

Министерство образования и науки Республики Казахстан
Костанайский государственный университет имени А. Байтурсынова
Кафедра финансов и банковского дела

Е.Н. Завьялова

НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Учебное пособие

Костанай, 2018

УДК 005:336.22 (075.8)
ББК 65.261.41-21 (5 Каз) я73
З 13

Рецензенты:

Байкадамов Нуркен Турарович - к.э.н., доцент кафедры «Экономики, права и управления» КСТУ имени Академика З.Алдамжар
Кенжебекова Дина Саиновна – к.э.н., зав. кафедрой финансов и банковского дела, КГУ имени А. Байтурсынова
Годунов Вячеслав Владимирович – к.э.н., доцент кафедры финансов и банковского дела, КГУ имени А. Байтурсынова

Автор:

Завьялова Елена Николаевна, старший преподаватель кафедры финансов и банковского дела, магистр финансов

Завьялова Е.Н.

З 13 Налоговый менеджмент. Учебное пособие для студентов специальности 5В050900 - Финансы - Костанай, 2018. – 104 с.

ISBN 978-601-7955-52-6

В учебном пособии рассматриваются теоретические основы налогового менеджмента, раскрывается структура налоговой службы Республики Казахстан, права и обязанности органов налоговой службы. Более детально предлагается рассмотрение основных функций налогового администрирования как на уровне государства, так и на уровне хозяйствующего субъекта: планирование, контроль, регулирование и учет.

Пособие предназначено для студентов, обучающихся по специальности 5В050900-Финансы по курсу «Налоговый менеджмент».

УДК 005:336.22 (075.8)
ББК 65.261.41-21 (5 Каз) я73

Утверждено и рекомендовано к изданию Учебно-методическим советом Костанайского государственного университета имени А. Байтурсынова, 25.04.2018г. протокол № 2

ISBN 978-601-7955-52-6

© Завьялова Е.Н., 2018

Содержание

Введение.....	5
1 Теоретические основы налогового менеджмента. Налоговая служба Республики Казахстан	7
1.1 Объект, предмет, задачи налогового менеджмента.	7
1.2 Органы налоговой службы, их задачи и функции.	12
1.3 Права и обязанности органов налоговой службы	16
1.4 Организация деятельности и структура центрального аппарата Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан.....	21
Контрольные вопросы.....	22
Тестовый опрос.....	23
2 Налоговое обязательство	26
2.1 Понятие налогового обязательства.....	26
2.2 Исполнение налогового обязательства.....	26
Контрольные вопросы.....	30
Тестовый опрос.....	30
3 Система налогового администрирования	33
3.1 Сущность налогового администрирования	33
3.2 Основные задачи и функции налогового администрирования.....	35
3.3 Принципы налогового администрирования.....	39
3.4 Управление налоговыми отношениями.....	39
Контрольные вопросы.....	43
Тестовый опрос.....	43
4 Планирование в налоговом менеджменте.....	46
4.1 Понятие налогового планирования, его роль в управлении финансами.....	46
4.2 Виды налогового планирования.	47
4.3 Принципы налогового планирования.....	49
4.4 Методы налогового планирования и прогнозирования.	50
4.5 Этапы налогового планирования хозяйствующего субъекта	57
Контрольные вопросы.....	59
Тестовый опрос.....	59
5 Учет в налоговом менеджменте	62
5.1 Учета в системе налогового администрирования.	63
5.2 Формирование информационной учетной системы.....	65
Контрольные вопросы.....	69
Тестовый опрос.....	69
6 Регулирование в системе налогового администрирования.....	73
6.1 Содержание, задачи и инструменты налогового регулирования.	73
6.2 Виды налоговых стимулов.....	76
Контрольные вопросы.....	78
Тестовый опрос.....	78

7 Контроль в системе налогового менеджмента	81
7.1 Экономическое содержание налогового контроля	81
7.2 Основы организации налогового контроля.	82
7.3 Классификация налогового контроля.....	84
7.4 Порядок проведения налогового контроля и оформление результатов проверок.....	86
Контрольные вопросы.....	90
Тестовый опрос.....	90
8 Налоговый учет хозяйствующих субъектов.....	93
8.1 Содержание и методы налогового учета хозяйствующих субъектов...	93
8.2 Составление и хранение учетной документации.	95
8.3 Налоговая отчетность и сроки ее представления.....	96
Контрольные вопросы.....	99
Тестовый опрос.....	99
Список использованных источников.....	102

Введение

Налоговый менеджмент представляет собой часть общей системы управления рыночной экономикой, то есть часть общего менеджмента в целом.

В основе налогового менеджмента лежат общие принципы и фундаментальные положения управления экономикой, системного подхода и анализа.

Управление в теории менеджмента, с одной стороны, связывается с реализацией основных функций управления (планированием, регулированием, анализом и контролем), а с другой, трактуется как особый вид деятельности, направленный на осуществление руководства людьми (администрирование).

Налоговый менеджмент выступает составной частью финансового менеджмента предприятий системы управления их финансовыми (денежными) потоками путем принятия стратегических и тактических решений.

Вместе с тем, традиционно и финансовый, и налоговый менеджмент ограничивают лишь сферой хозяйствующих субъектов – предприятий, в то время как субъектами налоговых отношений и управления ими выступают и предприятия-налогоплательщики, и государство в лице соответствующих органов, которые организуют, планируют, регулируют и контролируют налоговый процесс и каждый на своем уровне. Поэтому следует говорить и о налоговом менеджменте применительно к процессу государственного управления финансовым хозяйством и налогами рыночными методами. Следовательно, в понятие «налоговый менеджмент» следует вкладывать налоговую часть финансового менеджмента, как на уровне предприятий, так и на уровне государственного финансового хозяйства. Т. е. в соответствии с делением общей системы финансов на государственные финансы и финансы предприятий (организаций или корпораций) необходимо выделять два звена (уровня) налогового менеджмента:

- макроуровень - государственный налоговый менеджмент;
- микроуровень - налоговый менеджмент предприятий (организаций) или корпоративный налоговый менеджмент.

Налоговый менеджмент объединяет пять самостоятельных раздела: налоговое администрирование, налоговое регулирование, налоговое планирование, налоговый контроль и налоговый учет. Каждое из направлений имеет большое значение для налогоплательщиков, налоговых аналитиков и налоговых консультантов.

Целью учебного пособия является изучение особенностей управления налоговыми потоками в условиях организации предпринимательской деятельности на уровне конкретной организации и на макроэкономическом уровне в рамках осуществления государственного налогового менеджмента в масштабах страны.

Задачами учебного пособия являются:

- освоение студентами практических навыков методов и приемов работы по оптимизации налогообложения предприятия;

- приобретение ими практических навыков заполнения налоговых деклараций хозяйствующих субъектов и внесение дополнений;
- формирование у студентов практических навыков порядка проведения налоговых проверок в отношении налогоплательщиков;
- обучение студентов умению постановки на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;
- формирование у студентов практических навыков планирования налоговых платежей на уровне государства и хозяйствующего субъекта;
- закрепление практических навыков, полученных в учебном процессе.

Учебное пособие предназначено для подготовки к практическим занятиям студентов специальности 5В050900-Финансы очного и заочного отделения.

1 Теоретические основы налогового менеджмента. Налоговая служба Республики Казахстан

1.1 Объект, предмет, задачи налогового менеджмента

Налоговый менеджмент - это система государственного и корпоративного управления налоговыми потоками путем использования научно обоснованных рыночных форм и методов и принятия решений в области управления налоговыми доходами и налоговыми расходами на макро- и микроуровне [1, с. 24].

Налоговый менеджмент обычно представляется как особый научно-практический процесс, направленный на обеспечение заданного законом режима функционирования налогового механизма, емкий и многогранный по своему содержанию, целевым установкам и условиям организации.

Учитывая, что налоговый менеджмент синтезирует в себе методологию и технику управления налоговыми отношениями (налогами, налоговыми потоками), он представляет собой систему, строящуюся на основе специальных принципов, форм, методов, способов и приемов, с помощью которых осуществляется это управление.

Налоговый менеджмент как система управления имеет свой объект управления и субъект управления.

Субъектами налогового менеджмента выступают государство в лице законодательных и исполнительных органов власти, а также сами налогоплательщики - юридические лица (предприятия, организации) [2, с. 132].

Объектом налогового менеджмента являются налоговые потоки, совершающие свое движение в результате выполнения налогами своих функций, а также налогового процесса на макро и микроуровне. Причем, и для функционирования корпоративного, и для государственного налогового менеджмента объектом управления выступают как входящие, так и выходящие налоговые потоки, несмотря на то, что одни и те же потоки одновременно являются для государства доходом, а для предприятий-налогоплательщиков, расходом.

Взаимодействие субъекта и объекта налогового менеджмента осуществляется через постановку стратегических и тактических целей.

Это центральное звено системы управления, от которого зависит выбор налоговых форм, методов и инструментов менеджмента. Эффективность налогового менеджмента и определяется, прежде всего, достижением управленческих целей.

Цели определяются субъектом налогового менеджмента исходя из конкретных условий его функционирования и внешней среды, а также качественного состояния налогового процесса.

Основной целью налогового менеджмента является получение налоговой прибыли (не надо путать ее с обычной прибылью), обеспечение финансовой устойчивости и доходности на основе применения эффективных налоговых

форм, методов и инструментов управления и эффективного вложения (расходования) налоговых доходов и прибыли [3, с. 241].

При этом важнейшее значение имеет стратегическая цель, в которую закладываются общее направление и способы формирования и использования налоговых доходов (прибыли). В рамках стратегии субъекта налогового менеджмента осуществляется подбор адекватных тактических целей и задач, налоговых методов, инструментов и приемов воздействия на экономику, финансы, налоговые потоки соответствующего уровня. Постановка новой цели означает разработку новой стратегии и тактики, а корректировка первой – корректировку вторых.

Цель должна быть выражена определенными показателями (сумма налоговых доходов и расходов, налоговой прибыли, абсолютные и относительные показатели эффективности, включая экономический роста, уровень налогового бремени и т. п.).

Это относится и к стратегическим, и к тактическим целям и к задачам, в реализацию которых подбираются стратегические и тактические налоговые формы, методы, инструменты и приемы налогового менеджмента (диагностика налоговой деятельности, использование элементов налогообложения конкретных налогов, налоговое регулирование и контроль, налоговое планирование, оценка налоговых рисков и эффективности налоговых доходов и расходов и др.).

Важнейшим способом управления является налоговое бюджетирование, которое предполагает балансирование налоговых доходов и налоговых расходов. В этой связи, отличительной чертой налогового менеджмента является многовариантность, комбинация стандартных подходов с индивидуальными решениями, учитывающими конкретную ситуацию.

Специфика субъекта и объекта, целей и задач управления на макро - и микроуровне обусловила выделение в общей системе налогового менеджмента двух звеньев – государственного и корпоративного.

Частные цели государственного и корпоративного налогового менеджмента различны: государство заинтересовано в росте налоговых поступлений, а предприятия, в уменьшении налоговых платежей. Однако *общей целью налогового менеджмента, безотносительно к его уровню, является укрепление финансов, повышение экономической эффективности и обеспечение экономического роста* [4, с. 246].

Цель и эффективность налогового менеджмента, движение налоговых потоков обеспечиваются через организацию и функционирование *налогового процесса на макро - и микроуровне.*

На уровне макроэкономики налоговый менеджмент структурно включает в себя налоговое право, налогообложение, налоговую политику, налоговую систему и налоговый механизм.

На микроуровне налоговый менеджмент включает в себя только отдельные элементы налогового процесса, являющиеся прерогативой органов управления предприятием, а именно: налоговая политика, налоговое

планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль самой организации (предприятия).

Налоговый менеджмент предполагает принятие эффективных решений в области управления входящими и исходящими налоговыми потоками. Принятие таких решений осуществляется в рамках налогового процесса, организуемого государством на уровне экономики в целом по всем названным выше составляющим его элементам. В отличие от налогового менеджмента на уровне макроэкономики, принятие управленческих решений на уровне предприятия осуществляется лишь по тем элементам налогового процесса, которые менеджмент предприятия самостоятельно организует и использует в управлении.

Налоговый менеджмент – сложный, трудоемкий и многостадийный процесс, требующий системного подхода, причем при осуществлении налогового менеджмента полностью избежать рисков невозможно. В зависимости от вида субъекта налогового менеджмента возникают различные риски [5, с. 52].

Так, у государства возникают риски недополучения запланированных налоговых доходов, а у предприятий – риски потери доходов в виде штрафных налоговых санкций, в результате принятия неэффективных управленческих решений и действий.

Налоговый менеджмент как особый тип рыночного управления налоговыми отношениями может применяться только в рамках наличия рыночной среды.

Таким образом, налоговый менеджмент в условиях функционирования государства и предприятий в рыночной среде следует рассматривать двояко:

- 1) как процесс принятия управленческого решения;
- 2) как систему управления.

Налоговый менеджмент как процесс принятия решения

Чаще всего, ситуации, возникающие у органов государственной власти и на предприятиях, связанные с движением налоговых потоков и управлением налоговым процессом, требуют принятия соответствующих налоговых решений. Управленческое решение предполагает определение цели, задач и программы действий, или их корректировку. При принятии решений важно учитывать изменение и реакцию внешней среды.

Государство должно обращать внимание на поведение налогоплательщиков и предложение ими объектов налогообложения, а предприятия-налогоплательщики на изменение налогового законодательства и спроса на налоги. Субъекты налогового менеджмента должны приспосабливаться к внешней для них среде на основе обратной связи.

Налоговый менеджмент как система управления

Понимание налогового менеджмента как системы управления расширяет его понимание как процесса принятия управленческого решения на основе системного подхода к взаимодействию субъекта и объекта управления.

Субъектами налогового менеджмента выступают государство в лице законодательных и исполнительных органов власти (Президент Республики Казахстан, Правительство Республики Казахстан, Министерство финансов Республики Казахстан, налоговая служба, таможенная служба, другие государственные структуры и учреждения), а также налогоплательщики – юридические лица (предприятия, организации, корпорации) и их специальные подразделения (отделы, группы лиц), обеспечивающие управление налогами (налоговыми потоками, налоговыми доходами и расходами) на макро – и микроуровне, соответственно [6, с. 94].

Объектом налогового менеджмента, как уже отмечалось, являются входящие и исходящие налоговые потоки, выступающие в форме налоговых доходов и расходов субъектов управления, а также совокупность условий функционирования налогового процесса на уровне экономики, региона и отдельных предприятий (организаций, корпораций).

Объект налогового управления – сложная, динамичная и относительно открытая система. Относительность открытости налогового менеджмента как системы управления обусловлена монополизмом государства в установлении спроса на налоги (системы налогов, элементов налогообложения отдельных налогов, других правил и условий налогообложения и налогового процесса), скрытностью для внешней среды (конфиденциальностью) попыток и действий организаций – налогоплательщиков по минимизации налоговых платежей и оптимизации налоговых потоков и другими причинами.

Динамичность названной системы обусловлена динамичностью налогового законодательства, налоговой системы, налоговой политики и всего налогового процесса, изменениями экономики, рыночной среды и т. д.

Подвижность внутренней и внешней среды и характера взаимоотношений государства и налогоплательщиков, неоднозначность критериев оценки деятельности субъектов управления делают процесс управления сложным и одновременно творческим.

Рассматривая сущность налогового менеджмента, нельзя не сказать о его функциях. Поскольку налоговый менеджмент является системой управления, постольку следует выделять функции субъекта и функции объекта этой системы.

Функциями субъекта налогового менеджмента являются традиционные функции управления вообще с учетом налоговой специфики:

- организация налогового процесса;
- налоговое планирование (прогнозирование);
- налоговое регулирование и мотивация;
- налоговый контроль.

Функциями объекта налогового менеджмента выступают функции налогов: совокупного эквивалента ценности общественных благ, фискальная, регулирующая и контрольная. Функции объекта предполагают потенциальную возможность реализации объективной сущности налогов, а функции субъекта

налогового менеджмента связаны с деятельностью по реализации функций объекта на практике.

Основные задачи налогового менеджмента отражены на рисунке 1.



Рисунок 1 - Задачи налогового менеджмента

Результатом решения этих задач является обеспечение налогового равновесия и сбалансированности налоговых потоков, т. е. надлежащее выполнение налоговым менеджментом всех своих функций.

Достижение целей государственного налогового менеджмента возможно за счет выполнения следующих задач, которые отражены на рисунке 2.

Основной задачей корпоративного налогового менеджмента является минимизация налогов, уплачиваемых конкретным предприятием на основе принятия управленческих решений. Конечная цель корпоративного налогового менеджмента – за счет минимизации и оптимизации налогов увеличить доходы (денежные потоки) предприятия. Корпоративный налоговый менеджмент призван решать проблемы управления налоговыми взаимоотношениями

предприятий с государством, возникающими в связи с исполнением обязанностей по уплате налоговых платежей [3, 134].



Рисунок 2 - Задачи государственного налогового менеджмента

Как любая организационная структура налоговый менеджмент строится на определенных организационных принципах, среди которых можно выделить следующие:

- динамизм налогового управления;
- комплексный и стратегический характер принимаемых управленческих налоговых решений;
- взаимосвязь с общей системой управления экономикой и финансов;
- многовариантность подходов и управленческих решений;
- учет фактора риска при принятии решений.

Названные принципы являются минимальными общими требованиями к построению рациональной системы налогового менеджмента на макро – и микроуровне.

1.2 Органы налоговой службы, их задачи и функции

Организационно-управленческая деятельность в области налогообложения осуществляется органами налоговой службы.

В настоящее время кризисные явления в экономике, спад производства и ухудшение финансового состояния предприятий тормозят развитие современной экономики, при этом происходит усугубление ситуации за счет проблемы неплатежей, постоянного роста объема дебиторской и кредиторской

задолженности хозяйствующих субъектов, что усложняет работу налоговой службы.

В соответствии со ст. 18 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10 декабря 2008 года № 99-IV задачами органов налоговой службы являются (см. Рисунок 3) [7].

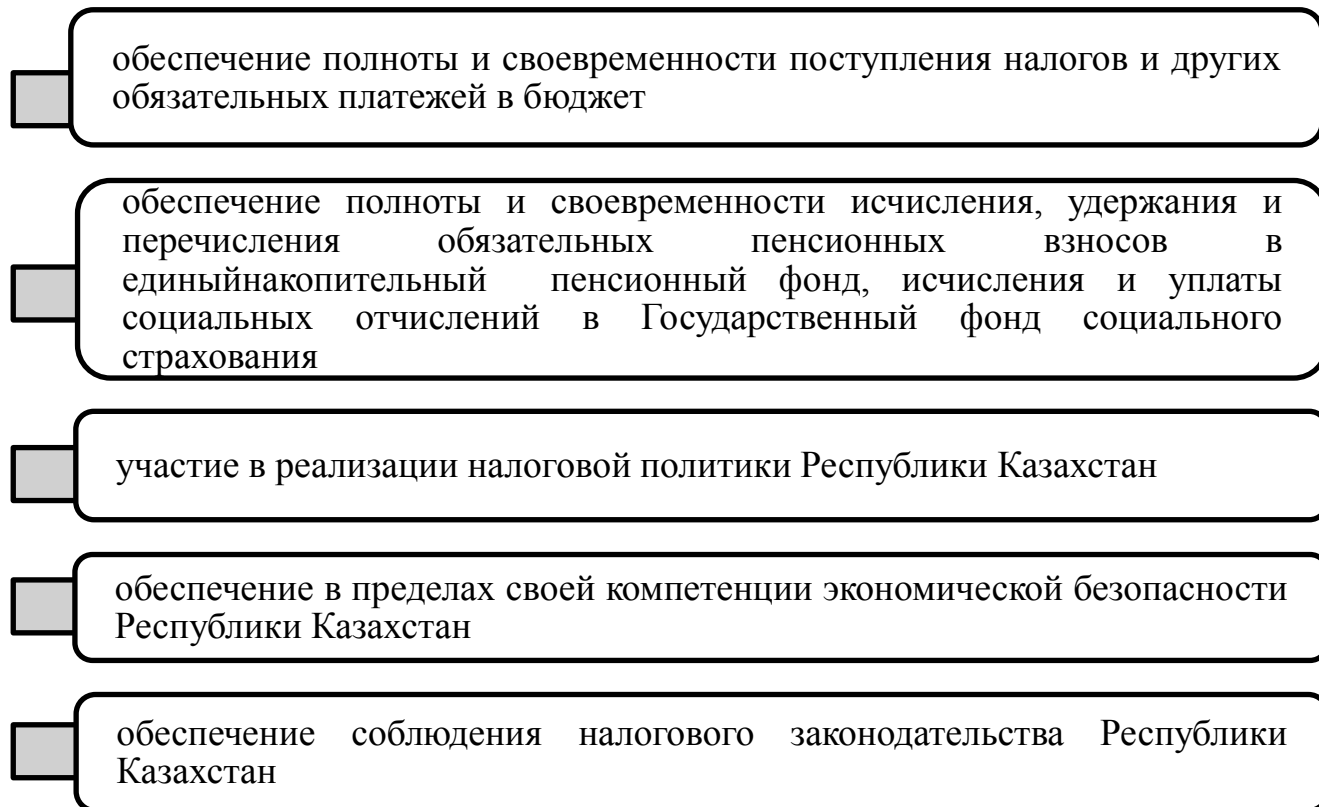


Рисунок 3 - Задачи налоговой службы Республики Казахстан

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан органы налоговой службы состоят из уполномоченного государственного органа и налоговых органов.

Налоговые органы подчиняются непосредственно по вертикали соответствующему вышестоящему органу налоговой службы и не относятся к местным исполнительным органам. То есть организационным принципам строения системы налоговой службы государства выступает принцип централизации.

Уполномоченный государственный орган - это центральный исполнительный орган Республики Казахстан, осуществляющий от имени государства и в его интересах налоговую деятельность, главным образом, в части сбора окладных налогов, осуществления налогового контроля за исполнением налоговых обязательств перед государством и принятия мер по обеспечению исполнения этих обязательств налогоплательщиками.

Уполномоченный орган осуществляет руководство органами налоговой службы республики.

В настоящее время уполномоченным органом является *Комитет Государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан*, который выступает в качестве самостоятельного ведомства, осуществляющий в пределах своей компетенции реализационные и контрольно-надзорные функции в сфере обеспечения поступлений налогов и других обязательных платежей в бюджет, полноты и своевременности перечисления обязательных пенсионных взносов и социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования [8].

К *налоговым органам* относятся налоговые департаменты по областям, городам Астана и Алматы, межрайонные налоговые комитеты, налоговые управления по городам и районам в городах.

Деятельность органов налоговой службы направлена на решение задач по обеспечению полноты поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет, полноты и своевременности перечисления обязательных пенсионных взносов, а также по осуществлению налогового контроля за исполнением налогоплательщиками налоговых обязательств.

Основными задачами Комитет Государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан, как уполномоченного органа в области управления налогообложением, являются (см. Рисунок 4).

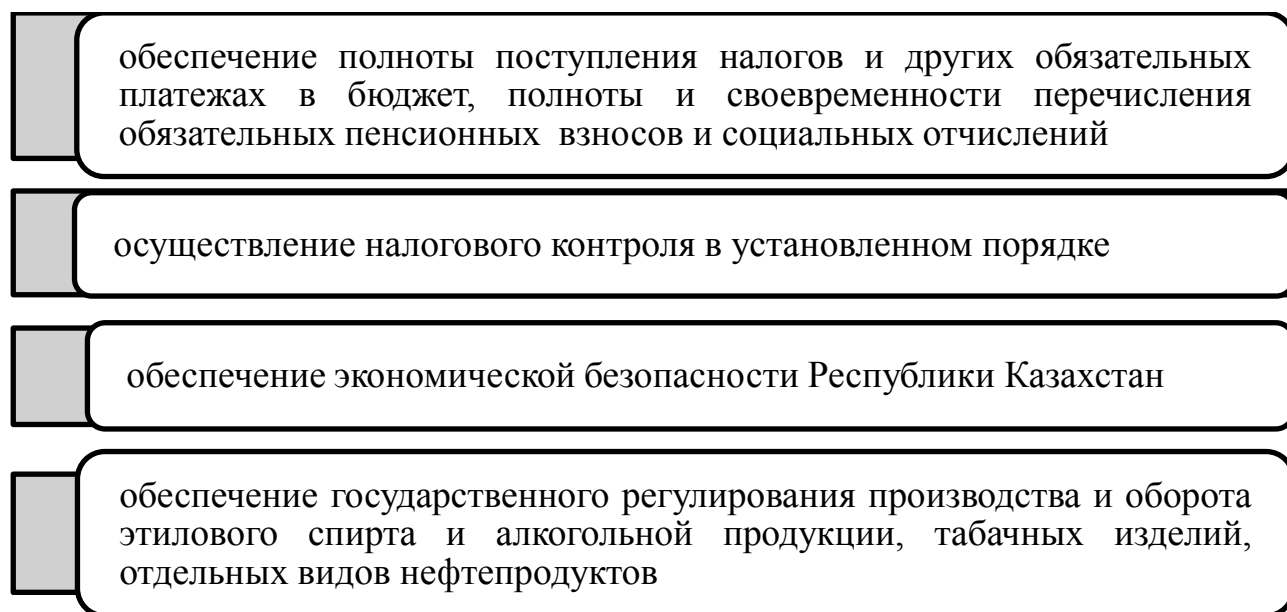


Рисунок 4 - Задачами Комитет Государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан

Решение поставленных задач обеспечивается выполнением конкретных функций. Комитет Государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан осуществляет функции, *обеспечивающие реализацию государственной политики в сфере налогообложения*, а также *контрольные и надзорные функции*.

К функциям, обеспечивающим реализацию государственной политики в сфере налогообложения, относятся:

- ведение Государственного реестра налогоплательщиков Республики Казахстан;

- разработка и ведение единой системы учета налогоплательщиков, объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением;

- взаимодействие с центральными и местными государственными органами по осуществлению контроля за исполнением налогового законодательства;

- организация учета и отчетности в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной продукции и табачных изделий;

- взаимодействие с государственными органами по осуществлению контроля над производством и оборотом этилового спирта, алкогольной продукции и табачных изделий;

- мониторинг финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, деятельности производителей нефтепродуктов, поставщиков нефти и лиц, осуществляющих реализацию с баз нефтепродуктов, а также лиц, производящих табачные изделия;

- ведение единой базы данных по производству и обороту отдельных видов нефтепродуктов;

- взаимодействие и сотрудничество в пределах своей компетенции с международными организациями по вопросам поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также в сфере производства и оборота подакцизной продукции;

- организация и осуществление работы по принудительному взысканию налоговой задолженности;

- рассмотрение жалоб юридических и физических лиц на уведомления по актам налоговых проверок в части начисленной суммы налогов, пени и штрафов, а также в части действия (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы в порядке, установленном Налоговым кодексом Республики Казахстан;

- организации и осуществления работы по разъяснению физическим и юридическим лицам вопросов возникновения, исполнения и прекращения налоговых обязательств;

- лицензирование производства и импорта этилового спирта и алкогольной продукции, производства табачных изделий, а также деятельности, связанной с организацией и проведением лотерей в Республике Казахстан;

- исполнение международных обязательств Республики Казахстан по вопросам борьбы с налоговыми правонарушениями и т.д.

К контрольным и надзорным функциям относятся:

- контроль соблюдения законодательства, предусматривающего полную ту поступлений налогов и других обязательных платежей в бюджет;

- контроль за поступлением неналоговых платежей в пределах компетенции, установленной нормативными правовыми актами;

- государственный контроль при применении трансфертных цен;
- контроль за деятельностью государственных органов Республики Казахстан, уполномоченных осуществлять исчисление и (или) сбор обязательных платежей в государственный бюджет;
- контроль за хранением, приобретением и учетом марок акцизного сбора по подакцизной продукции, подлежащей маркировке в соответствии с действующим законодательством, а также изготовлением, хранением, приобретением и учетом учетно-контрольных марок;
- контроль над работой акцизных постов в организациях, осуществляющих производство подакцизных товаров;
- контроль, а также в соответствии с законодательством Республики Казахстан принятие мер воздействия к нарушителям в сфере производства и оборота этилового спирта, алкогольной продукции и табачных изделий;
- контроль в пределах своей компетенции за соблюдением нормативных правовых актов;
- контроль над оборотом нефтепродуктов посредством сопроводительных накладных и деклараций по производству и обороту нефтепродуктов.

Задачи и функции департаментов государственных доходов по областям и г. Астаны и г. Алматы, управлений государственных доходов по районам, городам и районам в городах относится:

- обеспечение полноты поступлений налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет, внебюджетные фонды;
- налоговый контроль за исполнением налоговых обязательств налогоплательщиков;
- контроль применения трансфертных цен;
- учет налогоплательщиков и объектов налогообложения;
- разъяснения и информирование по налогам и другим обязательным платежам;
- участие в прогнозировании доходов бюджета.

Должностные лица органов налоговой службы несут ответственность в соответствии с действующим законодательством за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих служебных обязанностей, за искажение результатов и выводов проверок и обследований, информации, предоставляемой вышестоящим органам и предаваемой гласности, за сговор в корыстных целях, за разглашение коммерческой либо производственной тайны, тайны вкладов предприятий и граждан, моральный или материальный ущерб, причиненный их противоправными действиями [9].

1.3 Права и обязанности органов налоговой службы

Для осуществления деятельности в области налогообложения органы налоговой службы наделяются правами и обязанностями.

К правам органов налоговой службы относятся:

- 1) разрабатывать и утверждать нормативные правовые акты,

предусмотренные Налоговым кодексом;

2) в пределах своей компетенции осуществлять разъяснение и давать комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налоговых обязательств;

3) осуществлять налоговый контроль в порядке, установленном Налоговым кодексом;

4) производить у налогоплательщика проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, смет, наличия денег, ценных бумаг, расчетов, деклараций и иных документов, связанных с исполнением налоговых обязательств, с соблюдением требований, установленных законодательными актами Республики Казахстан;

5) требовать от налогоплательщика представления документов по исчислению и уплате (удержанию и перечислению) налогов и других обязательных платежей в бюджет по формам, а также документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов и других обязательных платежей в бюджет, обязательных пенсионных взносов в накопительные пенсионные фонды;

6) в ходе осуществления налоговой проверки в порядке, определенном законодательными актами Республики Казахстан, производить у налогоплательщика изъятие документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений;

7) обследовать любые используемые для извлечения доходов объекты налогообложения и объекты, связанные с налогообложением, независимо от их местонахождения, проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика (кроме жилых помещений);

8) получать от налогоплательщика по перечню, утверждаемому Правительством Республики Казахстан, информацию в виде электронных документов в порядке, устанавливаемом уполномоченным государственным органом;

9) косвенным методом определять налоговое обязательство налогоплательщика в случаях, предусмотренных особенной частью Налогового Кодекса;

10) предъявлять в суды иски в соответствии с законодательством Республики Казахстан и т.д.

Комитет Государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан, как уполномоченный орган в сфере налогообложения, имеет право:

-вносить предложения в Министерство финансов Республики Казахстан по определению государственных органов Республики Казахстан, уполномоченных обеспечивать исчисление и (или) сбор обязательных платежей в государственный бюджет;

-вносить предложения по разработке методологии администрирования налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также совершен-

ствование методов управления и контроля за осуществлением функциональных процедур с помощью информационных технологий;

- вносить предложения по совершенствованию форм и методов сбора государственной отчетности по налогам и другим обязательным платежам в бюджет,

- анализировать и обобщать практику применения законодательства в области налогообложения, а также вносить предложения по совершенствованию законодательства в этой области;

- вносить предложения по проектам международных договоров и соглашений, имеющих экономические аспекты сотрудничества;

- запрашивать и получать в установленном законодательством порядке информацию и документы, необходимые для реализации основных задач и функций Комитета;

- производить у налогоплательщика проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, смет, наличия денег, ценных бумаг, расчетов, деклараций и иных документов, связанных с исполнением налоговых обязательств, с соблюдением требований, установленных законодательными актами Республики Казахстан;

- требовать от налогоплательщика представления документов по исчислению и уплате (удержанию и перечислению) налогов и других обязательных платежей в бюджет, пояснений по их заполнению, а также документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов и других обязательных платежей в бюджет, обязательных пенсионных взносов в накопительные пенсионные фонды;

- в ходе осуществления налоговой проверки в порядке, определенном законодательными актами Республики Казахстан, производить у налогоплательщика изъятие документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений;

- обследовать любые используемые для извлечения доходов объекты налогообложения и объекты, связанные с налогообложением, независимо от их местонахождения, проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика (кроме жилых помещений),

- проверять на контролируемых объектах соответствие объема выработки готовых этилового спирта и алкогольной продукции нормативам, действующим в данной отрасли, в этих целях контролировать оснащение данных объектов контрольными приборами учета, соблюдение норм и правил технологического процесса и оборота этилового спирта и алкогольной продукции;

- осуществлять проверку юридических и физических лиц, производящих, осуществляющих хранение и реализацию, импорт этилового спирта и алкогольной продукции и производящих табачные изделия на предмет соответствия квалификационным требованиям, предъявляемым к лицензиатам;

- в пределах своей компетенции контролировать использование этилового

спирта государственными медицинскими предприятиями, а также производителями лекарственных средств и фармацевтических препаратов;

- принимать, вести учет и проводить анализ деклараций об остатках и обороте табачных изделий;

- принимать и вести учет паспортов производства табачных изделий в соответствии с-законодательством Республики Казахстан;

- осуществлять проверки юридических и физических лиц, осуществляющих хранение и реализацию, импорт подакцизной продукции, в части полноты и своевременности поступлений акцизов от производства и оборота подакцизной продукции;

- получать от налогоплательщика по перечню, утверждаемому Правительством Республики Казахстан, информацию в виде электронных документов в установленном законодательством порядке;

- по вопросам, связанным с налогообложением проверяемого налогоплательщика - юридического лица и индивидуального предпринимателя, получать от банков или организаций, осуществляющих отдельные виды банковских операций, сведения о наличии и номерах их банковских счетов, об остатках и движении денег на этих счетах с соблюдением установленных законодательными актами Республики Казахстан требований к разглашению сведений, составляющих коммерческую, банковскую и иную охраняемую законом тайну;

- косвенным методом определять налоговое обязательство налогоплательщика в случаях, предусмотренных Кодексом Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" (Налоговым кодексом);

- в пределах своей компетенции производить проверки уполномоченных органов по вопросам правильности исчисления, полноты взимания и своевременности перечисления других обязательных платежей в бюджет;

- давать обязательные для исполнения указания территориальным органам Комитета;

- в пределах своей компетенции издавать нормативные правовые акты;

- в соответствии с законодательством Республики Казахстан рассматривать вопросы по изменению сроков исполнения налогового обязательства по уплате налогов;

- принимать решения о продлении сроков представления налоговой декларации в порядке, установленном Кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» Налоговым кодексом);

- налагать административные взыскания в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан;

- предъявлять в суды иски, в том числе о признании лица, имеющего задолженность по налогам и другим обязательным платежам в бюджет, банкротом, о принудительном выпуске объявленных акций налогоплательщика акционерного общества с участием государства в уставном капитале в соответствии с законодательством Республики Казахстан, о ликвидации юридического лица по основаниям, предусмотренным подпунктом 4 пункта 2

статьи 49 Гражданского кодекса Республики Казахстан;

- проводить мероприятия по повышению квалификации кадров.

Департаментам государственных доходов по областям и г. Астаны и г. Алматы, а также управлениям государственных доходов в районах, городах и районах в городах предоставляется право:

- проверок у налогоплательщиков денежных документов, бухгалтерских отчетов, планов, наличия денег, ценных бумаг и других ценностей, расчетов и деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет;

- при осуществлении своих полномочий обследовать объекты налогообложения;

- давать руководителям и другим должностным лицам, а также гражданам указания (поручения) об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах, других обязательных платежах в бюджет, контролировать их выполнение;

- применять к организациям, учреждениям и гражданам, нарушающим налоговое законодательство, санкции и административные штрафы, предусмотренные законодательством Республики Казахстан;

- приостанавливать расчетные операции организаций и граждан в случае невыполнения ими требований по устранению нарушений налогового законодательства, описывать имущество, денежные средства налогоплательщиков в случае неуплаты в срок налогов, штрафов и пени, предоставлять организациям и гражданам отсрочку и рассрочку по уплате налоговых и других платежей в бюджет, а также пользоваться другими правами при осуществлении своих функций, определенных статусом налоговой службы.

Наряду с правами органы налоговой службы наделены *обязанностями*:

- 1) соблюдать права налогоплательщика;

- 2) защищать интересы государства;

- 3) осуществлять налоговый контроль за исполнением налогоплательщиком налоговых обязательств, а также за своевременностью удержания и перечисления обязательных пенсионных взносов в накопительные пенсионные фонды;

- 4) вести в установленном порядке учет налогоплательщиков, объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, учет начисленных и уплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет;

- 5) разъяснять порядок заполнения форм установленной налоговой отчетности;

- 6) проводить налоговую проверку строго по предписаниям;

- 7) соблюдать налоговую тайну в соответствии с положениями Налогового Кодекса;

- 8) вручать уведомление налогоплательщику по исполнению налогового обязательства в сроки и в случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом;

- 9) по заявлению налогоплательщика не позднее трехдневного срока представлять выписку из его лицевого счета о состоянии расчетов с бюджетом

по исполнению налоговых обязательств;

10) обеспечивать в течение пяти лет сохранность выдаваемых налогоплательщику копий квитанций, подтверждающих факт исполнения налогового обязательства по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет,

11) осуществлять контроль за соблюдением порядка учета, хранения, оценки и реализации имущества, обращенного в собственность государства, а также за полнотой и своевременностью поступления в бюджет денег от его реализации;

12) применять способы обеспечения исполнения налоговых обязательств и взыскивать налоговую задолженность налогоплательщика в принудительном порядке в соответствии с Налоговым Кодексом;

13) налагать на налогоплательщика административные штрафы в соответствии с Кодексом Республики Казахстан «Об административных правонарушениях» [7].

1.4 Организация деятельности и структура центрального аппарата Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан

Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан и его территориальные органы образуют единую структуру органов налоговой службы.

Руководство Комитетом осуществляется Председателем, который несет персональную ответственность за выполнение возложенных на Комитет задач и осуществление им своих функций.

Председатель Комитета назначается на должность и освобождается от должности Министром финансов Республики Казахстан.

Председатель Комитета имеет заместителей, которые назначаются на должности и освобождаются от должностей в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Официальные представители органов государственных доходов по вопросам таможенного дела за рубежом назначаются на должности и освобождаются от должности по представлению Председателя Комитета в соответствии с законодательством Республики Казахстан и международными договорами Республики Казахстан.

Председатель Комитета осуществляет следующие полномочия:

1) определяет обязанности и полномочия своих заместителей, руководителей структурных подразделений Комитета, руководителей департаментов государственных доходов по областям, городам Астана и Алматы, таможни «Достық», руководителей специализированных государственных учреждений, руководителей подразделений внутренней безопасности;

2) в соответствии с законодательством Республики Казахстан назначает на должности и освобождает от должностей:

- работников и сотрудников Комитета;

- заместителей руководителей департаментов государственных доходов по областям, городам Астана и Алматы;
- руководителя таможни «Достык»;
- руководителей специализированных таможенных учреждений;
- руководителей и сотрудников подразделений внутренней безопасности департаментов государственных доходов по областям, городам Астана и Алматы и таможни «Достык»;

3) принимает меры дисциплинарной ответственности в установленном законодательством Республики Казахстан порядке;

4) утверждает положения о структурных подразделениях Комитета, его территориальных органах, таможне «Достык» и специализированных государственных учреждений;

5) утверждает штатное расписание в пределах лимита штатной численности Комитета;

6) в установленном законодательством Республики Казахстан порядке решает вопросы командирования, предоставления отпусков, оказания материальной помощи, подготовки (переподготовки), повышения квалификации, поощрения, выплаты надбавок и премирования заместителей Председателя, работников и сотрудников Комитета, руководителей департаментов государственных доходов по областям, городам Астана и Алматы, руководителя таможни «Достык», руководителей специализированных государственных учреждений;

7) в пределах компетенции подписывает нормативные правовые и правовые акты Комитета;

8) курирует юридическое подразделение Комитета;

9) представляет Комитет во всех государственных органах и иных организациях;

10) осуществляет иные полномочия, предусмотренные законодательством Республики Казахстан;

11) во время отсутствия Председателя Комитета его обязанности исполняет один из заместителей, определяемый Председателем Комитета.

Комитет образует коллегию, которая рассматривает вопросы деятельности органов государственных доходов и является консультативно-совещательным органом. Численный и персональный состав коллегии утверждается Председателем Комитета [8].

Контрольные вопросы

1. Что понимается под налоговым менеджментом?
2. Назовите объект и предмет налогового менеджмента.
3. Какие функции выполняет налоговый менеджмент?
4. Какой орган является уполномоченным государственным органом, осуществляющим налоговую деятельность в Республике Казахстан?

5. Перечислите функции и задачи структурных элементов налоговой службы Республики Казахстан.

6. Определите основные задачи Комитета государственных доходов Минфина РК.

7. Перечислите права и обязанности органов налоговой службы Республики Казахстан.

8. Определите права Комитета государственных доходов Минфина Республики Казахстан как уполномоченного органа.

9. Какова подчиненность в структуре органов налоговой службы?

10. Назовите права и обязанности департаментов государственных доходов по областям.

Тестовый опрос

1. Налоговый менеджмент – это ...

А) система государственного и корпоративного управления налоговыми потоками путем использования научно обоснованных рыночных форм и методов, и принятия решений в области управления налоговыми доходами и налоговыми расходами на макро– и микроуровне;

В) система управления денежными потоками функционирующей организации с целью оптимизации рисков в соответствии с критериями и предпочтениями руководящих субъектов в рамках избранной общей стратегии;

С) процесс принятия и выполнения управленческих решений, направленных на снижение вероятности возникновения неблагоприятного результата и минимизацию возможных потерь проекта, вызванных его реализацией;

Д) процесс перевоплощения новой для мира, страны или конкретного региона идеи о концепции продукта, бизнес-процесса, маркетинга, технологии, материалов и компонентов в коммерческий проект с целью извлечения максимальной прибыли и оптимизации рисков в рамках общей стратегии бизнес-системы;

Е) часть общей системы корпоративного управления, которая обладает четкой организационной структурой и ставит целью достижение положений, указанных в экологической политике посредством реализации программ по охране окружающей среды;

2. Не относится к задачам налогового менеджмента:

А) обеспечение налоговыми доходными источниками деятельности субъекта управления;

В) эффективное использование налоговых доходов и налоговой прибыли;

С) взаимосвязь с общей системой управления экономикой и финансов;

Д) достижение финансовой устойчивости и платежеспособности субъекта управления;

Е) минимизация налоговых рисков при заданном объеме налоговой прибыли.

3. Корпоративный налоговый менеджмент охватывает уровень управления налоговыми потоками ...

- А) на микроуровне;
- В) на предприятии;
- С) на уровне государства;
- Д) на макроуровне;
- Е) на отделении.

4. Объектом налогового менеджмента выступает?

- А) налоговое хозяйство;
- В) налоговые отношения;
- С) национальное богатство;
- Д) финансовые потоки;
- Е) налоговые потоки.

5. Уполномоченный орган в Республике Казахстан в сфере налогообложения это ...

- А) Комитет Казначейства Министерства Финансов РК;
- В) Комитет по Государственным закупкам Министерства Финансов РК;
- С) Комитет внутреннего государственного аудита Министерства Финансов РК;
- Д) Комитет Государственных доходов Министерства Финансов РК;
- Е) Комитет по Финансовому мониторингу Министерства Финансов РК.

6. К функциям, обеспечивающим реализацию государственной политики в сфере налогообложения, не относится:

- А) ведение Государственного реестра налогоплательщиков Республики Казахстан;
- В) разработка и ведение единой системы учета налогоплательщиков, объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением;
- С) разрабатывать и утверждать нормативные правовые акты, предусмотренные Налоговым кодексом;
- Д) организация и осуществление работы по принудительному взысканию налоговой задолженности;
- Е) ведение единой базы данных по производству и обороту отдельных видов нефтепродуктов.

7. Основной целью налогового менеджмента является ...

- А) установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам;

В) выбор тех подразделений, в которые следует направлять инвестиции;

С) удовлетворение практически безграничных потребностей людей с помощью имеющихся у них ограниченных ресурсов — труда, природных богатств, технического оснащения, учитывая при этом и ограниченность их технических знаний;

Д) получение налоговой прибыли, обеспечение финансовой устойчивости и доходности на основе применения эффективных налоговых форм, методов и инструментов управления и эффективного вложения (расходования) налоговых доходов и прибыли;

Е) разработка целей и задач в подразделениях организации.

8. Налоговые потоки в налоговом менеджменте является?

А) целью;

В) объектом;

С) задачей;

Д) предметом;

Е) сущностью.

9. Какие риски в налоговом менеджменте возникают у государства,

А) недополучение запланированных доходов;

В) потеря доходов в виде штрафных санкций;

С) недополучение доходов в виде штрафных санкций;

Д) потеря запланированных доходов;

Е) потеря штрафных доходов.

10. Организационно-управленческая деятельность в области налогообложения осуществляется...

А) органами государственной службы;

В) органами налоговой службы;

С) органами аудитной службы;

Д) органами финансово-налоговой службы;

Е) органами налогообложения.

2 Налоговое обязательство

2.1 Понятие налогового обязательства

Налоговым обязательством признается обязательство налогоплательщика перед государством. Налогоплательщик обязан встать на регистрационный учет в налоговом органе, определять объекты налогообложения и объекты, связанные с налогообложением, исчислять и уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет, а также авансовые и текущие платежи по ним, составлять налоговые формы, представлять налоговые формы в налоговый орган в установленные сроки.

Государство в лице налогового органа имеет право требовать от налогоплательщика (налогового агента) исполнения его налогового обязательства в полном объеме, а в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства применять способы по его обеспечению и меры принудительного исполнения в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом.

Объектом налогообложения и объектом, связанным с налогообложением, являются имущество и действия, с наличием и на основании которых у налогоплательщика возникает налоговое обязательство.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иные характеристики объекта налогообложения, на основании которых определяются суммы налогов и других обязательных платежей, подлежащие уплате в бюджет.

Налоговая ставка представляет собой величину налогового обязательства по исчислению налога и другого обязательного платежа в бюджет на единицу измерения объекта налогообложения или налоговой базы.

Налоговая ставка устанавливается в процентах или в абсолютной сумме на единицу измерения объекта налогообложения или налоговой базы [10, с. 13].

Под налоговым периодом понимается период времени, установленный применительно к отдельным видам налогов и других обязательных платежей в бюджет, по окончании которого определяются объект налогообложения, налоговая база, исчисляются суммы налогов и других обязательных платежей, подлежащие уплате в бюджет.

2.2 Исполнение налогового обязательства

Исполнение налогового обязательства осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, если иное не установлено Налоговым Кодексом.

Во исполнение налогового обязательства налогоплательщик совершает следующие действия:

- 1) встает на регистрационный учет в налоговом органе;

2) ведет учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением;

3) исчисляет, исходя из объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы и налоговых ставок, суммы налогов и других обязательных платежей, подлежащие уплате в бюджет, а также авансовые и текущие платежи по ним в соответствии с особенной частью настоящего Кодекса;

4) составляет и представляет, за исключением налоговых регистров, налоговые формы налоговым органам в установленном порядке;

5) уплачивает исчисленные и начисленные суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет, авансовые и текущие платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет в соответствии с особенной частью Налогового Кодекса.

Налоговое обязательство должно быть исполнено налогоплательщиком в порядке и сроки, которые установлены налоговым законодательством Республики Казахстан.

Налогоплательщик вправе исполнить налоговое обязательство досрочно.

Налоговое обязательство налогоплательщика, исполняемое в безналичной форме, считается исполненным со дня получения акцепта платежного поручения на сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет от банка, или со дня осуществления платежа через банкоматы или иные электронные устройства. А в наличной форме - со дня внесения налогоплательщиком указанных сумм в банк или организацию, осуществляющую отдельные виды банковских операций

В платежных документах отправителем денег указываются фамилия, имя, отчество (при его наличии) или наименование налогоплательщика и его идентификационный номер.

Налоговое обязательство налогоплательщика по уплате налога, исполняемое налоговым агентом, считается исполненным со дня удержания налога.

Налоговое обязательство по уплате налогов, платы, а также обязательство по уплате пеней могут быть исполнены путем проведения зачетов в порядке, установленном Налоговым Кодексом.

Налоговое обязательство по уплате налогов, других обязательных платежей в бюджет, а также обязательство по уплате пеней и штрафов осуществляется:

- в национальной валюте;
- в иностранной валюте по положению контрактов на недропользование и в натуральной форме.

Исчисление суммы налогов, удерживаемых у источника выплаты, осуществляется налоговым агентом [11, с. 184].

Обязанность по исчислению суммы отдельных видов налогов и других обязательных платежей в бюджет может быть возложена на налоговый орган и уполномоченные государственные органы.

Сроки исполнения налогового обязательства устанавливаются Налоговым Кодексом. При этом течение срока начинается на следующий день после фактического события или юридического действия, которым определено начало срока исполнения налогового обязательства. Срок истекает в конце последнего дня периода, установленного Налоговым Кодексом. Если последний день срока приходится на нерабочий день, то срок истекает в конце следующего рабочего дня.

Сроки исковой давности по налоговому обязательству и требованию

Исковая давность по налоговому обязательству и требованию - период времени, в течение которого:

1) орган налоговой службы вправе начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет;

2) налогоплательщик (налоговый агент) обязан представить налоговую отчетность, вправе внести изменения и дополнения в налоговую отчетность, отозвать налоговую отчетность;

3) налогоплательщик (налоговый агент) вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и других обязательных платежей в бюджет, пеней;

4) орган налоговой службы обязан провести зачет и (или) возврат налогов и других обязательных платежей в бюджет, пеней.

Срок исковой давности по налоговому обязательству и требованию составляет пять лет. Течение срока исковой давности начинается после окончания соответствующего налогового периода, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.

Погашение налоговой задолженности производится в следующем порядке:

1) сумма недоимки;

2) начисленные пени;

3) сумма штрафов.

Налоговое обязательство физического лица прекращается:

1) со смертью;

2) с объявлением его умершим на основании вступившего в силу решения суда.

*Исполнение налогового обязательства физического лица, признанного
безвестно отсутствующим*

Налоговое обязательство физического лица приостанавливается с момента признания его безвестно отсутствующим на основании вступившего в силу решения суда.

Налоговая задолженность физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, погашается лицом, на которого возложена обязанность по опеке над имуществом физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Если имущества физического лица, признанного безвестно отсутствующим, недостаточно для погашения налоговой задолженности, то

непогашенная часть его налоговой задолженности списывается налоговым органом на основании решения суда о недостаточности имущества.

При отмене судом решения о признании лица безвестно отсутствующим действие ранее списанной налоговым органом налоговой задолженности возобновляется в судебном порядке независимо от срока исковой давности, установленного Налоговым Кодексом.

Погашение налоговой задолженности умершего физического лица

Налоговая задолженность, образовавшаяся на день смерти физического лица или на дату объявления его умершим на основании вступившего в силу решения суда, погашается наследником (наследниками) в пределах стоимости наследуемого имущества и пропорционально доле в наследстве на дату его получения.

Если имущества умершего физического лица, а также физического лица, объявленного умершим на основании вступившего в силу решения суда, недостаточно для погашения налоговой задолженности, то непогашенная часть налоговой задолженности списывается налоговым органом на основании решения суда о недостаточности имущества.

В случае если наследник является несовершеннолетним, то обязательство по погашению налоговой задолженности физического лица, образовавшейся на день его смерти или на дату объявления его умершим, в пределах стоимости наследуемого имущества и пропорционально доле в наследстве на дату его получения возлагается на такого наследника только на основании вступившего в силу решения суда.

Налоговая задолженность физического лица, образовавшаяся на день его смерти или на дату объявления его умершим на основании вступившего в силу решения суда, считается погашенной в случаях, если:

- 1) несовершеннолетний (несовершеннолетние) наследник (наследники) освобожден (освобождены) от исполнения налогового обязательства по погашению такой задолженности на основании вступившего в силу решения суда;
- 2) отсутствует наследник (наследники).

При отмене судом решения об объявлении физического лица умершим действие ранее списанной налоговым органом налоговой задолженности возобновляется в судебном порядке независимо от срока исковой давности, установленного Налоговым Кодексом Республики Казахстан [12, с. 147].

Налоговое обязательство индивидуального предпринимателя прекращается после прекращения индивидуальным предпринимателем деятельности в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан.

Налоговое обязательство юридического лица прекращается:

- 1) после ликвидации;
- 2) после реорганизации путем присоединения (в отношении присоединившегося юридического лица), слияния и разделения.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под налоговым обязательством?
2. Обоснуйте объект налогообложения с точки зрения налогового обязательства.
3. Что понимается под исполнением налогового обязательства?
4. Что понимается под недоимкой?
5. Определите финансовые инструменты привлечения к материальной ответственности при образовании недоимки.
6. Определите порядок погашения налоговой задолженности
7. Что такое пеня?
8. В каких случаях начисляется пеня?

Тестовый опрос

1. Укажите последовательность исполнения налогового обязательства: 1. уплачивает исчисленные и начисленные суммы налогов; 2. исчисляет суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет, а также авансовые и текущие платежи; 3. встает на регистрационный учет в налоговом органе; 4. составляет и представляет налоговые формы налоговым органам в установленном порядке; 5. ведет учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением.

- A) 1-2-3-4-5;
- B) 2-4-3-5-1;
- C) 3-5-2-4-1;
- D) 5-3-2-4-1;
- E) 4-2-3-1-5.

2. Налоговое обязательство состоит из следующих этапов:

- A) слияния, присоединения, выделения;
- B) возникновение, исполнение, прекращение;
- C) присоединения, прекращения, слияния;
- D) возникновения, выделения;
- E) ликвидация, слияние, исполнение.

3. Какая форма уплаты налогового обязательства предусмотрена законодательством РК и положениями контрактов на недропользование:

- A) уплата только в иностранной валюте;
- B) уплата в национальной и иностранной валюте;
- C) натуральная форма, уплата в иностранной валюте;
- D) уплата в национальной валюте;
- E) натуральная форма, уплата в безналичной форме.

4. Погашение налоговой задолженности производится в следующем порядке:

- А) не начисленные пени, сумма недоимки, сумма штрафов;
- В) сумма недоимки, начисленные пени, сумма штрафов;
- С) сумма издержек, сумма амортизационных отчислений;
- Д) сумма штрафов, сумма простоев;
- Е) сумма амортизационных отчислений, не начисленные пени, сумма штрафов.

5. Какие особенности исполнения налогового обязательства не рассматриваются в Налоговом Кодексе РК?

А) исполнение налогового обязательства при передаче имущества в доверительное управление;

В) исполнение налогового обязательства ликвидируемого юридического лица, а также при прекращении деятельности в Республике Казахстан структурного подразделения, постоянного учреждения юридического лица-нерезидента;

С) особенности исполнения налогового обязательства всем категориями ликвидируемых юридических лиц-резидентов;

Д) особенности исполнения налогового обязательства отдельными категориями ликвидируемых юридических лиц-резидентов;

Е) особенности исполнения налогового обязательства отдельными категориями ликвидируемых юридических лиц-резидентов и индивидуальных предпринимателей, прекращающих деятельность по результатам аудиторского заключения по налогам.

6. Индивидуальный предприниматель в случае принятия решения о прекращении деятельности может не предоставлять налоговому органу по месту нахождения:

А) налоговое заявление о прекращении деятельности;

В) налоговое заявление о снятии с регистрационного учета по отдельным видам деятельности при наличии такого учета;

С) ликвидационную налоговую отчетность;

Д) налоговую отчетность предприятия за последние семь лет;

Е) налоговое заявление о снятии с учета контрольно-кассовой машины.

7. Налоговое обязательство юридического лица не прекращается:

А) после полной ликвидации;

В) после реорганизации, разделения;

С) после слияния;

Д) после организации;

Е) после преобразования.

8. Общий срок исковой давности в части пересмотра исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет с учетом его приостановления не может превышать

- А) 2 года;
- В) 9 лет;
- С) 4 года;
- Д) 7 лет;
- Е) 1 год.

9. К исполнению налогового обязательства физического лица, признанного безвестно отсутствующим относится:

А) налоговая задолженность не может быть погашена лицом, на которого возложена обязанность по опеке над имуществом физического лица, признанного безвестно отсутствующим;

В) в силу решения суда о признании лица безвестно отсутствующим действие ранее списанной налоговым органом налоговой задолженности возобновляется в судебном порядке независимо от срока исковой давности;

С) налоговое обязательство приостанавливается с момента признания его безвестно отсутствующим на основании вступившего в силу решения суда;

Д) если имущества физического лица, признанного безвестно отсутствующим, недостаточно для погашения налоговой задолженности, то непогашенная часть его налоговой задолженности не может быть списана налоговым органом;

Е) за счет отчислений и взносов на обязательное социальное медицинское страхование, по которым индивидуальный предприниматель, прекращающий деятельность, является плательщиком и налоговым агентом, за период с начала налогового периода, в котором представлено налоговое заявление о прекращении деятельности, до даты представления такого заявления.

10. Кто из нижеперечисленных не предоставляет в налоговый орган налоговое заявление о проведении документальной проверки и ликвидационную налоговую отчетность при прекращении деятельности

- А) частный нотариус;
- В) адвокат;
- С) частный судебный исполнитель;
- Д) профессиональный медиатор;
- Е) прокурор области.

3 Система налогового администрирования

3.1 Сущность налогового администрирования

Эффективность функционирования налоговой системы зависит от качества управления ею. Деятельность государства по управлению налоговой системой определяется характером и задачами налоговой политики соответствующего этапа развития.

В современной экономической литературе не встречается четкого определения понятия «управление налоговой системой». Практически произошла его замена на понятие «налоговое администрирование».

Управление налоговой системой можно рассматривать как деятельность государства по управлению каждым элементом, входящим в понятие налоговой системы.

В отношении *первого элемента* (совокупность налогов) - это законодательное установление перечня налогов и порядка налогообложения по каждому виду налогов и сборов.

В отношении *второго элемента* (компетенции органов власти и управления в налоговой сфере) - это законодательное (в конституционном, гражданском, налоговом законодательстве) установление компетенции, принципов, процедур, форм и методов организации и деятельности уполномоченных органов власти в налоговой сфере.

Наконец, по *третьему элементу* (совокупность налоговых органов) - это определение функций и задач налоговых органов, обеспечивающих налоговый контроль и привлечение к ответственности лиц, нарушающих налоговое законодательство.

Таким образом, управление налоговой системой базируется на трех основах:

- нормативно-правовые акты (налоговое законодательство);
- организационные основы деятельности субъектов налоговых отношений;
- налоговый контроль.

Налоговое администрирование следует рассмотреть как органическую часть управления налоговой системой (см. Рисунок 5).

Налоговое администрирование - это деятельность государственных органов управления, но не законодательных органов власти в налоговой сфере. Законодательными органами устанавливаются основные принципы, формы и методы организации налоговых отношений, что составляет содержание законодательства о налогах. Налоговое администрирование как управленческая деятельность государственных органов направлено на реализацию законодательных норм.

Предметом налогового администрирования является налоговое производство, *объектом* - процесс управления этим производством, а

субъектами - налоговые и иные органы, именуемые налоговыми администрациями.

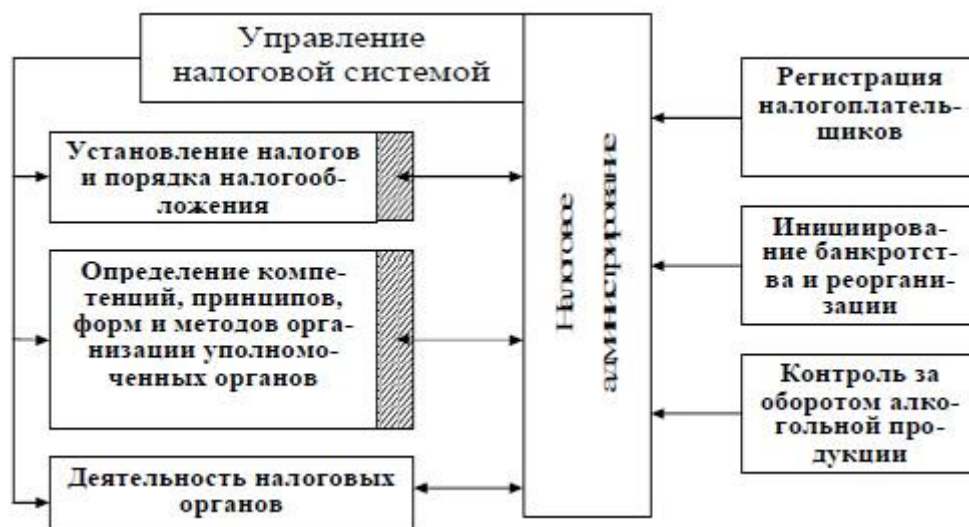


Рисунок 5 - Соотношение понятий «управление налоговой системой» и «налоговое администрирование»

Налоговое производство - это совокупность законодательно установленных приемов, способов и методик, определяющих порядок добровольного исполнения налогового обязательства налогоплательщиком, и полномочий налоговых администраций по контролированию, регулированию и принуждению налогоплательщиков к исполнению этого обязательства.

Субъектами налогового производства являются налоговые администрации и налогоплательщики, *предметом* - порядок исполнения налогового обязательства и контроль за его исполнением, а *объектом* - законодательная регламентация самого порядка и способов контроля за его исполнением.

Налоговые администрации - это государственные налоговые и иные органы, которым на законодательной основе предоставлены определенные властные (административные) полномочия в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

В состав налоговых администраций входят:

- финансовые органы в области налогов и сборов;
- органы внутренних дел;
- налоговые органы;
- таможенные органы [13, с. 235].

Безусловно, центральным звеном налоговых администраций являются налоговые органы. Объем полномочий других администраций значительно меньше, а их права и обязанности несравненно уже. Такая неравнозначность в системе налогового администрирования объективно обусловлена тем, что именно налоговые органы специализируются на реализации целого комплекса функций в сфере налогообложения, являющихся для них основными, в то время

как возлагаемые на другие администрации отдельные функции в сфере налогообложения не являются для них определяющими (профильными).

Деятельность налоговых органов в сфере налогового администрирования, нацелена на обеспечение полного и своевременного сбора налогов и сборов в соответствии с законодательством и при условии правильного применения правовых положений, определяющих режим стимулирования и поощрения законопослушных налогоплательщиков и необходимого контроля и наказания в отношении нарушителей налоговых законов. Отсюда можно сделать вывод о том, что налоговое администрирование представляет собой инструмент, который, в конечном итоге, определяет успех или неуспех общей бюджетно-налоговой и экономической политики страны.

Недостатки налогового администрирования приводят к резкому снижению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают баланс в межбюджетных отношениях регионов и в конечном итоге нагнетают социальную напряженность, в то время как успешное налоговое администрирование обеспечивает благоприятные перемены в экономике, например, способствует улучшению инвестиционного климата регионе.

3.2 Основные задачи и функции налогового администрирования

Администрирование налогов является частью налогового процесса и представляет взаимосвязанную совокупность процессуальных действий, направленных на создание благоприятных условий и оказание мотивирующих воздействий на субъект, исполняющий налоговую обязанность, а также на обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков и других участников правоотношений.

Целью налогового администрирования является исполнение налоговой политики государства, которая проводится в отношении всех участников правоотношений регулируемых налоговым законодательством. При этом согласие субъекта не является обязательным и необходимым условием возникновения налоговых правоотношений.

На настоящий момент одним из сдерживающих факторов повышения эффективности мобилизации налогов в бюджет являются сложившиеся методы налогового администрирования.

Целями налогового администрирования являются (см. Рисунок 6):

Налоговое администрирование представляет собой инструмент, который в конечном итоге определяет успех или неуспех общей бюджетно-налоговой политики страны.

Таким образом, на налоговое администрирование возложены определенные задачи.

Основными задачами налогового администрирования на макроуровне является:

- анализ макроэкономических процессов налогообложения и выработка исходных данных для прогнозирования их развития;
- оценка отклонений фактических значений макро показателей от прогнозируемых;
- выявление причин их появления;
- детальная и концептуальная разработка налогового законодательства.

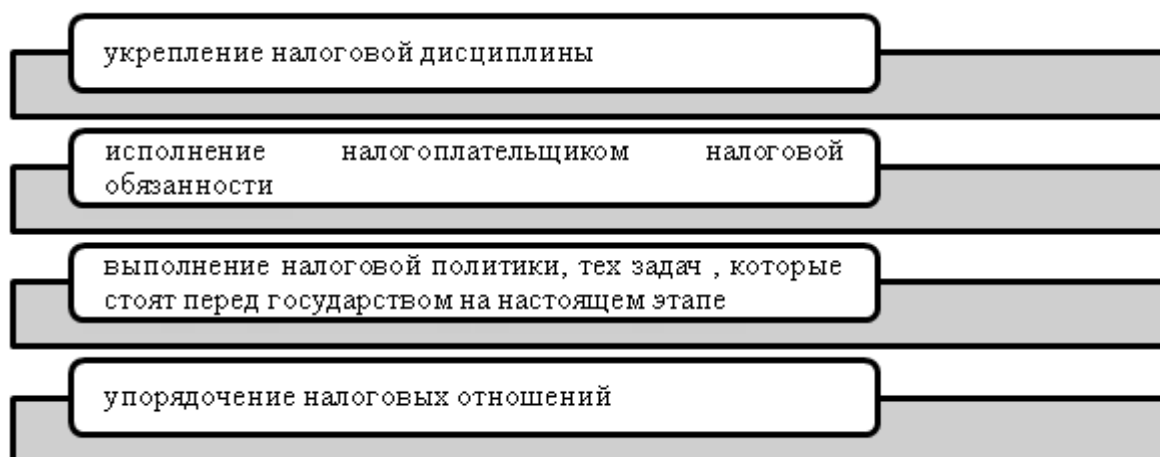


Рисунок 6 – Цели налогового администрирования

Задачами налогового администрирования на микроуровне является (см. Рисунок 7):

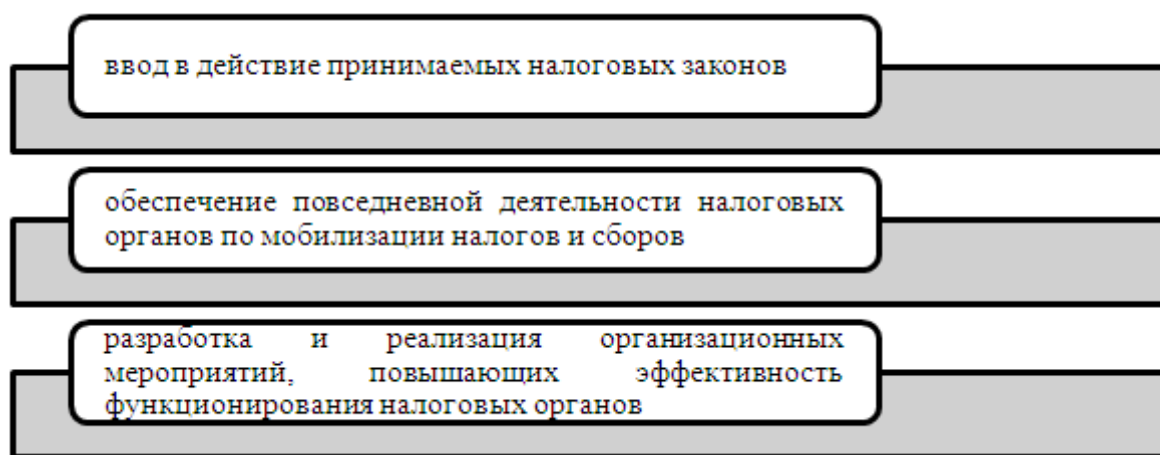


Рисунок 7 - Задачами налогового администрирования на микроуровне

При этом критерием эффективности налогового администрирования следует считать обеспечение мобилизации налогов и сборов в объемах, отвечающих научно обоснованным на весь переходный период уровням налоговой нагрузки, при минимизации соответствующих затрат на функционирование налоговой системы.

Современной системе налогового администрирования присущи следующие задачи:

1) сокращение издержек налогоплательщиков при исполнении обязанности по исчислению и уплате налогов, а также затрат государства на осуществление налогового контроля;

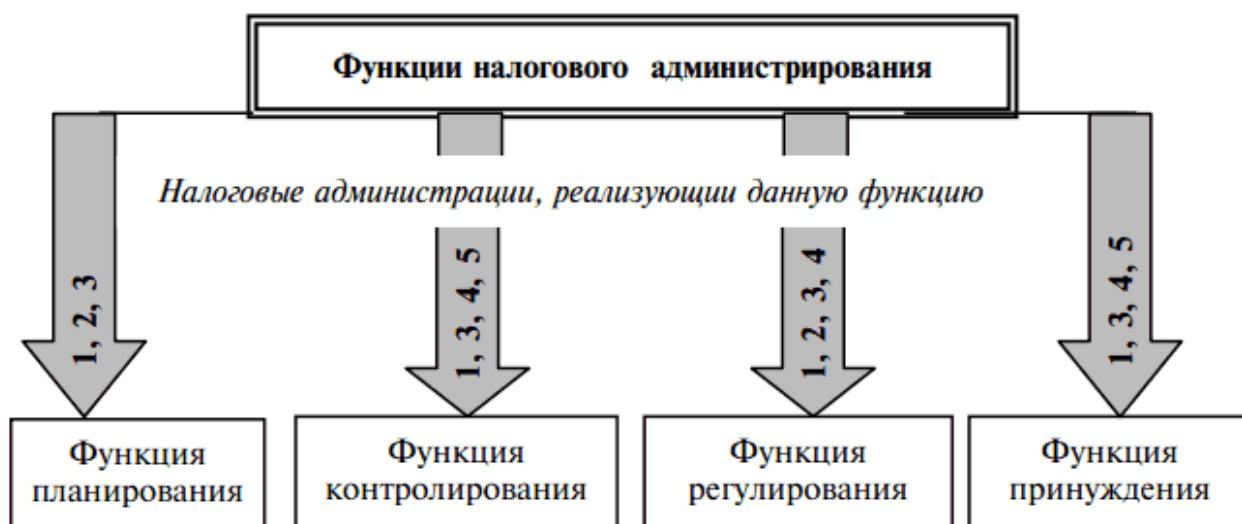
2) увеличение собираемости налогов, в том числе за счет вывода предпринимательской деятельности из теневого сектора экономики;

3) усиление ответственности уполномоченных органов власти за ненадлежащее исполнение ими норм отечественного и международного законодательства при реализации мер налогового контроля [14, с. 128].

Налоговому администрированию присущи четыре основные функции:

- планирование;
- контролирование;
- регулирование;
- принуждение.

Для каждой функции налогового администрирования характерен свой инструментарий реализации, т.е. совокупность способов, приемов и методов достижения поставленных перед ней целей. Кроме того, каждая функция отличается специфичным составом органов, разрабатывающих и реализующих этот инструментарий (см. Рисунок 8).



1 — налоговые органы; 2 — финансовые органы; 3 — органы внебюджетных фондов; 4 — таможенные органы; 5 — органы внутренних дел

Рисунок 8 – Основные функции налогового администрирования

Следует также заметить, что данные функции воспроизводят часть функций налогового механизма. Это совершенно справедливо, так как налоговое администрирование является важнейшей подчиненной частью налогового механизма страны, и без этой части механизм не может функционировать. Администрирование является именно тем «рычагом»,

который приводит в действие весь этот механизм. Недостаточно принять какой-либо закон, необходимо разработать механизм его реализации, предусмотреть административные ресурсы исполнения, контроля, а в некоторых случаях и принуждения, только тогда закон начнет исполняться (современных примеров тому великое множество).

Функцию налогового планирования реализуют финансовые и налоговые органы. Основной *целью налогового планирования* является обеспечение обоснованных качественных и количественных параметров заданий по формированию доходной части бюджетов различного уровня. Органы внебюджетных фондов осуществляют планирование доходной части бюджетов соответствующих фондов.

Основными формами являются *стратегическое* и *текущее налоговое планирование*.

Основные методы налогового планирования:

- *косвенные*, основанные на прогнозировании экономических валовых показателей;
- *прямые*, основанные на прогнозировании налоговых баз по всему перечню налогов;
- *упрощенные*, основанные на экстраполяции существующих трендов [15, с. 35].

Функцию налогового контроля реализуют налоговые органы, а в предусмотренных Налоговым кодексом случаях также таможенные органы и органы внутренних дел. Основной *целью налогового контроля* является обеспечение такого уровня налогового производства, при котором исключаются или сводятся к минимуму нарушения законодательства о налогах и сборах, а также выявление и предупреждение этих нарушений.

Функцию налогового регулирования реализуют финансовые, налоговые, а в некоторых случаях и таможенные органы. Основной *целью* этой функции является достижение компромисса между фискальными интересами государства и экономическими интересами налогоплательщиков. Фискальные интересы государства, в свою очередь, также неоднородны и требуют нахождения компромисса между бюджетами различных уровней управления. Основными здесь являются *формы* налогового стимулирования и дестимулирования, налогового льготирования, распределения налоговых поступлений между различными уровнями бюджетов.

Основными *методами налогового регулирования* являются следующие:

- регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения; регулирование соотношения республиканских и местных налогов;
- регулирование масштаба и направленности предоставления налоговых льгот и преференций;
- регулирование состава налогов, объектов налогообложения, налоговых ставок, способов исчисления налоговой базы, порядка и сроков уплаты налогов.

Функцию принуждения реализуют налоговые, таможенные и органы внутренних дел. Основной *целью* этой функции является обеспечение

обязательности исполнения всеми субъектами законодательства о налогах и сборах, в том числе принудительного исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками.

Основными *формами* принуждения являются формы ответственности за нарушение законодательства: налоговая, административная и уголовная.

К основным *методам принуждения* можно отнести добровольное и принудительное исполнение выявленного нарушения законодательства.

3.3 Принципы налогового администрирования

Налоговое администрирование - это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов. Администрирование налогов может быть организовано по функциональному принципу или по принципу специализации - по видам налогов [5, с. 164].

Также можно выделить следующие принципы налогового администрирования (см. Таблицу 1).

Таблица 1 - Принципы налогового администрирования

Принцип	Характеристика
принцип законности	налоговое администрирование, являясь подсистемой управления налоговой системы, подчиняется в своей деятельности установленному налоговому и финансовому законодательству страны. Контрольные мероприятия, проводимые в рамках налогового администрирования, проводятся исключительно в установленных законом правилах.
принцип объективности	при проведении мероприятий налогового администрирования со стороны налоговых органов как субъекта налогового администрирования, обладающего, несомненно, властными полномочиями, требуется обеспечение неприменения дискриминационных мер, предвзятости в отношении налогоплательщиков, уважения чести и достоинства, обеспечение прав налогоплательщиков
принцип единства	единство применяемых приемов, методов и инструментов налогового администрирования на всей территории государства
принцип эффективности	результаты налогового администрирования в абсолютной денежной и относительной оценке (например, собираемость налогов в бюджет) должны быть выше затрат на его проведение. Кроме того, эффективность налогового администрирования проявляется в результативности налоговых проверок (особенно выездных), взыскания и урегулирования налоговой задолженности, которые являются индикаторами налогового администрирования.

3.4 Управление налоговыми отношениями

В управлении налоговыми процессами участвуют не только специализированные органы. В него вовлечены все органы законодательной и исполнительной власти, Конституционный Совет. Влияют на налоговые взаимоотношения плательщиков и государства также правоохранительные

органы, аудиторские, адвокатские и консультационно-юридические службы, отраслевые институты, вузы, а также общественные организации. Их деятельность - также часть процесса управления налоговыми отношениями.

Налоги жестко увязаны с отношениями собственности, которые всегда были областью конфронтации экономических интересов. До тех пор пока не будут решены многие базисные проблемы (созданы рынки земли, труда, капиталов, устранены негативные последствия криминализация экономики и т.п.), будут преобладать административно-командные методы управления.

Налоговое администрирование, основывается на положениях налогового права и дополняет их. Налоговое администрирование складывается из налогового планирования, налогового учета, налогового регулирования и налогового контроля, которые по своей сути представляют управленческие действия профессионалов в органах власти, управления, в научно-исследовательских структурах и т. д.

Налоговое производство, регламентируемое законами и подзаконными актами налоговых администраций, зависит от целого круга законодательных требований, изложенных в Конституции Республики Казахстан, Налоговом, Земельном, Таможенном и других кодексах.

Непосредственное влияние на налоговое производство оказывают положения Налогового, Гражданского кодексов, бухгалтерское законодательство и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета. Гражданский кодекс, определяя правовой статус хозяйствующих субъектов, Налоговый кодекс дает возможность устанавливать соответствующие им налоговые режимы (льготы, сроки уплаты налогов и др.).

Как отмечалось выше, налоговый механизм позволяет упорядочить налоговые отношения, опираясь на налоговое право, основы управления налогообложением. Поэтому налоговые отношения являются предметом налогового администрирования.

У государства (в лице субъектов налогового контроля) возникают налоговые отношения с субъектами налогообложения - юридическими и физическими лицами, на которых лежит юридическая обязанность уплаты налогов за счет собственных средств. Налоговым отношениям может предшествовать система мер (управленческих, правовых и др.), принимаемых субъектами налогового контроля с целью создания соответствующих предпосылок для осуществления контрольных функций в рамках принятых норм и правил.

Методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков могут быть достаточно разнообразными, но укрупнено можно выделить три основных типа:

- административного принуждения;
- регулируемых альтернатив;
- дружественного партнерства [16, с. 131].

Соотношение между ними и масштабы их развитие определяются проводимой налоговой политикой и качественным состоянием контрольной деятельности.

К методам *административного принуждения* относятся - применение налоговых санкций, арест банковских счетов, другого имущества налогоплательщика и т. д. Исходя из того, что налоги обязательны к уплате, такие обеспечительные меры существовали и будут иметь место всегда.

Введение в действие Налогового кодекса Республики Казахстан способствовало распространению другого типа методов налогового администрирования, а именно *метода регулируемых альтернатив*. Сущность данного метода заключается: предоставлении налогоплательщикам свободы выбора между разрешенными законом разными вариантами юридической формы ведения деятельности, порядка ведения и составления учета и отчетности, способа исполнения обязательства по уплате налога, применением или отказом от налоговых льгот и т. д.

Однако после выбора того или иного поведения, оно становится обязательным для налогоплательщиков и исходным при проверке налоговыми органами. В некоторых странах декларируется переход в налоговом администрировании от преимущественно принудительных, силовых методов к отношениям сотрудничества (дружественного партнерства) с налогоплательщиками (заключение соглашений о применяемых ценах по контролируемым сделкам, о переносе сроков уплаты задолженности и т. д.).

Метод дружественного партнерства не так давно считался неприемлемым в современной практике из-за недостаточного уровня налогового администрирования, состояние которого и отражается, прежде всего, на характере взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов. Но разработанные законопроекты о регулировании трансфертного ценообразования для целей налогообложения включают в себя элементы заключения соглашений между налоговыми органами и налогоплательщиками. К тому же в бюджетах регионов стали закладываться реальные финансовые возможности для положительного ответа на заявки по инвестиционному налоговому кредиту.

Использование третьего метода целесообразно и в случае, когда действующие нормы налогового законодательства не позволяют адекватно определить порядок налогообложения финансового результата по сложным формам хозяйственных сделок, по инновационным финансовым продуктам.

Комплексное применение всех трех типов методов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков позволит качественно решать основную, фискальную задачу налогового администрирования, а также будет способствовать формированию новых отношений между государством и налогоплательщиком.

Применение второго и третьего методов усиливает регулирующий аспект налогового администрирования по отношению к экономике страны в целом и отдельного хозяйствующего субъекта.

Развитие рыночных отношений придает управлению налогообложением иной экономический смысл. Управление постепенно выходит из статичного состояния и начинает оперативно реагировать на различные изменения налоговых правоотношений. В связи с этим сама система налогообложения приобретает индикативные свойства.

Недопоступление налоговых платежей в бюджет сигнализирует о том, что:

1) действующие налоговые нормы перестали отвечать потребностям воспроизводства, и следует провести их ревизию;

2) налоговые администрации утратили способность осуществлять мониторинг налоговых поступлений и перекрывать возможности ухода от налогов;

3) усилились международные интеграционные процессы и возникла необходимость освоения налоговыми администрациями особенностей зарубежного налогового законодательства, а также международных правил заключения договоров об избежании двойного налогообложения [17, с. 26].

Такого рода сигналы обуславливают необходимость пересмотра методов налогового управления. Наука и практика могут выявить потребность в существенном изменении структур и функций налоговых администраций, направлений налоговой политики и методических основ налогового производства, что становится причиной принятия кардинальных мер, вплоть до проведения очередного этапа налоговой реформы.

Действующая система налогового администрирования в Республике Казахстан требует своего дальнейшего совершенствования в силу того, что обширная сеть налоговых комитетов, контролирующая сравнительно небольшие суммы поступлений, обуславливает высокий уровень косвенных издержек (расходов на технику, обучение персонала) и требует значительных усилий в плане координации ее работы.

В налоговых комитетах имеет место чрезмерно высокое отношение численности управленческих кадров к общему числу работающих; необходимо периодическое повышение профессиональной квалификации работников налоговых комитетов.

Система рассмотрения жалоб по результатам налоговых проверок носит ведомственный характер, что не создает условий для их объективного рассмотрения. Поэтому необходимо взаимодействие органов налоговых служб с иными финансовыми институтами в проведении налоговых проверок с целью недопущения коррумпированности налоговой системы.

Реформирование налоговых отношений не может привести к положительным результатам, если не будет достигнут 100-процентный уровень собираемости налогов. А этот показатель, в свою очередь, не может быть достигнут без эффективного налогового администрирования. Важной задачей является достижение оптимального соотношения фискальной и распределительной функций налогов в налоговой системе.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятиям: налоговое администрирование, налоговый механизм.
2. Какова главная цель налогового администрирования?
3. Перечислите основные задачи налогового администрирования.
4. Какие принципы заложены в основу построения налоговой системы?
5. Назовите функции налогового администрирования.

Тестовый опрос

1. Цель регулирующих методов налогового администрирования:
А) повышение налоговых платежей;
В) предупреждение и пресечение неправомерной деятельности налогоплательщиков;
С) регулирование налогового бремени;
D) контроль и регулирование за правильностью исчисления и уплаты налогов;
Е) повышение собираемости налоговых платежей в местные бюджеты.
2. Процесс оптимизации налогового администрирования направлен на:
А) минимизацию издержек налогового администрирования;
В) максимизацию налоговых поступлений;
С) минимизацию налоговых поступлений и максимизацию издержек налогового администрирования;
D) максимизации налоговых поступлений и минимизацию издержек налогового администрирования;
Е) максимизацию налоговых поступлений и максимизацию издержек налогового администрирования
3. Целями налогового администрирования являются:
А) исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности;
В) выполнение налоговой политики, тех задач, которые стоят перед государством на настоящем этапе;
С) укрепление налоговой дисциплины;
D) упорядочение налоговых отношений;
Е) все варианты.
4. Основными элементами налогового администрирования выступают:
А) контроль за соблюдением и исполнением налогового законодательства налогоплательщиками и налоговыми органами;
В) организационное, методическое и аналитическое обеспечение контрольной деятельности;

С) налоговый период, налоговая ставка, налогооблагаемая база, порядок и срок уплаты налога;

Д) законодательное обеспечение контрольной деятельности налоговых служб;

Е) нет верного ответа.

5. Контрольная составляющая налогового администрирования:

А) акт, решение по проверке;

В) акт, решение по проверке, принудительное взыскание;

С) контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов налогоплательщиками;

Д) контроль за исполнением налогового законодательства налоговыми органами;

Е) акт, решение по проверке и контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов налогоплательщиками.

6. К методам административного принуждения относится:

А) направление материалов в следственный комитет;

В) применение налоговых санкций, арест банковских счетов, другого имущества налогоплательщика;

С) нормативно-правовое регулирование;

Д) регистрационные действия;

Е) применение налоговых санкций и направление материалов в следственный комитет.

7. Методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков:

А) методы административного принуждения и метод регулируемых альтернатив;

В) метод регулируемых альтернатив;

С) метод дружественного партнерства и метод административного принуждения;

Д) методы административного принуждения, метод дружественного партнерства и метод регулируемых альтернатив;

Е) нет верного ответа.

8. Принцип строгого единства налогового администрирования предполагает:

А) вертикаль власти налоговых органов;

В) однообразное применение налогового законодательства всеми субъектами налогового администрирования;

С) предоставление права на применение налоговых преференций;

Д) однообразное применение налогового законодательства всеми субъектами налогового администрирования и вертикаль власти налоговых органов;

Е) нет верного ответа.

9. Факторы, формирующие налоговое администрирование:

А) политические и налоговые;

В) налоговые и социально-экономические;

С) социально-экономические и политические;

Д) социально-экономические и налоговые;

Е) политические, социально-экономические и налоговые.

10. Принцип эффективности налогового администрирования:

А) процесс определения эффективности принимаемых решений в области налоговых отношений, а также функционирования элементов системы налогового администрирования;

В) обеспечение максимального поступления налогов и сборов в бюджет при минимальных издержках взимания и налогового контроля;

С) процесс управления, связанный с осуществлением налогового контроля;

Д) однообразное применение налогового законодательства всеми субъектами налогового администрирования;

Е) вертикаль власти налоговых органов.

4 Планирование в налоговом менеджменте

4.1 Понятие налогового планирования, его роль в системе управления финансами

Налоговое планирование - это важный функциональный элемент налогового менеджмента. С помощью планирования устанавливаются основные направления усилий и принятия решений, которые обеспечивают достижение целей. В ходе реализации этой функции управления намечается не только результат, который должен быть достигнут в процессе управления налоговыми потоками, но и должен быть определен эффективный способ достижения намеченного результата. Конкретные способы формирует управляющая система, опираясь на свои представления о том, как будет функционировать управляемый объект в планируемом периоде (здесь важны прогнозные данные). Именно поэтому при управлении любыми социально-экономическими процессами планирование всегда сопровождается прогнозированием, основой которого является обобщение и анализ имеющейся информации с последующим моделированием возможных результатов развития ситуаций.

Поскольку основой налогового менеджмента выступает финансовая наука, то налоговое планирование и прогнозирование в определенной степени является и частью финансового планирования (прогнозирования).

Задачи налогового планирования и прогнозирования неоднозначны. Они различаются в зависимости от того, относительно какого объекта управления они ставятся: применительно к налоговым потокам страны (ее территорий) или налоговым потокам отдельного предприятия.

Налоговое планирование – это основанный на прогнозных параметрах процесс определения наиболее эффективных направлений движения и оптимизации объема, состава и структуры входящих и исходящих налоговых потоков на предстоящий год и (или) перспективу государством и хозяйствующим субъектом [18, с. 6].

Цели и задачи налогового планирования на макро – и микроуровне различны. Государство стремится запланировать как можно больше налоговых доходов для бюджета и внебюджетных фондов, а предприятие – наметить уже в процессе планирования пути и методы снижения налоговых обязательств.

Целью государственного налогового планирования является оптимальное по объему, составу и структуре финансовое обеспечение расходных полномочий органов власти всех уровней в рамках реализации концепции государственной экономической, финансовой, социальной и налоговой политики.

Основной задачей государственного налогового планирования является обеспечение качественных и количественных параметров заданий по формированию доходной части бюджетной системы.

В процессе осуществления государственного налогового планирования решаются следующие *задачи*:

- оценивается налоговый потенциал области, города, района, прогнозируются объемы налоговых поступлений с учетом темпов экономического роста региона;
- утверждается бюджет по налогам;
- выводятся суммы бюджетного дефицита, уровень инфляции, индексы цен;
- разрабатываются контрольные задания в разрезе бюджетов различных уровней

Целью корпоративного налогового планирования является оптимизация налоговых потоков предприятием в рамках реализации его экономической, финансовой и налоговой политики.

Сущность корпоративного налогового планирования состоит в признанном за каждым налогоплательщиком праве использовать все допускаемые законом средства, пути и методы для максимального сокращения своих налоговых обязательств.

Возможность налогового планирования обусловлена наличием в налоговом законодательстве весьма обширной сферы, где нормы права с достаточной точностью не определены или допускается их неоднозначное толкование.

Налоговый Кодекс Республики Казахстан указывает, что «налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах».

В основе *корпоративного налогового планирования* лежит *максимально полное и правильное использование всех установленных законом льгот и преимуществ*, а также оценка позиции налоговых органов и учет основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства.

Основы корпоративного налогового планирования включают:

- учет основных направлений развития налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства;
- разработку учетной политики предприятия;
- правильное и полное использования всех установленных законом льгот;
- оценка возможностей получения отсрочек и рассрочек по уплате налогов [19, с. 66].

4.2 Виды налогового планирования

Классифицируя виды налогового планирования нужно учитывать такие немаловажные элементы, как структура и логика построения цепочки наиболее оптимальных способов достижения поставленных целей, ещё одной важной составляющей являются временные рамки, которые ограничивают постановку невыполнимых задач и целей, и в то же время выступают индикатором

эффективности планируемых действий, сравнивая прогнозируемый и фактический результаты.

В зависимости от различных классификационных признаков выделяют следующие виды налогового планирования (см. Таблицу 2):

Таблица 2 – Классификационные признаки и виды налогового планирования

№	Классификационные признаки	Виды налогового планирования
1	Уровень управления	- планирование на уровне государства;
		- планирование на уровне организаций, в т.ч. в группах взаимосвязанных организаций;
		- планирование на уровне физических лиц - индивидуальных предпринимателей.
2	Организационно-правовая форма хозяйствующих субъектов:	- налоговое планирование в коммерческих организациях: а) в обществах; б) в товариществах; в) в производственных кооперативах; г) в государственных и муниципальных унитарных организациях.
		- налоговое планирование в некоммерческих организациях.
3	Вид деятельности хозяйствующего субъекта	- планирование деятельности производственных компаний;
		- планирование деятельности торговых организаций;
		- планирование деятельности научных организаций;
		- планирование деятельности кредитных и финансовых организаций (банки, страховые компании) и др.
4	Этап создания и функционирования организации	- планирование на стадия создания организации;
		- планирование в период деятельности организации (в том числе: экономического роста или спада, реорганизации и преобразования);
		- планирование деятельности при ликвидации организации (в том числе в процессе банкротства и конкурсного управления).
5	Масштаб бизнеса	- планирование деятельности малых организаций;
		- планирование деятельности средних по размеру организаций;
		- планирование деятельности крупных организаций.
6	Горизонт налогового планирования	- долгосрочное планирование (на срок более 1 года);
		- долгосрочное планирование (на срок более 1 года);
		- краткосрочное планирование (на срок менее 1 года).
7	Направленность на перспективу	- стратегическое налоговое планирование;
		- тактическое (текущее) налоговое планирование;
8	Иницилируемое субъектами	- внешними (учредителями).
		- внутренними (исполнительными органами организации)
9	Субъекты налогового планирования	- налоговое планирование работниками бухгалтерии или финансового отдела;
		- налоговое планирование работниками специализированного отдела налогового планирования;
		- налоговое планирование привлеченными внешними консультантами и специалистами.
10	Государственность	- национальное налоговое планирование;
		- международное налоговое планирование.

4.3 Принципы налогового планирования

Налоговое планирование – это активные действия налогоплательщика по уменьшению налоговых платежей. Основными понятиями налогового планирования являются оптимизация налогов и минимизация налогов.

Вставая на путь уменьшения налоговых платежей, каждый налогоплательщик неизбежно сталкивается с достаточно серьезным и жестким противодействием государства в лице его фискальных и правоохранительных органов.

Специальные методы налогового контроля за деятельностью налогоплательщика весьма трудоемки и дорогостоящи и поэтому в настоящее время пока еще не приобрели всеобщего характера. Однако возможность того, что активная деятельность налогоплательщика по оптимизации налогового бремени привлечет «особое» внимание фискальных органов, существует.

Любой подход к проблеме экономии и риска вынуждает применять комплекс специальных мер по маневрированию в «налоговых воротах» и адаптации к непостоянству законодательства и регламентирующих документов.

Активная деятельность в этом направлении при справедливом ужесточении налогового контроля немыслима без понимания принципов налогового планирования вне зависимости от конкретно приводимых примеров.

Под принципами налогового планирования понимаются основные правила, лежащие в его основе. Ниже приведены принципы, в соответствии с которыми, следует осуществлять налоговое планирование:

1. Принцип законности – соблюдение требований действующего законодательства при осуществлении налогового планирования.

2. Принцип выгоды – снижение совокупных налоговых обязательств организации в результате применения инструментов налогового планирования.

3. Принцип реальности и эффективности – использование возможностей, предоставляемых законодательством, и инструментов, доступных для конкретной организации, которые обеспечивают достижение налоговой экономии в большем размере, чем затраты, связанные с их применением.

4. Принцип альтернативности – рассмотрение нескольких альтернативных вариантов налогового планирования с выделением наиболее оптимального из них применительно к конкретной организации.

5. Принцип оперативности – корректировка процедуры налогового планирования с целью учета в кратчайшие сроки вносимых в действующее законодательство изменений.

6. Принцип понятности и обоснованности – требование, чтобы схема была понятна, а все ее составные части имели экономическое и правовое обоснование.

В процессе оптимизации налоговых платежей следует придерживаться следующих принципов:

1. *Принцип разумности и экономической обоснованности*: любая схема должна быть продумана до мелочей. Применение грубых и необдуманных налоговых схем будет иметь только одно последствие – применение налоговых санкций со стороны государства.

2. *Принцип комплексного расчета экономии и потерь*. Перед тем, как внедрить схему оптимизации налогов, необходимо сравнить потенциальную экономию и возможные расходы. Вероятно, что после этого разработанная схема покажется не столь привлекательной. Выбрав метод снижения какого-либо налога, необходимо проверить, не приведет ли его применение к увеличению других налоговых платежей.

3. *Принцип документального оформления операций*. Все хозяйственные операции налогоплательщика должны быть тщательно документированы. Необходимо проанализировать все используемые в том или ином методе юридически значимые документы на предмет соответствия их требованиям действующего законодательства. Следует уделять пристальное внимание документальному оформлению операций, т. к. небрежность в оформлении или отсутствие необходимых документов может послужить формальным основанием для переквалификации налоговыми органами всей операции и, как следствие, привести к применению более обременительного для предприятия порядка налогообложения.

4. *Принцип конфиденциальности*. Никому не должно быть известно, что действия налогоплательщика на самом деле направлены на оптимизацию налогов.

5. Принцип комплексной налоговой экономии (принцип многообразия применяемых способов минимизации налогов) [20, с. 94].

Налоговое планирование для предприятий - составная часть стратегического финансового планирования предпринимательской деятельности и бизнес-плана. Одна из его главных целей - минимизация налоговых платежей путем использования всех особенностей налогового законодательства.

4.4 Методы налогового планирования и прогнозирования

Налоговое планирование и прогнозирование подразумевают использование комплекса методов, направленных на снижение налоговой нагрузки и повышение финансовой эффективности бизнеса.

Налоговое планирование включает использование как внешних, так и внутренних методов. Внешние методы могут повлечь за собой наступление глобальных последствий для бизнеса, поэтому их использование достаточно ограничено. К ним можно отнести замены, которые могут повлиять на налоговую политику компании (группы компаний): налогового субъекта, налоговой юрисдикции и вида деятельности.

Методом прогнозирования и планирования называют совокупность аналитических и вычислительных приемов, с помощью которых составляется прогноз или план.

Методы получения прогнозов и составления планов многообразны. Конкретные методы определяются характером исходной информации, требованиями к точности прогнозов или планов, накладываемыми ограничениями и т.д.

Для выбора метода планирования (прогнозирования) необходимо, во-первых, четко представлять поставленную задачу, то есть анализируемую ситуацию и назначение итогового плана или прогноза, а, во-вторых, знать основные характеристики методов планирования (прогнозирования), которые могут быть использованы.

Существует множество различных методов планирования и прогнозирования. Однако, если методы планирования на практике индивидуальны для каждой задачи (метод составления финансового плана совсем не похож на метод составления плана грузооборота, хотя в их основу могут быть заложены сходные математические модели), то методы прогнозирования в различных задачах экономики и управления используются схожие.

На практике в процессе налогового планирования используются общеизвестные и широко применяемые традиционные методы: построения хронологических рядов (экстраполяции), балансовый, экспертных оценок, корреляции, ранжирования, факторного анализа и другие. Использование этих методов совершенно правомерно, так как они являются унифицированными и не зависят от специфики исследуемых процессов. Эффективность выбранного метода оценивается с помощью системы показателей эффективности налогообложения, при расчете которых используется отношение совокупности налоговых издержек или их составляющих к объему продаж, себестоимости или прибыли.

Каждый из этих методов планирования имеет свои специфические особенности, требования к исходным данным и область применения.

1. Методы экстраполяции

Прогнозирование по временным рядам представляет собой чисто статистический метод. Временной ряд – это последовательность значений некоторого показателя, привязанных к определенным датам или промежуткам времени. Анализ такого временного ряда сводится к определению зависимости значения прогнозируемого параметра от времени.

Данный метод называют также *экстраполяцией*, формальным прогнозированием или построением трендов.

Существует множество статистических методов экстраполяции, которые различаются кругом решаемых задач. Сравнительно простые методы регрессионного анализа используются для прогноза в условиях долгосрочной, устойчивой тенденции. Когда присутствуют циклические изменения показателей, обусловленные, например, сезонным характером производства (сельское

хозяйство, строительство), используются более сложные методы прогнозирования, предполагающие сложный анализ временных рядов.

Методы экстраполяции включают:

- метод наименьших квадратов;
- метод экспоненциального сглаживания;
- метод скользящего среднего и др.

Наибольшее распространение из них получил *метод наименьших квадратов*, который позволяет подобрать простую функцию (как правило, линейную), описывающую зависимость прогнозируемого параметра от времени. Зная эту зависимость, мы можем получить прогнозное значение на интересующий нас момент времени.

Главным требованием надежности данного метода является достаточный объем данных о прошлом значении показателя. Прогноз, основанный на 2 - 3 предыдущих значениях некоторого показателя наверняка будет очень неточным, для более-менее достоверного прогноза необходимо 10 - 15 значений. При этом считается, что достаточно точным будет прогноз, сделанный не более чем на срок, который вдвое меньше периода, за который имеются данные, использованные для построения прогноза.

Преимуществом метода прогнозирования по временным рядам является простота применения, наглядность результатов, так как прогноз выдается в виде численных значений параметра. Этот метод легко реализуется с помощью ЭВМ. Во многих широко распространенных программах, таких, например, как электронные таблицы Microsoft Excel, имеются встроенные функции экстраполяции. Для более сложных случаев прогнозирования, когда прогноз учитывает сезонные колебания и иные периодические изменения показателя, созданы специализированные компьютерные программы анализа временных рядов.

Недостатком метода прогнозирования по временным рядам является:

1. Ограниченная сфера его применения. Прогнозировать можно только количественные показатели, при этом необходимо, чтобы имелись их значения за достаточно продолжительный прошлый период.

2. Ограниченный горизонт прогнозирования. Прогнозы по временным рядам, точны в достаточно краткосрочной перспективе. Это объясняется тем, что такой прогноз не может предвидеть какие-то значительные качественные изменения прогнозируемого показателя.

В качестве базы для применения метода *прогнозирования по временным рядам* для оценки налоговых поступлений служит информация:

- 1) о поступлении конкретных налогов и сборов за определенные периоды предыдущих лет;
- 2) об объемах выпадающих доходов;
- 3) состоянии задолженности по налоговым платежам;
- 4) анализ тенденций в развитии налогооблагаемой базы, структуры налогоплательщиков и т.д. [21, с. 274]

При этом методе планирования соответствующие показатели должны приводиться в сопоставимые условия.

Таким образом, при прогнозировании по временным рядам серия данных о прошлом продлевается на будущее, образуя прогнозную оценку рассматриваемого количественного параметра. При этом не учитываются факторы, которые оказывают влияние на значение показателя, во внимание принимается только имеющаяся тенденция изменения его количественных значений, без анализа причин этих изменений. Найденная «зависимость» прогнозируемого показателя от времени носит явно искусственный характер и, в подавляющем большинстве случаев, не соответствует реальным закономерностям его изменения. Поэтому методы прогнозирования по временным рядам отличаются невысокой точностью.

2. Метод экономико-математического моделирования

Метод экономико-математического моделирования является более сложным видом прогноза. Если прогнозы по временным рядам основываются на допущениях о возможности экстраполяции прошлого на будущее, то прогнозирование на основе экономико-математических моделей исходит из того, что современная ситуация может быть использована для прогнозирования ситуаций будущего.

Для прогнозирования строится модель, которая увязывает основные параметры, характеризующие состояние моделируемой системы (организация, отрасль, национальная экономика) друг с другом. При этом некоторые переменные являются независимыми или входными параметрами, а другие – зависимыми или выходными, их значения определяются с помощью входных.

Используемые соотношения могут носить качественный и количественный характер, быть записаны в форме разного рода уравнений, неравенств и тождеств. Подставляя в получившуюся модель предполагаемые значения независимых переменных, получаем прогнозные значения выходных параметров. Например, зная ожидаемые значения выручки и затрат предприятия, можно прогнозировать величину налоговых платежей в определенные промежутки времени.

Преимуществом данного метода является комплексный подход к анализируемой ситуации, когда для прогноза изменения ситуации используется набор существенных показателей. Как правило, такие прогнозы в основном оказываются верными, однако, они основаны на анализе уже случившихся событий. Поэтому, если возникает ситуация, которая не имеет прецедента, этот метод не способен дать точный прогноз. Таким образом, несмотря на более высокую надежность данного метода, ему присущи те же недостатки, что и методу прогнозирования по временным рядам.

Несомненным достоинством метода является также и то, что, располагая моделью системы, можно прогнозировать не только одно, наиболее вероятное развитие ситуации, но и проигрывать различные сценарии и, тем самым, выбирать наиболее результативные варианты поведения. Модель в

таким случае является не только инструментом прогнозирования, но и инструментом планирования.

3. Методы экспертных оценок

Методы прогнозирования на основе экспертных оценок получили достаточно широкое распространение для решения сложных и трудноформализуемых задач.

Сущность метода заключается в том, что группа специально отобранных экспертов (или одиночный эксперт) высказывает свои предположения о тенденциях будущего развития той или иной ситуации. Затем эти предположения согласовываются и, если это возможно, формализуются.

Существует немало различных методов экспертных оценок. Обычно различают *индивидуальные* и *коллективные экспертные оценки*.

Среди *коллективных экспертных оценок* следует выделить, прежде всего:

- метод мозгового штурма;
- метод синектики;
- метод Дельфи.

Метод мозгового штурма, называемый также методом *коллективной генерации идей*, предусматривает свободное обсуждение предложенной ситуации, в ходе которого фиксируются все выдвигаемые предположения, включая самые фантастические. Критика выдвинутых идей не допускается, вся дискуссия обязательно записывается. После этого происходит детальный разбор и классификация выдвинутых предположений, из них выбираются наиболее вероятные, вокруг которых и строится прогноз.

Синектический метод предполагает объединение специалистов из самых разных сфер, в том числе и не относящихся к анализируемой задаче. Привлечение разностороннего опыта позволяет найти возможный правильный ответ по аналогии.

Метод Дельфи, напротив, является формализованной процедурой. На первом этапе производится отбор экспертов по формальным или неформальным признакам, затем каждому из экспертов предлагается ответить на ряд вопросов, полностью характеризующих объект исследования. При этом опрос экспертов проводится изолированно, они не могут общаться друг с другом и не знают, как отвечают другие опрашиваемые. Все ответы экспертов анонимны, комиссия, осуществляющая обработку ответов, не знает, кто из экспертов дал то или иное заключение. Обработка ответов заключается в проверке согласованности, то есть выяснении того, пришли эксперты к единому мнению или нет. Если пришли, то этот ответ считается согласованным прогнозом событий. Если единого мнения нет, то проводятся дополнительные процедуры: экспертов могут познакомить с ответами друг друга, уточнить перечень вопросов, после чего опрос повторяется.

Преимущества экспертного метода заключаются в системном подходе, когда каждый значащий фактор рассматривается во взаимосвязи, учитывается взаимодействие всех факторов и степень их воздействия на конечный результат. Экспертный метод позволяет в полной мере использовать все

способности человеческого мозга к анализу сложных проблем, в том числе интуицию, практический опыт, способность к аналогиям. В результате можно предвидеть появление новых действующих факторов, оказывающих влияние на поведение исследуемого объекта, а также изменение влияния имеющихся факторов. Эксперты способны предвидеть качественные изменения изучаемой ситуации и это важнейшее преимущество экспертного метода над формальными (анализ временных рядов и экономико-математическое моделирование). Экспертный метод также позволяет использовать при разработке прогноза практически всю доступную информацию, в том числе и неформализованную, неопределенную или неполную.

Существуют *недостатки экспертного метода*:

1. Прогноз дается качественный, формализовать его достаточно сложно. Поэтому практическое использование такого прогноза тоже часто затруднено, поскольку практика управления часто требует точных данных, а приблизительные оценки не могут быть положены в основу решения.

2. Субъективный характер прогноза. Предположения об изменениях показателей основываются исключительно на мнении эксперта. Это мнение может быть предвзято, вследствие чего весь прогноз окажется неточен. При коллективных экспертных оценках (мозговой штурм) нередко возникает также подавление одних экспертов другими, более авторитетными или более эмоциональными, вследствие чего принимается ошибочная оценка. Немаловажная роль отводится и оценке квалификации эксперта, ведь, чем она выше, тем более точным получится прогноз. Но далеко не всегда квалификацию можно оценить по формальным критериям, таким как образование, ученая степень, опыт работы и т.д.

3. Высокая стоимость, напрямую следующая из требований к высокой квалификации экспертов. Высококвалифицированные специалисты, как правило, дорого оценивают свой труд. Высокая стоимость обусловлена и использованием достаточно сложных организационных процедур.

Рассмотренные методы прогнозирования зачастую применяются совместно, что способствует повышению точности прогнозов.

5. Расчетно-аналитический метод

Расчетно-аналитический метод предполагает расчет показателей на основе анализа достигнутых величин за прошедшие периоды, индексов их изменения и экспертных оценок развития. Этот метод применим при расчете и анализе налогооблагаемых баз, а также их составляющих - объемов реализации продукции, прибыли, доходов; при составлении среднесрочных и краткосрочных планов налоговых платежей. Расчетно-аналитический метод предполагает налоговое планирование на основе производственных, финансовых планов, прогнозов объемов продаж, затрат, то есть обеспечивает тесную связь всех элементов планирования и финансового управления между собой.

6. Нормативный метод

Нормативный метод применяется при расчете плановых показателей по действующим нормативам – налоговым ставкам, тарифам, нормам амортизационных отчислений. Так как все ставки налоговых платежей, отчислений, взносов устанавливаются государственными органами, т.е. носят нормативный характер, то указанный метод используется при любых расчетах, связанных с налогами.

Если при расчетно-аналитическом методе налогового планирования учитываются факторы, влияющие на формирование налоговых баз, то нормативный метод предполагает учет изменений условий налогообложения, главным образом налоговых ставок.

Нормативный метод применим при расчете и составлении конкретных планов налоговых платежей – средне-, краткосрочных, текущих, а также налоговых календарей. Но поскольку он основывается, как правило, на уже рассчитанных, готовых налогооблагаемых базах, то носит вспомогательный характер и целесообразен к использованию в совокупности с другими методами налогового планирования.

7. Балансовый метод

Балансовый метод состоит в создании бухгалтерской модели хозяйственной или финансовой ситуации. То есть он предполагает рассмотрение той или иной ситуации путем составления бухгалтерских проводок и на их основе – расчета баланса. Этот метод широко применяется во многих организациях.

Балансовый метод наиболее целесообразно использовать в налоговом планировании в различных случаях:

- при проведении анализа с точки зрения налоговых последствий текущих хозяйственных и финансовых операций на стадии заключения договоров, определении оптимальной формы сделки;

- при формировании учетной политики организации, как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

Этот метод удобен при разработке схем и форм взаимодействия головной организации с дочерними и зависимыми обществами, когда существует необходимость определения совокупной величины налоговых обязательств и общего (корпоративного) финансового результата.

Преимущества балансового метода – его простота и наглядность. Схематично прослеживается весь ход бухгалтерского оформления операции, а по данным полученного в результате баланса выявляется итоговая сумма налоговых платежей и финансовых результатов организации.

Балансовый метод позволяет:

- дать оценку финансовых показателей обособленных структурных подразделений;

- осуществить планирование по каждому виду хозяйственной деятельности;

- выделить налогообложение по конкретным доходным договорам.

Метод также может применяться в целях оценки эффективности нескольких предприятий. Этот метод состоит в том, что на основе балансов ряда коммерческих предприятий определяются опосредованные величины параметров, которые могут быть использованы для сравнения или для построения расчетной экономической модели [22, с. 68].

Однако балансовый метод только формирует итоговые результаты, исходя из заданных параметров, но не фиксирует зависимостей их от исходных данных, не устанавливает критериев выбора оптимального варианта, не дает конкретных рекомендаций, в каких случаях и при каких условиях применение того или иного варианта наиболее эффективно.

Таким образом, все рассмотренные методы налогового планирования можно привести в итоге к построению в той или иной форме модели хозяйственной или финансовой операции, с помощью которой может определяться степень влияния совокупной величины возникающих налоговых обязательств на конечный финансовый результат организации.

4.5 Этапы налогового планирования хозяйствующего субъекта

Процесс налогового планирования состоит из нескольких взаимосвязанных между собой этапов, которые целесообразно рассматривать как четкую и однозначную последовательность действий, направленных на снижение налоговых обязательств.

Первый этап налогового планирования носит характер ожидаемого. На данном этапе хозяйствующий субъект осуществляет действия, направленные на получение результата - минимизации налоговых обязательств в перспективе. На этом этапе принимается решение о наиболее выгодном с позиции налогообложения местонахождении структур управления и непосредственно самого хозяйствующего субъекта, его филиалов или дочерних организаций, их регистрации, а также об использовании «налоговых оазисов» – оффшорных территорий и свободных экономических и торговых зон и «налоговых убежищ».

При этом решение принимается не только с позиции наиболее льготного режима налогообложения, но и с точки зрения более выгодных условий перевода полученных доходов из одной страны в другую, получения налоговых кредитов, избежания двойного налогообложения и с учетом других возможностей. На данном этапе разрабатывается также стратегия размещения капиталов, инвестиционной политики, финансирования. Этот же этап включает выбор организационно-правовой формы предприятий, способов реорганизации экономических субъектов с целью создания или ликвидации групп предприятий, вида хозяйственной деятельности, методов ведения бухгалтерского учета и некоторые другие аспекты.

Первый этап по существу, представляет собой стратегическое налоговое планирование на микроуровне. Именно здесь вырабатывается долговременный курс хозяйствующего субъекта – выбор пути экономического развития и планирования налогов. От принятых на данном этапе решений в

значительной степени будут зависеть объем налоговых обязательств хозяйствующего субъекта, размер полученных льгот.

Второй этап характеризуется выбором наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения производств и конторских помещений предприятия, а также его филиалов, дочерних компаний и руководящих органов.

На этом этапе хозяйствующий субъект совершает действия, направленные на получение текущего результата планирования. На данном этапе используются с учетом итогов первого этапа возможности налогового и иного законодательства для непосредственной минимизации налоговых обязательств – налоговые льготы, учетная и амортизационная политика, пробелы в действующем законодательстве. Здесь действия экономического субъекта направлены на оказание целенаправленного воздействия для выгодного, в первую очередь ему, отражения финансовых результатов своей деятельности в целях минимизации налогообложения.

Третий этап налогового планирования в организации подразумевает выбор организационно-правовой формы юридического лица и определение ее соотношения с возникающим при этом налоговым режимом.

Следующие этапы относятся к текущему налоговому планированию, которое должно органически входить во всю систему управления хозяйствующего субъекта.

Четвертый этап предусматривает формирование так называемого налогового поля предприятия, с целью анализа налоговых льгот. Налоговое поле может быть представлено в виде перечня и характеристик налогов, взимаемых с юридического лица, с указанием основных параметров налога. В частности, к таким параметрам налога относятся: источник платежа, бухгалтерская проводка, налогооблагаемая база, ставка, сроки уплаты, пропорции перечисления в бюджеты разных уровней, реквизиты организаций, куда делаются перечисления, льготы или особые условия исчисления налога. На основе проведенного анализа формируется план использования льгот по выбранным налогам.

Пятый этап представляет собой разработку (с учетом уже сформированного налогового поля) системы договорных отношений предприятия. Для этого с учетом налоговых последствий осуществляется планирование возможных форм сделок: аренда, подряд, купля-продажа, возмездное оказание услуг и прочее. В итоге образуется договорное поле хозяйствующего субъекта.

Шестой этап начинается с составления журнала типовых хозяйственных операций, который служит основой ведения финансового и налогового учета. Затем выполняется анализ различных налоговых ситуаций, сопоставление полученных финансовых показателей с возможными потерями, обусловленными штрафными и иными санкциями.

Седьмой этап непосредственно связан с организацией надежного налогового учета и контроля за правильностью исчисления и

уплаты налогов. Основным способом уменьшения риска ошибок может быть использование технологии внутреннего контроля налоговых расчетов [23, с. 153].

Анализируя данный подход необходимо отметить его особенность, а именно – деление этапов налогового планирования на две группы: этапов до регистрации и начала функционирования организации и этапов текущего планирования. Данный аспект можно рассматривать как с положительной стороны, так как существует четкое деление мероприятий налогового планирования, так и с отрицательной стороны, так как, на наш взгляд, такое деление ограничивает возможность принятия решений стратегического характера в процессе деятельности организации. Минусом данного подхода можно считать то, что автор не выделяет как этап оценку эффективности налогового планирования, так как любая деятельность должна быть направлена на достижение определенных результатов.

Контрольные вопросы

1. Дайте характеристику планированию и налоговому прогнозированию.
2. Назовите методы налогового планирования и методы прогнозирования налоговых поступлений.
3. В чем заключается сущность метода детерминистических прогнозов налоговых поступлений?
4. В чем заключается сущность трендового метода налогового планирования?
5. Какой метод налогового планирования является наиболее точный?

Тестовый опрос

1. Назовите виды налогового планирования в зависимости от уровня управления:
 - А) высшее, среднее, низовое;
 - В) государственное, корпоративное;
 - С) стратегическое, тактическое, оперативное;
 - Д) внешнее, внутреннее;
 - Е) центральное, периферийное, отдельное.
2. Оптимизация налоговых потоков предприятием в рамках реализации его экономической, финансовой и налоговой политики является целью
 - А) государственного налогового планирования;
 - В) финансового менеджмента;
 - С) оптимизации финансового управления;
 - Д) корпоративного налогового планирования;
 - Е) отраслевого налогового регулирования.

3. Тактическое текущее или оперативное налоговое планирование применяются на уровне

- А) регионов;
- В) отдельно взятых налогоплательщиков;
- С) оперативных объединений;
- Д) отработки конкретных элементов финансового планирования;
- Е) государственных предприятий и учреждений.

4. Последствия, к которым приводит отсутствие налогового планирования на предприятии, не включают в себя:

- А) неправильное ведение налогового учета;
- В) недостаточно полное понимание возможностей развития бизнеса в более благоприятных условиях;
- С) более слабая позиция по сравнению с другими участниками рыночной деятельности;
- Д) отсутствие должной системности в развитии;
- Е) возможность допущения существенных ошибок в стратегическом развитии и реализации миссии.

5. Назовите одну из задач государственного налогового планирования

- А) обеспечение минимальной налоговой нагрузки на налогоплательщиков с целью развития национальной экономики;
- В) использование властных мер для наказания лиц, злостно нарушающих нормы налогового законодательства;
- С) разработка важнейших направлений использования финансовых ресурсов, сформированных в результате налоговых поступлений;
- Д) оптимизация объектов налогообложения и налоговой базы;
- Е) изучение передового опыта в сфере планирования налоговых поступлений в бюджет государства.

6. Какой вид налогового планирования связан с плана налоговых поступлений на конкретный финансовый год?

- А) краткосрочное;
- В) текущее;
- С) стратегическое;
- Д) оперативно-тактическое;
- Е) корпоративное.

7. Что является основой государственного налогового планирования?

- А) налоговое прогнозирование;
- В) изучение передового опыта в сфере планирования;
- С) анализ реальных финансовых возможностей налогоплательщиков;
- Д) расчет специальных плановых показателей;
- Е) государственный налоговый менеджмент.

8. Налоговый прогноз раскрывает альтернативы, положительные и отрицательные тенденции, противоречия и намечает условия, при которых обеспечивается решение поставленных задач. Что при этом характерно для прогноза?

- А) наличие мнения большого количества экспертов;
- В) наличие большого количества расчетных данных;
- С) отсутствие высокой точности в расчетах;
- Д) расчет специальных плановых показателей;
- Е) максимально точное определение вариантов развития.

9. Назовите исходную составляющую государственного налогового планирования.

- А) информация о налоговых планах корпоративных налогоплательщиков;
- В) данные государственных архивов;
- С) определение налоговой базы по видам налогов;
- Д) налоговый бюджет прошлого отчетного периода;
- Е) государственное налоговое прогнозирование.

10. Путем использования какого показателя достигается учет влияния изменения цен на величину плановых налоговых поступлений при государственном налоговом планировании?

- А) индекса изменения официального курса тенге к доллару США;
- В) абсолютного прироста поступлений в зависимости от изменения цен;
- С) официальной ставки рефинансирования;
- Д) минимального расчетного показателя;
- Е) индекса-дефлятора.

5 Учет в налоговом менеджменте

5.1 Учет в системе налогового администрирования

Оперативно-бухгалтерский учет в налоговых органах выполняет следующие задачи:

- регистрация и учет налогоплательщиков;
- прием и обработка деклараций и отчетности;
- учет налоговых поступлений и задолженности;
- учет использования средств на содержание налоговых органов;
- бухгалтерский анализ и контроль.

Учет обеспечивает налогового администрирования учетно-аналитической и оперативной информацией, характеризующей состояние и динамику учета налогоплательщиков, полноту и своевременность поступающих налогов и сборов, финансовое положение налоговых органов и возможности потенциального роста налогооблагаемой базы каждого из налогов, уплачиваемых налогоплательщиками.

Учет формирует информацию не только для пользователей всех уровней налогового администрирования (внутренних пользователей), но также для правительственных органов и других властных структур, системных аналитиков, иностранных инвесторов и т.д. (внешних пользователей). На основе такой информации осуществляется принятие решений и оценка адекватности принятых управленческих решений в системе налогового администрирования.

Формирование учетной информации в системе налогового администрирования происходит под влиянием налоговых отношений, которые возникают в процессе:

- взаимодействия субъектов между собой;
- взаимодействия субъектов с налоговыми инспекциями при регистрации в качестве налогоплательщиков;
- представления бухгалтерской и налоговой отчетности;
- проверок деятельности субъектов;
- реструктуризация задолженности по налогам и налоговым платежам;
- ликвидации субъектов и др.

Экономический субъект, состоящий из большого числа взаимосвязанных элементов, относится к сложным системам управления. Поэтому любую сложную систему можно охарактеризовать одновременно по многим специфическим для неё параметрам. Чаще всего встречаются также характеристики сложности:

- много мерность системы (большое число элементов, существенные объёмы циркулирующих в них потоков информации и т.д.);
- многообразие возможных форм связи элементов между собой;
- многокритериальность, т.е. наличие ряда часто противоречащих критериев, которым должна удовлетворять система;

- многообразие природы элементов, составляющих систему (технические средства, людские ресурсы и т.п.);
- многократное изменение состояния структуры и состава системы;
- разнородность циркулирующей информации.

Влияние процесса управления налоговыми отношениями на формирование учетной информации в системе налогового администрирования представлено на рисунке 9.

Известно, что в системах управления имеют место два вида связей: *прямые* и *обратные*.

Прямая связь характеризуется четко ориентированной направленностью (от органа управления к объектам управления) и опосредует определенные воздействия управляющей подсистемы на управляемую. Такие воздействия должны обеспечивать эффективность функционирования объекта управления и системы управления в целом, содействовать достижению поставленных целей.

Последнее возможно только тогда, когда орган управления располагает достоверной и достаточной информацией о фактическом состоянии объекта управления.

Показатели деятельности экономических субъектов - налогоплательщиков, формируемые в бухгалтерской и налоговой отчетности, в ходе налоговых проверок (либо иным путем) поступают в составе входящей информации в информационную систему налогового администрирования.

Поскольку методическое обеспечение учета на уровне государственной налоговой службы и инспекций включает больше внешней информации, чем внутренней, следует сделать акцент на содержание этой информации.

Как пользователь отчетности экономического субъекта (организации) налоговый орган интересуется информация двух видов: о денежных накоплениях (доходов) и о формировании налогооблагаемой базы.

Формирование денежных накоплений тесно связано с формированием финансового результата деятельности предприятия. Поскольку все факторы, участвующие в формировании финансового результата, взаимосвязаны или являются источниками уплаты тех или иных налогов (группы налогов), то налоговому органу интересна (в качестве «входящей» информации в систему налогового администрирования) вся бухгалтерская и налоговая отчетность.

Учет в системе налогового администрирования является «преобразователем» внешней информации.

Не следует упускать из виду требование достоверности информации, ибо достоверность в системе бухгалтерского учета котируется как одна из важнейших качественных характеристик бухгалтерской информации.

Соответствие входящей информации требованию достоверности особенно важно при оценке формирования налогооблагаемой базы налогоплательщика.

Самым сложным в бухгалтерской практике организации - налогоплательщика является формирование налогооблагаемой прибыли как в бухгалтерском, так и в налоговом учете [24, с. 38].

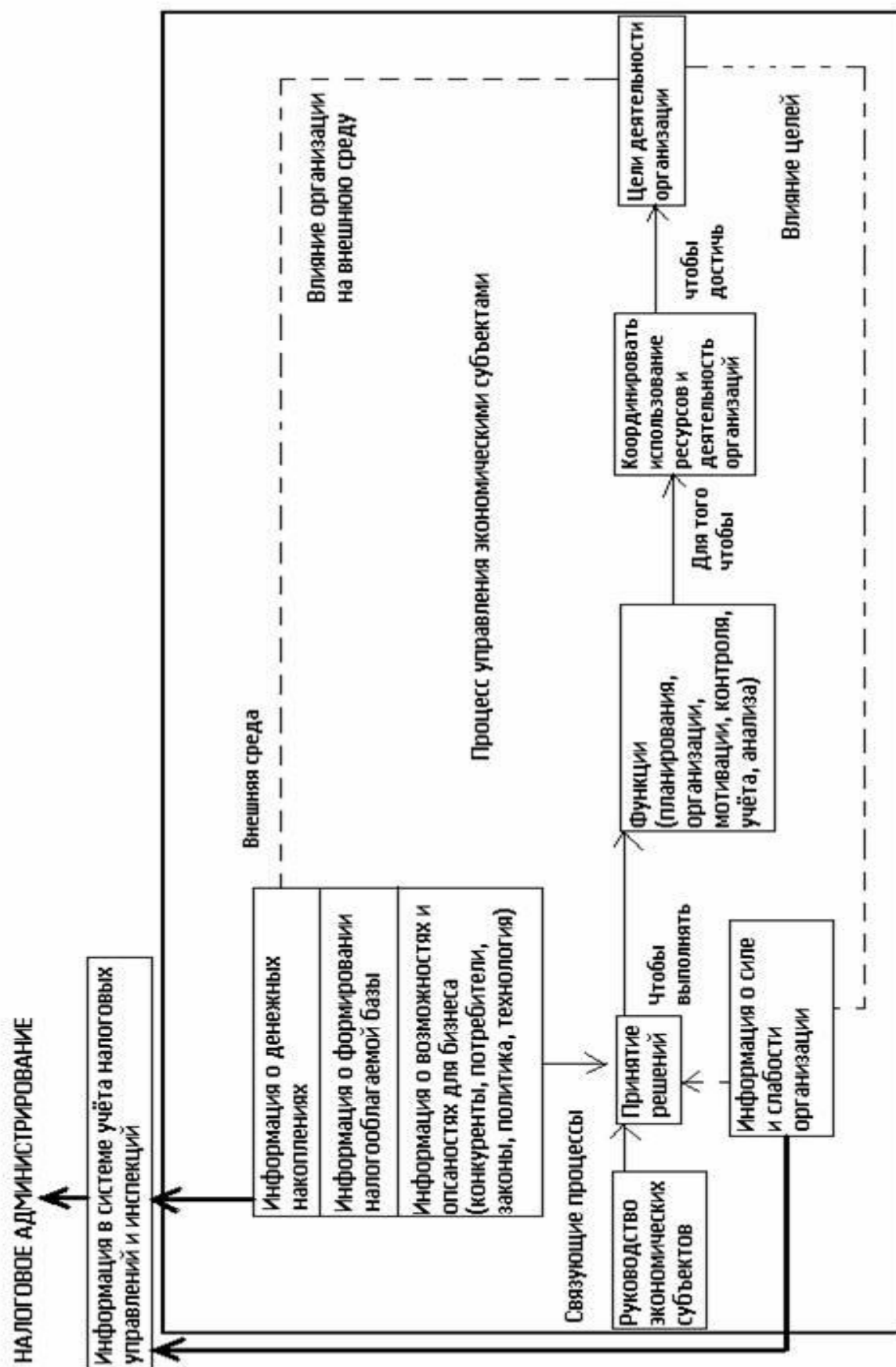


Рисунок 9 - Влияние процесса управления налоговыми отношениями на формирование учетной информации в системе налогового администрирования

Информация, формируемая в аналитическом бухгалтерском учете и соответствующая критериям формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль является сложно организованной системой показателей. Эта система показателей, в свою очередь, является внешней, входящей информацией для учета в системе налогового администрирования.

В процессе преобразования такой информации через систему оперативного учета и внутренней отчетности налогового органа можно получить результирующую информацию, помогающую реализовать функции налогового администрирования.

Кроме упомянутой выше внешней информации, в системе налогового администрирования подлежит преобразованию, анализу и интерпретации и другая учетная информация:

- *внешняя*, получаемая от иных субъектов управления (статистическая, оперативная, контрольная, аналитическая и др.);
- *внутренняя*, формируемая в оперативно - бухгалтерском учете и внутренней отчетности налоговой службы государства.

Таким образом, учёт является одной из основных функций налогового администрирования, его цель - информационное обеспечение всех уровней управления достоверной учетно-аналитической информацией.

5.2 Формирование информационной учетной системы

Современная система управления (как сложная система) может эффективно функционировать только при наличии достаточного информационного обеспечения.

Интегрированный информационный источник системы управления - *учетно-аналитическая информация*, позволяющая оценить финансовые возможности, принять эффективные управленческие решения при достижении целей управления. От того, как будет построена информационная система (в соответствии с региональными особенностями объекта управления существующей методологией), зависит достижение цели и выполнение задач управления, а значит, и эффективность управления.

Учетно-аналитическая информация, используемая в налоговом администрировании, может быть разделена *по способу получения* на:

- информацию, собираемую самой налоговой инспекцией в ходе контрольной работы;
- информацию, поступающую из сторонних источников.

Право налоговых органов на самостоятельный сбор информации о налогоплательщиках установлено в Налоговом Кодексе Республики Казахстан.

Налоговые органы имеют право: получать от банков по мотивированному запросу справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность; проводить встречные проверки, если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок возникает необходимость получения информации о деятельности

налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами. В последнем случае налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика.

Информация, поступающая от сторонних организаций, весьма объемна и разнообразна и сама может быть классифицирована по нескольким признакам:

- по источникам («поставщикам») информации;
- по периодичности поступления информации;
- по степени обязательности информации.

По источникам («поставщикам») информации можно выделить информацию, поступающую:

- от налогоплательщиков (плательщиков сборов);
- налоговых агентов;
- сборщиков налогов (сборов);
- банков и органов казначейства;
- органов власти и управления;
- других налоговых органов;
- других источников.

От банков и органов казначейства в налоговую службу поступают сведения об уплаченных налогах и сборах, о возвратах и зачетах излишне уплаченных платежей, об открытии и закрытии счетов. По запросу налоговых органов банки обязаны представлять, развернутую информацию о движении средств по счетам налогоплательщиков.

От органов государственной власти и управления налоговая служба получает сведения о государственной регистрации и копии с учета юридических лиц и предпринимателей, о регистрации физических лиц по месту жительства и регистрации актов гражданского состояния, о выдаче и прекращении действия лицензий, о сделках с недвижимым имуществом и землей и т. д. Часть ной информации поступает в обязательном порядке.

От других налоговых органов в налоговую службу поступает весьма разнородная информация. От вышестоящих налоговых органов поступают законодательные и нормативные акты, Письма и разъяснения по отдельным вопросам налогового законодательства. От налоговых органов всех уровней идет поток информации о выявленных правонарушителях, нарушениях ими бухгалтерского и налогового законодательства на других территориях и т. п.

По периодичности поступления информации, представляемую сторонними источниками, можно разделить на *периодическую* и *нерегулярную*.

Периодическая информация, в свою очередь, может быть разделена в зависимости от частоты поступления:

- на ежемесячную (некоторые налоговые декларации, например по единому социальному налогу);
- ежеквартальную (бухгалтерская отчетность, декларации по большинству налогов с юридических лиц и т. п.);

- годовую (декларации о доходах граждан, сведения о доходах физических лиц и т. п.).

К информации, поступающей нерегулярно, можно отнести банковские документы на уплату налогов, информацию об открытии счетов в банках, о сделках с недвижимым имуществом и многие другие сведения.

По степени обязательности информационные потоки можно разделить на обязательные и необязательные.

Обязательные информационные потоки могут быть установлены Налоговым Кодексом Республики Казахстан и другими законами, указами президента или ведомственными (межведомственными) нормативными актами.

Учетно-аналитическая информация внутреннего характера формируется в системе налогового администрирования в результате функционирования всех элементов системы: налогового планирования, налогового контроля, налогового регулирования и особенно налогового учета.

В схеме учетно-аналитических работ следует выделить четыре блока систематизации информации:

- первый блок - учет налогоплательщиков;
- второй блок - учет данных камеральных и выездных проверок
- третий блок - оперативный учет поступлений в бюджет и ведение лицевых счетов налогоплательщиков;
- четвертый блок - прием и обработка сведений о доходах физических лиц.

Первый блок - учет налогоплательщиков. На этом участке налоговые органы получают первичную информацию о налогоплательщиках и включают их в свою базу данных. Учет плательщиков — это информационная основа всей налоговой работы.

Второй блок - учет данных камеральных и выездных налоговых проверок. В ходе работы отделы инспекции, осуществляющие камеральную проверку налоговой отчетности юридических лиц, получают от плательщика:

- налоговые декларации (расчеты по налогам);
- баланс и приложения к нему (бухгалтерскую отчетность);
- сведения об учетной политике предприятия;
- сведения о смене должностных лиц предприятия;
- актуальную информацию о счетах плательщика в банках;
- актуальную информацию о сфере деятельности плательщика;
- документы, подтверждающие право плательщика на использование заявленных в налоговых декларациях льгот по налогам;
- пояснительные записки и объяснения должностных лиц предприятия по вопросам его хозяйственной деятельности [25, с. 216].

Эти документы обязательно представляются в инспекцию с периодичностью раз в месяц или раз в квартал в зависимости от категории налогоплательщика, вида налога и суммы платежей.

Информация по результатам проведенных проверок систематизируется службами налоговых органов для отражения в системе внутренней отчетности.

Третий блок - оперативный учет поступлений в бюджет и ведение лицевых счетов.

Главной задачей инспекторов, занятых на участке учета платежей и ведения лицевых счетов, является контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджет. Основным инструментом такого контроля в настоящее время является лицевой счет плательщика.

Лицевые счета открываются на каждое предприятие, на каждый уплачиваемый им налог, на каждый уровень бюджета (если налог подлежит зачислению в разные бюджеты). Таким образом, на каждого плательщика в отделе учета и отчетности открывается от 10 до 25 лицевых счетов в зависимости от того, какие налоги он уплачивает. Общее количество лицевых счетов в одной инспекции зависит от количества зарегистрированных плательщиков. Общее количество лицевых счетов в одной инспекции зависит от количества зарегистрированных плательщиков.

Рассмотрим наиболее важные потоки информации, имеющие отношение к отделу учета и отчетности. Их можно разделить на внешние, т. е. приходящие, и внутренние, т. е. возникающие внутри налоговой инспекции. Приведем краткую характеристику таких потоков с точки зрения их важности, объема и возможностей информатизации:

1. Поток информации из органов казначейства, где открыты счета для зачисления доходов в бюджет на контролируемой инспекцией территории.

2. Из отделов инспекции в отдел учета и отчетности поступают следующие документы:

- расчеты по налогам и платежам, принятые у плательщиков и проверенные камерально;
- для начисления сумм причитающихся платежей в лицевых счетах;
- справки об авансовых платежах по налогу на прибыль;
- для начисления авансовых платежей в лицевых счетах в течение квартала по установленным срокам;
- решения по актам выездных проверок, проведенных инспекцией;
- для начисления в лицевых счетах и контроля за поступлением доначисленных сумм и др.

Общее количество документов в этом потоке зависит от количества плательщиков и календарного периода (наступил срок сдачи отчетности или нет). В зависимости от этих условий оно может колебаться в пределах от 10-20 до 1000-1500 в день. На обработку этих документов приходится в среднем 30-35% затрат рабочего времени в отделе учета и отчетности.

Следует отметить, что лицевой счет является важнейшим инструментом налогового контроля, поскольку в нем отражается состояние расчетов плательщика с бюджетом. Кроме того, лицевой счет является информационной основой для работы по возвратам и зачетам излишне уплаченных и излишне взысканных налогов, которую обязаны вести налоговые органы.

Четвертый блок - прием и обработка сведений о доходах физических лиц.

В этой информации отражаются:

- наименование и ИНН источника выплаты доходов;
- фамилия, имя, отчество гражданина - получателя доходов;
- данные паспорта, адрес регистрации и ИНН гражданина - получателя доходов;
- код вида дохода (по единому классификатору);
- сумма дохода в целом и с разбивкой по месяцам;
- сумма материальной помощи, подарков и некоторых других доходов, облагаемых в особом порядке;
- сумма начисленного и удержанного подоходного налога за год.

Как можно понять из приведенного выше материала, информация поступает в разные отделы инспекции. Часть ее после переработки попадает в общую базу данных и доступна всем пользователям, имеющим соответствующие права доступа.

Однако в том виде, в каком информация представлена в установленных формах оперативного учета и внутренней отчетности налоговой службы, она не отвечает требованиям реализации всех функций налогового администрирования. Поэтому во всей совокупности учетно-аналитической информации целесообразно выделить три ее вида:

- 1) информация для составления внутренней отчетности о налогоплательщиках, налоговых поступлениях и т. д.;
- 2) информация для оценки эффективности деятельности налоговых органов;
- 3) информация для оценки потенциала налоговой системы региона.

Контрольные вопросы

1. Что такое налоговый учет?
2. Какие задачи выполняет оперативно-бухгалтерский учет в налоговых органах?
3. Какие виды учета входят в оперативно бухгалтерский учет?
4. Какие требования предъявляются к управленческой информации?
5. Сколько блоков систематизации информации выделяется в схеме учетно-аналитических работы налоговой службы?

Тестовый опрос

1. Учет в налоговом менеджменте это:

А) система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Республики Казахстан;

В) упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии имущества, обязательствах и капитале организации и их изменениях путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций;

С) представляет собой систему формирования информации об имущественном и финансовом состоянии хозяйствующего субъекта, о размерах его собственного и заемного капитала, о финансовых результатах деятельности;

Д) представляет собой систему формирования информации, используемой внутри хозяйствующего субъекта менеджерами различных уровней для оперативного управления предпринимательской деятельностью при выработке стратегии и тактики ее развития;

Е) формирует оперативную информацию для текущего управления и контроля за процессами и фактами хозяйственной жизни на отдельных участках производственной и финансовой деятельности.

2. Оперативно - бухгалтерский учет содержит в себе:

А) регистрацию и учет налогоплательщиков;

В) исчисление налоговой базы по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров статистического учета;

С) снятие с учета налогоплательщика;

Д) планирование исчисления налоговой базы в соответствии с Налоговым кодексом на долгосрочной перспективе;

Е) регулирование, контроль и анализ учета расчетов налогоплательщиков.

3. Оперативно - бухгалтерский учет не содержит в себе:

А) регистрацию и учет налогоплательщиков;

В) учет расчетов налогоплательщиков с бюджетом;

С) прием и обработка отчетности налогоплательщиков;

Д) учет финансово-хозяйственной деятельности налогового органа.

Е) исчисление налоговой базы по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров финансового учета.

4. На какое количество категорий разделяются налогоплательщики в зависимости от объема финансово-хозяйственной деятельности

А) 1;

В) 2;

С) 3;

Д) 4;

Е) 5.

5. Что является источником информации при учете в налоговом менеджменте?

А) регистры налогового учета, сформированные на базе регистров бухгалтерского учета;

В) вторичные учетные документы;

С) внешняя информация от поставщиков;

Д) нет правильного ответа;

Е) регистры налогового учета, сформированные на базе регистров финансового учета.

6. Вид учета в налоговом менеджменте, одновременно являющийся одним из учетно-информационных систем организации, в первую очередь используемый руководством:

- А) управленческий учет;
- В) статистический учет;
- С) оперативный учет;
- Д) бухгалтерский учет;
- Е) все ответы верны.

7. Количественная информация управленческого учета делится на:

- А) долгосрочную и краткосрочную;
- В) плановую и внеплановую;
- С) учетную и неучетную;
- Д) внешнюю и внутреннюю;
- Е) первичная и вторичная.

8. В управленческом учете используют следующие виды информации:

- А) внешняя и внутренняя;
- В) качественная и количественная;
- С) полная и неполная;
- Д) качественная и полная;
- Е) качественная и неполная.

9. Налогоплательщики, применяющие специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса, специальный налоговый режим для крестьянских или фермерских хозяйств, по деятельности, на которую распространяются такие специальные налоговые режимы, утверждают налоговую учетную политику:

- А) разработанную самостоятельно по форме, установленной уполномоченным органом;
- В) разработанную самостоятельно по форме, установленной самостоятельно;
- С) разработанную уполномоченным органом;
- Д) при возникновении доходов;
- Е) нет правильного ответа.

10. Учетная документация в налоговом менеджменте не включает в себя:

- А) бухгалтерскую документацию;
- В) налоговые формы;
- С) налоговую учетную политику;

- D) первичные документы;
- E) налоговый кодекс.

6 Регулирование в системе налогового администрирования

6.1 Содержание, задачи и инструменты налогового регулирования

Налоговое регулирование активно используется государством в решении задач социально-экономического развития общества и выступает составной частью налоговой политики, которая в свою очередь подчинена задачам экономической государственной политики.

Налоговое регулирование относится к косвенным методам государственного воздействия на социально-экономическое развитие общества. В основе налогового регулирования, как и других косвенных методов государственного влияния, лежит воздействие на экономические интересы хозяйствующих субъектов. Экономическая природа налогов создает основу для использования их в качестве стимула предпринимательской деятельности.

Налоговое регулирование непосредственно связано с экономической природой налогов. Налоги - это не просто вид финансового платежа, посредством которого осуществляется законодательное изъятие части дохода хозяйствующего субъекта. За уплатой налогов скрываются экономические отношения, а именно отношения перераспределения ВВП. Результаты такого рода изъятия неоднозначны как для налогоплательщиков, так и для государства.

При поверхностном взгляде создается впечатление, что налоговые отношения порождают лишь противоречие интересов государства и налогоплательщиков. Налогоплательщик рассматривает налоги как изъятие своего дохода, определенное нарушение своих прав собственности. Кроме того, для налогоплательщика налоги выступают законодательно установленным расходом, который, в отличие от других видов обязательных платежей, непосредственно не вытекает из самого воспроизводственного процесса. В такой ситуации у налогоплательщика рождается естественный интерес снижения таких «неестественных» с его точки зрения расходов. Налогоплательщиками разработан целый арсенал инструментов реализации своего экономического интереса по снижению объемов налоговых платежей, которые носят как легитимный (налоговое планирование, налоговая оптимизация), так и нелегитимный характер (уклонение от налогов, уход от налогов, обход и минимизация налогов).

Экономический интерес другого участника налоговых отношений (государства) заключается, казалось бы, в постоянном увеличении налогов для формирования все больших объемов государственных доходов. Однако более пристальный взгляд на налоговые отношения позволяет увидеть иной расклад интересов участников налоговых отношений. С одной стороны, государство далеко не всегда может получить желаемый финансовый эффект от увеличения налогов. При неумелом наращивании налоговой нагрузки на экономику государство будет нести ощутимые как финансовые, так и экономические

потери. С другой стороны, и налогоплательщик как хозяйствующий субъект может получить экономический выигрыш от увеличения налогов.

У государства есть выбор инструментов социально-экономической политики. Наряду с применением налоговых льгот и освобождений (косвенным субсидированием) могут осуществляться программы расходования бюджетных средств (прямое субсидирование).

В то же время прямое субсидирование характеризуется неполным покрытием и большей избирательностью, чем стимулирование через налоговую систему. Государственное регулирование имеет более прямой и быстрый эффект, чем регулирование через налоговые льготы, потому что прямо и непосредственно воздействует на соответствующий объект; в обычной практике может реализовываться исполнительной властью без одобрения законодательной и, таким образом, является наиболее оперативным способом реагирования.

В таблице 3 дано сравнение положительных и отрицательных черт косвенного регулирования экономики посредством налоговых льгот.

Таблица 3 Позитивные и негативные последствия налогового регулирования

Плюсы	Минусы
Способ уменьшения роли государства в экономике	Суммы, выпадающие из сферы бюджетного контроля, контролируются менее жестко, чем прямые расходы. Однако ставится под удар основная функция налоговой системы по сбору доходов, распределению бюджетных средств, оказанию общественных услуг
Налоговые льготы по общему правилу не могут иметь индивидуальный характер	Часто бюджетный эффект от предоставления той или иной налоговой льготы оценивается только на стадии ее введения, впоследствии же величина соответствующих потерь доходов бюджета не отслеживается, а эффективность достижения цели, для которой льгота предоставлялась, не анализируется (не тщательно анализируется)
Снижение бюджетных расходов	
Оптимизация встречных финансовых потоков	Наиболее эффективно при условии стабильности и долговременности используемых схем и механизмов (о чем сложно судить в условиях частых изменений в налоговом законодательстве)

Налоговое регулирование – составная часть процесса управления налогами, направленная на обеспечение реализации концепций налоговой политики государства и предприятий. Налоговое регулирование как функциональный элемент налогового менеджмента не следует путать с регулирующей функцией налогов, посредством которой, наряду с другими функциями, реализуется общественное назначение налогов. Функция налогов объективна как форма проявления сущности объективной категории налогов, она предполагает потенциальную возможность регулирования социально-экономических процессов.

Налоговое регулирование – это процесс детальной разработки способов реализации налоговых планов, формирования и введения при необходимости новых и корректировке действующих налоговых режимов, направленных на реализацию ценового, фискального, регулирующего и контрольного назначения (функций) налогов, получивших количественное и качественное отражение в бюджетно-налоговых заданиях, целевых установках и налоговой концепции на конкретный период времени [14, с. 148].

Основная цель налогового регулирования в уравнивании общественных, корпоративных и личных экономических интересов. Практика налоговых взаимоотношений показывает, что на сегодняшний день среди функций налогов реально выполняется (и то не всегда эффективно) только фискальная, тогда как регулирующая имеет место лишь теоретически, ее методы не срабатывают на практике.

Формы и методы *налогового регулирования* различны в рамках государственного и корпоративного налогового менеджмента.

В государственном *налоговом менеджменте* налоговое регулирование представляет собой макрорегулирование экономики, финансов страны и всего налогового процесса в обществе. В практическом плане налоговое регулирование состоит из следующих этапов: принятие решений, их детализация по обеспечению полного и своевременного выполнения и по вертикали, и по горизонтали задач налогового администрирования. Эффективность налогового регулирования может быть обеспечена только при наличии четкой макроэкономической стратегии в рамках общей системы государственного регулирования экономики, разработанной в соответствии с долгосрочной программой социально-экономического развития страны. Все экономические, финансовые и налоговые методы государственного регулирования должны быть тесно взаимосвязаны, что является необходимым условием достаточной результативности каждого из них в отдельности.

В рамках *корпоративного налогового менеджмента* налоговое регулирование представляет собой процесс (механизм) корректировки параметров налогового планирования и бюджетирования, а также оптимизации налоговых потоков на уровне хозяйствующего субъекта.

Методы налогового регулирования имеют свои отличительные особенности, связанные со спецификой исполнения плановых и бюджетных заданий по налогам. При этом они должны включать как методы прямого (законодательного) воздействия, так и методы косвенного воздействия на поведение налогоплательщиков, стимулирующих принятие ими решений, необходимых обществу. В целом и общем методы налогового регулирования связаны с элементами системы налогов и налогообложения по отдельным налогам, налоговыми льготами и другими составляющими налогового процесса на макро – и микроуровне.

В качестве форм налогового регулирования следует выделить:

- систему налогового стимулирования;
- оптимизацию налоговых ставок;

- систему налоговых льгот и меры санкционного действия.

6.2. Виды налоговых стимулов

Система налогового стимулирования предполагает:

- изменение сроков уплаты налога и сбора, а также пени;
- предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога;
- предоставление налогового кредита или инвестиционного налогового кредита.

Следует отметить, что оптимизация налоговых ставок занимает особое место в налоговом регулировании. Целью оптимизации налоговых ставок является достижение относительного равновесия между налоговыми функциями – фискальной и регулирующей.

Оптимальное соотношение перечисленных методов и форм налогового стимулирования обеспечивает результативность налоговой политики государства.

История свидетельствует, что налоговые стимулы всегда были неотступными спутниками налогов. Механическое сокращение льгот может отрицательно сказаться на финансовом состоянии хозяйствующего субъекта и даже на экономики страны в целом. Проблема всегда заключалась в повышении эффективности существующих в действующем законодательстве налоговых стимулов. Применение налоговых стимулов не должно носить ущерба доходам бюджета, корпоративным и личным экономическим интересом.

К налоговым стимулам примыкают *налоговые льготы*. «Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере».

Налоговые стимулы являются более широким понятием, а налоговые льготы являются лишь их составляющей. Совокупность налоговых льгот следует рассматривать как часть системы налогового стимулирования, именуемой «налоговые стимулы, уменьшающие обязательства перед государством». К ним относятся:

- льготы, предоставляемые посредством сокращения налоговой базы;
- льготы, предоставляемые по средствам уменьшения налоговой ставки.

Вторую часть системы налогового стимулирования представляют *отсроченные налоговые обязательства*, т.е. налоговые стимулы в форме изменения сроков уплаты обязательств перед государством.

Отсроченные налоговые обязательства могут возникать в следствие переноса срока уплаты налога или сбора по соглашению с органами государственной власти о предоставлении отсрочки или рассрочки, либо в следствие имеющих место в отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц.

Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

Их можно подразделить на две группы.

1. Отсроченные налоговые обязательства, возникающие вследствие предоставляемых налоговых каникул органами государственной власти;

2. Отсроченные налоговые обязательства, возникающие вследствие распределения налогов между отчётными периодами.

Первая группа налоговых стимулов состоит из отсрочки, рассрочки, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.

Рассмотренные элементы налогового стимулирования непосредственно оказывают стимулирующее действие на деятельность хозяйствующего субъекта, поэтому их можно рассматривать как элементы прямого налогового стимулирования.

Однако перечень элементов, оказывающих стимулирующее действие на деятельность субъекта хозяйствования, этим не исчерпывается. С помощью государства межотраслевой перелив капитала в размерах, немыслимых при свободных рыночных отношениях. Реалии современной экономики приводят к необходимости поддержки государством целого ряда отраслей и производств. Это осуществляется по экономическим и социальным причинам, а также в целях национальной безопасности.

Одним из наиболее действующих государственных стимулирующих инструментов является финансовая помощь, получаемая хозрасчётами предприятиями из средств государственного бюджета в денежной или материальных формах. Этот вид стимулирования может иметь форму:

- государственных субсидий;
- государственных субвенций;
- государственных дотаций.

Получение субсидий, дотаций или субвенций стимулирует организацию к производству определённых видов продукции, выполнению определенных работ или оказанию определённых услуг, но при этом возникает необходимость уплачивать в бюджет все налоги и сборы, установленные законодательством.

Эффект данного вида стимулирования, помимо заинтересованности организации в получении денежных средств, кроется в том, что в величину этих средств заложены подлежащие уплате налоги и сборы. Здесь можно говорить об элементах косвенного налогового стимулирования [26, с. 223].

Рассмотренные выше виды налогового стимулирования различны по своей экономической природе и могут быть представлены в форме:

1) *уменьшения обязательств перед государством*: здесь средства, освободившиеся благодаря налоговым льготам, при выполнении определённых законодательством условий являются собственными средствами хозяйствующего субъекта;

2) *изменение сроков уплаты обязательств перед государством*: здесь средства, появившиеся благодаря отсрочке налоговых платежей, являются заёмными средствами хозяйствующего субъекта. И те и другие средства

появляются у хозяйствующего субъекта в результате изменения обязательств, поэтому в момент их возникновения не проводятся операции по передаче тварно материальных или денежных ценностей;

3) *государственной помощи*, которая предоставляется хозяйствующему субъекту на определенные цели и носит безвозвратный характер, т.е. полученные материальные или денежные средства становятся собственностью хозяйствующего субъекта.

Контрольные вопросы

1. Какова цель налогового регулирования?
2. Что такое налоговые стимулы и налоговые льготы?
3. Каким требованиям должна отвечать система налогового стимулирования?
4. Какие виды налогового стимулирования предусмотрены налоговым законодательством?
5. Что относится к формам налогового регулирования?

Тестовый опрос

1. Разница между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой?
А) временная;
В) оперативная;
С) налоговая;
D) текущая;
Е) инновационная.
2. Совокупность налоговых льгот рассматривается как часть?
А) налогового планирования;
В) налогового прогнозирования;
С) налогового администрирования;
D) налогового контроля;
Е) налогового стимулирования.
3. Система налогового стимулирования предполагает?
А) изменение сроков уплаты налога и сбора;
В) предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога;
С) предоставление инвестиционных налоговых преференций;
D) все ответы верны;
Е) нет верного ответа.
4. Оптимизации налоговых ставок является достижение относительного равновесия между функциями?
А) социальной и контрольной;

- В) фискальной и регулирующей;
- С) контрольной и фискальной;
- Д) регулирующий и социальной;
- Е) социальной и фискальной.

5. Сокращение налоговой базы и уменьшение налоговой ставки это?

- А) скидки;
- В) нагрузки;
- С) льготы;
- Д) дотации;
- Е) субсидии.

6. Вследствие переноса срока уплаты налога или сбора по соглашению с органами государственной власти о предоставлении отсрочки или рассрочки могут возникнуть?

- А) отложенные налоговые активы;
- В) условные налоговые обязательства;
- С) постоянные налоговые обязательства;
- Д) текущие налоговые обязательства;
- Е) отсроченные налоговые обязательства.

7. Сумма налогового платежа, которая в результате возникших временных разниц подлежит оплате в будущем периоде или может быть оплачена заранее в текущем периоде по желанию налогоплательщика - это?

- А) налоговый эффект временных разниц;
- В) постоянная разница;
- С) вычетаемая налоговая разница;
- Д) отложенные налоговые разницы;
- Е) отрицательная разница.

8. Льгота, направленная на сокращение налоговой базы, которая может быть общей для всех или специальной?

- А) рассрочка;
- В) налоговый кредит;
- С) скидка;
- Д) освобождение;
- Е) изъятие.

9. Повышение эффективности существующих в законодательстве налоговых стимулов является?

- А) решением;
- В) результатом;
- С) задачей;
- Д) целью;

Е) проблемой.

10. Оптимальное соотношение методов и форм налогового стимулирования обеспечивает?

- А) задачи налоговой политики;
- В) показатель налоговой политики;
- С) результативность налоговой политики;
- Д) эффективность налоговой политики;
- Е) контроль налоговой политики.

7 Контроль в системе налогового менеджмента

7.1 Экономическое содержание налогового контроля

Налоговый контроль, как функциональный элемент налогового менеджмента необходим для эффективного управления налогообложением. Весь процесс управления налоговыми потоками завершается именно налоговым контролем, по результатам которого также принимаются управленческие решения по корректировке налогового процесса.

Налоговый контроль – процесс, обеспечивающий достижение поставленных целей, задач и плановых параметров, в том числе путем применения налоговых санкций [27, с.147].

Контроль предполагает выявление отклонений фактически достигнутых объектом управления результатов за определенный период времени от запланированных, а также принятие мер, направленных на устранение выявленных отклонений. Необходимость такой функции управления связана с тем, что объект управления вследствие непредвиденных воздействий внешней среды, сбоев внутри самого объекта может отклоняться от намеченной для него линии поведения (плана). На стадии контроля одним из возможных решений может быть пересмотр первоначальных целей и задач в связи с невозможностью их реализации из-за изменившихся обстоятельств.

В процессе своей деятельности налогоплательщики допускают разнообразные нарушения, как по объективным, так и по субъективным причинам.

На налоговые службы возложен контроль за обеспечением полноты и своевременности уплаты налогоплательщиками налогов и сборов, предусмотренные действующим законодательством. Такой контроль называется *внешним*. При этом за нарушения налогового законодательства предусмотрены различные виды ответственности (финансовая, административная, уголовная).

Государственный налоговый контроль осуществляется налоговой службой, таможенной службой, Министерством финансов Республики Казахстан и другими органами государственной власти.

С целью минимизации санкций за налоговые правонарушения налогоплательщики организуют внутренний контроль (самоконтроль) за правильностью и своевременностью выполнения ими налоговых обязательств. Как правило, внутренним налоговым контролем занимаются налоговые менеджеры.

Содержание процесса налогового контроля, формы и способы его осуществления существенно различаются в зависимости от того, государственный это или корпоративный налоговый контроль.

Налоговый контроль является немаловажным элементом государственного воздействия на хозяйствующие субъекты, обязывающий их правильно формировать налоговую базу и исчислять причитающиеся с ней

платежи, с одной стороны, (государственный налоговый контроль); это – систематическая деятельность, направленная на организацию надежного налогового учета на предприятии, самоконтроль за правильностью налоговых расчетов, а также выявление и устранение налоговых ошибок до проверки со стороны налоговых органов, с другой стороны (корпоративный налоговый контроль) [11, с. 148].

В основу *внутреннего налогового контроля* положены *общие принципы* осуществления этой функции управления и, вместе с тем, он имеет специфические организационно-экономические принципы. К ним относятся:

- 1) соблюдение интересов государства и экономических контрагентов;
- 2) доступность результатов налогового контроля для их анализа со стороны государственных налоговых и таможенных администраций и банков;
- 3) аналитичность и содержательность отчета по внутреннему налоговому контролю для установления закономерностей потока денежных средств.

Основные задачи внутреннего налогового контроля заключаются в следующем:

- правильное и аккуратное ведение финансовых документов;
- своевременное и должное заполнение всех регистров налоговой отчетности, деклараций и промежуточных расчетов налоговых платежей и т. п.;
- обеспечение достоверности бухгалтерского и налогового учета.

Поддающую роль в возникновении налоговых ошибок играет субъективный фактор. По некоторым данным, около 75 % всех налоговых ошибок связаны с человеческим фактором:

- недостаточной квалификацией работников;
- ошибками из-за невнимательности;
- недобросовестного отношения к выполнению своих обязанностей и др.

В целом, правильно организованный *корпоративный налоговый контроль* позволяет существенно снизить количество налоговых ошибок и, тем самым, свести до минимума размеры штрафных санкций по результатам проверок налоговыми органами, а также обеспечивает предприятию стабильную основу для работы.

7.2 Основы организации налогового контроля

Налоговый контроль составляет важнейший элемент налогового механизма и государственного налогового менеджмента, а также составную часть государственного финансового контроля.

Налоговый контроль представляет собой законодательно установленную систему учета, отчетности и проверки налогоплательщиков и объектов, подлежащих налогообложению, а также проверки правильности исчисления и уплаты налогоплательщиками установленных налогов и сборов.

Налоговый контроль осуществляется налоговыми органами в различных формах:

- проверка данных учета и отчетности;

- постановка налогоплательщика на учет в налоговых органах;
- получение различного рода объяснений налогоплательщиков, связанных с исчислением и уплатой налогов, кроме того, он может осуществляться в виде осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Контроль налоговых органов за полнотой и своевременностью уплаты предусмотренных законодательством налогов начинается с постановки налогоплательщика на учет в налоговых органах.

Постановка на учет в налоговых органах осуществляется налогоплательщиками - юридическими лицами по месту нахождения организации или по месту нахождения ее обособленных подразделений; налогоплательщиками - физическими лицами, занимающимися предпринимательством без образования юридического лица, - по месту их жительства, а также по месту нахождения принадлежащего организациям и физическим лицам.

Важно подчеркнуть, что в целях усиления налогового контроля установлена обязанность организаций, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории государства, а также в собственности которых находятся подлежащие налогообложению недвижимое имущество и транспортные средства, встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

При этом Налоговый кодекс устанавливает, что налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на налоговый учет вне зависимости от того, имеются или нет обстоятельства, с которыми Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. Иными словами, обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговом органе связана только лишь с фактом его регистрации в соответствующем государственном органе, а не с тем, будет ли данная организация или индивидуальный предприниматель в ближайшее время заниматься предпринимательской или иной деятельностью и, соответственно, возникнет ли у него в ближайшее время обязанность платить налоги [7].

Налоговое законодательство установило конкретные сроки постановки налогоплательщиков на учет в налоговом органе. Налогоплательщики обязаны подать заявление о постановке на учет в течение 10 дней после их государственной регистрации. Заявление организации о постановке на учет по месту нахождения подлежащего налогообложению недвижимого имущества или транспортных средств подается в соответствующий орган в течение 20 дней со дня его регистрации.

Налоговый кодекс обязывает налоговые органы на основе данных и сведений, сообщаемых им органами, осуществляющими государственную

регистрацию юридических лиц, недвижимого имущества и сделок с ним, самостоятельно.

7.3 Классификация налогового контроля

Существуют различные виды налогового контроля в зависимости от различных классификационных признаков.

В зависимости от времени проведения налогового контроля по отношению к проверяемой финансово – хозяйственной операции выделяется:

- предварительный;
- текущий (оперативный);
- последующий налоговый контроль.

Предварительный налоговый контроль предшествует совершению проверяемых финансово – хозяйственных операций. Поэтому он позволяет предупредить нарушение законодательства о налогах и сборах. Предварительный контроль призван, кроме того, помочь налогоплательщикам в организации учёта и отчетности, и не нацелен на выявление нарушений законодательства о налогах и сборах. Предварительным, по сути, является внутренний налоговый контроль, осуществляемый в организациях.

Текущий (оперативный) контроль осуществляется налоговыми органами в процессе осуществления налогоплательщиками финансово – хозяйственных операций и представляет собой проверку правильности их отражения в бухгалтерском (налоговом) учете. Примером оперативного контроля может служить контроль за деятельностью налогоплательщиков, осуществляемый налоговыми постами [28, с. 253].

Последующий контроль сводится к проверке финансово – хозяйственных операций за истекший период времени. Налоговый контроль этого вида осуществляется на основе исследования налоговых деклараций и отчетности, представляемых налогоплательщиками.

2. По объекту проведения контроля выделяют:

- комплексный;
- тематический.

Комплексным является налоговый контроль, который охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов и сборов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности.

Тематический ограничивается проверкой правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов, применения льгот и т.п. Например, тематической может быть признана проверка по вопросу уплаты налога на добавленную стоимость или акцизов.

3. По характеру проведения контроля выделяют:

- плановый;
- внезапный (внеплановый).

Как правило, налоговые органы составляют ежеквартальные планы проведения выездных налоговых проверок – *плановые*.

Внеплановые проверки могут проводиться в случаях ликвидации или реорганизации организации, в ходе расследования возбужденных уголовных дел, в процессе банкротства предприятий, по заданию вышестоящих налоговых органов и по другим основаниям.

Исходя из метода проверки документов, налоговый контроль подразделяется:

- сплошной;
- выборочный.

В ходе *сплошной* проверки налоговым органом исследуется вся документация налогоплательщика за все налоговые периоды, охваченные проверкой.

Выборочная проверка предполагает анализ отдельных налоговых (отчетных) периодов или части документов налогоплательщика.

Как правило, если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства, то после нее проводится сплошная проверка.

По месту проведения выделяется:

- камеральный;
- выездной.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. *Камеральная проверка* осуществляется уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа [29, с. 139].

Выездные налоговые проверки – наиболее сложная и эффективная форма налогового контроля. *Выездной налоговый контроль* предполагает проведение проверочных мероприятий с выездом к месту нахождения налогоплательщика.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

В решении указываются:

- наименование налогового органа;
- номер решения;
- дата вынесения решения;
- наименование налогоплательщика;
- идентификационный номер;
- период финансово-хозяйственной деятельности, за который проводится проверка;
- вопросы проверки (виды налогов, по которым она проводится);

- Ф.И.О. и классные чины (специальные звания) лиц, входящих в состав проверяющей группы;

- подпись должностного лица, вынесшего решение с указанием его Ф.И.О., должности и классного чина.

Должностным лицам, непосредственно проводящим выездную налоговую проверку, обеспечивается беспрепятственный доступ на территорию и в помещение налогоплательщика. При этом проверяющие должны предъявить служебные удостоверения и решение о проведении выездной налоговой проверки, а в необходимых случаях и документ, подтверждающий их полномочия на проверку объектов с особым режимом доступа [30, с. 161].

7.4 Порядок проведения налогового контроля и оформление результатов проверок

Налоговые органы не менее чем за тридцать календарных дней до начала проведения выборочной комплексной и (или) выборочной тематической проверки направляют или вручают извещение о проведении налоговой проверки налогоплательщику (налоговому агенту) по форме, установленной уполномоченным органом, если иное не установлено Налоговым кодексом Республики Казахстан, за исключением налоговых проверок, осуществляемых в связи с:

1) реорганизацией путем разделения или ликвидации юридического лица-резидента, структурного подразделения юридического лица-нерезидента;

2) прекращением юридическим лицом-нерезидентом деятельности в Республике Казахстан, осуществляемой через постоянное учреждение;

3) прекращением деятельности индивидуального предпринимателя, частного нотариуса, частного судебного исполнителя, адвоката, профессионального медиатора;

4) снятием с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость на основании налогового заявления налогоплательщика.

Извещение направляется или вручается налогоплательщику (налоговому агенту) по месту нахождения, указанному в регистрационных данных.

Извещение, направленное по почте заказным письмом с уведомлением, считается врученным со дня получения ответа почтовой или иной организации связи.

В случае отсутствия налогоплательщика (налогового агента) по месту нахождения, указанному в регистрационных данных, проведение выборочной комплексной и (или) выборочной тематической проверки осуществляется без извещения.

В извещении указываются:

- вид налоговой проверки;

- перечень подлежащих проверке вопросов;

- предварительный перечень необходимых документов;

- права и обязанности налогоплательщика (налогового агента) при проведении налоговой проверки;

- другие данные, необходимые для проведения налоговой проверки.

Налоговый орган вправе начать налоговую проверку без извещения налогоплательщика (налогового агента) о начале проверки в тех случаях, когда имеется обоснованный риск, что налогоплательщик (налоговый агент) может скрыть или уничтожить необходимые для проведения проверки документы, связанные с налогообложением, либо имеются другие обстоятельства, делающие проверку невозможной или не позволяющие провести ее в полном объеме [7].

Налоговый орган осуществляет налоговую проверку без извещения налогоплательщика на основании письменного разрешения вышестоящего налогового органа.

Срок проведения налоговой проверки, указываемый в предписании, не должен превышать тридцать рабочих дней с даты вручения предписания, если иное не установлено Налоговым кодексом Республики Казахстан .

Уполномоченный орган может продлить срок назначенной им налоговой проверки для налогоплательщиков:

- до шестидесяти рабочих дней;

- до ста восьмидесяти рабочих дней.

Основанием для проведения налоговой проверки является предписание, содержащее следующие реквизиты:

1) дату и номер регистрации предписания в налоговом органе;

2) наименование налогового органа, вынесшего предписание;

3) фамилию, имя, отчество (при его наличии) либо полное наименование налогоплательщика (налогового агента);

4) идентификационный номер;

5) вид проверки;

6) должности, фамилии, имена, отчества (при их наличии) проверяющих лиц, а также специалистов, привлекаемых к проведению проверки в соответствии с настоящим Кодексом;

7) срок проведения проверки;

8) проверяемый период (при документальных проверках).

Предписание должно быть подписано первым руководителем налогового органа или лицом, его замещающим, заверено гербовой печатью и зарегистрировано в специальном журнале в соответствии с порядком, установленным уполномоченным органом, если иное не установлено настоящим пунктом.

Предписание на проведение встречных проверок, а также хронометражного обследования может быть подписано заместителем первого руководителя налогового органа.

Началом проведения налоговой проверки считается дата вручения налогоплательщику (налоговому агенту) предписания или дата составления

акта об отказе налогоплательщика (налогового агента) в подписи на предписании.

Должностные лица налогового органа, проводящие налоговую проверку, обязаны предъявить налогоплательщику (налоговому агенту) свое служебное удостоверение.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вручает налогоплательщику (налоговому агенту) подлинник предписания. В копии предписания ставятся подпись налогоплательщика (налогового агента) об ознакомлении и получении предписания, дата и время получения предписания.

В случае отказа налогоплательщика (налогового агента) в подписи на экземпляре предписания налогового органа работником налогового органа, проводящим проверку, составляется акт об отказе в подписи с привлечением понятых (не менее двух). При этом в акте об отказе в подписи указываются:

- 1) место и дата составления;
- 2) фамилия, имя и отчество (при его наличии) должностного лица налогового органа, составившего акт;
- 3) фамилия, имя и отчество (при его наличии), номер удостоверения личности, адрес места жительства привлеченных понятых;
- 4) номер, дата предписания, наименование налогоплательщика (налогового агента), его идентификационный номер;
- 5) обстоятельства отказа в подписи на экземпляре предписания.

Отказ налогоплательщика (налогового агента) от получения предписания не является основанием для отмены налоговой проверки.

Отказ налогоплательщика в подписи на экземпляре предписания налогового органа означает недопуск должностных лиц налоговых органов к налоговой проверке.

По завершении налоговой проверки должностным лицом налогового органа составляется акт налоговой проверки с указанием:

- 1) места проведения налоговой проверки, даты составления акта;
- 2) вида проверки;
- 3) должностей, фамилий, имен, отчеств (при их наличии) должностных лиц налогового органа, проводивших налоговую проверку;
- 4) наименования налогового органа;
- 5) фамилии, имени, отчества (при его наличии) либо полного наименования налогоплательщика (налогового агента);
- 6) места нахождения, банковских реквизитов налогоплательщика (налогового агента), а также его идентификационного номера;
- 7) фамилий, имен, отчеств (при их наличии) руководителя и должностных лиц налогоплательщика (налогового агента), ответственных за ведение налоговой и бухгалтерской отчетности и уплату налогов и других обязательных платежей в бюджет;

8) сведений о предыдущей документальной проверке и принятых мер по устранению ранее выявленных нарушений налогового законодательства Республики Казахстан (при проведении комплексных, тематических проверок);

9) проверяемого периода и общих сведений о документах, представленных налогоплательщиком (налоговым агентом) для проведения проверки;

10) подробного описания налогового нарушения со ссылкой на соответствующую норму налогового законодательства Республики Казахстан;

11) результатов проверки [31, с. 142].

Завершением срока налоговой проверки считается день вручения налогоплательщику (налоговому агенту) акта налоговой проверки.

При получении акта налоговой проверки налогоплательщик (налоговый агент) обязан поставить подпись о его получении на экземпляре акта налоговой проверки налоговых органов.

В случае, если по завершении налоговой проверки не установлены нарушения налогового законодательства Республики Казахстан, об этом в акте налоговой проверки делается соответствующая запись.

К акту налоговой проверки прилагаются необходимые копии документов, расчеты, произведенные должностным лицом налогового органа, и другие материалы, полученные в ходе налоговой проверки, за исключением сведений, являющихся налоговой тайной.

Акт налоговой проверки составляется в количестве не менее двух экземпляров и подписывается должностными лицами налогового органа, проводившими налоговую проверку. Один экземпляр акта налоговой проверки вручается налогоплательщику (налоговому агенту).

По завершении налоговой проверки в случае выявления нарушений налоговым органом выносится уведомление о результатах проверки, которое направляется налогоплательщику (налоговому агенту) в сроки, установленные Налоговым кодексом Республики Казахстан.

В уведомлении о результатах проверки должны содержаться следующие реквизиты и сведения:

- 1) дата и номер регистрации уведомления и акта налоговой проверки;
- 2) фамилия, имя, отчество (при его наличии) либо полное наименование налогоплательщика (налогового агента);
- 3) идентификационный номер;
- 4) сумма начисленных налогов и других обязательных платежей в бюджет;
- 5) суммы уменьшенных убытков;
- 6) сумма превышения налога на добавленную стоимость, не подтвержденная к возврату;
- 7) сумма корпоративного (индивидуального) подоходного налога, удержанного у источника выплаты с доходов нерезидентов, не подтвержденная к возврату;
- 8) требование об уплате и сроки уплаты;

9) реквизиты соответствующих налогов и других обязательных платежей в бюджет и пеней;

10) сроки и место обжалования.

Налогоплательщик (налоговый агент), получивший уведомление о результатах проверки, обязан исполнить его в сроки, установленные в уведомлении, если не обжаловал результаты проверки.

В случае, если по завершении налоговой проверки нарушения налогового законодательства Республики Казахстан не установлены, уведомление по результатам проверки не выносится.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой налоговый контроль?
2. Какие существуют виды налоговых проверок?
3. Меры, применяемые к нарушителям налогового законодательства РК?
4. Как осуществляется порядок проведения налогового контроля на предприятии?
5. Что понимается под камеральной налоговой проверкой?

Тестовый опрос

1. Контроль, который осуществляют налоговые органы с целью проверки исполнения налогового законодательства:

- А) финансовый контроль;
- В) налоговый контроль;
- С) аудиторская проверка;
- Д) ревизия;
- Е) текущая проверка.

2. В зависимости от стадии проведения налоговый контроль бывает:

- А) предварительный, текущий, последующий;
- В) комплексный и тематический;
- С) сплошной и выборочный;
- Д) камеральный и выездной;
- Е) комплексный и сплошной.

3. В зависимости от используемых методов и приемов проверки документов налоговый контроль бывает:

- А) предварительный, текущий, последующий;
- В) комплексный и тематический;
- С) сплошной и выборочный;
- Д) камеральный и выездной;
- Е) комплексный и сплошной.

4. Проведение выездной налоговой проверки проходит в:

- A) 2 этапа;
- B) 3 этапа;
- C) 4 этапа;
- D) 5 этапов;
- E) 6 этапов.

5. Налоговая проверка, проводимая на территории проверяемого – это:

- A) камеральная проверка;
- B) сплошная проверка;
- C) комплексная проверка;
- D) тематическая проверка;
- E) выездная проверка.

6. Акт налоговой проверки должен быть составлен проверяющими не позднее:

- A) 2х месяцев после составления справки о проведенной проверке;
- B) 3х месяцев после составления справки о проведенной проверке;
- C) 4х месяцев после составления справки о проведенной проверке;
- D) 5ти месяцев после составления справки о проведенной проверке;
- E) 6ти месяцев после составления справки о проведенной проверке.

7. Документальная проверка является специфическим методом налогового контроля, т. к. она сочетает в себе:

- A) тематический и камеральный контроль;
- B) сплошной и выездной контроль;
- C) комплексный и тематический контроль;
- D) черты таких общих методов финансового контроля как проверки и ревизии;
- E) текущий и предварительный контроль.

8. Сопоставление разных экземпляров одного и того же документа – это:

- A) встречная проверка;
- B) формальная проверка;
- C) аудиторская проверка;
- D) ревизия;
- E) нормативная проверка.

9. Проводится органами налоговой службы в отношении отдельных налогоплательщиков по вопросам соблюдения ими отдельных требований законодательства Республики Казахстан, постановки налогоплательщиков на регистрационный учет в налоговых органах, правильности применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью, наличия лицензии, разового талона и иных разрешительных документов, соблюдения правил

лицензирования и условий производства, хранения и реализации отдельных видов подакцизных товаров и видов деятельности, находящихся в компетенции органов налоговой службы:

- А) налоговое обследование;
- В) финансовый контроль;
- С) рейдовая проверка;
- Д) аудиторская проверка;
- Е) камеральный контроль.

10. Документация, содержащая сведения об объектах налогообложения и объектах, связанных с налогообложением, а также об исчислении налоговых обязательств и других данных, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет, представляемую налогоплательщиком, налоговым агентом в налоговые органы:

- А) справка о продолжении деятельности;
- В) справка о проведенной проверке;
- С) отчет о прибыли;
- Д) налоговая отчетность;
- Е) акт налогового обследования.

8 Налоговый учет хозяйствующих субъектов

8.1 Содержание и методы налогового учета хозяйствующих субъектов

Учет представляет собой систему, призванную фиксировать фактические результаты, как промежуточные, так и конечные, оценивать их с точки зрения соответствия плановым заданиям и нормативам, то есть осуществлять обратную связь. Располагая прямой и обратной связью с планированием, учет обеспечивает фиксирование, сбор и обработку первичной информации о величине производственных затрат, результатах деятельности предприятия по повышению и обеспечению достигнутого уровня качества продукции. Передача учетной информации для проведения экономического анализа и контроля позволит своевременно принять управленческие решения. От того, насколько качественно представляемая исходная учетная информация, напрямую зависит и качество принимаемых решений.

В системе учета пристального внимания заслуживает налоговый учет, выделение которого способствует эффективному управлению налоговыми отношениями между государством и субъектами предпринимательства, а также повышению информативности в области доходов, расходов и налоговых обязательств.

Понятие «налоговый учет», ранее не существовавшее, введено с принятием Указа Президента Республики Казахстан, имеющего силу Закона «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» №2235 от 24.04.1995 г. Согласно данному Указу юридические лица обязаны с 1 июля 1995 г. параллельно с бухгалтерским учетом вести налоговый учет [7].

Налоговый учет существует не только как учет юридическим лицом расчетов по платежам в бюджет. Налоговый учет существует с целью правильного определения момента возникновения и величины налоговых обязательств, а также правильного отнесения доходов и вычетов к отчетным периодам и, в конечном итоге, получить сумму налога, которая должна быть оплачена в бюджет в срок, установленный законодательством.

С помощью налогового учета решается не только фискальная, но и главным образом функциональная задача, стоящая перед системой платежей в бюджет

Необходимость раздельного ведения учета в течение налогового периода совокупного годового дохода (СГД) и вычетов из него обусловлено изменением налогооблагаемой базы юридического лица, являющегося плательщиком корпоративного подоходного налога.

Цели налогового учета не сопоставимы с целями финансовой отчетности, так же, как и то, что два вида учета не могут быть идентичны.

Налоговый учет - это отдельный вид учета и теоретически может, так же, как и, например, статистический учет, осуществляться совершенно обособленно от бухгалтерского учета.

Однако в целях упрощения в налоговом учете и контроле за правильным исчислением налогов принято использовать как информационную базу данные бухгалтерского учета.

Следовательно, методы исчисления стоимости активов и методы амортизации с учетом обеспечения эффективного администрирования, в налоговом учете могут значительно отличаться от методов, применяемых в бухгалтерском учете.

Исчисление налоговых обязательств осуществляется в соответствии с налоговым законодательством и с одной стороны не зависит от положений бухгалтерского учета, но это не совсем точно. Поскольку за основу исчисления налогов берутся данные операционной деятельности, то соответственно налоговый учет тесно связан с бухгалтерским учетом [32].

Налоговый учет является самостоятельным видом учета, имеющим свой предмет, метод и приемы его осуществления.

Поскольку юридические лица обособленно ведут налоговый учет, то его предметом является в целом финансово-хозяйственная деятельность организации, которая в результате данной деятельности несет расходы, получает доходы и в этой связи обязана платить налоги и другие платежи в бюджет.

Для ведения налогового учета в международной практике используют два метода *кассовый метод* и *метод начислений*.

Метод начисления означает, что результаты сделок и прочих событий признаются при их наступлении, учитываются в том отчетном периоде и соответственно отражаются в финансовых отчетах тех отчетных периодов, в которых они произошли. В налоговых целях это метод исчисления налогооблагаемой базы, согласно которому независимо от времени оплаты доходы и расходы признаются с момента отгрузки товаров, выполнения работ и предоставления услуг с целью их реализации и оприходования имущества. Налоговый кодекс Республики Казахстан предусматривает признание и уплату налогов в основном методом начисления.

Под *кассовым методом* понимается метод исчисления налогооблагаемой базы, при котором доходы и вычеты учитываются с момента фактической оплаты покупателем поставленных товаров, оказанных услуг или выполненных налогоплательщиком работ. При данном методе уплата налога происходит у источника получения дохода. Он применяется при взимании индивидуального подоходного налога. Этот способ предполагает изъятие налога до получения владельцем дохода. Согласно данному методу лицо, выплачивающее другому лицу доход, исключает из него сумму налога и несет ответственность за перечисление налога в бюджет.

В налоговом учете используются следующие *приемы: анализ, сравнение, группировка, балансовый метод*.

Анализ представляет собой расчленение предмета исследования на составные элементы для изучения их как частей целого. Например, чтобы исследовать результаты финансовой деятельности необходимо изучить доходы,

полученные организацией. При этом следует знать не только в результате каких операций получены эти доходы, но и от чего зависит его величина. Чем детальнее будет разложен прирост дохода по составным частям и факторам, тем больше информации будет получено об этом экономическом показателе.

Сравнение означает, что изучаемые объекты или явление сопоставляются с уже известными объектами с целью определения общих черт или различий между ними. Например, сопоставление полученных доходов и уплаченных налогов отчетного периода с предыдущим и планируемым.

Группировка информации - деление массы изучаемой совокупности объектов на качественно однородные группы по соответствующим признакам. В зависимости от поставленных задач используются типологические, структурные и аналитические группировки [33, с. 87].

Примером типологических группировок, применяемых в налоговом учете, может быть группировка организаций по формам собственности, индивидуальных предпринимателей по роду деятельности.

Структурные группировки позволяют изучать внутреннее строение совокупности и соотношений в ней отдельных частей. Структурные группировки также могут быть применены в налоговом учете при изучении правильности исчисления социального налога, когда определяют состав персонала организации по профессиям, стажу работы, начисленной заработной платы

Балансовый метод служит главным образом для отражения соотношений, пропорций двух взаимосвязанных и уравновешенных экономических показателей, итоги которых должны быть тождественны. С помощью этого метода можно определить неизвестный показатель равенства. В налоговом учете он может быть использован для проверки исходных сведений.

Налоговый учет отличается от финансового учета тем, что накопление аналитических данных по налоговым обязательствам осуществляется в специальных регистрах без использования системы двойной записи. Для этого организации ведут регистры оперативного учета, в которых накапливается информация в течение года и на основании этих данных составляется налоговая отчетность. Налоговая отчетность представляется в сроки установленные налоговым законодательством.

8.2 Составление и хранение учетной документации

Учетная документация составляется на бумажном и (или) электронном носителях и представляется налоговым органам при проведении налоговой проверки.

Учетная документация составляется налогоплательщиком (налоговым агентом) на казахском и (или) русском языках.

При наличии отдельных документов, составленных на иностранных языках, налоговый орган вправе потребовать их перевода на казахский или русский язык.

При составлении учетной документации в электронной форме налогоплательщик (налоговый агент) обязан в ходе налоговой проверки по требованию должностных лиц налоговых органов представить копии такой документации на бумажных носителях, за исключением счетов-фактур, зарегистрированных в информационной системе электронных счетов-фактур.

Учетная документация хранится до истечения срока исковой давности, установленного Налоговым Кодексом Республики Казахстан для каждого вида налога или другого обязательного платежа, к которому относится такая документация, начиная с налогового периода, следующего за периодом, в котором составлена учетная документация [34, с. 174].

Учетная документация, подтверждающая стоимость фиксированных активов, в том числе переданных (полученных) по финансовому лизингу, хранится до истечения срока исковой давности, установленного Налоговым Кодексом Республики Казахстан, который начинается с окончания последнего налогового периода, в котором исчисляются амортизационные отчисления по такому активу.

Учетная документация, подтверждающая стоимость активов, не подлежащих амортизации в целях налогообложения, хранится до истечения срока исковой давности, установленного Налоговым Кодексом Республики Казахстан, который начинается с окончания налогового периода, в котором произошло выбытие или полное использование таких активов.

При реорганизации налогоплательщика (налогового агента) - юридического лица обязательство по хранению учетной документации реорганизованного лица возлагается на его правопреемника (правопреемников).

8.3 Налоговая отчетность и сроки ее представления

Налоговая отчетность - документ налогоплательщика (налогового агента), представляемый в налоговые органы в соответствии с порядком, установленным настоящим Кодексом, который содержит сведения о налогоплательщике, об объектах налогообложения и (или) объектах, связанных с налогообложением, а также об исчислении налоговых обязательств, обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов, социальных отчислений.

Налоговая отчетность составляется в соответствии с требованиями форматно-логического контроля, утвержденного уполномоченным органом.

Налоговая отчетность включает в себя:

- налоговые декларации;
- расчеты и приложения к ним, подлежащие составлению и представлению налогоплательщиком (налоговым агентом) по видам налогов, других обязательных платежей в бюджет, обязательным пенсионным взносам, обязательным профессиональным пенсионным взносам и социальным отчислениям, отчислениям и (или) взносам на обязательное социальное медицинское страхование;

- отчетность по мониторингу, представляемую крупными налогоплательщиками, подлежащими мониторингу;
- декларации по косвенным налогам по импортированным товарам;
- заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.

Формы налоговой отчетности и правила их составления утверждаются Комитетом государственных доходов при Министерстве Финансов Республики Казахстан.

Налоговая отчетность, за исключением декларации по косвенным налогам по импортированным товарам, заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, подразделяется на следующие виды:

1) первоначальная - налоговая отчетность, представляемая лицом за налоговый период, в котором произведена постановка на регистрационный учет налогоплательщика и (или) впервые возникли налоговое обязательство по определенным видам налогов и других обязательных платежей в бюджет;

2) очередная - налоговая отчетность, представляемая лицом за налоговые периоды, следующие за налоговым периодом, в котором произведена постановка на регистрационный учет налогоплательщика и (или) впервые возникли налоговое обязательство по определенным видам налогов, других обязательных платежей в бюджет.

3) дополнительная - налоговая отчетность, представляемая лицом при внесении изменений и (или) дополнений в ранее представленную налоговую отчетность за налоговый период, к которому относятся данные изменения и (или) дополнения по видам налогов и других обязательных платежей в бюджет;

4) дополнительная по уведомлению - налоговая отчетность, представляемая лицом при внесении изменений и (или) дополнений в ранее представленную налоговую отчетность за налоговый период, в котором налоговым органом выявлены нарушения по результатам камерального контроля;

5) ликвидационная - налоговая отчетность, представляемая лицом при прекращении деятельности или реорганизации налогоплательщика, по видам налогов, других обязательных платежей в бюджет, а также при снятии с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость [7].

Налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, для которых установлены различные условия налогообложения, составляют налоговую отчетность раздельно по каждому виду деятельности.

Налоговая отчетность представляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы в порядке и сроки, которые установлены Налоговым Кодексом Республики Казахстан.

Если налогоплательщик относится к категориям налогоплательщиков, для которых уполномоченным органом установлены различные формы налоговой отчетности, то такой налогоплательщик должен представлять налоговую отчетность по формам, предусмотренным для каждой категории налогоплательщиков, к которой он относится.

Налогоплательщики (налоговые агенты) вправе представлять налоговую отчетность, если иное не установлено настоящей статьей, в соответствующие налоговые органы по выбору:

- 1) в явочном порядке - на бумажном носителе.
- 2) по почте заказным письмом с уведомлением - на бумажном носителе;
- 3) в электронной форме, допускающем компьютерную обработку информации, - посредством системы приема и обработки налоговой отчетности [8].

В случае представления в явочном порядке на бумажном носителе налоговая отчетность представляется в двух экземплярах. Один экземпляр налоговой отчетности возвращается налогоплательщику (налоговому агенту) с отметкой налогового органа.

Структура электронного формата налоговой отчетности, программное обеспечение для составления и представления налоговой отчетности в электронной форме, требования форматно-логического контроля по составлению налоговой отчетности и обновление данного программного обеспечения размещаются на интернет-ресурсе уполномоченного органа на постоянной основе не позднее чем за тридцать рабочих дней до наступления срока представления налоговой отчетности [35, с. 24].

В случае отзыва налоговой отчетности налогоплательщик (налоговый агент) представляет налоговое заявление об отзыве налоговой отчетности в налоговый орган по месту представления такой отчетности.

Отзыв налоговой отчетности, представленной за налоговый период, указанный в налоговом заявлении, производится одним из следующих методов:

- 1) методом удаления, при котором отзываемая налоговая отчетность удаляется из центрального узла системы приема и обработки налоговой отчетности;

- 2) методом изменения, при котором в ранее представленную налоговую отчетность вносятся заявляемые налогоплательщиком (налоговым агентом) изменения и (или) дополнения.

Срок представления налоговой отчетности продлевается на период:

- 1) по корпоративному подоходному налогу или индивидуальному подоходному налогу - не более тридцати календарных дней со срока, установленного для представления декларации;

- 2) по иным видам налогов, другим обязательным платежам в бюджет, обязательным пенсионным взносам, обязательным профессиональным пенсионным взносам, социальным отчислениям, отчислениям и (или) взносам на обязательное социальное медицинское страхование не более пятнадцати календарных дней со срока, установленного для представления декларации и (или) расчета.

Продление срока представления налоговой отчетности не распространяется на срок представления расчета сумм авансовых платежей,

Индивидуальные предприниматели, не осуществляющие ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с

законодательным актом Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, применяют первичные учетные документы, формы и требования по составлению которых утверждаются уполномоченным органом.

Записи в налоговых регистрах производятся на основании первичных документов.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается сущность налогового учета хозяйствующего субъекта?
2. Какими методами располагает налоговый учет?
3. Какие формы отчетности составляются в финансовом и налоговом учете?
4. Перечислите способы представления налоговой отчетности.
5. Назовите преимущества представления налоговой отчетности в электронном виде.

Тестовый опрос

1. Что такое налоговый учет?
 - А) это бухгалтерский учет;
 - В) это отдельный объект бухгалтерского учета;
 - С) это система обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов;
 - Д) это информация собранная и сгруппированная на основании ПБУ;
 - Е) нет верного ответа.
2. Основные отличия налогового учета от бухгалтерского учета:
 - А) учетными регистрами;
 - В) первичной документацией;
 - С) налоговый учет базируется на односторонних данных;
 - Д) документооборотом в налоговом учете;
 - Е) нет верного ответа.
3. Порядок ведения налогового учета в организации утверждается:
 - А) в учетной политике налогоплательщика;
 - В) в налоговом кодексе Республики Казахстан;
 - С) в Положении по бухгалтерскому учету;
 - Д) не определяется порядком на предприятиях и в организациях;
 - Е) все ответы верны.
4. Формирование налогового учета предполагает:
 - А) непрерывность отражения в хронологическом порядке объекта учета для целей налогообложения;

В) информация, полученная по бухгалтерскому учету за налоговый период;

С) аналитический учет в бухгалтерском учете;

Д) в бухгалтерской справке;

Е) нет верного ответа.

5. Налоговый учет существует с целью:

А) составления альтернативного баланса;

В) подготовки информации по запросу руководства аудируемого лица об отсутствии нарушений в финансово-хозяйственной деятельности;

С) правильного определения момента возникновения и величины налоговых обязательств;

Д) контроля за сохранностью материально-производственных запасов хозяйствующего субъекта;

Е) нет верного ответа.

6. Что является предметом налогового учета:

А) финансовая деятельность организации;

В) финансово-хозяйственная деятельность организации;

С) хозяйственная деятельность организации;

Д) все ответы верны;

Е) нет верного ответа.

7. Какие методы налогового учета применяются в современной практике?

А) кассовый метод, метод начислений и метод уменьшающегося остатка;

В) метод уменьшающегося остатка и метод начислений;

С) кассовый метод и метод уменьшающегося остатка;

Д) кассовый метод и метод начислений;

Е) кассовый метод.

8. Какие используются приемы в налоговом учете?

А) анализ;

В) сравнения;

С) группировка;

Д) балансовый метод;

Е) все ответы верны.

9. На какой период может быть продлен срок представления налоговой отчетности?

А) не более трех месяцев;

В) не более двух месяцев;

С) не более пяти месяцев;

Д) не более шести месяцев;

Е) не более одного месяца.

10. В каком виде может быть предоставляться налоговая отчетность налогоплательщиками в налоговые органы Республики Казахстан?

- А) электронном виде;
- В) на бумажном носителе;
- С) на бумажном носителе или в электронном виде;
- Д все ответы верны;
- Е) нет верного ответа.

Список использованных источников

- 1 Куликов Н.И. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Н.И. Куликов, М.А. Куликова, Н.П. Назарчук. – Тамбов : Изд-во ФГБОУ ВПО «ТГТУ», 2013. – 388 с.
- 2 Кашин В.А. Налоги и налогообложение: учебное пособие для вузов / В.А.Кашин, И.Г. Русакова, А.В.Толкушкин. – М: ЮНИТИ, 2010. – 186 с.
- 3 Майбуров И.А. Налоги и налогообложение / И.А. Майбуров. - М.: Юнити-Дана, 2007. - 655 с.
- 4 Барулин С. В. Налоговый менеджмент / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко. – М.: Омега-Л. 2007. – 272 с.
- 5 Кузнецова В. В. Налоговый менеджмент / В. В. Кузнецова. – М.: Серебряные нити, 2010. - 176 с.
- 6 Нурхалиева Д.М. Налоги и налогообложение в Республике Казахстан. / Н Д.М.урхалиева, С.М. Омирбаев, Ш.А. Омарова. - Астана: Сарыарка. 2007. – 195с.
- 7 Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 25.12.2017 г.)
- 8 Официальный сайт Министерства финансов Республики Казахстан Режим доступа: www.minfin.gov.kz/
- 9 Официальный сайт Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан Режим доступа: kgd.gov.kz/ru
- 10 Налоги и налогообложение: учебник для студ спец. «Налоги и налогообложение» / ред. Л.А. Юринова. – 3-е изд., пер. и доп. – СПб.: Питер, 2009. – 248 с.
- 11 Черник Д.Г. Налоги и налогообложение / Д.Г. Черник. - М.: Юнити. 2010. - 365 с.
- 12 Кожаметова М.К. Государственный налоговый менеджмент: теория формирования и развития / М.К. Кожаметова // Ученые записки Академии экономики и права. - 2011. - № 1. – С. 101-104.
- 13 Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В.Налоговый менеджмент. М.: Дашков и К, 2013. – 332 с.
- 14 Карп М. В. Налоговый менеджмент / М. В. Карп. - М.: Юнити-Дана, 2001. – 477с.

- 15 И.С. Большухина Налоговое планирование: учебное пособие / И.С. Большухина. - Ульяновск: УлГТУ, 2011. - 122 с.
- 16 Акулинин Д.Ю. Правовые аспекты налогового планирования / Д.Ю. Акулинин // Налоговый вестник. – 2004. – № 10. – С. 131.
- 17 Налоговое планирование и оптимизация налогообложения: основные цели, задачи и принципы осуществления / М.В. Беспалов // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. - 23(335). - С.26-32.
- 18 Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования / Е.Н. Евстигнеев. - СПб.: Питер, 2004. - 288 с.
- 19 Долгих И.Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности / И.Н. Долгих // Финансы и кредит. – 2013. – №16 (544). – С. 66-72.
- 20 Сидорова Е.Ю. Налоговое планирование: учебное пособие для вузов / Е.Ю. Сидорова. - М.: Экзамен, 2006. - 221 с.
- 21 Вылкова Е. С. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова, М. В. Романовский. - Санкт-Петербург: Питер, 2004. - 634 с.
- 22 Злобина Л.А., Стажкова М.М. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта. / Л.А.Злобина, М.М. Стажкова. – М.: Академический проект 2012. – 112с.
- 23 Вылкова Е. С. Налоговое планирование: теория и практика: учебник для вузов / Е. С. Вылкова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2014. - 660 с.
- 24 Баймуханова С.Б. Стандартизация бухгалтерского учета / С. Б. Баймуханова // Вестник КазНУ. Сер. экон. - 2014. - № 5. - С. 38-44.
- 25 Ордынская Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для СПО / Е. В. Ордынская. - М.: Издательство Юрайт, 2016. - 406 с.
- 26 Кирина Л. С. Налоговый менеджмент в организациях: учебник для магистров. / Л. С. Кирина, Н. А. Горохова. - М.: Юрайт, 2014. - 279 с.
- 27 Казаков В.В. Налоговый контроль и налоговое администрирование в системе принципов эффективного и ответственного управления общественными финансами / В.В. Казаков, Е.В. Поролло // Вестник Томского государственного университета. – 2009. - № 320. - С. 173-176.
- 28 Зрелов А.П. Современные проблемы и особенности определения сущности понятия «налоговый контроль» / А.П. Зрелов. // Налоги и налогообложение. – 2004. - № 9. - С. 38-43.

- 29 Литвин Ю. В. Камеральная налоговая проверка как элемент современной политики государства / Ю. В. Литвин. // Вопросы экономики и управления. - 2017. - №1. - С. 33-36.
- 30 Мамиёк Л.А. Выездные налоговые проверки и их роль в системе налогового контроля / Л.А. Мамиёк. // Экономическая наука и практика: материалы III Междунар. науч. конф. (г. Чита, апрель 2014 г.). - Чита: Молодой ученый, 2014. - С. 161-165.
- 31 Официальный сайт Электронного правительства Республики Казахстан Режим доступа: <http://www.http://egov.kz/>
- 32 Когут О.Ю. Особенности порядка формирования и учета доходов предприятия / О. Ю. Когут // Вестник КазНУ. Сер. экон. - 2015. - № 2. - С. 96-104.
- 33 Табаков А.Н. Налоговый менеджмент на предприятии (организации): учебное пособие / А.Н. Табаков. - Волгоград, ФГОУ ВПО ВАГС, 2010. – 135 с.
- 34 Баймуханова С.Б. Налоговый учет в условиях бухгалтерского учета по МСФО / С.Б. Баймуханова, М.М. Султанбекова // Вестник КазНУ. Сер. экон. - 2015. - № 1. - С. 174-180.
- 35 Чухнина Г.Я. Налоговый контроль в системе сдачи налоговой отчетности в электронном виде / Г.Я. Чухнина // Международный бухгалтерский учет. 2014. - № 3. - С.24-32.