928) | 1735864,4 | 1888228,4 | 2030361,8 | 2076006,8 | 2150038,8 | 2265204,2 |
| [АО «Трест Средазэнергомонтаж»](https://forbes.kz/ranking/object/909) | 1685192,1 | 180985,1 | 1835823,2 | 1881801,2 | 2014213,3 | 1923145,1 |
| [АО «Алматыинжстрой»](https://forbes.kz/ranking/object/912) | 1740727,1 | 1927963,3 | 1967808,4 | 2013420,4 | 2115765,4 | 1942164,2 |
| Примечание **–** составлено автором на основании источника [57, с.152] |

В настоящее время BI Group представляет собой диверсифицированный конгломерат, в состав которого входят подразделения и директораты, занимающиеся различными видами деятельности в сфере строительства, девелопмента и инжиниринга (таблица 17).

Таблица 17 – Основные показатели строительной деятельности компании за период с 2014 – 2019 годы

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Налоговые выплат по КПН, млн тг. | Доход, млн.тенге | Объем выполненных строительно-монтажных Работ, млн тг. | Инвестиции в жилищное строительство, млн тг. | Количество подрядных строительных организаций, единиц | Объем работ, выполненных на «зеленом строительстве», млн тг. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 2010 | 11879,286 | 209320 | 1367238 | 291476 | 8787 | 297385 |
| 2011 | 12016,298 | 217650 | 1397589 | 297835 | 7798 | 305937 |
| 2012 | 12208,476 | 227450 | 1425174 | 305092 | 7052 | 327164 |
| 2013 | 12478,093 | 236980 | 1606647 | 335655 | 8024 | 375375 |
| 2014 | 14629,821 | 241690 | 1744914 | 421013 | 7103 | 132313 |
| 2015 | 15906,163 | 249640 | 1870682 | 428241 | 7896 | 396923 |
| Продолжение таблицы 17 |
|  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 2016 | 16456,751 | 263490 | 2055924 | 497861 | 8376 | 427105 |
| 2017 | 17920,575 | 315160 | 2270729 | 613487 | 8597 | 479264 |
| 2018 | 20591,173 | 376000 | 2670256 | 687092 | 9634 | 507688 |
| Примечание – составлено автором на основании источника [57, с.152] |

Большой интерес представляет анализ влияния различных факторов на налоговые выплаты по КПН компании ГК BI Group (Рисунок 10).

Рисунок 10 – Динамика показателей строительной деятельности компании, млн тенге

Примечание **–** составлено автором на основании источника [57, с.153]

Такого рода исследование можно провести с помощью корреляционно-регрессионного анализа.

Будем использовать следующие обозначения для показателей деятельности компании ГК BI Group:

y – налоговые выплаты по корпоративному подоходному налогу (млн тенге).

x1 – доход (млрд тенге);

x2 – объем выполненных строительно-монтажных работ (млн тенге);

x3 – объем инвестиций в жилищное строительство (млн тенге);

x4 – количество подрядных строительных организаций (единиц);

x5 – объем строительных работ, выполненных на «зеленом строительстве» (млн тенге) [57, с. 153].

Для определения факторов, которые необходимо включить в множественные линейные уравнения регрессии, мы будем использовать статистические данные по указанным показателям за период с 2010 по 2018 годы (таблица 18).

Таблица 18 – Матрица парных коэффициентов корреляции

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   | y | x1  | x2 | x3 | x4 | x5 |
| y | 1 |  |  |  |  |  |
| x1 | 0,9904 | 1 |  |  |  |  |
| x2 | 0,9859 | 0,8906 | 1 |  |  |  |
| x3 | 0,9465 | 0,6677 | 0,6616 | 1 |  |  |
| x4 | 0,6221 | 0,6549 | 0,6325 | 0,68650 | 1 |  |
| x5 | 0,6487 | 0,6865 | 0,6532 | 0,70197 | 0,7169 | 1 |
| Примечание – составлено автором на основе анализа данных источника [57, с.153] |

При оценке множественной линейной регрессии необходимо обеспечить статистическую достоверность результатов, для чего требуется, чтобы количество наблюдений было как минимум в 3 раза больше, чем количество оцениваемых параметров. Учитывая это, в нашей целевой модели мы можем включить всего три параметра.

Результаты проведенного корреляционного анализа (Таблица 18) показывают, что на налоговые выплаты по КПН () наибольшее влияние оказывают факторы: «доход» (), «объем выполненных строительно-монтажных работ» и «объем инвестиций в жилищное строительство» (). Следовательно, в модель множественной регрессии необходимо включить три вышеуказанных фактора , и .

С использованием аппроксимации исходных статистических данных было выведено уравнение множественной линейной регрессии:

 (5)

Значение коэффициента равно R2 = 0,985, что говорит о сильной связи между результирующим признаком и двумя факторными признаками одновременно.

Данные из протокола анализа показывают, что критерий Фишера равен , а критическое значение при заданном уровне значимости α = 0,05 и числе степеней свободы составляет . Учитывая, что наблюдаемое значение критерия Фишера больше критического значения (107,100 > 5,409), таким образом, полученное уравнение регрессии обладает статистической значимостью и является надежным.

Для оценки значимости параметров уравнения регрессии используется t-критерий Стьюдента. Т-статистика для соответствующих коэффициентов представлена в скобках в рамках регрессионной модели. Сравнивая наблюдаемую t-статистику с критическим значением *=* 2,571 (при заданном уровне значимости α = 0,05 и степенях свободы ), анализ показывает, что коэффициенты регрессии статистически значимы и надежны, за исключением свободного члена.

Проведем анализ параметров полученного множественного уравнения регрессии:

– при увеличении дохода компании на 1 млн тенге ее налоговые выплаты по КПН увеличатся на 0,054 млн тенге;

– при увеличении объема выполненных строительно-монтажных работ на 1 млн тенге налоговые выплаты по КПН увеличатся на 0,007 млн тенге;

– увеличение объема инвестиций в жилищное строительство на 1 млн тенге повлечет за собой увеличение налоговых выплат по КПН на 0,021 млн тенге.

Коэффициент эластичности является одним из показателей, позволяющих оценить, насколько одна переменная реагирует на изменения другой. В этом контексте это будет означать способность платежей корпоративного подоходного налога корректироваться в соответствии с изменениями в доходах, масштабах проводимой строительной деятельности и масштабах инвестиций в жилищное строительство.

Используя формулу 6:

 = (6)

значения средних по совокупности коэффициентов эластичности были получены и составили:

 = 0,948%, = 0,840%, = 0,609% (7)

Анализируя коэффициенты эластичности, мы можем сделать следующие выводы:

1. При увеличении дохода компании на 1% от среднего уровня налоговые выплаты по КПН увеличиваются на 0,948% от своего среднего уровня при неизменных значениях остальных переменных;
2. При увеличении объема выполненных строительно-монтажных работ на 1% от среднего уровня налоговые выплаты по КПН увеличиваются на 0,840% от своего среднего уровня при неизменных значениях остальных переменных;

При увеличении объема инвестиций в жилищное строительство на 1% от среднего уровня налоговые выплаты по КПН увеличиваются на 0,609% от своего среднего уровня при неизменных значениях остальных переменных.

Исходя из анализа коэффициентов эластичности налоговых выплат по КПН в строительном секторе на основе исторических данных, выявлены следующие тенденции: увеличение дохода компании, объема строительно-монтажных работ и инвестиций в жилищное строительство положительно коррелируют с ростом налоговых обязательств. Прогнозируется, что эти связи сохранятся в будущем, что может быть полезной информацией для планирования налоговой стратегии в строительной отрасли. Однако, следует учитывать, что прогнозы подвержены воздействию переменных, таких как экономические изменения и налоговая политика.

В таблице 19 рассмотрим прогнозирование предполагаемой прибыли компании ГК BI Group и выявим риски, связанные с взаимодействием деятельности компаний в смежных отраслях строительства.

Таблица 19 – Показатели, характеризующие финансовую деятельность компаний

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Название | Доход USD | Доход от реализации (млн тенге) |
| 1 | ТОО «Sheberbuild» | не ниже 83 | 12 630 |
| 2 | ТОО «Концерн «Найза - курылыс» | не ниже 72 | 11 010 |
| 3 | ТОО «Мунайкурылыссервис» | не ниже 62 | 9 410 |
| Примечание – составлено автором на основании источника [57, с.155] |

Для более полного представления о финансовой деятельности компаний, которые могут повлиять на получение прибыли, рассмотрим альтернативное решение, которое будет в наименьшей степени нести риск.

Необходимо найти такое решение Рi, которое по сопоставлению с другими решениями будет наиболее выгодным. В таблице 20 указаны по строкам:

Р1 – предполагаемая прибыль от реализации капитального ремонта технического оснащения нового здания на каждом предприятии;

Р2 – возможная прибыль от реализации текущего ремонта помещений жилого фонда на каждом предприятии;

Р3 – предполагаемая прибыль от реализации текущего ремонта помещений нежилого фонда на каждом предприятии;

Р4 – возможная прибыль от реализации строительно-монтажных работ нового здания на каждом предприятии.

В данном контексте мы имеем дело с задачей в условиях неопределенности, где вероятность возможных вариантов решений неизвестна. Рассмотрим подходы к решению в такой ситуации, при которых используются различные критерии:

* принцип Лапласа, известный как принцип недостаточного основания.
* максимальный критерий Вальда, также признанный правилом крайнего пессимизма.
* минимальный критерий Сэвиджа, часто называемый правилом минимального риска.
* критерий обобщенного максимина Гурвица, включающий элементы пессимизма и оптимизма.

То есть, данная задача отвечает случаю, когда следует принять необходимое решение из ряда альтернативных i = 1,…,4, которому будет соответствовать прибыль (j = 1, 2, 3) от реализации изделий Пi

Матрица, которая описывает возможные последствия принимаемых решений, известна как матрица последствий и будет иметь следующий вид:

 (8)

В фигурных скобках матрицы (8) отмечены максимальные значения столбцов матрицы. В ситуациях, связанных с принятием решений в условиях неопределенности, когда вероятности потенциальных результатов не определены, вводится понятие матрицы рисков .

Предположим, что необходимо оценить риск, связанный с принятием решения i, но на данный момент реальная ситуация неизвестна. Если бы ситуация была известна, мы могли бы выбрать оптимальное решение, которое принесло бы наибольшую прибыль. Если ситуация соответствует ситуации j, мы могли бы принять решение о максимальной прибыли

Принимая i-е решение, мы получим прибыль не , а ее часть, принятие i-го решения, несет в себе риск недобрать часть прибыли:

 = (9)

Элементы новой матрицы рисков R, которая для данной задачи будут представлены следующим образом:

 , (10)

Располагая матрицами последствий (8) и рисков (10), можем использовать 4 критерия для выбора решения в условиях неопределенности.

1. Принцип недостаточного обоснования Лапласа применяется, когда можно предположить, что вероятность каждого возможного решения одинакова. В таком случае можно рассматривать вероятности решений как равные, и осуществлять выбор в пользу минимизации среднего ожидаемого риска. Таким образом, отдается предпочтение варианту, который обеспечивает наименьший уровень риска.

 , (11)

где:

 – вероятность, одинаковая для всех решений (при наличии четырех решений):

По строкам из матрицы рисков (4) имеем:

 =

=

=

 = (12)

Минимальное значение среди полученных четырех соответствует четвертому решению Поэтому по принципу недостаточного обоснования Лапласа из четырех решений предпочтение с точки зрения наибольшей выгоды отдается четвертому решению .

2. Максимальный критерий Вальда используется в тех случаях, когда необходимо обеспечить гарантию того, что выигрыш в любых условиях не будет меньше наихудшего возможного выигрыша. При этом оптимальным решением будет то, которое обеспечивает максимальный выигрыш из всех возможных минимальных выигрышей при различных вариантах. Такой подход называется критерием максимина.

 (13)

где:

 – выигрыши (результаты), связанные с сочетаниями решений Рi (i = 1,...,4) и обстоятельствами (предположениями) Qj(j = 1, 2, 3).

Для использования критерия Вальда необходимо иметь выигрыши для каждой пары возможных решений и предположений в качестве исходных данных. Этот критерий прост и понятен, однако он обычно проявляет консервативность, направляя лицо, принимающее решение, к слишком осторожной стратегии. Следовательно, критерий Вальда применяется в случаях, в котором преследуется цель гарантированности успеха при различных вероятностных обстоятельствах. Извлекая минимальные значения из матрицы последствий (12) для каждой строки, соответствующей каждому из возможных решений, мы можем получить информацию для этого критерия.

Поскольку наивысшее значение из этих чисел соответствует четвертой строке α max = 41, критерий Вальда рекомендует выбрать четвертое решение Р4.

3. Критерий Сэвиджа применяется в ситуациях, когда целью является снижение значительных рисков при любых вероятностных условиях. Согласно этому критерию, предпочтение отдается тому решению, которое обеспечивает минимальные максимальные убытки при разных вариантах:

 (14)

где:

 – убытки, которые отвечают i-му решению при j-м варианте обстоятельства.

Критерий Сэвиджа относится к категории осторожных критериев. В отличие от критерия Вальда, призванного обеспечить уверенную победу, критерий Сэвиджа ориентирован на минимизацию потенциальных потерь. При применении этого критерия учитываются соответствующие потери для каждой комбинации решений и обстоятельств (Pi и Qj). Фундаментальная предпосылка этого критерия заключается в том, что колебания обстоятельств могут повлиять на выбор, сделанный разумными противниками (конкурентами), интересы которых противоположны интересам лица, принимающего решения. В результате лицо, принимающее решение, стремится минимизировать потенциальные убытки от этих действий противников.

Извлекаем максимальные значения из каждой строки матрицы рисков (11):

Из этих чисел выбираем минимальное значение bmin = 10, которое соответствует третьему решению Р3.

4. Критерий Гурвица, также известный как критерий обобщенного максимина или критерий пессимизма-оптимизма, используется в ситуациях, когда необходимо найти компромисс между линией поведения, ориентированной на улучшение, и линией поведения, ориентированной на ухудшение. При этом предпочтение отдается решению, для которого максимальным является показатель Gi, определяемый по формуле:

 (15)

где: λ – коэффициент, который рассматривается как показатель оптимизма (0 ≤ λ ≤ 1);

при λ=0 – линия поведения в расчете на улучшение;

при λ=1 – линия поведения в расчете на ухудшение, и при этом критерий Гурвица совпадает с критерием Вальда.

Коэффициент λ расположен в диапазоне между 0 и 1, в зависимости от различных обстоятельств и личной склонности к риску того, кто принимает решение на практике (чем ближе к 0, тем больше риск).

Изучим две ситуации, когда вероятность возникновения риска попадает в диапазон от 30% до 60%:

1. возьмем значение *λ* равное 0,4 (где риск равен 60%).

Тогда из матрицы Q построчно, учитывая формулу (8), имеем:

=

 (16)

Исходя из предоставленной информации, критерий Гурвица предлагает принять первое решение Р1, которое соответствует максимальному значению *Gmax*.

1. возьмем значение λ равное 0,5 (где риск равен 50%).

Таким образом, если рассматривать матрицу Q построчно:

 =

 (17)

С учетом предоставленной информации критерий Гурвица рекомендует выбрать первое решение Р1, которое соответствует максимальному значению Gmax.

1. возьмем значение λ равное 0,6 (где риск равен 40%).

Учитывая формулу (16), тогда из матрицы Q построчно имеем:

 (18)

С учетом предоставленных данных критерий Гурвица рекомендует принять четвертое решение Р4, соответствующее максимальному значению *Gmax*.

1. возьмем значение λ равное 0,7 (где риск равен 30%).

Следовательно, если анализировать матрицу Q построчно:

=

 (19)

Согласно предоставленным данным, критерий Гурвица рекомендует выбрать четвертое решение Р4, которое соответствует максимальному значению Gmax.

Результаты, полученные в результате применения критериев принятия решения, были сведены в таблицу 20, где символ «+» означает решение, одобренное соответствующим критерием.

Таблица 20 – Сводные результаты использования критериев для принятия решения

|  |  |
| --- | --- |
| Критерий | Решения |
| Р1 | Р2 | Р3 | Р4 |
| Лапласа |  |  |  | + |
| Вальда |  |  |  | + |
| Сэвиджа |  |  | + |  |
| Гурвица | + (риск – 60% и 50%) |  |  | + (риск – 40% и 30%) |
|  Примечание – составлено автором на основании анализа |

Как мы видим из таблицы 20, для Компании BI Group в условиях неопределенности:

1) не стоит выбирать текущий ремонт помещений жилого фонда на каждом предприятии, т. к. ни по одну из критериев не выбрано второе решение;

2) с меньшими рисками – третье и четвертое решения (текущий ремонт помещений нежилого фонда или строительно-монтажные работы нового здания на каждом предприятии);

3) с большими рисками (по критерию Гурвицу – от 50% и выше) – первое решение (капитальный ремонт технического оснащения нового здания на каждом предприятии);

4) на основании трех критериев лучше всего выбрать строительно-монтажные работы нового здания на каждом предприятии, т. к. риск при этом меньше (по критерию Гурвица – от 40% и ниже).

На основании анализа зависимости инвестиций в инновационный процесс деятельности компании в сфере строительства, мы увидели, что при увеличении количества строительно-монтажных работ увеличиваются вкладываемые инвестиции, и при этом, как мы видим, из четырех решений в условиях неопределенности выбирается оптимальный выбор – это строительно-монтажные работы нового здания на каждом из трех предприятий, так как риск меньше:

* наиболее важным аспектом является внедрение инновационного оборудования. Это требует значительных инвестиций, однако обеспечивает максимальную прибыль при минимальных рисках по сравнению с альтернативными решениями;
* постройка нового сооружения включает выполнение строительных и монтажных работ.

Применение рассмотренного методологического подхода в данном исследовании способно значительно повысить обоснованность и качество принимаемых решений в деле совершенствования возможностей роста компаний в исследуемом сегменте экономики.

Если рассматривать в целом строительную отрасль, то ситуация выглядит следующим образом. На конец 2022 года в жилищное строительство вложено 2902,2 млрд тенге, что больше по сравнению с предшествующим годом на 19,2% (Рисунок 11).

Рисунок 11 – Динамика инвестиций в жилищное строительство РК, млрд тенге

Примечание – составлено автором на основании источника [электронный ресурс 3]

С 2017 по 2022 год инвестиции в жилищное строительство РК существенно возросли. В период с 2017 по 2019 год был заметен более значительный рост, чем в предшествующие годы.

В 2017 году ежегодные инвестиции по жилищному строительству в РК составили свыше триллиона тенге за счет запуска государственной программы «Нұрлы жер». Стоит отметить, что основной целью данной жилищной программы являлось повышение степени доступности жилья населению страны. Для достижения этих целей были внедрены процедуры по субсидированию процентных ставок по ипотечному кредитованию, займов застройщиков, а также создание инфраструктуры к объектам строительства. Эти инструменты управления оказали положительный эффект на строительство, так как данная отрасль на сегодняшний день является достаточно привлекательной для инвестиционного потока. Рекордные показатели были достигнуты в 2018 году и составил свыше одного триллиона тенге, это на 17,5% выше по сравнению с предыдущим годом (рисунок 12), что подтверждает значимость данной отрасли.

Особенно значительный рост инвестиций произошел с 2019 по 2022 год, когда наблюдался резкий скачок в объеме вложений в жилищное строительство. Этот период характеризовался быстрым увеличением объема инвестиций, связано с активной государственной поддержкой жилищного строительства, изменениями в экономической политике и другими стимулирующими факторами.

Таким образом, можно сделать вывод о стабильном увеличении инвестиций в жилищное строительство РК в рассматриваемом периоде, особенно в последние годы, что свидетельствует о значительной важности этой отрасли для экономического развития страны.

Рисунок 12 – Динамика показателей введенных в эксплуатацию новых жилых зданий в РК, тыс. кв.м.

Примечание – составлено автором на основании источника [3 - электронный ресурс]

**Данные, представленные на рисунке 12 показывают, что по объему выполненных строительных работ (млн тенге) п**оказатель растет с 2 667 183 млн тенге в 2014 году до 6 304 274 млн тенге в 2022 году. Общий тренд – стабильный рост с небольшими колебаниями. Наибольший прирост произошел с 2019 по 2020 год.

**Общая площадь введенных в эксплуатацию жилых зданий (тыс. кв. м) н**ачиная с 7 516 тыс. кв. м в 2014 году, показатель вырос до 16 910 тыс. кв. м в 2021 году, но снизился до 15 667 тыс. кв. м в 2022 году.

В целом, наблюдается тенденция роста за исключением 2022 года, когда произошло небольшое снижение.

**Динамика в % к предыдущему году показывает, что** объем выполненных строительных работ демонстрирует умеренный, но стабильный рост с небольшими колебаниями каждый год. Общая площадь введенных в эксплуатацию жилых зданий также растет, однако есть годы с более значительным ростом (2015-2016, 2019-2020).

Строительная отрасль в РК показывает положительную динамику по вводу новых жилых зданий и увеличению объема работ. Снижение показателя в 2022 году обусловлено изменениями в экономической среде. Основное негативное влияние оказал рост инфляции через увеличение затрат на строительство, снижение спроса и увеличение финансовых рисков для застройщиков и инвесторов. Общая тенденция указывает на постепенный рост как в объеме работ, так и в площади введенных в эксплуатацию жилых зданий

За счет того, что в последнее время у населения увеличилась покупательская способность и разработаны различные государственные программы – происходит рост ипотечного кредитования. В настоящее время существует только одна льготная ипотечная программа «7-20-25». По [данным](https://www.nationalbank.kz/ru/news/informacionnye-soobshcheniya/15967) Национального банка, по этой программе на 28 сентября 2023 года выдано 70 137 займов на сумму 948,4 млрд тенге. 25 183 займа было выдано в Астане на 395,3 млрд тенге, 14 012 – в Алматы на 216,5 млрд тенге, 5290 - в Шымкенте на 65,3 млрд тенге [139 – электронный ресурс]. Рост спроса на ипотечные кредиты является благоприятным фактором для развития сектора жилищного строительства в Казахстане. Это оказывает стимулирующее воздействие на застройщиков, которые начинают строить новые жилые здания, чтобы удовлетворить спрос на первичное жилье со стороны платежеспособного населения.

Одной из основных обязанностей государства является увеличение прибыли путем контроля и оптимизации налоговой системы. Посредством системы налогообложения государство может поощрять компании к повышению своей прибыли. Например, путем установления низких налоговых ставок или налоговых льгот для компаний, которые инвестируют в новые технологии или расширяют производство. Такие меры поощрения могут привести к увеличению прибыли компаний и в итоге способствовать экономическому росту страны.

3.2 Совершенствование инструментов планирования и управления налоговой нагрузки в строительных организациях

Налоговые риски в деятельности строительных компаний снижают их привлекательность для потенциальных инвесторов. Действующая налоговая система, направленная на сбор налоговых поступлений, слабо регулирует вопросы стимулирования развития компаний, что приводит к росту налоговых рисков. Поиск методов снижения налоговой нагрузки требует разработки предложений, направленных на управление ею. В сложившейся ситуации компаниям необходимо уделять должное внимание налоговому планированию, как способу минимизации налоговой нагрузки. Этот вопрос обсуждают в своем исследовании Барышева С.К. и Досаева А.Ж. По их мнению, налоговое планирование направлено на решение таких вопросов, как увеличение доходов и смягчение налоговых обязательств [140]. Современная строительная компания ставит своей целью оптимизировать платежи в бюджет за счет внедрения эффективного налогового планирования. Влияние налогового планирования на снижение налоговой нагрузки не вызывает сомнений, что подтверждается наличием множества научных работ, исследующих различные аспекты этой проблемы.

По мнению Пралиевой С.Ж. и соавторов налоговая оптимизация является составной частью налогового планирования. Процесс налогового планирования, в частности оптимизации доходов компании, должен соответствовать действующему законодательству Республики Казахстан [141].

Dyreng, Hoopes и Wilde, поднимают вопросы влияния повышения прозрачности отчетности по налогам на уклонение от уплаты налогов. Полезность их исследования заключается в категорировании системы налоговой прозрачности, которая дает представление о ее влиянии на управление налоговыми рисками [142]. Kuo N. T. и Lee C. F., исследуя проблемы мошенничества в бухгалтерском учете и уклонении от уплаты налогов обращают внимание на поведение менеджеров относительно увеличения платежей по КПН, что приводит к отрицательной связи между уклонением и управлением прибылью [143]. He G. и соавторы отметили, что предприятия избегают уклонения от уплаты подоходного налога и манипулирования прибылью в тот же налоговый период. Это объясняется тем, что такое поведение приводит к увеличению разрывов в налоговой отчетности, что, вероятно, привлекает внимание со стороны налоговых органов и других заинтересованных сторон. Уклонение от уплаты и управление доходами осуществляется в разные периоды, что снижает вероятность обнаружения, тем самым способствуя сокрытию плохих новостей и недобросовестного поведения менеджеров [144]. Menichini A. A., а также Cen L. и др. говорят, что основное преимущество уклонения от уплаты корпоративного налога для фирмы заключается в экономии налогов и связанном с этим увеличении денежного потока [145, 146].

Chen J. Z. и другие соавторы исследовали вопросы уклонения от налогообложения и выяснили, что уклонение от уплаты налогов влечет за собой потенциальные негативные последствия, включая репутационные потери [147]. Li W. и другие соавторы, а также Isin A. A., исследовали вопросы уклонения и установили, что в связи с ростом этого явления растут затраты на налоговые проверки, повышается риск судебных разбирательств и растет плата за аудит, возникают существенные штрафы, снижается благосостояние акционеров из-за влияния этих последствий на стоимость капитала [148, 149].

Исследование Lennox C. и соавторов демонстрирует, что компании, активно использующие тактику налогового уклонения, менее склонны к вовлечению в мошенническую финансовую отчетность. Они предпочитают стратегию манипулирования прибылью в одном периоде и уклонение от уплаты налогов в другом. Таким образом, различие между отчетными налогами оказывается незначительным по сравнению с тактиками налогового уклонения и манипулирования прибылью [150].

Ansar Majeed M. и Yan C. рассматривают вопрос сопоставимости финансовой отчетности с уклонением от уплаты корпоративного подоходного налога. Они утверждают, что сопоставимая информация способствует обнаружению агрессивной налоговой стратегии компании, которая ведет к возникновению репутационных рисков [151]. Achim M. V. и Borlea S. N. утверждают, что задача минимизации уплаты налогов является одной из частых причин, по которым компании склонны прибегать к творческим методам учета. Они поставили целью своего исследования определить, какая из восьми переменных шкалы Бенеиша больше или меньше всего влияет на итоговый результат в процентах, путем разработки статистической модели [152].

Svabova L. и др., а также Hbaieb I.H. и Omri M.A. исследовали мотивы, лежащие в основе мошеннических действий. Самым популярным является уклонение от уплаты налогов. Налоговые расходы являются стимулом для компаний при манипулировании бухгалтерским учетом, поскольку налог на прибыль воспринимается как непроизводительный отток источников капитала [153, 154]. Другие ученые пришли к выводу, что прозрачность включает три ключевых аспекта: раскрытие информации, ясность и точность. Они подчеркивают значимость трех вопросов, на которые стоит обратить мнимание:

* значимость качества предоставленной информации.
* влияние прозрачности на взаимодействие между организацией и заинтересованными сторонами.
* механизмы, формирующие восприятие уровня прозрачности [155].

Gribnau H. утверждает, что простым и общим определением уклонения от уплаты налогов является выбор такого варианта, который приводит к уменьшению налоговых обязательств по сравнению с альтернативными вариантами. Однако в последнее время термин "уклонение от уплаты налогов" стал более сложным и имеет разные значения для различных сторон. Это различие имеет два аспекта: в первую очередь, отношение к законодательству, а во-вторых, временной характер. В отношении первого аспекта уклонение от уплаты налогов рассматривается как нарушение законодательства и может включать умышленное скрытие информации, которое может быть или не быть мошенничеством [156].

Payne D. M. и Raiborn C.A. утверждают, что уклонение от уплаты налогов является не только незаконным, но и неэтичным, поскольку оно включает в себя элементы обмана и скрытности [157]. Oats L., Morris G., а также Dhawan A. и другие соавторы исследовали влияние уклонения от уплаты налогов на риск банкротства, признавая, что отдельные действия по уклонению от налогообложения могут различным образом влиять на риск банкротства и что уклонение от уплаты налогов имеет положительную связь с вероятностью банкротства [158, 159]. Drake K.D. и др. исследовали оценку инвесторами доходов от корпоративного налога. Они получили результаты, которые показывают, что компании сталкиваются с компромиссом между риском и прибылью, ожидаемая экономия денежных средств, полученная в результате конкретной стратегии уклонения от уплаты налогов, должна быть сопоставлена с риском, который эта стратегия вызывает [160]. Neuman S.S. и соавторы исследовали вопросы возникновения налогового риска и уклонения от уплаты налогов, утверждая, что не все компании стремятся к минимизации налогов, выбирая более устойчивые налоговые стратегии [161].

От важности задач и их воздействия на конечные финансовые результаты деятельности организации, можно выделить два вида налогового планирования: стратегическое и оперативное (рисунок 13).

Определяются основные направления и принципы налоговой политики

Налоговое планирование

Стратегическое

Оперативное

Основные направления планирования

Разработка долгосрочных и среднесрочных планов уплаты налогов, основанных на анализе и управлении налогооблагаемыми базами по различным налоговым группам, которые выплачиваются строительными компаниями

Создание нескольких вариантов налоговых моделей и определение критериев, по которым будет выбран оптимальный вариант

Оценка эффективности этапов налогового планирования

Сравнение фактических данных с плановыми

Разработка системы показателей, определяющих эффективность налогового планирования

Корректировка действующей системы налогового планирования

Рисунок 13 – Основные направления налогового планирования

Примечание – составлено автором на основании источника [162]

Обычно стратегическое налоговое планирование представляет собой долгосрочный процесс, направленный на определение наилучших налоговых условий для организации предпринимательской деятельности. Главной целью этого процесса является выявление оптимальных налоговых условий, обеспечивающих наилучшую эффективность бизнеса.

В процессе стратегического налогового планирования определяются основные принципы и направления налоговой политики организации, а также формируется информационная налоговая база, которая включает в себя перечень налоговых платежей, систему льгот, ставки, сроки уплаты и т. д. Определение основных компонентов НУП также осуществляется в рамках стратегического налогового планирования. Эти компоненты включают принципы ведения НУ на протяжении нескольких лет и оказывают прямое воздействие на размер наиболее значимых налоговых платежей и общий денежный поток. По мнению экспертов, налоговые расходы могут составлять до 40% от общей суммы расходов компании. Ошибки, допущенные в налоговом планировании, могут привести к серьезным финансовым потерям в виде штрафов и пеней, повлиять на репутацию и устойчивость бизнеса. Поэтому важно для компаний занимать активную позицию в налоговом управлении, проводить анализ бизнес-процессов и оценивать налоговые обязательства. При выборе организационных форм и оптимизации налоговых отчислений необходимо учитывать законодательство и сокращать разрыв между текущей и критической налоговой нагрузкой компании.

Цель налогового планирования заключается в двух задачах: сокращении налоговых платежей и предотвращении излишних расходов, а также в снижении возможных рисков, связанных с проверками и штрафами со стороны налоговых органов.

В соответствии с Предпринимательским кодексом РК и НК РК, частота проведения проверок определяется на основе системы оценки рисков. В соответствии с этим законом, государственные органы, в том числе налоговые, классифицируют проверяемых субъектов по степени риска и определяют частоту плановых проверок для каждой группы. Различные уровни риска соответствуют различным периодам прохождения проверки: годичный интервал для высокого риска, трехлетний для среднего риска и пятилетний для низкого риска [163].

На этапе камерального контроля СУР применяется для идентификации налогоплательщиков, находящихся в рисковой группе и требующих проведения документальной проверки в соответствии с положениями статьи 625 НК РК.

Кроме того, при проведении налогового контроля СУР используется для подтверждения превышения суммы НДС, которая подлежит возврату, а также для определения права на применение упрощенного порядка возврата этой суммы. Согласно статье 274 НК РК, упрощенный порядок возврата превышения НДС подразумевает возврат НДС без предварительной налоговой проверки.

Управление налоговой нагрузкой осуществляется на основе бюджета налогов, который утверждается на определенный период. Этот документ содержит информацию о наименовании налогов и сборов, а также суммы начисленных и оплаченных по ним. Каждое предприятие имеет свой перечень обязательных платежей, которые необходимо планировать, контролировать и тщательно отслеживать изменения на законодательном уровне. Формирование налогового бюджета находится во взаимосвязи с такими факторами, как размер компании, ее отраслевая принадлежность, степень диверсификации бизнеса, стратегия поведения на рынке и налоговая политика, и т. д. Для более эффективного планирования можно обратиться к теории менеджмента, где организация рассматривается как объект с определенным жизненным циклом, на каждом этапе которого используются разные стратегии поведения на рынке. Для каждого этапа определяются соответствующие факторы и финансовые показатели, которые позволяют качественно оценить текущую деятельность компании [164] (Приложение М).

Другими факторами, которые можно использовать в качестве меры эффективности, являются доля рынка, объем продаж, операционная и чистая прибыль, а также выплаты от чистой прибыли. В дополнение к этим показателям отношение общей суммы налогов к целевому показателю каждого этапа жизненного цикла может использоваться как еще один критерий эффективности. Для достижения этой цели может быть полезно проводить налоговое планирование и оптимизацию.

Налоговое планирование и оптимизация могут помочь достичь целевых показателей каждого этапа жизненного цикла и, таким образом, стать дополнительным критерием эффективности, используя отношение общей суммы налогов (ΣT).

Для долгосрочного периода и в контексте конкретной сделки процесс налогового планирования состоит из ряда взаимосвязанных процедур, направленных на разработку налоговой стратегии. При проведении текущего налогового планирования можно выделить несколько ключевых этапов:

* формирование бюджета доходов и расходов компании, что является основой для определения налоговой базы;
* определение суммы начисленных налогов, платежей и, при необходимости, задолженностей в процессе расчета налоговой нагрузки;
* изучение структуры налогов и мер по их оптимизации при анализе налоговой нагрузки;
* корректировка посредством мониторинга фактического состояния, проведения анализа плановых и фактических данных, а также выявления причин отклонения от исходного варианта.

Конечно, существует множество последовательностей мероприятий, которые могут привести к снижению объема обязательств перед бюджетом и другими фондами. Оптимизация налогов зависит от размера и типа организации. Кроме того, важно учитывать уровень риска, который приемлем в условиях неопределенности законодательства и его толкований. Ниже будут более подробно рассмотрены каждый из указанных этапов.

Формирование бюджета доходов и расходов (далее по тексту – БДР)

На этом этапе осуществляется определение налоговой базы для планирования всех налогов. Составление бюджета доходов и расходов компании позволяет проводить моделирование оптимизационных мероприятий и расчет экономического эффекта от использования различных налоговых инструментов.

Организации имеют возможность самостоятельно выбирать принципы формирования бюджета доходов и расходов, а также степень детализации модели.

Рекомендуется планировать налоги на периоды, соответствующие налоговому периоду, например, на квартал, учитывая влияние сезонности, договорных условий и расширения производства на доходную и расходную части. После этого необходимо проанализировать налоги и определить достаточность такой детализации. Если требуется, то ее можно изменить. Возможно также планирование налогов на год, но в этом случае нужно установить методику распределения общего лимита по видам налогов на каждый месяц. В большинстве предприятий результаты деятельности подводятся ежемесячно.

Планирование налогов и использование различных налоговых инструментов позволяют организации оптимизировать свои налоговые выплаты и минимизировать налоговые риски. Тщательно разработанная модель БДР обеспечит точное планирование всех налогов, связанных с различными видами деятельности и юридическими лицами, входящими в холдинговую структуру, а также оценку налоговой нагрузки для аналогичных организаций внутри группы компаний.

Расчет налоговой нагрузки

Главной задачей в планировании является определение списка налогов и их параметров, включая правила расчета налоговой базы, ставки налогов, сроки и порядок уплаты, распределение между различными бюджетами и наличие возможных льготных условий для расчета налога. Эти параметры необходимо тщательно изучить и учитывать. Эффективное налоговое планирование в строительной отрасли требует системного подхода, учета всех факторов, мониторинга изменений в законодательстве и прогнозирования влияния экономических факторов. Важно учитывать, что точность и детализация налогового планирования могут зависеть от конкретных характеристик компании, законодательства и других факторов. Также, в свете изменяющегося законодательства и экономических условий, регулярное обновление налогового плана может быть крайне важным. Для упрощения и удобства представления информации можно обратиться к приложению Н, содержащему основные налоги, которые определяют налоговую нагрузку строительной компании.

Затем необходимо сделать расчет сумм, которые должны быть начислены в планируемом периоде с учетом налоговой базы, ставок, льгот, дополнительных вычетов и других факторов. Для каждого налога может быть разработана индивидуальная налоговая модель с соответствующей степенью детализации. Если подробное исследование налогов является трудоемким, то можно использовать альтернативные методы расчета, такие как группировка статей или деление базы на категории, но не в ущерб точности.

Например, рассмотрим НДС. Несмотря на то, что этот налог является косвенным и не влияет на формирование прибыли компании, некоторые компании, особенно на начальных этапах развития, могут рассматривать его как составную часть доходов и расходов. В этом случае налог будет включен в список налогов организации, снижая прибыль в отчетном периоде. В таблице 21 представлен пример налогового бюджета, охватывающего всю компанию. Если бюджет будет разбит на операционную и инвестиционную составляющие, то можно определить налоговый эффект от развития в рамках планируемого периода.

Таблица 21 – Пример бюджета налогов, составленного по компании «N»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателей | Сумма (по начислению) | Сумма (по оплате) |
| Всего по компании, в т. ч. |
| КПН | 19 466 084 | 5 243 786 |
| НДС | 52 049 116 | 49 974 685 |
| СН | 1 159 590 | 1 159 590 |
| Налог на имущество | 5 436 896 | 5 174 727 |
| Налог на транспортные средства | 7 229 453 | 7 229 453 |
| Земельный налог | 517 315 | 517 315 |
| Итого, в тыс. тенге | 85 858 454 | 69 299 556 |
| Операционная деятельность |
| КПН | 31 646 121 | 11 920 932 |
| КПН за 4 квартал  |  | 3 345 095 |
| НДС | 67 325 285 | 53 919 842 |
| СН | 1 159 590 | 1 159 590 |
| Налог на имущество | 5 436 896 | 5 174 727 |
| Налог на транспортные средства | 7 229 453 | 7 229 453 |
| Земельный налог | 517 315 | 517 315 |
| Итого, по операционной деятельности, в тыс. тенге | 113 314 660 | 83 266 954 |
| Инвестиционная деятельность |  |  |
| КПН | (15 476 169) | (9 662 550) |
| НДС | (11 980 037) | (4 304 848) |
| СН |  |  |
| Итого по инвестиционной деятельности, в тыс. тенге | (27 456 206) | (13 967 398) |
| Примечание – составлена автором по данным ТОО N |

Анализируя каждый налог и его основные параметры, можно составить налоговый бюджет и определить общую налоговую нагрузку для компании, учитывая типичные операции. Также можно оценивать различные сценарии, чтобы определить наилучшие варианты использования разрешенных налоговых льгот. В таблице 22 представлены различные инструменты налогового планирования, которые могут помочь реализовать наиболее выгодные условия хозяйствования в соответствии с законодательством и снизить налоговую нагрузку в несколько раз. Помимо этого, важно ежедневно изучать обзоры законодательства, письма Минфина и судебные решения, чтобы оценить их последствия для компании.

Таблица 22 – Инструменты налогового планирования, предусмотренные налоговым законодательством

|  |  |
| --- | --- |
| Инструменты налогового планирования | Пояснения и примечания |
| 1 | 2 |
| Налоговые льготы | 1. Сумма превышения НДС, включая сумму, накопившуюся за период строительства, возвращается в течение двадцати налоговых периодов путем равномерного распределения, начиная с налогового периода, в котором подтверждена достоверность суммы, предъявленной к возврату.
2. В соответствии с положениями статьи 396 НДС, обороты, связанные с продажей земельных участков и жилых зданий, освобождены от обязанности уплаты НДС.
3. Выполняемые на территории СЭЗ строительные работы освобождаются от КПН.
4. Участники СЭЗ освобождены от уплаты земельного налога, касающегося строительных объектов, находящихся на территории СЭЗ.
5. Участники СЭЗ освобождаются от налога на имущество, касающегося строительных объектов, находящихся на территории СЭЗ.
6. При реализации товаров на территории СЭЗ, которые полностью потребляются в процессе производства, участники СЭЗ освобождаются от уплаты НДС.
 |
| Оптимальная форма договорных отношений | 1. Генеральный подряд представляет собой форму сотрудничества, где генеральный подрядчик имеет возможность привлекать субподрядчиков для осуществления определенных этапов работ.
2. Подряд является еще одной формой сотрудничества, где подрядчик может вовлекать субподрядчиков для выполнения конкретных видов работ.
3. Смешанный договор. Эта форма договорных отношений предполагает создание совместной компании между заказчиком и исполнителем для выполнения проекта.
4. Дизайн и строительство. Эта форма договорных отношений может быть особенно полезна в случае, если заказчик не имеет необходимых ресурсов и экспертизы для разработки дизайна проекта.
5. Еще одна форма договорных отношений подразумевает выполнение всех работ по проекту в одних руках – от разработки дизайна до сдачи объекта заказчику.
 |
| Цена сделок | Формирование цены на материалы и оборудование. Расчет стоимости работ. Оформление документации.  |
| Дифференциация доходов в зависимости от налоговых ставок | 1. Часть дохода будет выплачиваться в виде зарплаты сотрудникам, которые подпадают под налоговую ставку 10%.
2. Часть дохода будет выплачиваться в виде дивидендов акционерам, которые подпадают под налоговую ставку 5%. Часть дохода может быть перенесена на следующий финансовый год, чтобы избежать налогообложения в текущем году.
 |
| Продолжение таблицы 22 |
|  |
| 1 | 2 |
| Выбор наиболее подходящих элементов НУП и использование альтернативных подходов | Порядок определения расходов по процентам по долговым обязательствам. Метод определения выручки. Выбор методов оценки запасов. Выбор методов начисления амортизации долгосрочных активов. |
|  Примечание – составлено автором на основании источников [электронные ресурсы 14, 27, 165] |

Необходимо заметить, что строительные организации имеют множество особенностей в части применения налогового планирования, налогообложения, так как наибольшее количество компаний приходится на частный сектор, где присутствуют соответствующие отделы по формированию системы налогового планирования и налоговой оптимизации.

Все методы, применяемые в рамках налогового планирования, должны быть четко определены и зафиксированы в учетной политике компании. Изучение структуры налогов компании и анализ их размеров помогают выявить основные и наиболее затратные налоги, при ошибке в расчете которых компании грозят серьезные финансовые штрафы. Поэтому главный бухгалтер и менеджер по налогам должны уделить им особое внимание. Некоторые типичные налоговые ошибки, которые нужно избегать, включают в себя неправильное оформление первичных документов, их задержку или отсутствие, неправильное толкование положений законодательства, опоздание с реагированием на изменения в налоговом законодательстве, ошибки в расчетах, а также нарушение сроков предоставления отчетности и уплаты налогов.

3.3 Научное обоснование и практическая реализация налогового бюджетирования как способ управления налоговыми рисками

Особое значение для снижения налогового риска имеет налоговое бюджетирование, которое является ключевым фактором эффективности планирования. Отличительной чертой налогового бюджетирования в данном контексте является возможность снижения этих рисков, как внутреннего фактора воздействия. Налоговое бюджетирование играет существенную роль в управлении финансовым состоянием организации и служит инструментом регулирования денежных потоков. Налоговое бюджетирование является составляющей налогового планирования. Оно направлено на прогнозирование и оптимизацию налоговых платежей и тем самым способствует эффективности управленческих решений [166].

Сотникова Л.Н. рассматривает технологию оперативного налогового бюджетирования с возможностью снижения налоговой нагрузки и обеспечения выполнения нормативов налоговой нагрузки в ограниченный период или в каждой конкретной хозяйственной ситуации, путем планирования налоговых параметров, показателей и индикаторов [167]. В исследовании Пелих А.А. и Чухровой О.В. рассмотрены инструменты налогового планирования и проблемы, связанные с оптимизацией налогообложения для управления налоговыми рисками. В работе изложены основные принципы налогового планирования и показана возможность использования конкретных способов и методов оптимизации налогообложения [168].

В работе Кравченко М.Е. была исследована важность налогового бюджетирования в контексте налогового менеджмента, и оно связано с НУП компании. В исследовании налоговый бюджет рассмотрен как способ улучшение налоговой эффективности, как основной результат в сфере управления налогами [169]. Коростелкина И.А. считает, что налоговое бюджетирование является одним из элементов корпоративной политики, влияющих на финансовое состояние в долгосрочной перспективе [170]. Уразова Н.П. и Литвиненко В.С. утверждают, что эффективность налогового контроля имеет место при наличии бюджета. Налоговое бюджетирование позволяет осуществлять внутренний контроль и влиять на налоговые риски компании [171]. В то время как, Паентко Т.В., Проскура Е.П. считают, что главной целью бюджетирования налогов является выявление несовпадающих с планом показателей, а не контроль налоговых платежей, вощедших в план [172]. Следует отметить, что налоговый бюджет представляет собой часть финансового бюджета компании. Для составления бюджета по налогам следует руководствоваться общими правилами и принципами налогового планирования.

Одной из стратегических задач строительной компании является достижение стабильного состояния и поступательного развития, основанного на эффективном использовании корпоративных ресурсов и защите от негативного воздействия внешних и внутренних факторов. Для достижения стратегической задачи строительной компанией используется НУ, цель которого – снижение рисков налогового характера, повышение эффективности деятельности организации и обеспечение ее налоговой безопасности. Концепция НУ должна быть интегрирована в систему обеспечения экономической безопасности организаций и единую систему управления компании.

Концепция НУ, интегрированная в стратегическое управление и обеспечение экономической безопасности строительной компании, направлена на достижение стабильного состояния и поступательного развития. Она направлена на снижение рисков налогового характера, увеличение эффективности деятельности и обеспечение налоговой безопасности. Этот подход включает в себя правильное управление налогами, оптимизацию налоговых стратегий и соблюдение налогового законодательства, а также интеграцию налоговой концепции в общую систему управления компании. Это помогает снизить финансовые риски, улучшить финансовую производительность и поддерживать устойчивый рост организации.

Шернаев А.А. и Пилипенко А.А., опираясь на опыт передовых организаций, сводят проблему налоговой безопасности к эффективному способу определения и учета налогов, поскольку использование и контроль учетных налоговых показателей, анализ выявленных отклонений повышают результативность функционирования организаций [173, 174]. Концепция налоговой безопасности изображена на рисунке 14.

|  |
| --- |
| Концепция налоговой безопасности |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Налоговые риски |  | Налоговая нагрузка |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Преобладает рациональный подход к мышлению, ориентированный на систематический анализ и логику |  | Преобладает линейный подход к мышлению, сосредоточенный на последовательном производстве товаров, их продаже и уплате налогов |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ориентация на материальные и нематериальные факторы |  | Использование экономических ресурсов, таких как трудовые ресурсы, производственные средства, сырье и материалы, для достижения целей и задач организации |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Управление рисками, основанное на количественном анализе и измерении соответствующих показателей |  | Минимизация налоговой нагрузки, максимизация чистой прибыли |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Обеспечение надежности функционирования организации путем уменьшения возможных рисков |  | Управление на основе числовых показателей |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Перспективы роста организации на основе повышения результативности деятельности |  | Координирование объектами налогообложения и налогооблагаемой базой |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  Налоговая надежность в системе управления организаций |  | Мониторинг налоговых показателей |

Рисунок 14 – Концепция налоговой безопасности

Примечание – составлено автором на основании источников [175]

С одной стороны, фокус налоговых рисков ориентирован на систематическое мышление, оценку материальных и нематериальных факторов и управление рисками на основе численных показателей. С другой стороны, фокус налоговой нагрузки ориентирован на последовательное мышление, использование экономических факторов и максимизацию чистой прибыли.

Рисунок также показывает различные методы управления налоговыми рисками и налоговой нагрузкой, такие как обеспечение стабильности работы организации путем минимизации рисков и управления потенциалом экономического роста организаций, основанного на увеличении прибыли. Она также подчеркивает важность налоговой безопасности в системе управления организаций и необходимость управления на основе числовых показателей, а также налоговый контроль этих показателей. В целом, схема демонстрирует, как налоговая безопасность может иметь двойственный характер и как разные аспекты ее концепции могут взаимодействовать между собой.

Налоговая безопасность – это комплекс налоговых мер, которые включают в себя учет, планирование, контроль и менеджмент. Они направлены на достижение долгосрочных перспектив и соблюдение экономической свободы организации. Она связана с соотношением между налоговыми рисками и доходностью организации, при этом налоги рассматриваются как специфические расходы, связанные с определенными затратами и потенциальными рисками.

Налоговая безопасность связана с анализом потенциала организации и выявлением ее слабых сторон, которые могут ограничивать ее возможности в достижении финансовых результатов. Основная задача налоговой безопасности - объединение различных факторов, таких как согласование целей, управление и достижение целей., в единую систему управления, которая обеспечивает стабильное функционирование организации, улучшение ее показателей прибыльности и ликвидности, а также повышение ее экономической безопасности. Это позволяет организации предвидеть свое будущее состояние, согласовывать оперативный и стратегический менеджмент, и достигать поставленных целей.

НУ является важным компонентом управления, который обеспечивает успешное функционирование компании как в долгосрочной, так и в оперативной перспективах. Он решает ряд задач, таких как согласование долгосрочных задач с постоянно изменяющимися условиями внешней среды, увязка краткосрочных задач с развитием организации и принятием оперативных управленческих решений на основе анализа налоговых рисков и динамики налоговой нагрузки.

Кроме того, НУ обеспечивает менеджеров информацией об уровне налоговой нагрузки и рисков на разных уровнях управления, создает систему мониторинга начисления и перечисления сумм налогов в бюджет, создает условия управления налогами в рамках организационной структуры, которая позволит повысить гибкость и быстро реагировать на изменения в налоговом законодательстве.

НУ предоставляет информацию о налоговой нагрузке на разных уровнях управления, что помогает компании эффективно управлять налогами и принимать обоснованные решения. Создание системы управления налогами внутри компании позволяет гибко реагировать на изменения в налоговом законодательстве и оптимизировать налоговые стратегии. Эффективное управление налогами и НУ способствуют обеспечению финансовой стабильности, минимизации налоговых обязательств и успешному развитию компании в долгосрочной и краткосрочной перспективах.

Система НУ организации функционирует внутри самоуправляемого контура регулирования деятельности организации, что представлено на рисунке 15. Тем самым, НУ, как элемент управления одновременно охватывает сферу информационного обеспечения и принятия управленческих решений.

Налоговый учет

Руководитель организации

Налоговый консультант

Главный экономист

Специалист службы бухгалтерского учета

Принятие управленческого решения

Поиск решения по оптимизации налогов

Рисунок 15 – Схема принятия решения по налоговой безопасности

Примечание – составлено автором на основании источника [175, с.85]

Создание действенного механизма НУ может осуществляться по следующим направлениям:

* ориентация на долгосрочную эффективную работу организации, то есть на философию доходности. Для этого необходимо проводить систематическую оценку налоговых рисков и определять их влияние на итоги деятельности компании, а также на действия сотрудников, направленных на оптимизацию налогов. Одновременно повышается роль контроля за правильностью начисления и уплаты налогов, а также проводятся мероприятия по их снижению:
* разработка структуры, которая ориентирована на достижение стратегических и тактических целей организации;
* создание подходящей информационной системы, способной эффективно решать задачи управления в соответствии с поставленными целями;
* разработка подробных мер обеспечения налоговой безопасности для каждого производственного и финансового цикла, что требует повторяющегося анализа, контроля и принятия мер для корректировки. Повторяющийся анализ помогает обнаружить и устранить налоговые риски и проблемы на ранних стадиях, что позволяет предотвратить возможные финансовые потери и юридические проблемы;
* философия доходности и постановка задачи производственно-коммерческого цикла.

Организация, которая стремится к устойчивости и стабильности, вынуждена разрабатывать и осуществлять стратегию. В то же время жесткое определение стратегии представляет собой определенную утрату гибкости, что особенно отрицательно может сказаться на налоговой безопасности, где изменение налогового законодательства заставляет организацию вносить коррективы в стратегию. В условиях рынка финансовая устойчивость организации напрямую связана с процессом бюджетирования внутри компании.

Налоговое бюджетирование играет важную роль в управлении финансовым состоянием компании и направлено на регулирование денежных потоков. Оно появилось относительно недавно, как составляющая налогового планирования.

Баланс между разработкой стратегии, финансовой устойчивостью и налоговым бюджетированием является ключевым для успешного управления компанией. Понимание взаимосвязи этих элементов позволяет компании адаптироваться к изменяющимся условиям и обеспечивать свою финансовую устойчивость при соблюдении законов.

Налоговое бюджетирование является частью бюджетного процесса, специально ориентированной на налоговые обязательства компании. Оно включает в себя прогнозирование налоговых платежей, планирование налоговых вычетов и льгот, а также оптимизацию налоговых стратегий. Налоговое бюджетирование может помочь сократить налоговую нагрузку и обеспечить эффективное управление налоговыми обязательствами. Налоговое бюджетирование помогает компании избегать неожиданных налоговых платежей и штрафов, предостерегать от потери финансовой устойчивости. На рисунке 16 показаны основные принципы налогового планирования, связанные с составляющими налогового бюджетирования.

Первый принцип – легитимность. Она основана на налоговом законодательстве и иных нормативно-правовых документах, предусмотренных налоговым законодательством.

Второй принцип – перспективность. Бюджет строится по методу «план-факт».

Третий принцип – этапность, которая обеспечивается соблюдением системности в модели налогового планирования.

Четвертый принцип – индивидуальность, она связана со спецификой деятельности компании.

Пятый принцип – правомерность, которая обеспечивается изучением правовых аспектов практики налоговых взаимоотношений.

Рисунок 16 – Принципы налогового планирования, соотнесенные с элементами налогового бюджетирования

Примечание – составлено автором на основании источника [168, с.57]

Шестой принцип – коллегиальность. Она предполагает совместное принятие решений, связанных с налоговым планированием, при участии ответственных лиц компании. Налоговое бюджетирование довольно длительный и трудоемкий процесс. Процесс требует соблюдения требований положений НУП, которая, в свою очередь, должна учитывать подходящий режим налогообложения.

Пелих А.А. и Чухрова О.В. считают, что для создания эффективного налогового бюджета, прежде всего, надо выбрать правильные ориентиры на долгосрочную перспективу и хорошее финансовое состояние. Эти положения возможны при правильно выбранной политике налоговой оптимизации. А правильно выбранная политика налоговой оптимизации предполагает правильный выбор режима налогообложения и применение налоговых льгот, предусмотренных этим режимом [168, с.75]. Сотниковой Л.Н. приведена классификация налогового бюджетирования по временным признакам. Моделирование и ситуативный подход используются при составлении долгосрочного налогового бюджета. Нормативный и балансовый подходы применяются в краткосрочном периоде [167, с.175].

Так на рисунке 17 представлен алгоритм налогового бюджетирования. Критически оценив данную классификацию, мы предлагаем отнести балансовый подход к долгосрочному периоду. Этот подход дает возможность создать «налоговое поле», которое основано на проводках бухгалтерского учета. Ведь основные проводки описаны в учетной и налоговой политике компании и отражают специфику ее деятельности в долгосрочном периоде. Как правило, изменения в учетную политику вносятся крайне редко, только тогда, когда значительно меняют стратегию компании.

Наше предложение подтверждается тем, что есть исследование Пелих А.А. и Чухровой О.В., которые дополнили вышеназванные подходы экспертных оценок и относят их к категории стратегического планирования [168, с.77].

Мониторинг отклонений по «план-факт»

Формирование статей затрат

Налоговые платежи, уплаченные в пределах начисленных

Формирование резервов на не включаемые в вычеты штрафные санкции

Налоговые переплаты

Иные расходы, связанные с налоговым обеспечением

Бюджетирование налоговых платежей

Планирование налоговых расходов и учет налоговых санкций

Оптимизация налоговых платежей по доходам и расходам

Методы оптимизации

Применение льготных условий

Снижение налогооблагаемой базы

Использование налоговых льгот

Налоговый контроль

Мониторинг налоговых изменений

Своевременное исполнение налоговых обязательств

Принятие незамедлительных мер на основе мониторинга

После подтверждения обоснованности, внесения изменений в налоговый бюджет и выявления нарушений, необходимо определить ответственных лиц и предпринять меры для предотвращения нарушений

Применение комплекса мер, направленных на снижение налоговых рисков

Рисунок 17 – Алгоритм налогового бюджетирования

Примечание – составлено автором на основании источников [168, с.76]

Так как налоговое законодательство очень подвержено временным изменениям и практически невозможно прогнозировать ситуацию ввиду постоянных трансформаций, то в организациях необходимо ориентироваться на «гибкий бюджет». Поскольку уплата налогов значительно влияет на финансовое состояние компании, одной из задач бюджетирования является рациональное использование ресурсов, а также минимизация налоговых рисков.

Формирование резервов по пени и штрафам, не подлежащим отнесению на вычеты, необходимо для снятия нагрузки, в случае их возникновения.

Использование предложенной модели «гибкого бюджета» дает возможность невелировать платежи по факторам, которые трудно предсказываются в налоговом учетном процессе. Кроме того, модель будет способствовать построению эффективной системы внутреннего контроля НУ. Изучение литературы, посвященной исследованиям вопросов бюджетирования в организациях, показывает, что определение понятия бюджетирования сводится к следующему. Бюджетирование – это подход к финансовому планированию, контролю и учету финансовых результатов, связанных с деятельностью бизнеса. Оно дает возможность делать анализы и прогнозы финансовых показателей.

Процесс бюджетирования предоставляет множество возможностей и решает разнообразные задачи. Одной из них является организация расчета налоговых платежей путем внедрения системы налогового бюджетирования в организацию. Налоговое бюджетирование включает в себя комплекс мер, направленных на прогнозирование будущих налоговых платежей, которые организация должна будет внести. Потребность в налоговом бюджетировании обусловлена возможностью предварительного прогнозирования будущих налоговых платежей и оттока денежных средств. Бюджетирование позволяет заранее оценить наличие необходимых финансовых ресурсов у организации и, если они недостаточны, найти дополнительные источники для их формирования. Применение данного подхода уменьшает вероятность возникновения налоговых рисков.

«Совокупный годовой доход» отражает общий доход организации, полученный за налоговый период, при этом используется метод начисления. Для бюджетирования налогов необходимо учитывать информацию, которая формируется в НУ, и включает в себя все виды доходов. Для составления сводного регистра НУ используются данные из регистров по всем видам доходов. Декларация по КПН содержит итоговые сведения из сводного регистра НУ. Каждый вид доходов (например, доход от реализации, доход от выбытия фиксированных активов и т. д.) в сводном регистре отображается в отдельной строке.

При бюджетировании налогов учитываются уникальные характеристики деятельности и выбранная организацией форма налогообложения в соответствии с действующим законодательством. Форма налогообложения может быть общей или упрощенной, и исходя из этого определяется перечень налоговых бюджетов в организации

Для формирования сводного бюджета налогов организации используются отдельные бюджеты налогов. Сводный налоговый бюджет применяется для разработки бюджета административных расходов и финансовых бюджетов организации. Одним из важных аспектов этого процесса является то, что определение показателей налоговых бюджетов основано на информации, полученной из всей системы оперативного бюджетирования организации. Для составления налоговых бюджетов в компании используется информация из других бюджетов: продаж, закупок материалов, расходов на оплату труда, накладных расходов и других ресурсов.

В процессе разработки налоговых бюджетов необходимо учитывать, что большинство налоговых платежей рассчитываются в отчетном периоде, но уплачиваются в последующие периоды. Для того чтобы следить за этим явлением, можно составить налоговый календарь.

Бюджетирование налогов неотъемлемо связано с общим процессом бюджетирования в организации. Оно не может рассматриваться отдельно от составления других бюджетов, но при этом имеет свои особенности и требует отдельного внимания. В настоящее время присутствует заметное расхождение в теоретических и практических подходах к данной проблеме, что требует дальнейшего исследования. Расхождение в теоретических и практических подходах к налоговому бюджетированию может зависеть от множества факторов, включая особенности отрасли, местоположения организации, изменения в законодательстве и так далее. Для успешного налогового бюджетирования организация должна учесть все эти факторы и разработать подход, который соответствует ее конкретным потребностям и условиям. Для разработки налогового бюджета необходимо иметь прогнозные данные, такие как планируемый объем производства, затраты на производство и реализацию и другие факторы.

Важно отметить, что налоговое бюджетирование интегрируется в общую стратегию компании. Оно должно соответствовать стратегическим целям и планам организации. Это означает, что оно может изменяться в соответствии с изменениями в стратегии компании, чтобы обеспечить согласованность и эффективность. Налоговое законодательство может изменяться со временем. Налоговое бюджетирование также включает в себя мониторинг и анализ изменений в налоговом законодательстве и адаптацию стратегии компании к этим изменениям. Это важно для поддержания финансовой устойчивости и минимизации рисков.

При составлении плана деятельности организации важно провести различение между условно-постоянными и условно-переменными затратами, включая налоговые платежи. С целью бюджетирования налоговые расходы могут быть разделены на постоянные (налоги на собственность) и переменные (НДС, КПН).

На рисунке 18 изображена диаграмма, иллюстрирующая взаимодействие налогового бюджета и модели бюджета организации, способствующая более эффективному управлению бизнес-процессами.

При планировании налоговых платежей на следующий период необходимо учитывать все изменения в налоговом законодательстве, которые начнут действовать в начале налогового периода. Планирование налоговых затрат возможно только после составления операционных и инвестиционных бюджетов, за исключением БДР.

После идентификации налогов, связанных с расходами, создается БДР, чтобы определить чистую прибыль.

Бюджет операционной деятельности

Инвестиционный бюджет

БИП

БИ

БПр

БПЗ

БУР

БПР

БНР

БРР

БПРЗ

ССРПР

ПСА, расчет амортизации

БДДС

ББ

БДР

БЮДЖЕТ НАЛОГОВ

Рисунок 18 – Взаимодействие налогового бюджета и модели бюджета компании

Примечание – составлено автором на основании источников [176]

Затем, используя график платежей поставщикам и покупателям, составляется БДП, на основе которого определяются суммы НДС. Поэтому, первоначальный расчет и БДДС могут изменяться. После составления бюджетов налогов формируется прогнозный баланс. Бюджетирование налогов рекомендуется проводить в целом по компании, а также по центрам ответственности.

В случае центров затрат налоговая нагрузка может быть сосредоточена на социальном налоге, налоге на имущество и налоге на транспортные средства, в то время как большая часть налогов, таких как НДС и земельный налог, могут быть рассчитаны только для организации в целом.

При составлении бюджета налогов необходимо обеспечить постоянный контроль за его выполнением. Отклонения от планируемых показателей бюджета налогов зависят от соответствующих статей операционных, инвестиционных и финансовых бюджетов, которые в свою очередь определяют налогооблагаемую базу. Другие подразделения организации предоставляют информацию о налогооблагаемой базе, на основе которой служба, занимающаяся составлением бюджета налогов, может обеспечить правильность расчета сумм налогов. Однако служба не может гарантировать точность этой информации. В связи с тем, что эта служба не имеет возможности контролировать факторы, на которых основывается расчет бюджетных сумм налогов, она не может нести ответственность за несоблюдение планов налоговых платежей, обусловленных отклонениями данных показателей. В случаях возникновения расхождений с прогнозируемыми налоговыми платежами целесообразно выяснить причины этих отклонений. Это может быть связано с изменением доходов и расходов по сравнению с прогнозами, непредвиденным приобретением новых активов, изменениями в налоговом законодательстве и другими влияющими факторами.

Выводы по 3 разделу

Исследование вопросов оптимизации налоговой нагрузки в строительных компаниях посредством планирования и управления позволило сделать следующие выводы.

Последние данные свидетельствуют о наличии 57 крупных компаний в сфере строительства жилых и коммерческих объектов в Казахстане. Автор провел расчет воздействия различных факторов на уровень налоговых выплат по корпоративному подоходному налогу для компании ГК BI Group, используя метод корреляционно-регрессионного анализа. Также была оценена способность налоговых выплат по КПН изменяться в зависимости от изменений в объеме строительно-монтажных работ и вложений в сектор жилищного строительства. Чем выше инвестиции в жилищное строительство, тем выше доход компании, что в свою очередь приводит к увеличению суммы налоговых выплат по КПН.

В контексте нашего исследования одним из ключевых показателей для оценки реакции одной переменной на изменение другой является коэффициент эластичности. В данном случае этот коэффициент указывает на способность платежей по КПН колебаться в зависимости от изменений в доходах, масштабах выполняемых строительно-монтажных работ и величине инвестиций в жилье.

Анализ коэффициентов эластичности показывает:

1. Рост дохода компании на 1% увеличивает выплаты по КПН на 0,948% от своего среднего уровня при неизменных значениях остальных переменных.
2. Увеличение объема СМР на 1% дает рост налоговых выплат по КПН на 0,840% от своего среднего уровня при неизменных значениях остальных переменных.
3. Рост инвестиций на 1% увеличивает выплаты по КПН на 0,609% от своего среднего уровня при неизменных значениях остальных переменных.

Проведенный анализ дал возможность рассмотреть прогнозируемую прибыль и риски, связанные с деятельностью изучаемой компании, а также выявить потенциальные проблемы, возникающие при взаимодействии со смежными отраслями строительства.

Рациональное и своевременное исчисление и уплата налогов помогают сократить риски, связанные с начислением штрафов и пеней со стороны государственных органов, что в свою очередь минимизирует риски компании. Поэтому использование прибыли в качестве объекта налогообложения помогает зафиксировать возникновение сверхприбыли в некоторых организациях, выявить причины ее возникновения и, при необходимости, использовать регулирующий механизм налогообложения.

Подводя итоги, следует отметить, что обязательства по налогам являются ключевыми составляющими компонентами в финансово-хозяйственной деятельности организации. Своевременное и корректное исчисление и перечисление налогового обязательства позволяет свести к минимуму риски возникновения пени и штрафов со стороны государственных органов.

Во-вторых, налоговое законодательство часто меняется, при этом в условиях геополитической обстановки государство может предоставлять налоговые льготы для строительных организаций, поэтому необходимо постоянно актуализировать информацию с целью минимизации налогов. Рассмотренные в разделе методы и способы минимизации налоговой нагрузки позволяют сформировать определенный инструментарий для налогового планирования, подходящий той или иной строительной организации.

В-третьих, в ходе проводимого исследования нами разработаны критерии определения налоговой нагрузки с учетом жизненного цикла строительной продукции. Жизненный цикл включает в себя все этапы, начиная с исследований и разработок, затем строительства и эксплуатации объекта, и заканчивая его демонтажем или реконструкцией. Эти критерии позволяют нам более точно определить налоговую нагрузку на строительную продукцию, учитывая ее полный жизненный цикл. Такой подход способствует более справедливому и устойчивому налогообложению в строительной отрасли.

В-четвертых, выделена необходимость ведения налогового бюджетирования для принятия правильных управленческих решений, направленных на прогнозирование и внесение коррективов при возникновении отклонений. Они являются инструментами, снижающими налоговые риски, положительно влияющими на финансовые показатели компании. Помимо налогового бюджетирования и планирования необходимо проводить мониторинг финансово-хозяйственной деятельности организации, результаты которых зависят от внутренних и внешних факторов риска.

Рассмотрение вопросов налоговых бюджетов, способствующих налоговой оптимизации платежей в рамках законодательства является важным вопросом для любой компании или предпринимателя. Однако, необходимо понимать, что налоговая оптимизация не должна включать нарушение законодательства или уклонение от уплаты налогов.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В результате проведенного исследования рассмотрены следующие вопросы и сделаны соответствующие выводы:

1. Оценка современного состояния строительной индустрии и определение ее особенностей на современном этапе развития экономики РК позволили установить, что Казахстан находится на стадии стремительного роста, что подтверждают статистические данные отрасли.

Государство продолжает поддерживать развитие строительной отрасли, так как это способствует достижению одной из основных целей устойчивого развития – обеспечение всех граждан доступным и безопасным жильем к 2030 году. Сложная деловая и налоговая ситуация порождает повышенные требования к прозрачности и соблюдению правил сдачи налоговых деклараций на всех уровнях. Ситуация с дефицитом государственного бюджета, вызванная пандемией COVID-19, только увеличила внимание общественности к вопросам налогового учета и управления. Для улучшения прозрачности в налоговой сфере были разработаны руководства по налоговому управлению и управлению налоговыми рисками, а также по налоговой отчетности и соблюдению Принципов ответственного инвестирования ООН и стандарт GRI 207: Tax 2019. Важно отметить, что строительная отрасль обладает особыми характеристиками и связана со значительными рисками в различных аспектах. Это обусловлено продолжительностью строительного процесса, высокими затратами на материалы, сложным производственным процессом и тесной зависимостью от экономических показателей, включая инфляцию. Учет и управление этими аспектами деятельности строительных компаний требуют особого внимания в области бухгалтерского и налогового учета.

1. Исследование и обобщение теоретических положений зарубежных и отечественных авторов относительно понятия налогового учета позволило получить более точное представление о сущности и содержании налогового учета в строительной отрасли.

В ходе исследования был проведен анализ подходов к сущности и содержанию налогового учета в строительстве, установивший, что в экономической литературе не уделяется достаточного внимания специфике строительной деятельности в системе налогового учета. Исследования, посвященные налоговому учету в строительстве, имеют ограниченный характер и представлены отдельными работами. Однако, на основе обобщения существующих трактовок понятия налогового учета и учета в строительстве, мы предлагаем следующую интерпретацию данного понятия. Согласно нашему видению, налоговый учет в строительстве – это система сбора и обработки информации об операциях по отдельному долгосрочному договору, о выбранных методах:

* признания выручки;
* оценки полноты выполнения обязанности к исполнению;
* принятия НДС к зачету.

Вышеперечисленные методы позволяют обеспечить эффективный и прозрачный процесс расчета налоговых обязательств и составления налоговой отчетности.

1. Исследование причин возникновения налоговых рисков и характеристика, учитывающие специфику строительной деятельности организации.

Опираясь на исследования ученых, изучавших особенности строительной деятельности и налоговые риски, нами выделены основные характеристики налогового риска с позиции разных участников строительного процесса – заказчика, генерального подрядчика и субподрядной компании.

В качестве основных критериев характеристики налогового риска с позиций участников строительной деятельности нами выбраны:

* восприятие налогового риска;
* оценка величины налогового риска;
* основные причины налогового риска;
* база, лежащая в основе модели управления налоговыми рисками;
* период, за который проводится оценка и прогноз налогового риска.

Рассмотренные критерии позволит участникам строительного бизнеса более детально понять и оценить налоговые риски, с которыми они сталкиваются, и разработать более эффективные стратегии управления рисками.

1. Изучение организации финансового и налогового учета в строительных компаниях в соответствии с МСФО позволило сделать вывод о том, что влияние международных стандартов оказывает существенное влияние на результат отложенного налогового актива и обязательства.

В рассмотренном вопросе приведена 10-шаговая методология для правильного расчета, определения и раскрытия последствий налогообложения прибыли в финансовой отчетности компании. Кроме того, нами сделана попытка определения влияния новых стандартов МСФО на исчисление отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства. Так МСФО 15 устанавливает новые правила по признанию выручки, которые могут привести к изменению сроков и размеров отложенного налогового актива (ОНА) и отложенного налогового обязательства (ОНО). При расчете ОНА компания может иметь право учесть расходы на строительство, которые еще не были списаны в расходы для целей налогообложения. Если компания понесла расходы на строительство, но еще не получила соответствующую выручку, то она может учесть эти расходы в качестве ОНА. Однако, если компания не может точно определить степень завершенности работ и/или ожидаемую выручку от заказчика, то это может привести к изменению размера и сроков ОНА. При расчете ОНО компания может иметь обязательства по уплате налогов, связанных с ожидаемыми налоговыми последствиями от расходов на строительство, которые еще не были списаны в расходы для целей налогообложения. Однако, если компания не может точно определить сроки выполнения работ и/или ожидаемую выручку от заказчика, то это может привести к изменению размера и сроков ОНО.

В результате, для строительных компаний, МСФО 15 может привести к изменению размера и сроков ОНА и ОНО. Поэтому строительные компании должны тщательно оценить возможные последствия применения МСФО 15 и учитывать их при составлении финансовой отчетности.

Новый стандарт по аренде, МСФО 16, также влияет на исчисление ОНА и ОНО. У строительных компаний, являющихся арендаторами, ОНА могут быть связанными с арендными платежами, которые они понесут в будущем. Например, если компания арендует оборудование, то она может иметь ОНА, связанный с будущими арендными платежами. Однако, МСФО 16 требует более точного определения сроков аренды и распределения арендной платы по этим срокам, что может привести к изменению размера и сроков ОНА.

Строительные компании, которые являются арендодателями, могут иметь ОНО, связанные с арендными платежами, которые они получат в будущем. Например, если компания сдает в аренду свое оборудование другим компаниям, то она может иметь ОНО, связанное с будущими арендными платежами. Однако, МСФО 16 также требует более точного определения сроков аренды и распределения арендной платы по этим срокам, что может привести к изменению размера и сроков ОНО.

В целом, МСФО 16 приводит к изменению размера и сроков ОНА, и ОНО для строительных компаний, которые являются арендаторами или арендодателями. Поэтому, такие компании должны тщательно оценить возможные последствия применения МСФО 16 на свои ОНА, и ОНО и учитывать их в финансовой отчетности.

1. Исследование организации налогового учета КПН по долгосрочным контрактам в строительстве, вызванные введением МСФО 15, отразилось на доходах и расходах компании, что в свою очередь повлияло на размер прибыли, облагаемой налогом.

 Ранее компания могла распределять прибыль по долгосрочному контракту равномерно на протяжении всего срока выполнения контракта, что могло приводить к уменьшению налоговых платежей. Однако, с введением МСФО 15, компания должна будет более точно отражать доходы и расходы, что приводит к изменению размера налоговых платежей. В целом, влияние стандарта на размер КПН зависит от конкретных обстоятельств и особенностей деятельности компании. НК РК устанавливает специальные требования для долгосрочных контрактов. В соответствии с ним, долгосрочным является контракт, который не завершен в налоговом периоде, в котором он был начат. Возможно учесть расходы, связанные с долгосрочным контрактом, в течение налогового периода в качестве вычетов. Для расчета дохода по долгосрочному контракту применяется фактический метод. Если в течение долгосрочного контракта доход превышает общую сумму дохода, полученную по контракту, то доход по контракту в налоговый период, в котором произошло превышение, определяется как разница между суммой дохода за все время его течения и доходом в предшествующих налоговых периодах. В дальнейшем доход по контракту будет равен нулю.

Следовательно, при расчете КПН сумма дохода по долгосрочному контракту, определяется как доход, который должен быть получен (или уже получен) в налоговом периоде. Доход не должен быть меньше понесенных расходов по контракту за это время.

1. Представлена модель оценки основных факторов, влияющих на качественную характеристику при исчислении корпоративного подоходного налога.

С использованием корреляционно-регрессионного анализа автор выявил воздействие различных факторов на налоговые обязательства по корпоративному подоходному налогу (КПН) для компании ГК BI Group. Также была рассмотрена способность налоговых выплат по КПН к изменениям в зависимости от объема инвестиций и выполненных строительно-монтажных работ (СМР). С ростом инвестиций растет доход компании и соответственно сумма выплат в качестве КПН компании будет больше. Одной из ключевых задач государства является стимулирование роста прибыли через налогообложение. Точный и своевременный расчет и уплата налогов позволяют снизить многие риски, связанные с возможными штрафами и пенями со стороны государственных органов. Именно по этой причине выбор прибыли в качестве объекта налогообложения позволяет отслеживать появление сверхприбыли в отдельных организациях, выявлять причины ее возникновения и, при необходимости, применять налоговое регулирование для противодействия этому явлению. Учитывая вышеизложенное, следует подчеркнуть, что обязательства по уплате налогов играют ключевую роль в финансово-хозяйственной деятельности компаний. Правильный и своевременный расчет и уплата налогов позволяют снизить многие риски, связанные с возможными штрафами и пенями со стороны государственных органов, которые могут возникнуть для компаний.

1. Разработаны критерии оценки эффективности налогового планирования и оптимизации на каждом этапе жизненного цикла строительства. Использование этих критериев позволяет строительным компаниям разработать более эффективные налоговые стратегии для оптимизации финансовых результатов и обеспечения устойчивого развития на рынке.

В ходе проводимого исследования нами разработаны критерии определения налоговой нагрузки с учетом жизненного цикла строительной продукции:

* для оценки эффективности проводимых исследований и разработок, а также для определения потенциальной рыночной привлекательности будущих продуктов компании рекомендовано использование критерия, определяемого отношением общей суммы налогов (ΣT) к затратам на исследования и разработку (R&D);
* для оценки эффективности проектной деятельности и определения потенциального дохода компании от выполненных проектов, рекомендовано использование критерия, определяемого отношением общей суммы налогов (ΣT) к затратам на проектирование (CAPEX);
* для определения эффективности управления затратами на строительство, а также для оценки потенциального объема продаж и прибыли рекомендовано использование критерия, определяемого отношением общей суммы налогов к максимальной добавленной стоимости (MVA);
* для оценки эффективности работы компании на рынке, а также для определения потенциальных возможностей увеличения объема продаж и прибыли рекомендовано использование критерия, определяемого отношением общей суммы налогов к показателю «общая стоимость владения» (TCO);
* для определения эффективности утилизации материалов и ресурсов компании рекомендовано использование критерия, определяемого отношением общей суммы налогов (ΣT) к стоимости демонтажа строительных конструкций (DCC).

Использование предложенных критериев для определения налоговой нагрузки на разных этапах жизненного цикла строительной продукции может оказать несколько эффектов на деятельность строительных компаний:

Оптимизация налоговых стратегий: Анализ отношения общей суммы налогов к различным параметрам (R&D, CAPEX, MVA, TCO, DCC) позволяет компаниям определить, на каких этапах жизненного цикла их продукции налоговая нагрузка является наиболее значимой. Это помогает разработать более эффективные налоговые стратегии, направленные на снижение общей налоговой нагрузки и максимизацию финансовой эффективности компании.

Стимулирование инноваций и исследований: Критерий, связанный с отношением общей суммы налогов к затратам на исследования и разработку (R&D), позволяет оценить, насколько налоги влияют на инновационные проекты компании. Высокая налоговая нагрузка на R&D может сдерживать компанию от инвестирования в новые технологии и разработки, тогда как оптимизация налоговых платежей в этой области может стимулировать инновационную активность.

Улучшение конкурентоспособности на рынке: Эффективное использование критериев отношения общей суммы налогов к MVA и TCO позволяет компаниям оценить, как налоговая нагрузка влияет на конечную стоимость продукции для клиентов. Снижение этой нагрузки может увеличить конкурентоспособность продукции компании на рынке и привлечь больше клиентов.

Оптимизация использования ресурсов: Критерий отношения общей суммы налогов к стоимости демонтажа строительных конструкций (DCC) позволяет оценить влияние налогов на процессы утилизации материалов и ресурсов компании. Более эффективное использование ресурсов и оптимизация налоговых платежей на этом этапе может снизить затраты на утилизацию и обеспечить более экологически ответственный подход.

Финансовая устойчивость и прибыльность: Количественная оценка налоговой нагрузки по различным параметрам позволяет более точно определить влияние налогов на общую прибыльность и финансовую устойчивость компании. Оптимизация налоговых стратегий и снижение налоговой нагрузки может улучшить финансовые результаты и обеспечить устойчивое развитие на рынке.

Таким образом, использование этих критериев позволяет строительным компаниям более осознанно и эффективно управлять своей налоговой нагрузкой на разных этапах жизненного цикла продукции. Это способствует повышению финансовой устойчивости, стимулированию инноваций, улучшению конкурентоспособности и более эффективному использованию ресурсов, что в итоге способствует успешной деятельности компании на рынке.

1. С целью минимизации налоговых рисков в строительных компаниях даны рекомендации по совершенствованию налогового бюджетирования, которые способствуют планировать и прогнозировать налоговые обязательства и налоговые расходы компании на будущий период.

В строительных компаниях процесс бюджетирования играет важную роль в минимизации налоговых рисков. В ходе исследования рассмотрено несколько специфических аспектов, связанных с налоговым бюджетированием в строительной отрасли.

Планирование налоговых обязательств: В процессе бюджетирования строительной компании учитывают все налоговые обязательства, включая КПН, НДС, налог на имущество и другие уплачиваемые налоги. Путем анализа и прогнозирования налоговых обязательств, на наш взгляд, компания может определять ожидаемые налоговые выплаты и разработать стратегию, направленную на их минимизацию или оптимизацию.

Выбор оптимальных налоговых структур: Строительные компании используют различные налоговые структуры и юридические формы для снижения налоговых рисков. Это может включать создание отдельных юридических лиц для выполнения определенных видов деятельности, использование налоговых льгот для инвестиций в строительство или применение специальных налоговых режимов, предусмотренных для строительной отрасли.

Учет специфических налоговых правил: Строительная отрасль имеет свои особенности в налоговом законодательстве. Например, существуют особые правила для учета НДС при строительстве объектов, распределения затрат на разные виды деятельности (например, строительство, проектирование, поставки) и применения налоговых ставок. Правильное применение этих правил и учет их в бюджетировании помогает избежать налоговых ошибок и связанных с ними рисков.

Анализ налоговых льгот и субсидий: Строительная отрасль имеет доступ к налоговым льготам и субсидиям, которые могут существенно влиять на налоговые обязательства компании. Бюджетирование позволяет провести анализ этих льгот и определить, какие из них могут быть применены для снижения налоговых рисков и повышения конкурентоспособности.

Повышение прозрачности финансовой деятельности: Налоговое бюджетирование способствует более четкому планированию и прогнозированию финансовых результатов компании. Это повышает прозрачность финансовой деятельности и помогает инвесторам, партнерам и руководству компании лучше понимать налоговые аспекты ее деятельности.

В целом, в строительных компаниях процесс налогового бюджетирования служит инструментом минимизации налоговых рисков путем планирования налоговых обязательств, выбора оптимальных налоговых структур, учета специфических налоговых правил и анализа налоговых льгот и субсидий. Это позволяет компаниям эффективно управлять своими налоговыми обязательствами и максимизировать налоговые преимущества, специфичные для строительной отрасли.

# **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Послание Главы государства Касым-Жомарта Токаева народу Казахстана «Экономический курс Справедливого Казахстана». <https://www.akorda.kz/ru/poslanie-glavy-gosudarstva-kasym-zhomarta-tokaeva-narodu-kazahstana-ekonomicheskiy-kurs-spravedlivogo-kazahstana-18588>. 28.09.2023.
2. Инвестиционная и строительная деятельность в Республике Казахстан. 2017–2021. Статистический сборник. – Бюро национальной статистики Агентства по стратегическому планированию и реформам Республики Казахстан. – Астана, 2022. – 203с. <https://stat.gov.kz/api/iblock/element/16822/file/ru/>. 20.02.23.
3. Информационно-аналитическая система Бюро национальной статистики Агентства по стратегическому планированию и реформам Республики Казахстан. – Астана, 2023. <https://taldau.stat.gov.kz/ru/NewIndex/GetIndex/701882?keyword=> 30.09.23.
4. Заключение к отчету Правительства Республики Казахстан об исполнении республиканского бюджета за 2022 год. – Астана, 2023. – 467с. <https://www.gov.kz/memleket/entities/esep/documents/details/485211?lang=ru> 21.06.2023.
5. Финансовая статистика Евразийского Экономического Союза. Оперативные данные за 2021 год / Статистический сборник. – Москва, 2022. – 124с.<https://eec.eaeunion.org/upload/files/dep_stat/fin_stat/statistical_publications/finstat_2021.pdf>. 25.01.2023.
6. Реформы в Казахстане: успехи, задачи и перспективы. <https://www.oecd.org/eurasia/countries/Eurasia-Reforming-Kazakhstan-Progress-Challenges-Opport.pdf>. 05.06.2022.
7. GRI 207: Tax 2019. <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>. 22.08.2022.
8. Gallemore J., Maydew E.L., Thornock J.R., The reputational costs of tax avoidance //Contemporary Accounting Research. – 2014. – T. 31. – №.4. C. 1103-1133.
9. Stiglingh M., Smit A.R., Smit A. The relationship between tax transparency and tax avoidance //South African Journal of Accounting Research. – 2022. – T. 36. №. 1. C. 1-21.
10. Кеулимжаев К.К., Кудайбергенов Н.А. Бухгалтерский учет в строительстве /Учебное пособие. – Алматы: Экономика. – 2014. – 310 с.
11. Скала В.И. Основы учета в строительстве Республики Казахстан. //Практическое пособие. – Алматы: LEM. – 2017. – 380 c.
12. Сапарбаева C.C., Иманбекова Р.М. Особенности организации бухгалтерского учета в строительных предприятиях Казахстана на современном этапе //Central Asian Economic Review. – 2020. – №. 2. – С. 131-143.
13. Бозгулова Н.А., Адамбекова А.А. Управление затратами в строительной отрасли: отдельные аспекты учета //Central Asian Economic Review. – 2023. – №. 6. – С. 63-79.
14. Гражданский кодекс Республики Казахстан (Особенная часть) от 1 июля 1999 №409-1 (с изменениями и дополнениями на 12.09.2023 г.) <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1013880>. 10.04.2023.
15. Налоговым комитетом Министерства Финансов РК выявлены новые схемы уклонения от уплаты налогов. <https://uchet.kz/news/nalogovym-komitetom-ministerstva-finansov-rk-vyyavleny-novye-skhemy-ukloneniya-ot-uplaty-nalogov/>. 18.09.2022.
16. Топ-5 налоговых рисков в строительстве. <https://www.business-gazeta.ru/article/312193>. 08.02.2023.
17. Сартаева Р. К проблемам модернизации государственного строительства в современном Казахстане //Адам әлемі. – 2022. – Т. 92. – №. 2. – С. 58-70. <https://adamalemijournal.com/index.php/aa/article/view/293>. 08.04.2023.
18. Жанбырбаева А. Н. и др. Механизм стимулирования регулирования жилищного строительства в Республике Казахстан //Вестник университета «Туран». – 2022. – №. 1. – С. 42-50. <https://doi.org/10.46914/1562-2959-2022-1-1-42-50>. 08.04.2023.
19. Джолдыбаева С. Е. и др. Налоговая политика и пути ее оптимизации в развитии деятельности организации //Вестник университета «Туран». – 2022. – №. 2. – С. 110-116. <https://doi.org/10.46914/1562-2959-2022-1-2-110-116>. 08.04.2023.
20. Саубетова Б. С. Налоговая политика в современных условиях Казахстана //Университет – ой-пікірлер аймағы. – С. 254-259. <https://yu.edu.kz/wp-content/uploads/2020/06/2-tom.pdf#page=254>. 08.04.2023.
21. Нормативные документы по ценообразованию и сметам. НДЦС РК 8.01-08-2022. Порядок определения сметной стоимости строительства в Республике Казахстан (с изменениями от 20.03.2023 г.). <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=39764486&pos=36;-55#pos=36;-55> 04.04.2023.
22. Закон Республики Казахстан от 16 июля 2001 года № 242 Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Казахстан (с изменениями и дополнениями по состоянию на 27.06.2022 г.). <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=34875957>. 03.06.2022.
23. Об утверждении Перечня видов работ (услуг) в составе строительно-монтажных работ. Приказ Министра национальной экономики Республики Казахстан от 19 марта 2015 года №231. <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1500010766>. 12.10.2022.
24. [Касьяненко Т.Г.](https://www.knorus.ru/catalog/?q=&author=%D0%9A%D0%B0%D1%81%D1%8C%D1%8F%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%A2.%D0%93.) Основы теории оценки собственности. Учебное пособие. Санкт-Петербург: Издательство [КноРус](https://www.knorus.ru/catalog/?q=&publisher=%D0%9A%D0%BD%D0%BE%D0%A0%D1%83%D1%81). – 2021. - 270 с.
25. Цель 11. Обеспечение открытости, безопасности, жизнестойкости и экологической устойчивости городов и населенных пунктов. <https://theworldonly.org/sustainable-development-goal-11/>. 27.22.2022.
26. Закон Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 12.09.2022) [https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z070000234](https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z070000234_). 08.04.2023.
27. Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет Налоговый кодекс) (с [изменениями и дополнениями](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=34771121) по состоянию на 11.07.2022 г.). URL: <https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637#sub_id=0>. 15.09.2022.
28. Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета. Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 31 марта 2015 года № 241. Зарегистрирован в Министерстве юстиции Республики Казахстан 6 мая 2015 года № 10954. <http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1500010954>. 22.01.2021.
29. «Концептуальные основы финансовой отчетности» от 2010 г. <https://online.zakon.kz/document/?doc_id=31504194#pos=5;-106>. 22.01.2021.
30. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (2015). <https://online.zakon.kz/document/?doc_id=1051785#pos=3;-97>. 22.01.2021.
31. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (2015 год). <https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30003541>. 22.01.2021.
32. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (2015 год). <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1051789>. 22.01.2021.
33. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (2015 год). <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1051790>. 22.01.2021.
34. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (по состоянию на 2018 год). <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30003613>. 22.01.2021.
35. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (2015 год). <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1051802>. 22.01.2021.
36. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда». <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35621517>. 22.01.2021.
37. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (с поправкой) (по состоянию на 2018 год). <https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36789884>. 22.01.2021.
38. Tsakumis, George. «IFRS: Beyond the Standards» Journal of Accountancy. N.p., 2009. Web. 07 Oct. 2016. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2009/feb/ifrsbeyondthestandards.html>. 15.09.2022.
39. Fakile A. S., Faboyede O. S., Nwobu O. The Impact of International Financial Reporting Standards on Taxation //International Journal of Business and Social Science. – 2013. – № 4(10). P. 169 – 174.
40. Christensen H. B., Nikolaev V. V. Contracting on GAAP changes: large sample evidence //Journal of Accounting Research. – 2017. – Т. 55. – №. 5. – С. 1021-1050. <https://ideas.repec.org/a/bla/joares/v55y2017i5p1021-1050.html>. 13.11.2021.
41. Effects Analysis, International Financial Reporting Standards. IFRS 16 Leases. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>. 15.09.2022.
42. Sandoval-Mora K. S., Quezada-Sarmiento P. A., Mayorga-Diaz M. P. Importance of the adoption and application of International Financial Reporting Standards IFRS in the business context //2019 14th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI). – IEEE, 2019. – С. 1-6. <https://www.semanticscholar.org/paper/Importance-of-the-Adoption-and-Application-of-IFRS-Sandoval-Mora-Quezada-Sarmiento/401c0064f2dfe7c58d8621c883442bd9da848a3e/>. 15.05.2021.
43. Рожнова О. В. Современные тенденции развития финансовой отчетности //Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5. – №. 2. – С. 26-35.
44. Gouveia D. N. A. The effects of the new accounting standard for leases on firms: a practical case of TAP’s financial statement reformulation for IFRS 16 : дис. – 2019. <https://core.ac.uk/download/pdf/303765643.pdf>. 28.03.2023.
45. Wong K., Joshi M. The impact of lease capitalisation on financial statements and key ratios: Evidence from Australia //Australasian Accounting, Business and Finance Journal. – 2015. – Т. 9. – №. 3. – С. 27-44.
46. Morales-Díaz J., Zamora-Ramírez C. The impact of IFRS 16 on key financial ratios: A new methodological approach //Accounting in Europe. – 2018. – Т. 15. – №. 1. – С. 105-133.
47. Sacarin M. FRS 16 Leases consequences on the financial statements and financial indicators // [The Audit Financiar journal](https://econpapers.repec.org/article/audaudfin/). – 2017. – №. 15.-С.114- 123). <https://www.researchgate.net/publication/313809688_IFRS_16_Leases_consequences_on_the_financial_statements_and_financial_indicators>. 23.09.21.
48. You J. The impact of IFRS 16 lease on financial statement of airline companies. – 2017. <https://core.ac.uk/download/pdf/132419477.pdf>. 20.10.2021.
49. Wong K., Joshi M. The impact of lease capitalisation on financial statements and key ratios: Evidence from Australia //Australasian Accounting, Business and Finance Journal. – 2015. – Т. 9. – №. 3. – С. 27-44.
50. Marton J. IFRS 16 Leases-Standarden där alla goda ting förenas //Tidningen Balans. – 2016. <https://www.tidningenbalans.se/kronika/ifrs-16-leases-standarden-dar-alla-goda-ting-forenas/>. 15.05.2021.
51. Lehr, D. L. IFRS 15 Revenue from contracts with customers with SAP revenue accounting and reporting /Munchen: Dr. Leo Lehr. – 2017 - p. 156.
52. Herath S. K., Melvin A. The impact of IFRS adoption on corporate income taxation: A review of literature //International journal of business management and commerce. – 2017. – Т. 2. – №. 9.
53. Gill L. M., Rosen C. IFRS: coming to America //Journal of Accountancy. – 2007. – Т. 203. – №. 6. – С. 70.
54. Bakker A., van den Berg T., Janssen B. (ed.). Tax accounting: unravelling the mystery of income taxes. – IBFD, 2015.
55. Choudhary P., Koester A., Shevlin T. Measuring income tax accrual quality //Review of Accounting Studies. – 2016. – Т. 21. – С. 89-139.
56. Towery E. M. Unintended consequences of linking tax return disclosures to financial reporting for income taxes: Evidence from Schedule UTP //The Accounting Review. – 2017. – Т. 92. – №. 5. – С. 201-226. <https://doi.org/10.2308/accr-51660>. 20.06.2021.
57. Okanova A. T. et al. The measurement of quality of income tax assessment in building contractors //Intelektinė ekonomika. ISSN 1822-8011, 2021, T. 15, Nr. 1. – 2021. <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=971372>. 20.01.2022.
58. Оканова А. Т., Каипова Г. С. Признание выручки по договорам с покупателями в строительстве // Экономическая серия вестника ЕНУ имени Л.Н. Гумилева. – 2021. – №. 2. – С. 164-172.
59. Barniv R. R., Myring M., Westfall T. Does IFRS experience improve analyst performance? //Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. – 2022. – Т. 46. – С. 100443. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1061951821000689#:~:text=We%20find%20that%20IFRS%20experience,and%20greater%20timeliness%20of%20forecasts>. 15.09.2022.
60. Кругляк З.И. Концептуальные основы налогового учета: интересы пользователей, цели и функции // Учет и статистика. – 2015. – С. 14-22.
61. Смольнякова М. В. Основы современного подхода к организации налогового учета// Научный журнал Куб ГАУ. – 2016. – №124(10). – С. 1-12.
62. Сафонова М. Ф. Моделирование налогового учета в целях информационного обеспечения внутреннего аудита налоговых издержек //Транспортное дело России. – 2015. – №. 5. – С. 107-110.
63. Чернина Ю. Г. Развитие налогового учета и внутреннего налогового контроля в организациях нефтепродуктообеспечения//Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Краснодар, 2017.
64. Абаева Г.И. Основы налогового учета /Учебно-методическое пособие. – Костанай. – 2017. – 110 с.
65. Юсупов У.Б. Қазақстан Республикасындағы салық есебін ұйымдастыруын жетілдіру: дис. Философия докторы (PhD) ғылыми дәрежесін алу үшін дайындалған диссертация. – 2013. – 173 с.
66. Дедова О.В., Дворецкая Ю.А. Совершенствование налогового учета на предприятии // [Вестник брянского государственного университета](https://elibrary.ru/contents.asp?id=41117218). – № 3(41). – 2019. – С. 112-119.
67. Жакипбеков Д. С. Методология организации налогового учета, контроля, аудита и анализа налоговых обязательств //Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук, Бишкек, 2019.
68. Жакипбеков Д.С. Разработка методологической основы налогового учета.// Аудит и финансовый анализ. – 2013– №4. – С. 23-26.
69. Бодрова, Т. В. Налоговый учет и налоговое планирование: учебник / Т. В. Бодрова. – 2-е изд., испр. – Москва: Дашков и К, 2021. – 320 с. <https://znanium.ru/catalog/document?id=431677#ant>. 15.09.2022.
70. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (с [изменениями и дополнениями](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30395959) по состоянию на 01.09.2022 г.). URL: <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30395819&pos=5;-106#pos=5;-106>. 15.09.2022.
71. Миннехаметова И. М., Хафизова Э. Б. Исследование выбора методики ведения налогового учета //Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2022. – С. 251-255.
72. Хаустов Д. С., Каратаева Е. С. Особенности и проблемы налогового учета в строительной отрасли //Молодой ученый. – 2020. – №. 16. – С. 281-283.
73. Сафонова, М.Ф. Налоговые затраты и контроль за их состоянием в системе учетно-налогового информационного пространства //Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – №6. – С.45-57.
74. Назарова В.Л., Касенова К.К. Современное состояние организации бухгалтерского и налогового учета //Статистика, учет и аудит. – 2016. – №2(61). – С. 10-13.
75. Смольнякова М. В., Ясменко Г. Н. Концепция построения налогового учета хозяйствующими субъектами //Научные основы современного прогресса. – 2016. – С. 117-121.
76. Кожабеков С.С., Альпенова Б.А., Сулеева С.Е., Карымсаков А.К. Особенности налогового учета и налоговая отчетность //Актуальные научные исследования в современном мире. – 2017. – № 11(31). – С. 132-137.
77. Жакашев Б.Р., Джунисбекова Т.А. Проблемы ведения налогового учета на предприятиях и направления совершенствования // Вопросы экономических наук. – 2017. – № [3 (85)](https://elibrary.ru/contents.asp?id=34482806&selid=29304452). – С. 68-71.
78. Адаменко А. А., Оксанич Е. А., Василенко М. С. Актуальные вопросы постановки бухгалтерского и налогового учета, оценка системы внутреннего контроля коммерческой организации //Вестник академии знаний. – 2020. – №. 4 (39). – С. 20-26.
79. Максимочкина О.В., Кальницкая И.В. Варианты организации налогового учета в учетной практике экономических субъектов// Фундаментальные исследования. – 2022. – № 4. – С. 39-43
80. Тулегенова Р.А. Основные нaпрaвления по совершенствовaнию нaлоговой политики мaлого и среднего бизнесa. //Вестник КазНУ. Серия экономическая. –2017. – №2(120). – С. 95– 98.
81. Сыроижко В.В. Разработка учетной политики организации для целей налогообложения посредством экономического анализа// Теоретические и практические аспекты развития научной мысли в современном мире. Сборник статей Международной научно-практической конференции: в 2 частях. – 2016. – С. 81-87.
82. Кузнецова А.В. Налоговая политика компании: направления и реализация// Научный журнал. – 2016. – №11(12). – С. 63-65.
83. Шегулова Е.В., Дружиловская Т.Ю. Теоретические аспекты налоговой политики организации // Экономика и юриспруденция. – 2018. – №7(52). – С. 11-13.
84. Полозова А.Н., Брянцева Л.В., Оробинская И.В., Маслова И.Н. Теоретические и методические основы формирования учетной налоговой политики в организациях // Вестник воронежского государственного аграрного университета. – 2016. – №2(49). – С. 212-217.
85. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Направления дальнейшего реформирования нормативного регулирования учетной политики // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №15. – С. 4-8.
86. Правила применения системы управления рисками по критериям, не являющимся конфиденциальной информацией. <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1800016534>. 10.04.2022.
87. Самсонова М. Д., Крюкова Д. А. Методы оптимизации налогообложения как законный способ снижения налоговой нагрузки //Социально-экономические аспекты устойчивого развития бизнеса в будущем: Сборник статей по итогам Международной научно-практической конференции (Казань, 17 мая). – 2018. – С. 75.
88. Самсонова М.Д., Крюкова Д.А. Налогообложение прибыли: часто допускаемые ошибки при исчислении налога на прибыль // Социально-экономические аспекты устойчивого развития бизнеса в будущем: Сборник статей по итогам Международной научно-практической конференции (Казань, 17 мая 2018 г.). / в 2 ч. Чоқанова.2 - Стерлитамак: АМИ. – 2018. – С. 78-81.
89. Проскурина В.П. Бухгалтерский учет в строительстве//учебное пособие: изд-во LEM. – Алматы. – 2017. – 276 с.
90. Оканова А. Т., Каипова Г. С. Роль налоговой учетной политики в снижении налогового риска //Статистика, учет и аудит. – 2019. – №. 2. – С. 49-52.
91. Tarasova V. I. et al. Methodological provision for the assessment of audit risk during the audit of tax reporting //Entrepreneurship and Sustainability Issues. – 2018. – Т. 6. – №. 1. – С. 371-397.
92. Cai D., Ni N., Cai J. Big enterprise tax risk management: warning, simulation and application //International Journal of u-and e-Service, Science and Technology. – 2015. – Т. 8. – №. 4. – С. 135-146.
93. Wilde J. H., Wilson R. J. Perspectives on corporate tax planning: Observations from the past decade //The Journal of the American Taxation Association. – 2018. – Т. 40. – №. 2. – С. 63-81.
94. Юсупов У.Б., Алиев М.К., Байдаков А.К. Инновационный подход к модернизации налогового учета как фактор эффективного налогового администрирования //Вестник университета «Туран». – 2018. – №(1). – С. 166-170.
95. Алиев М.К., Турдалы Ж.Н. Налоговый учет и отчетность в системе налогового администрирования Республики Казахстан //Научный аспект. – 2018. – № 2, С. 129-136.
96. Sultanova B., Alimbekova G., Espaeva D. Taxation in the digital economy //Вестник КазНУ. Серия Экономическая. – 2021. – Т. 135. – №. 1. – С. 79-87.
97. Сейсембаева Г.Р., Султанов А.К. Административная ответственность за нарушения налогового законодательства в Республике Казахстан //Вестник Омского регионального института. – 2019. – № 2. – С. 217-220.
98. Guenther D. A., Matsunaga S. R., Williams B. M. Is tax avoidance related to firm risk? //The Accounting Review. – 2017. – Т. 92. – №. 1. – С. 115-136.
99. Boateng K., Omane-Antwi K. B., Ndori Queku Y. Tax risk assessment, financial constraints and tax compliance: A bibliometric analysis //Cogent Business & Management. – 2022. – Т. 9. – №. 1. – С. 2150117.
100. Masri I. et al. The role of tax risk management in international tax avoidance practices: evidence from Indonesia and Malaysia //International Journal of Trade and Global Markets. – 2019. – Т. 12. – №. 3-4. – С. 311-322.
101. Firmansyah A. et al. The effect of tax avoidance and tax risk on corporate risk //Jurnal Keuangan Dan Perbankan. – 2018. – Т. 22. – №. 4. – С. 643-656.
102. Chen W. Tax risks control and sustainable development: evidence from China //Meditari Accountancy Research. – 2021. – Т. 29. – №. 6. – С. 1381-1400.
103. Li W., Pittman J.A., Wang Z.T. The determinants and consequences of tax audits: Some evidence from China //The Journal of the American Taxation Association. – 2019. – T. 41. – №. 1. – C. 91-122.
104. Коркина Г. М., Смирнова О. П. Налоговые риски предприятия: актуальные аспекты управления //Стратегии развития социальных общностей, институтов и территорий. Т. 1.—Екатеринбург, 2020. – 2020. – С. 177-180.
105. Чуб М. В. Внутрикорпоративные налоговые риски: предупреждаем и контролируем //Экономика, предпринимательство и право. – 2021. – Т. 11. – №. 6. – С. 1563-1574.
106. Фетисов А. Ю., Серебрякова Т. Ю. Приемы и методы управления налоговыми рисками на предприятии сферы жилищного строительства //Вестник Российского университета кооперации. – 2018. – №. 1 (31). – С. 80-84.
107. Оканова А.Т. Причины возникновения налоговых рисков и пути их снижения //Материалы Международной научно-практической конференции «Современная наука: проблемы, идеи, тенденции». – 2019. – С. 190-196.
108. Ласкина Л.Ю., Власова М.С. Налоговый риск как составная часть предпринимательского риска //Научный журнал НИУ ИТМО. Серия «Экономика и экологический менеджмент». – 2015. – № 1. – С.121-130.
109. Юдина, О.В., Степанова, Е.И. Аудит налоговых рисков – эффективный инструмент сохранения финансовой безопасности предприятия //Вестник Тульского филиала финуниверситета. − 2018. − №1. − С. 256-257.
110. Кошелев В. А. Источники рисков в строительстве //Вестник евразийской науки. – 2015. – Т. 7. – №. 1 (26). – С. 14.
111. Половникова Н. А., Николихина С. А., Бурданова А. В. Влияние рисков на конкурентоспособность строительного предприятия в сфере жилищного строительства //Управление рисками в экономике: проблемы и решения. – 2018. – С. 271-276. [https://web.archive.org/web/20200217235752id\_/http://elib.spbstu.ru/dl/2/id19-37.pdf/download/id19-37.pdf](https://web.archive.org/web/20200217235752id_/http%3A//elib.spbstu.ru/dl/2/id19-37.pdf/download/id19-37.pdf)
112. Коланьков С. В., Рубцова Н. В. Оценка рисков участниками инвестиционно-строительного проекта //Бюллетень результатов научных исследований. – 2018. – №. 1. – С. 143-148. <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-riskov-uchastnikami-investitsionno-stroitelnogo-proekta>. 24.06.2022.
113. Паршина И. Г. Риски при реализации инвестиционных проектов в строительстве //Инновационная экономика: информация, аналитика, прогнозы. – 2020. – №. 1. – С. 14-22.
114. Anuschka Bakker, Tjeerd van den Berg. Tax Accounting: Unravelling the Mystery of Income Taxes (Second Revised Edition). <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-10/20_007_Tax_Accounting_Unravelling_Mystery_Income_Taxes_Second_Revised_Edition_final_web.pdf>. 22.06.2021.
115. Чумаченко Е.В., Кузнецова Н.В. Выручка по договорам с покупателями: требования МСФО (IFRS) 15 //Концепции фундаментальных и прикладных научных исследований: Сборник статей международной научно-практической конференции. – 2016. – С. 233-237.
116. Говдя В. В., Столярова М. А. Использование справедливой стоимости в системе МСФО и управленческом учете //Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2015. – №. 52. – С. 40-46.
117. Высоцкая Т. Р. Признаем выручку по-новому: МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» //Современная наука: актуальные проблемы и пути их решения. – 2015. – №. 3. – С. 101-104.
118. Утаджиева Э. А., Каширина М. В. Некоторые особенности налогообложения строительных компаний //Экономика и предпринимательство. – 2017. – №. 12-3. – С. 1192-1200.
119. Туманянц К. А., Фишер О. В., Синицына Е. Д. Влияние налоговой ставки на деятельность российского малого бизнеса в обрабатывающей промышленности и строительстве //Вестник НГУЭУ. – 2017. – №. 4. – С. 161-173.
120. Оканова А.Т. Особенности учета и налогообложения строительных компаний в Республике Казахстан //III Международная научно-практическая конференция «Наука и образование в современном мире: Вызовы ХХI века». – 2019. – С. 65-67.
121. Napier C. J., Stadler C. The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers //Accounting and Business Research. – 2020. – Т. 50. – №. 5. – С. 474-503. doi:10.1080/00014788.2020.1770933.
122. Coetsee D., Van Wyk M. The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry //Journal of Economic and Financial Sciences. – 2020. – Т. 13. – №. 1. – С. 1-13.
123. Du N. et al. Do GAAP And IFRS Differ In Collectiblity Judgments Related To Revenue Recognition? //Journal of Applied Business Research (JABR). – 2016. – Т. 32. – №. 6. – С. 1675-1686.
124. Stancheva-Todorova E. et al. IFRS 16 leases and its impact on company’s financial reporting, financial ratios and performance metrics //Economic Alternatives. – 2019. – T. 1. – №. 2019. – S. 44-62.
125. Deloitte, 2016a. Lease, a Guide to IFRS 16. <https://www2.deloitte.com/sg/en/pages/audit/articles/a-guide-to-IFRS-16.html>. 15.09.2022.
126. KPMG, 2017b. Lease Payments, What’s Included in the Lease Liability? <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/11/lease-payments.pdf>. 15.09.2022.
127. Федорова Н.В. Особенности формирования налоговой базы при исчислении налога на прибыль организации и пути его оптимизации //[Современная экономика](https://elibrary.ru/item.asp?id=36844463). – 2018. – С. 27-31.
128. Тарабарова А.А., Рыкунова В.Л. Налоговый учет доходов и расходов при формировании налогооблагаемой прибыли //Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2015. – №2(7). – С. 252-256.
129. Оқанова А.Т. Порядок формирования налогооблагаемой базы по корпоративному подоходному налогу //Материалы МНПК. Результаты современных научных исследований. – 2019. – С. 87-91
130. Оқанова А.Т., Каипова Г.С. Специфика формирования налоговой базы по корпоративному подоходному налогу в строительстве //Вестник КазНУ. Серия Экономическая. – 2020. – №3(133). – С. 27-37.
131. Болорчимэг С., Бекирова К.Н. Методологические аспекты бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль //Интеллектуальный потенциал общества как драйвер инновационного развития науки. – 2019. – С. 201-203.
132. Каширина М. В. Строительство: особенности налогообложения //Экономика. Налоги. Право. – 2015. – №. 3. – С. 135-140.
133. Об утверждении форм налоговой отчетности и правил их составления (с изменениями и дополнениями по состоянию на 16.04.2023 г.). Приказ и.о.Министра финансов Республики Казахстан от 30 03 2023 года № 307 <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=34817202&show_di=1>. 20.04.2023.
134. Об обязательном социальном страховании. Закон Республики Казахстан от 26 декабря 2019 года №286-VI ЗРК. <https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1900000286>. 25.04.2023.
135. Как облагается НДС реализация строительных работ РК <https://buh.mcfr.kz/question/987-kak-oblagaetsya-nds-realizatsiya-stroitelnyh-rabot>. 05.04.2022.
136. Яценко В. С. Оценка влияния налоговой нагрузки на деятельность предприятий Республики Казахстан //Вопросы экономики и управления. – 2020. – №. 1. – С. 16-22.
137. Кошкарбаев К.У., Абдираимов Б.О. Налогообложение прибыли как условие эффективной деятельности предприятия //Вестник КазЭУ. – 2012. – №. 2. – С. 85-89.
138. Цыганков К. Ю., Фадейкина Н. В. Капитал и прибыль как понятия и показатели: происхождение, экономический смысл, роль в менеджменте //Сибирская финансовая школа. – 2015. – №. 6. – С. 141-151.
139. Рабы ипотеки или владельцы недвижимости: почему в Казахстане не каждый может купить квартиру. <https://www.inform.kz/ru/rabi-ipoteki-ili-vladeltsi-nedvizhimosti-pochemu-v-kazahstane-ne-kazhdiy-mozhet-kupit-kvartiru-0edac3>. 08.10.2023.
140. Барышева С.К., Досаева А.Ж. Роль и значение налогового планирования в оптимизации корпоративного подоходного налога //Вестник университета «Туран». – 2020. – №. 3. – С. 147-152. <https://doi.org/10.46914/1562-2959-2020-1-3-147-152>. 22.02.2023.
141. Пралиева С.Ж., Барышева С.К., Бекова Р.Ж. Учет и оптимизация корпоративного подоходного налога в Казахстане //Экономическая серия вестника ЕНУ им. Л.Н. Гумилева. – 2021. – №. 2. – С. 173-180.
142. Dyreng S. D., Hoopes J. L., Wilde J. H. Public pressure and corporate tax behavior //Journal of Accounting Research. – 2016. – Т. 54. – №. 1. – С. 147-186.
143. Kuo N. T., Lee C. F. A potential benefit of increasing book–tax conformity: evidence from the reduction in audit fees //Review of Accounting Studies. – 2016. – Т. 21. – С. 1287-1326.
144. He G., Ren H. M., Taffler R. The impact of corporate tax avoidance on analyst coverage and forecasts //Review of Quantitative Finance and Accounting. – 2020. – Т. 54. – №. 2. – С. 447-477.
145. Menichini A. A. On the value and determinants of the interest tax shields //Review of Quantitative Finance and Accounting. – 2017. – Т. 48. – С. 725-748.
146. Cen L. et al. Customer–supplier relationships and corporate tax avoidance //Journal of Financial Economics. – 2017. – Т. 123. – №. 2. – С. 377-394.
147. Chen J.Z. et. al. Information processing costs and corporate tax aggressiveness: Evidence from the SEC’s XBRL mandate. – 2020.
148. Li W., Pittman J. A., Wang Z. T. The determinants and consequences of tax audits: Some evidence from China //The Journal of the American Taxation Association. – 2019. – Т. 41. – №. 1. – С. 91-122.
149. Isin A. A. Tax avoidance and cost of debt: The case for loan-specific risk mitigation and public debt financing //Journal of Corporate Finance. – 2018. – Т. 49. – С. 344-378.
150. Lennox C., Lisowsky P., Pittman J. Tax aggressiveness and accounting fraud //Journal of accounting research. – 2013. – Т. 51. – №. 4. – С. 739-778.
151. Ansar Majeed M., Yan C. Financial statement comparability and corporate tax avoidance: evidence from China //Economic research-Ekonomska istraživanja. – 2019. – Т. 32. – №. 1. – С. 1813-1843.
152. Achim M.V., Borlea S. N. Economic and financial crime. – Springer International Publishing, 2020.
153. Svabova L. et al. Detecting earnings manipulation and fraudulent financial reporting in Slovakia //Oeconomia Copernicana. – 2020. – Т. 11. – №. 3. – С. 485-508.
154. Hbaieb I. H., Omri M. A. B. Tax management and tax fraud: evidence from Tunisian companies //International Journal of Managerial and Financial Accounting. – 2019. – Т. 11. – №. 2. – С. 132-144.
155. Schnackenberg A. K., Tomlinson E. C. Organizational transparency: A new perspective on managing trust in organization-stakeholder relationships //Journal of management. – 2016. – Т. 42. – №. 7. – С. 1784-1810.
156. Gribnau H. Corporate social responsibility and tax planning: Not by rules alone //Social & Legal Studies. – 2015. – Т. 24. – №. 2. – С. 225-250.
157. Payne D. M., Raiborn C. A. Aggressive tax avoidance: A conundrum for stakeholders, governments, and morality //Journal of Business Ethics. – 2018. – Т. 147. – С. 469-487.
158. Oats L., Morris G. Tax avoidance, power and politics //The Routledge companion to tax avoidance research. – Routledge, 2017. – C. 458-471.
159. Dhawan A., Ma L., Kim M. H. Effect of corporate tax avoidance activities on firm bankruptcy risk //Journal of Contemporary Accounting & Economics. – 2020. – Т. 16. – №. 2. – С. 100187.
160. Drake K. D., Lusch S. J., Stekelberg J. Does tax risk affect investor valuation of tax avoidance? //Journal of Accounting, Auditing & Finance. – 2019. – Т. 34. – №. 1. – С. 151-176.
161. Newman S.S., Omer T.C., Schmidt A.P. Assessing tax risk: Practitioner perspectives (Working paper) //Columbia: University of Missouri. – 2016.
162. Манакова Е. В. Налоговое планирование и некоторые аспекты налоговой учетной политики //Дискуссия. – 2018. – №. 6 (91). – С. 27-36.
163. Кодекс Республики Казахстан от 29 октября 2015 года № 375-V «Предпринимательский кодекс Республики Казахстан» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.04.2023 г.) <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=38259854&pos=3;-106#pos=3>. 20.04.2023.
164. Кондратьева М.Е. Планирование затрат на стадиях жизненного цикла строительной продукции// Вестник ПАГС 2013.- С.87-91
165. О специальных экономических и индустриальных зонах. Закон Республики Казахстан от 3 апреля 2019 года №242-VI ЗРК. <https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1900000242>. 24.06.2021.
166. Оқанова А. Т., Каипова Г. С. Налоговое бюджетирование как инструмент налоговой оптимизации //Вестник университета «Туран». – 2020. – №. 3. – С. 252-256.
167. Сотникова Л.Н. Позиционирование бюджетирования как элемента системы налогового планирования в перерабатывающих организациях агропромышленного комплекса //Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2019. – № 4(63). – С. 174–185.
168. Пелих А.А., Чухрова О.В. Оптимизация налогообложения как составная часть системы бюджетирования организаций //Достижения вузовской науки. – 2018. – С. 74–77.
169. Кравченко М.Е. Роль налогового бюджета в системе налогового менеджмента организации //Вестник научных конференций. – 2016. – № 12–2(16). – С. 56–58.
170. Коростелкина И.А. Теоретическое обоснование поэлементного состава корпоративной налоговой политики //Экономические и гуманитарные науки. – 2016. – № 2(289). – С. 88–96.
171. Уразова Н.П., Литвиненко В.С. Система налогового бюджетирования и контроля как эффективный инструмент в системе финансового менеджмента предприятия //Вестник КАСУ. – 2015.– С. 85–89.
172. Паентко Т.В., Проскура Е.П. Сущность и принципы бюджетирования налогов // Бизнес-информ. – 2016. – № 11. – С. 300–304.
173. Шернаев А. А. Налоговое планирование в системе обеспечения финансовой безопасности в акционерных обществах //Интернаука. – 2020. – №. 12-2. – С. 43-45.
174. Пилипенко А. А. Теоретико-прикладные аспекты применения концепции должной осмотрительности в налоговой сфере //Право. by. – 2018. – №. 1. – С. 57-62.
175. Попова Л. В., Рождественская Е. С. Методика налогового планирования и прогнозирования при мультирежимной системе налогообложения  //Управленческий учет. – 2016. – № 6. – С. 82–86.
176. Голдина А.А. Налоговый бюджет организации: задачи и особенности формирования //Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. – 2015. – № 1 (13). – C. 43–47.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Приложение А – Налоговый регистр «Доход от реализации»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Доход | Счет  | Код вида дохода | Сумма, без НДС. тенге | Контрагент | Основание | Строка  |
| 1 | Доход от реализации товаров на территории РК | 6011 | 1010 | 120 000 000 |  |  | 100.00.001 |
| 2 | Доход от экспорта товаров | 6012 | 1011 | 70 000 000 |  |  | 100.00.001 |
| 3 | Доход от реализации субподрядных работ на территории РК | 6014 | 1020 | 90 000 000 |  |  | 100.00.001 |
| 4 | Доход от реализации услуг на территории РК | 6015 | 1020 | 30 000 000 |  |  | 100.00.001 |
| 5 | Роялти | 6016 | 1120 | 20 000 000 | АО из РФ | Договор от 7.02.2022 | 100.00.001III  |
| 6 | Скидка с цены | 6030 |  | 1 900 000 |  |  |  |
| 7 | Доход от аренды имущества в РК | 6260 | 1130 | 75 000 000 |  | Договор операционной аренды | 100.00.001IV |
| 8 | Вознаграждение по займу | 6110 | 1100 | 5 100 000 | ТОО «G» | Договор от 3.02.2022 | 100.00.001I |
| 9 | Вознаграждение по финансовому лизингу | 6110 | 1100 | 9 000 000 | ТОО «F» | Договор от 9.03.2022 | 100.00.001II |
|  | Итого |  |  | 421 000 000 |  |  |  |
| Примечание – составлено автором на основании источника 27 – электронный ресурс] |

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Приложение Б – Налоговый регистр «Доход от прироста стоимости»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Актив | Основание | ЭСФ | Контрагент | Стоимость без НДС | Первоначальная стоимость | Доход или убыток от прироста стоимости |
| 1 | Земельный участок | Договор с ТОО «Х» от 6.02.2022, №320 | 06.02.2022 г. | ТОО «Х», БИН …… | 24 000 000 | 20 000 000 | 4 000 000 |
| 2 | Доля участия | Договор от 16.05.2022№420 | 16.05.2022 г. | ТОО «Y», БИН …… | 26 000 000 | 15 000 000 | 11 000 000 |
| 3 | Итого прироста |  |  |  |  |  | 15 000 000 |
| Примечание – составлено автором на основании источника [27 – электронный ресурс] |

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Приложение В – Налоговый регистр – Доход от списания обязательств

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Счет | Наименование дебитора или кредитора, БИН | Дата возникновения | Номер и дата документа | Сумма без НДС, тенге | Сумма НДС, тенге | Сумма, включаемая в доход | Комментарии |
| 1 | 3310 – 6294 | ТОО «C»,БИН…. | 15.01.2019 | Договор оказания у слуг №....от 15.01.2019(С/Ф № 1305 от 18.01.2019) | 2 000 000 | 240 000 | 2 000 000 | Срок погашения 31.12.2019 г. |
| 2 | 3310 – 6294 | ТОО «D»,БИН ….. | 17.02.2019 |  | 3 000 000 | 360 000 | 3 000 000 | Ликвидация компании |
| Итого | 5 000 000 |  |
| Примечание – составлено автором на основании источника [27 – электронный ресурс] |

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Приложение Г – Налоговый регистр «Доход по сомнительным обязательствам»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Доход по сомнительным обязательствам | 3350 – 6284 | Иванов И. Н. Петров А. И. | 600125401801650714501701 | 23.03.2019 | Ведомость №3 за март 2019 | 300 000300 000 | – | 600 000 | Истечение 3 лет |
|
|
| Доход по сомнительным обязательствам | 3310 – 6284 | ТОО «С» | ХХХХХХХ | 27.08.2019 | Договор поставки №1200 от 27.08.2019с/ф № 0001008 от 27.08.2019 | 2 240 000 | 240 000 | 2 000 000 | Истечение 3 лет |
| ИТОГО   | 2 600 000 |  |
| Примечание – составлено автором на основании источника [27 – электронный ресурс] |

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Приложение Д – Налоговый регистр «Доход от уступки права требования»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Счет | Наименование | БИН/ИИН | Номер и дата документа | Дата погашения задолженностипо договору | Сумма основного долга | Сумма реализации | Сумма, включаемая в доход |
| 6286 | ТОО «L» | хххх | Договор уступки №152 от 31.05.20222 | 30.12.2022 | 22 000 000 | 30 000 000 | 8 000 000 |
| 6286 | ТОО «H» | хххх | Договор уступки № 253 от 15.07.2022 | 10.12.2022 | 6 000 000 | 11000 000 | 5 000 000 |
|  |  |  |  |  |  |  | 13 000 000 |
| Примечание – составлено автором на основании источника 27 – электронный ресурс] |

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Приложение Е – Налоговый регистр «Доход от выбытия фиксированных активов (2022)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид дохода | Счет б/у | Наименование ФА | Группа (подгруппа) | Номер и дата документа | Стоимость выбывших активов, без НДС, тенге | СБГ на начало периода | Поступление ФА, тенге | СБГ, с учетом поступивших ФА, тенге | Сумма дохода, тенге |
| Доход от выбытия ФА | 6210 | Производственное здание  | I |  Акт приема –передачи №3 от 15.06.2021 | 30 650 000 | 25 000 000 | 0 | 25 000 000 | 5 650 000 |
|  | 6210 | Оборудование | II | Акт приема – передачи №3 от 15.06.2021 | 17 000 000 | 5 300 000 | 7 000 000 | 12 300 000 | 16 000 000 |
|  | 6210 | Оборудование | II | Акт перемещения в ДА для продажи | 11 300 000 |
|  | 6210 | Оборудование | IV | С/ф №1111 от 0908 2021 | 3 000 000 | 2 000 000 | 600 000 | 2 600 000 | 400 000 |
| Примечание – составлено автором на основании источника 27 – электронный ресурс] |

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

Приложение Ж – Налоговый регистр «Полученные компенсации по ранее произведенным вычетам» (2022)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Полученные компенсации | Период вычета | Сумма, ранее отнесенная на вычеты | Основание | Сумма полученной компенсации | Дата получения | Основание |
| Возмещенные суммы сомнительных требований, отнесенные ранее на вычеты | 2019 | 33 000 000 | Акт списания от 31.12. 2019 | 20 000 000 | 16.04.2022 | Акт сверки, выписка со счета |
| ИТОГО |  |  |  | 20 000 000 |  |  |
| Примечание – составлено автором на основании источника [27 – электронный ресурс] |

ПРИЛОЖЕНИЕ И

Приложение И – Налоговый регистр «Доход в виде безвозмездно полученного имущества»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Счет БУ | Вид имущества | Название | Дата возникновения | Номер и дата документа | Общая сумма, тенге | НДС | Сумма дохода |
| Безвозмездно полученное имущество | 6293 | Денежные средства | Акимат | 24.04.2022 | Решение от 10.04.2022 | 50 000 000 | 0 | 50 000 000 |
| Доход по займу | 6299 | Беспроцентный займ | Директор | 15.05.2022 | Договор беспроцентного займа от 15.05.2022 | 20 000 000 |  | 708 220 |
| ИТОГО |  |  |  |  |  |  |  | 50 708 220 |
| Примечание – составлено автором на основании источника [27 – электронный ресурс]  |

ПРИЛОЖЕНИЕ К

Приложение К – Налоговый регистр «Доход от продажи предприятия как имущественного комплекса

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование предприятия и состав имущества | Счет БУ | Наименование лица | Основание | Акт передачи, баланс ЭСФ  | Стоимость реализации | Балансовая стоимость активов | Балансовая стоимость обязательства, тенге | Оценочная стоимость, тенге | Сумма дохода, тенге |
| Цех по производству  | 6210 | ТОО «У» | Договор от 15.06.2021 | 20.06.2021 | 580 000 000 | 311 000 000 | 180 914 000 | 900 000 000 | 88 086 000 |
| Здание | 2410 |  |  |  | 260 000 000 | 130 000 000 |  | 260 000 000 |  |
| Склад  |  |  |  |  | 120 000 000 | 44 000 000 |  | 120 000 000 |  |
| Подъездные пути |  |  |  |  | 70 000 000 | 47 000 000 |  | 70 000 |  |
| Оборудование |  |  |  |  | 130 000 000 | 90 000 000 |  | 130 000 000 |  |
| Итого актив |  |  |  |  |  | 311000 000 |  | 580 000 000 |  |
| Договоры с поставщиками |  |  |  |  |  |  | 110 000 000 | 110 000 000 |  |
| Кредиторская задолженность |  |  |  |  |  |  | 70 914 000 | 70 914 000 |  |
| Итого обязательств |  |  |  |  |  |  | 180 914 000 | 180 914 000 |  |
| Примечание – составлено автором на основании источника [27 – электронный ресурс] |

ПРИЛОЖЕНИЕ Л

Приложение К – Налоговый регистр «Зачет НДС при реализации нежилых помещений жилого здания»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | Дата наступления случая | Реквизиты о счет-фактуре, Акте приемки | НДСзачет | НДС,НДСрзнс | S нп – площадь нежилых помещений в жилом доме | S жз – общая площадь жилого дома | НДС по нежилым помещениям (НДСрз=(НДСзач – НДСрзнс) × Sнп/Sжз) | НДСнз = НДСзач – НДСрзнс – НДСрз |
| Номер | Дата |
| Реализация жилого здания (части), состоящей исключительно из нежилых помещений | Февраль – март 2019 года | С 02.02.2021 по 25.03.2021 гг.. | С 02.02.2021 по 25.03.2022 гг.. | 346 200 000 | 0 | 500 м2 | 10 000 м2 | 34 620 000 | 342 738 000 |
|   |  |   |   | 346 200 000 | 0 | 500 м2 | 5 000 м2 | 34 620 000 | 342 738 000 |
| Примечание – составлено автором на основании источника [27 – электронный ресурс] |

ПРИЛОЖЕНИЕ М

Приложение М – Качественные показатели, используемые для оценки эффективности строительной компании на каждом этапе ее жизненного цикла

|  |
| --- |
| Жизненный цикл строительной продукции может быть разделен на несколько этапов |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Исследование и разработка - этот этап включает в себя исследование рынка, анализ потребностей потенциальных клиентов и разработку новых строительных продуктов | Проектирование - на этом этапе создается проект будущего здания или сооружения, включающий в себя выбор материалов, технологий и т. д. | Строительство - этот этап включает в себя фактическое строительство здания или сооружения, включая подготовительные работы, монтаж и тестирование | Эксплуатация - здание или сооружение начинают использовать по назначению, включая обслуживание и ремонт | Реконструкция и модернизация - если здание или сооружение устарело, или нуждается в модернизации, проводятся работы по его реконструкции и/или модернизации | Демонтаж - в конце жизненного цикла здания или сооружения проводятся работы по его демонтажу и утилизации материалов |
| Для оценки эффективности строительной компании на каждом этапе ее жизненного цикла можно использовать следующие качественные показатели |
| анализ рынка, понимание потребностей клиентов, разработка новых строительных продуктов | качество проектной документации, правильность выбора материалов и технологий | соблюдение сроков и бюджета, качество проведенных работ | качество обслуживания и ремонта, уровень удовлетворенности клиентов | правильность выбора решений, соответствие реконструкции и/или модернизации потребностям клиентов | правильность проведения работ по демонтажу и утилизации материалов |
| Затраты на исследования и разработки (R&D), затраты на проектирование строительной продукции CAPEX (Capital Expenditure), показатель максимальной добавленной стоимости (MVA) , TCO или "общая стоимость владения"( Total Cost of Ownership), показатель соотношения стоимости работ по реконструкции/модернизации к ожидаемым экономическим выгодам от реконструкции/модернизации CBR (Cost-Benefit Ratio,), "стоимость демонтажа строительных конструкций" DCC (Demolition Cost of Construction) – это показатели, которые характеризуют эффективность работы строительной компании на каждом этапе ее жизненного цикла. |
| Продолжение приложения М |
|  |  |  |  |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Затраты на исследования и разработку (R&D). включает в себя затраты на заработную плату исследователей и разработчиков, затраты на материалы и оборудование, используемые в процессе R&D, а также другие прямые и косвенные затраты, связанные с этим этапом работы | Затраты на проектирование CAPEX (Capital Expenditure)- показатель включает в себя затраты на заработную плату проектировщиков, затраты на материалы и оборудование, используемые в процессе проектирования, а также другие прямые и косвенные затраты, связанные с этим этапом работы | Показатель максимальной добавленной стоимости (Maximum Value Added, MVA) – это показатель, который может быть использован для оценки эффективности на этапе строительства. MVA определяется как разница между рыночной стоимостью готовой продукции и совокупной стоимостью всех материалов, оборудования и труда, затраченных на ее создание | Показатель «общей стоимости владения» (Total Cost of Ownership)TCO отражает все расходы, связанные с эксплуатацией строительной продукции в течение всего ее жизненного цикла, включая все затраты, в т.ч. на энергию и ресурсы, налоги, страхование, а также другие прямые и косвенные затраты. | (Cost-Benefit Ratio, CBR). это соотношение стоимости работ по реконструкции/модернизации к ожидаемым экономическим выгодам от реконструкции/модернизации. Этот показатель называется «отношение стоимости к выгодам» | DCC (Demolition Cost of Construction), «стоимость демонтажа строительных конструкций». Он состоит из затрат на заработную плату рабочих, затрат на материалы и оборудование, используемые в процессе демонтажа, а также другие прямые и косвенные затраты, связанные с этим этапом работы |
| Критерий налогового планирования: минимизация |
| Σ T : R&D | Σ T : CAPEX | Σ T : MVA | Σ T : TCO | Σ T : CBR | Σ T : DCC |
| Примечание – составлено автором на основании источника [163, c. 87-91] |

ПРИЛОЖЕНИЕ Н

Приложение Н – Основные параметры налогов

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | КПН | НДС | СН | Налог на имущество | Налог на транспортные средства | Земельный налог |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Налогооблагаемая база | Налогооблагаемый доход | Облагаемый оборот и облагаемый импорт | ЗП – ОПВ –ВОСМС | Среднегодовая стоимость объектов, прочно связанных с землей | Объем двигателя, грузоподъемностьМощность двигателя и т. д. | Площадь земельного участка |
| Ставка налога, %  | 20 | 12, 0 | 9,5, за минусом СО | 1,5 | МРП | Абсолютная сумма в зависимости от категории земельного участка |
| Срок уплаты | Ежегоднодо 10 апреля, года следующего за отчетным | Ежеквартально, не позднее 25 числа, следующего за отчетным кварталом | до 25 числа месяца, следующего за отчетным | Окончательный расчет – до 10 апреля, года следующего за отчетным.Текущие платежи – не позднее 25 февраля,25 мая, 25 августа и 25 ноября равными долями | Окончательный расчет – до 10 апреля, года следующего за отчетным. Предусмотрены текущие платежи в срок до 5 июля текущего года, по состоянию транспортных средств на 1 июля текущего года  | Окончательный расчет – до 10 апреля года следующего за отчетным.Предусмотрены текущие платежи –не позднее 25 февраля, 25 мая, 25 августа и 25 ноября текущего года, равными долями |
| Продолжение приложения Н  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Пропорции распределения по бюджетам | Бюджеты областей, г. Астана, г. Алматы и г. Шымкентпереданы поступления КПН от МСБВ РБ зачисляются поступления КПН субъектов крупного предпринимательства по [Перечню](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=38632020#sub_id=1)(1 796 налогоплательщиков) | Республиканский бюджет | Государственный бюджет | Местные бюджеты | Местные бюджеты | Местные бюджеты |
| Налоговые льготы | нет | нет | нет | нет | нет | нет |
| Примечание – составлено автором на основании источника [27 – электронный ресурс] |