



Понятие и принципы налогового учета

Вопросы:

- 1. Понятие налогового учета**
- 2. Принципы налогового учета**
- 3. Система налогового учета**
- 4. Регистры налогового учета**
- 5. Учетная политика для целей налогообложения**





1. Понятие налогового учета

Понятие «налоговый учет» появилось с вступлением в силу 2 части Налогового кодекса РФ, 25 главы «Налог на прибыль организаций».

В соответствии с положениями ст. 313 Налогового кодекса РФ:

налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

Обозначенная в ст. 313 НК РФ цель ведения налогового учета свидетельствует о его конкретной цели – **информационном обеспечении формирования налоговой базы по налогу на прибыль организации.**

Преследуя цели, отличные от целей иных видов учета, организации за каждый отчетный (налоговый) период, которая формируется не только и не столько под действием экономических законов, сколько под влиянием фискальной функции налоговой системы.



1. Понятие налогового учета

Сравнение различных видов учета

| Объект сравнения | Управленческий учет | Финансовый (бухгалтерский) учет | Налоговый учет |
|---------------------------------|--|---|---|
| 1. Определение понятия | Система учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов оперативного принятия управленческих решений | Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении | Система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ |
| 2. Обязательность ведения учета | Не является обязательным по решению администрации. | Требуется по законодательству о бухгалтерском учете | Обязателен для определения налоговой базы по налогу на прибыль, УСН |





1. Понятие налогового учета

| Объект сравнения | Управленческий учет | Финансовый (бухгалтерский) учет | Налоговый учет |
|------------------------------------|--|---|---|
| 3. Цель учета | Помощь менеджеру компании в планировании, управлении и контроле результатов финансово-хозяйственной деятельности | Формирование полной и достоверной информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности для внешних пользователей, публичной отчетности | Формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, обеспечение информацией внешних и внутренних пользователей |
| 4. Основные потребители информации | Различные уровни внутрифирменного управления, состав которых заранее известен | Большие группы (инвесторы, кредиторы, конкуренты и т.д.), состав которых в основном неизвестен | Фискальные органы государства (в меньшей степени для внутреннего управления) |





1. Понятие налогового учета

| Объект сравнения | Управленческий учет | Финансовый (бухгалтерский) учет | Налоговый учет |
|---|---|---|--|
| 5. Свобода выбора | Нет норм и ограничений. Единый критерий – пригодность для принятия управленческого решения | Обязательное соблюдение принципов бухгалтерского учета | Регламентирован расчет налога на прибыль, НДС, и НДС на основании учетной политики для целей налогообложения |
| 6. Измерители выдаваемой и принимаемой информации | Любая информация как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении | В денежном выражении | Денежное выражение объекта налогообложения (налоговой базы) |
| 7. Степень точности информации | Зависит от поставленных целей. При управлении производственными процессами используются точные данные | Минимальное число приблизительных оценок (способы списания материалов в производство) | Максимально возможная точность в расчетах налоговой базы |
| 8. Частота отчетности | Зависит от решаемых задач, обычно отчетность понедельная или помесечная | Квартальная и годовая. Регламентирована стандартами бухгалтерской отчетности | По налоговым (отчетным) периодам согласно налоговому законодательству |





1. Понятие налогового учета

Основные сходства в правилах ведения бухгалтерского и налогового учета

1. Основные правила их ведения закреплены на уровне федерального законодательства

2. Порядок ведения и бухгалтерского, и налогового учета организации должен быть закреплен в документах по учетной политике (принимаемых соответственно в целях бухгалтерского учета или налогообложения прибыли), утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

В отношении внесения изменений в учетную политику в целях налогообложения прибыли закреплен порядок, аналогичный принятому для бухгалтерского учета: решения о любых изменениях учетной политики должны быть закреплены приказом (распоряжением) руководителя организации и применяться с нового налогового периода.





1. Понятие налогового учета

Основные различия бухгалтерского и налогового учета

1. Цели ведения учета.

2. Правила и методология ведения учета.

Порядок ведения бухгалтерского учета конкретизирован и детализирован различными актами органов исполнительной власти: постановления Правительства Российской Федерации и нормативно-правовые акты Министерства финансов Российской Федерации, в частности это ПБУ.

Основным отличием налогового учета является то, что система его ведения в организации организуется налогоплательщиком самостоятельно. Налоговый кодекс закрепляет только основные принципы ведения налогового учета, определяет его цели и устанавливает перечень документов, являющихся подтверждением данных налогового учета.





1. Понятие налогового учета

Налоговый учет служит для:

- формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения налогом на прибыль хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода,**
- обеспечения внутренних и внешних пользователей информацией, необходимой для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет.**

На данный момент времени существуют два понимания "налогового учета" - в широком и в узком смысле. Налоговый учет в узком смысле - это учет для исчисления налогооблагаемой прибыли в целях [главы 25](#) НК РФ (а также налоговой базы для субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения в соответствии с [главой 26.2](#) НК РФ). При этом нормативное понятие налогового учета определено в [статье 313](#) НК РФ и последующих статьях. Налоговый учет в широком смысле - это учет в целях исчисления всех видов налогов. При этом нормативного определения он не имеет, но требования его ведения содержатся в законодательстве в косвенных нормах.





2. Принципы налогового учета

Принципы налогового учета несколько отличаются от принципов бухгалтерского учета.

Так, фундаментальным в бухгалтерском учете является принцип двойной записи, который обосновывает бухгалтерское уравнение, увязывающее активы организации с источниками их образования. В налоговом учете такое правило не применяется.

Организации должны четко представлять, что финансовый результат (прибыль, убытки) по данным бухгалтерского учета редко совпадает с налоговым учетом. Данные расхождения имеют место по причине различных правил признания доходов и расходов и их формирования в бухгалтерском учете (бухгалтерские проводки, формирующие в результате балансовую прибыль или убыток) не совпадают с правилами формирования налоговой базы (прибыли или убытка) по налогу на прибыль, а в частности потому, что система двойной записи и иные инструменты фиксации хозяйственных операций бухгалтерского учета в налоговом учете не применяются.





2. Принципы налогового учета





1.2. Принципы налогового учета

Принцип денежного измерения базируется на положениях ст. 249 и 252 НК РФ.

Согласно ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Для этого доходы, выраженные в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, установленному на дату признания этих доходов.

Как следует из ст. 252 НК РФ, под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Таким образом, в налоговом учете отражается информация о доходах и расходах, представленная, прежде всего в денежном выражении.





2. Принципы налогового учета

В соответствии с **принципом имущественной обособленности** имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

В налоговом законодательстве этот принцип декларируется, прежде всего, в отношении амортизируемого имущества. Так, **согласно ст. 256 НК РФ** амортизируемым объектом признается имущество, являющееся собственностью, которое находится у налогоплательщика на праве собственности. Одним из основных условий включения имущества в состав амортизируемого для целей налогообложения является наличие у налогоплательщика прав собственности на это имущество.





2. Принципы налогового учета

Согласно **принципу непрерывности деятельности организации** учет должен вестись непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации.

Этот принцип в налоговом учете используется, в частности, при определении порядка начисления амортизации имущества. Так, ст. 259 НК РФ устанавливает, что если организация в течение какого-либо календарного месяца ликвидирована или реорганизована, то ликвидированной либо реорганизуемой организацией амортизация имущества не начисляется с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация или реорганизация. Таким образом, амортизация имущества начисляется только в период функционирования и прекращается при ее ликвидации или реорганизации.





2. Принципы налогового учета

Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) в налоговом учете является доминирующим.

Согласно ст. 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Соответственно ст. 272 НК РФ определено, что расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

При этом, в виде исключения Налоговым кодексом РФ предусмотрена возможность применения кассового метода.





2. Принципы налогового учета

Статьей 313 НК РФ установлен принцип последовательности применения норм и правил налогового учета, согласно которому нормы и правила налогового учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому.

Этот принцип распространяется на все объекты налогового учета. Например, выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества и не может быть изменен не только в течение налогового периода, но и в течение всего периода начисления амортизации по этому имуществу.

Принцип равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов нашел отражение в ст. 271 и 272 НК РФ.

Так, в ст. 271 НК РФ установлено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Согласно ст. 272 НК РФ, в случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком



3. Система налогового учета

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в **учетной политике** для целей **налогообложения**, утверждаемой (распоряжением) **соответствующим приказом** руководителя.

Данные налогового учета должны отражать:

1. порядок формирования суммы доходов и расходов;
2. порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
3. сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
4. порядок формирования сумм создаваемых резервов;
5. сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Эти требования содержатся в ст. 313 НК РФ.





3. Система налогового учета

Подтверждением
данных налогового
учета являются:

1. Первичные
учетные
документы

2. Аналитические
регистры
налогового учета

3. Расчет
налоговой базы

Согласно положениям п.1 ст.11 НК РФ понятие "первичные учетные документы" следует определять в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете.





3. Система налогового учета

Элементы системы налогового учета в организации - это: источники данных, формы аналитических регистров налогового учета, форму расчета налоговой базы, механизмы, сроки и последовательность внесения информации в систему налогового учета, приемы ее систематизации и обобщения, порядок документооборота и последовательность выполнения операций по формированию показателей налогового учета, а также формы представления данных на бумажных носителях.

Налоговый учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить непрерывное отражение в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности организации, которые в соответствии с установленным НК РФ порядком влекут или могут повлечь изменение размера налоговой базы.

Предписания Налогового кодекса РФ предоставляют организациям право **самостоятельно разрабатывать систему налогового учета** в соответствии с его целью, которая заключается в формировании полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций и обеспечении информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления в бюджет налога.

Это обусловило широкий спектр предлагаемых вариантов организации системы налогового учета в учетной практике организаций.



3. Система налогового учета

Предлагаемые подходы к ведению налогового учета по своей сути различны, но по тем или иным характеристикам они сводятся к двум основным моделям взаимодействия бухгалтерского и налогового учета:

1. Автономное существование систем бухгалтерского и налогового учета как двух самостоятельных, независимых видов деятельности по учету.

2. Единую систему учета (бухгалтерского), в рамках которой собирается, группируется и обобщается информация, необходимая для корректного определения величины налоговых обязательств, в том числе по налогу на прибыль организаций.

При построении рациональной системы налогового учета, необходимо стремиться к максимальному согласованию принципов учетных процедур по регистрации и обработке фактов хозяйственной деятельности и построения форм регистров налогового и бухгалтерского учета.



4.4. Регистры налогового учета

Главный принцип налогового учета заключается в группировке данных первичных документов в аналитические регистры в соответствии с требованиями налогового, а не бухгалтерского законодательства для формирования налоговой базы по налогу на прибыль и заполнения налоговой декларации.

Аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями Налогового кодекса, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Это разработочные таблицы, ведомости, журналы, в которых группируются данные первичных учетных документов для формирования налоговой базы по налогу на прибыль без отражения на счетах бухгалтерского учета. Они могут вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде.

Согласно ст.314 НК РФ формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.



4.4. Регистры налогового учета

Формы аналитических регистров налогового учета обязательно

должны содержать следующие реквизиты (ст. 313 НК РФ)

1. наименование регистра

2. период (дату) составления

3. измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражениях

4. наименование хозяйственных операций

5. подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров



4.4. Регистры налогового учета

МНС (ФНС) России облегчило бухгалтерам задачу создания собственных налоговых регистров, разработав систему налогового учета, рекомендуемую для исчисления прибыли. С ней можно ознакомиться на сайте МНС (ФНС) России в интернете www.nalog.ru.

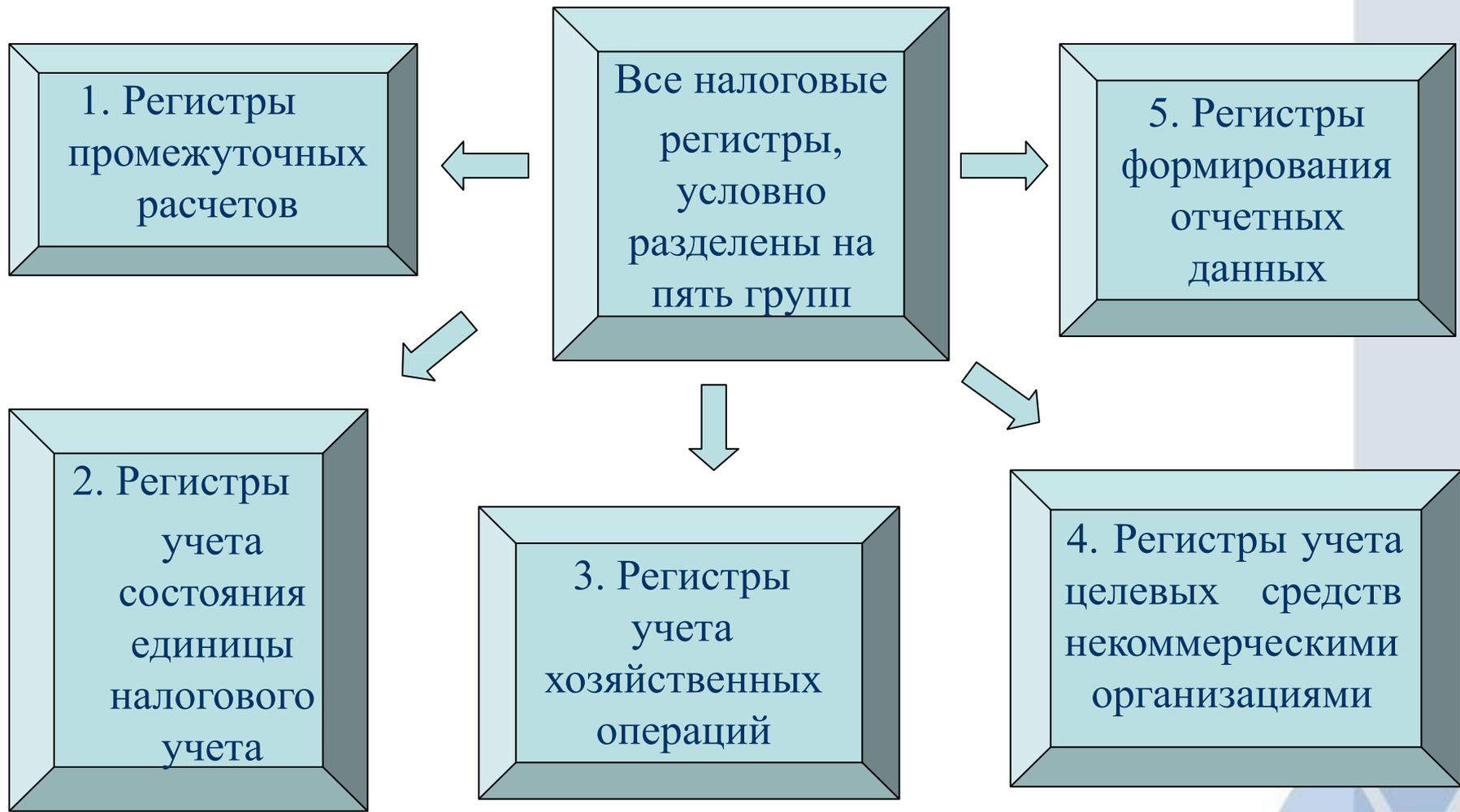
Следует отметить, что регистры налогового учета, разработанные МНС России, устанавливают методологические принципы ведения налогового учета и формирования показателей налоговых регистров.

Разработанные регистры могут быть расширены, дополнены, разделены или преобразованы другим образом с учетом специфики деятельности конкретной организации.

Кроме того, организации имеют право разработать свои собственные налоговые регистры без использования регистров, рекомендуемых МНС России.



4. Регистры налогового учета





4.4. Регистры налогового учета

Группа регистров промежуточных расчетов наиболее обширна по количеству регистров и регистров-расчетов. Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, которые необходимы для формирования налогооблагаемой прибыли.

Для того чтобы объяснить функцию регистров промежуточных расчетов, разработчикам системы налогового учета потребовалось ввести еще одно понятие. Промежуточными показателями названы те, для которых не предусмотрено соответствующих отдельных строк в налоговой декларации, то есть их значения участвуют в формировании отчетных данных либо не в полном объеме (через специальные расчеты) либо в составе иного, обобщающего, показателя. То есть, промежуточные показатели являются рабочим материалом и используются в разработочных таблицах исключительно в качестве дополнительных данных, для удобства расчетов.





4.4. Регистры налогового учета

В регистрах учета состояния единицы налогового учета систематизируется информация о состоянии показателей объектов учета, которые используются более одного отчетного (налогового) периода.

Регистры должны вестись таким образом, чтобы можно было обеспечить отражение данных о состоянии объектов учета на каждую текущую дату и их изменении во времени.

Содержащаяся в регистрах информация используется для формирования суммы расходов, подлежащих учету в составе того или иного элемента затрат в текущем отчетном периоде.





4.4. Регистры налогового учета

Регистры учета хозяйственных операций являются источником

систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые влияют на величину налоговой базы в конкретных периодах.

В отношении этих объектов разработчики предложили налогоплательщикам самостоятельно сформировать дополнительные налоговые регистры. В то же время, хозяйственные операции в предлагаемой системе налогового учета непосредственно связаны только с фактом изменения права собственности (его утратой или получением) на объекты гражданских прав.

Регистры учета хозяйственных операций (рекомендуемые)

1. Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.
2. Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав).
3. Регистр учета поступлений денежных средств.
4. Регистр учета расхода денежных средств.
5. Регистр учета сумм начисленных штрафных санкций.
6. Регистр учета расходов на оплату труда.
7. Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов.





4.4. Регистры налогового учета

Группа регистров учета средств некоммерческими организациями содержит регистры:

- регистр поступлений;
- регистр учета их использования;
- регистр нецелевого использования.

Регистры формирования данных, как следует из названия группы, содержат информацию и служат инструментом получения значений, непосредственно заносимых в конкретные строки налоговой декларации.





5.5 Учетная политика для целей налогообложения

Учетная политика для целей налогообложения - выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (ст. 11 НК РФ).

В отношении учетной политики из положений НК РФ следует:

- 1) **организация осуществляет выбор только одного способа или метода** из нескольких, допускаемых законодательными актами, регулирующими порядок определения налоговой базы и исчисления тех или иных налогов и сборов в Российской Федерации;

Например, выбор одного из методов признания доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль (метод начисления или кассовый метод).





5.5 Учетная политика для целей налогообложения

- 2) выбранные способы устанавливаются в организации, т.е. **во всех структурных подразделениях** (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места расположения; Таким образом, отдельные подразделения и филиалы должны придерживаться, установленной организацией учетной политики.
- 3) выбранные способы устанавливаются **на длительный срок** (как минимум на год);
- В пределах налогового периода учетная политика организации не может изменяться, кроме случаев прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах (например, при внесении изменений в законодательство, затрагивающее принятую учетную политику).
- В отношении НДС и акцизов (налоговый период по акцизам – календарный месяц, по НДС - квартал) учетную политику для целей налогообложения также рекомендуется сохранять в течение как минимум года.



5.5 Учетная политика для целей налогообложения

4) в учетной политике фиксируются особенности определения налоговой базы и ведения раздельного учета объектов налогообложения по тем видам деятельности, которые осуществляются конкретной организацией.

В случае, когда по определенным вопросам нормативно не установлены способы ведения налогового учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа или формы (регистра) налогового учета в отношении исчисления конкретного налога, исходя из действующих положений налогового законодательства, методическим рекомендациям Минфина РФ и налоговых органов РФ по его применению, в части не противоречащей Налоговому кодексу РФ.

Если Налоговый кодекс не предусматривает выбор налогоплательщиком того или иного варианта формирования налоговой базы, такие вопросы в учетной политике не отражаются.