#

# Введение

Термин "налоговый учет" в словаре современного бухгалтера появился сравнительно недавно. В Налоговом кодексе РФ налоговому учету посвящены несколько статей главы 25 "Налог на прибыль организаций" (ст. 313-333).

"Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом" (ст. 313 НК РФ).[[1]](#footnote-1)

Судя по приведенной цитате, понятие налогового учета тесно связано с налогом на прибыль. Однако автор не согласна с таким узким подходом к данному термину. Если внимательно прочитать Налоговый кодекс, то можно увидеть, что в каждой из его глав есть законодательное требование формировать какие-либо показатели для правильного определения налоговой базы по всем налогам. Именно такой подход реализуется в данной книге.[[2]](#footnote-2)

#

# Глава 1. Налоговый учет

# 1.1 Что такое налоговый учет

В Налоговом кодексе сформулированы лишь общие принципы организации налогового учета. Как конкретно вести его на практике, каждый бухгалтер должен определить самостоятельно. Правила ведения такого учета закрепляют в налоговой учетной политике фирмы.

Определение налогового учета дано в статье 313 Налогового кодекса:

"Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом".

Как видно из определения, налоговый учет необходим, чтобы исчислить налог на прибыль. Но правила расчета налога, установленные главой 25 Налогового кодекса, таковы, что зачастую сделать это на основании лишь данных бухгалтерского учета невозможно.

Главная задача налогового учета - сформировать полную и достоверную информацию о том, как учтена для целей налогообложения каждая хозяйственная операция. Обратите внимание: с 2003 года действует Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02). Оно требует организовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы с его помощью можно было определить налогооблагаемую прибыль.

Однако это не освобождает фирму от ведения налогового учета.

Из данных налогового учета должно быть ясно:

- как определяют доходы и расходы фирмы;

- как определяют долю расходов, учитываемых при налогообложении в отчетном периоде;

- какова сумма остатка расходов (убытков), подлежащих включению в расходы в следующих отчетных периодах;

- как формируют сумму резервов;

- каков размер задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль.

Данные налогового учета подтверждают первичные документы, расчеты налоговой базы и аналитические регистры налогового учета. Обратите внимание: справка бухгалтера также является первичным документом. Содержание данных налогового учета является налоговой тайной.[[3]](#footnote-3)

# 1.2 Цель и задачи налогового учета

Налоговый учет представляет собой систему регистрации и обобщения информации о совершаемых налогоплательщиком однородных операциях, которые приводят к возникновению доходов или расходов или каких-либо иных показателей, характеризующих налоговую базу по любому налогу и учитываемых при исчислении налоговой базы текущего или будущих периодов в порядке, определенном положениями НК РФ.

Основными задачами налогового учета являются сбор полной и достоверной информации о том, в каком порядке формируются данные о величине доходов и расходов предприятия, другие показатели, которые определяют размер налоговой базы отчетного налогового периода, а также обеспечение этой информацией внутренних и внешних пользователей для контроля правильности исчисления, полноты и своевременности расчетов по налогам с бюджетом.[[4]](#footnote-4)

# 1.3 Экономическая сущность и целесообразность налогового учета и соотношение его с бухгалтерским учетом

В России официально налоговый учет появился с принятием главы 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций", вступившей в силу с 2002 г. Причем фактический налоговый учет вовсе не ограничен целями налогообложения прибыли. В учете налога на добавленную стоимость уже давно существуют свои первичные налоговые документы - счета-фактуры, и свои налоговые регистры - книги покупок и книги продаж. В главе 21 НК РФ "НДС" применяется термин "учетная политика в целях налогообложения". Этот же термин используется в главе 26 НК РФ "Налог на добычу полезных ископаемых" при выборе налогоплательщиком метода определения налоговой базы.

Таким образом, в главе 25 НК РФ налоговый учет лишь получил юридическое закрепление, и с ее принятием появилось официальное требование создания налоговой учетной системы на предприятии. С 1 января 2003 г. вступила в силу глава 26.2 НК РФ ("Упрощенная система налогообложения"), введенная законом N 104-ФЗ от 24 июля 2002 г., где в статье 346.24 также закреплено требование ведения налогового учета. Таким образом, с 2003 г. понятие налогового учета официально вышло за пределы налога на прибыль организаций.

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.[[5]](#footnote-5)

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.

Отметим, что сегодня сохранился только один налог, который остается полностью "бухгалтерским". Это налог на имущество, база по которому определяется на основе бухгалтерских данных, исходя из балансовой стоимости основных средств (ст. 374 НК РФ). В правилах расчета других налогов таких прямых ссылок нет, но, тем не менее, встречаются отдельные моменты, связанные с использованием бухгалтерских правил учета в целях расчета налогов. Таким образом, сохраняется необходимость ведения бухгалтерского учета не в целях составления финансовой отчетности, а в налоговых целях.

Подчеркнем, что реформа в направлении устранения зависимости расчета налогов от бухгалтерских правил формирования финансовой информации ограничилась налогом на прибыль. А в ряде случаев Налоговый кодекс напрямую ссылается на правила ведения бухгалтерского учета. Например, статья 346.12 главы 26.2 НК РФ устанавливает критерии для возможности применения упрощенной системы налогообложения, среди которых подпунктом 16 пункта 3 установлен предел остаточной стоимости амортизируемого имущества в размере 100 млн. руб. В первоначальной редакции этого подпункта использовался налоговый термин "амортизируемое имущество". Это понятие налогового учета определено в статье 256 главы 25 НК РФ. Однако законодатель решил обязать налогоплательщиков рассчитывать этот показатель не путем установления соответствующего требования в НК РФ, а косвенным путем - через бухгалтерский учет. Для этого Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. N 191-ФЗ подпункт 16 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ изложен в новой редакции, где вместо амортизируемого имущества для определения критерия используется "остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете".[[6]](#footnote-6)

Для этих же целей в статью 4 Закона "О бухгалтерском учете" был добавлен пункт 3, где в последнем абзаце установлено требование ведения учета основных средств и нематериальных активов даже для тех организаций, которые от ведения остального бухгалтерского учета освобождены. Тем самым механизм реализации налогового требования был искусственно усложнен. Он стал менее внятным и прозрачным, так как вместо прямой нормы появилась многоступенчатая схема, в которую внедрена в качестве посредника смежная сфера законодательства. В результате налоговое законодательство в этом вопросе потеряло свою самодостаточность.

Подобные факты отражают системный недостаток нормативного регулирования, из-за чего потенциальные положительные эффекты от формализации налогового учета пока не могут реализоваться. Налоговый учет вводится бессистемно, непоследовательно и однобоко.

Далее отметим, что в ст. 313 НК РФ дано официальное определение налоговому учету: это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом. В этом определении уже содержится указание на то, для чего налоговый учет нужен. Однако этого законодателям показалось недостаточно, и они решили специально определить цель налогового учета. Согласно абз. 4 ст. 313 НК РФ, налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения. Если вдуматься в смысл этой фразы, то цель налогового учета - это информация о порядке этого же самого учета, т.е. в Налоговом кодексе официально закреплено, что налоговый учет является самоцелью.

К сожалению, другие нормы главы 25 НК РФ не опровергают, а только лишь подтверждают то, что налоговый учет действительно является самоцелью. Налоговый учет, не успев до конца оформиться, сразу же приобрел гипертрофированные размеры.

Вся глава 25 НК РФ построена так, что ее нормы подробнейшим образом определяют структуру хозяйственных операций. Без какой-либо видимой целесообразности правила налогового учета во многом повторяют правила бухгалтерского учета, с некоторыми изменениями и модификациями. В налоговых нормах широко используется бухгалтерская терминология, но зачастую бухгалтерским понятиям даются иные определения. В главе 25 НК РФ дается классификация доходов и расходов, приведены подробнейшие перечни расходов, при условии, что сами перечни открытые.

Особо следует отметить, что в абз. 5 ст. 313 НК РФ запрещается налоговым и иным органам устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. Однако у налоговых органов есть простой способ обойти данный запрет с помощью налоговой декларации.[[7]](#footnote-7)

Нынешняя форма налоговой декларации, утвержденная Приказом Минфина РФ от 5 мая 2008 г. N 54н, составлена так, что вполне может претендовать на то, чтобы называться обязательной системой регистров налогового учета. Сам процесс заполнения данной декларации большей частью можно назвать самым настоящим налоговым учетом. Декларация для основной категории налогоплательщиков (без учета листов для специальных целей) содержит более 400 показателей. И все это ради одного единственного показателя налога на прибыль организаций.

Таким образом, получается, что современный российский налоговый учет деформирован сразу в двух направлениях. С одной стороны, он слишком узок, а с другой излишне широк. Слишком узок он с точки зрения сферы распространения, поскольку юридически он охватывает лишь налог на прибыль организаций и единый налог по упрощенной системе налогообложения. Было бы разумно распространить его действие на налогообложение в целом с четко прописанными целями. При этом слишком широк налоговый учет с точки зрения своей структуры, он содержит в себе огромное количество требований.

Утвердив главу 25 НК РФ вместе с налоговым учетом, российский законодатель явно сделал выбор в пользу нормативного обособления налогового учета от бухгалтерского. В свою очередь обособление имеет две стороны: позитивную и негативную. Негативная сторона связана с увеличением издержек на ведение налогового учета, составление и представление налоговой отчетности. Позитивная сторона связана с освобождением бухгалтерского учета от службы налоговым целям. К сожалению, на сегодняшний день негативная сторона безусловно, преобладает.

При этом на практике никакого обособления налогового учета от бухгалтерского пока не состоялось. У налогоплательщика действительно появилась новая обязанность создать дополнительную учетную систему в целях налогообложения. Но это приводит только к росту издержек организаций, но не сопровождается освобождением самого бухгалтерского учета от фискальных функций, и не способствует повышению качества налогового администрирования.

Доля издержек на ведение различных учетов в российских компаниях заметно выше, чем в аналогичных западных, что свидетельствует об их неадекватности и об избыточности нормативных требований в отношении учетов. Многочисленные споры налогоплательщиков с налоговыми органами и доля вопросов учета в загрузке арбитражных судов свидетельствует о том, что правила налогового учета недостаточно проработаны.[[8]](#footnote-8)

Во всем мире развитие систем регулирования бухгалтерского учета идет в сторону его полного обособления, от каких бы то ни было налоговых вопросов. Этот процесс благоприятно сказывается и на качестве бухгалтерской отчетности, и на эффективности налогообложения. Бухгалтерский учет освобождается от факторов, способствующих искажению отчетных показателей. В свою очередь налоговый учет освобождается от многочисленных бухгалтерских элементов, не связанных напрямую с налогообложением, и потому лишних. При этом организации самостоятельно решают проблему методологического совмещения учетных систем на уровне обработки первичной информации, что значительно повышает эффективность методик трансформации по сравнению с методиками, нормативно закрепленными государством. При таком подходе вопросы сближения налогового и бухгалтерского учета выводятся в плоскость содержания требований - то есть там, где это допустимо, требования налогообложения воспроизводят порядок формирования показателей финансовой отчетности.

Решение проблемы находится, прежде всего, в построении системы регулирования. Российскому законодателю необходимо сначала определиться с тем, как будет строиться система бухгалтерского учета. Если бухгалтерский учет будет направлен на создание качественной финансовой отчетности, то требования к нему необходимо строить на основе МСФО, совершенно независимо от налогов. В этом случае налоговые правила также необходимо сделать полностью самостоятельными и формализовать их непосредственно в НК РФ. При этом частные требования необходимо протестировать на предмет возможностей одинаковых решений с задачами бухгалтерского учета, и если эти решения не идут во вред налогообложению, то допустить применение соответствующих правил в НК РФ.

Если же российский законодатель решит, что стимулировать конкурентный рынок капитала не обязательно, то тогда бухгалтерский учет может использоваться для расчета налогов, для государственной статистики, для налогового и имущественного контроля и для решения иных подобных административных задач. В этом случае вообще вряд ли следует разделять налоговый и бухгалтерский учет.[[9]](#footnote-9)

# 1.4 Регистры налогового учета

Аналитические регистры налогового учета, как следует из ст. 314 НК РФ, - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Данные налогового учета - это данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет).

Аналитический учет данных налогового учета должен быть организован налогоплательщиком так, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) на любых машинных носителях.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов налогоплательщики разрабатывают самостоятельно в приложениях к учетной политике предприятия для целей налогообложения.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, которые их составляют и подписывают.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

Исправление ошибки в регистре налогового учета необходимо обосновать и подтвердить подписью ответственного лица, внесшего исправление, указав дату внесенного исправления.[[10]](#footnote-10)

**Глава 2. Организация налогового учета**

# 2.1 Как организовать налоговый учет

В настоящее время в практической деятельности предприятий сложилось три подхода к ведению налогового учета:

- формирование данных налогового учета на счетах бухгалтерского учета;

- параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета;

- ведение учета по правилам налогового учета.

Рассмотрим каждый их этих подходов более подробно.[[11]](#footnote-11)

# 2.2 Бухгалтерский и налоговый учет

Первый подход - формирование данных налогового учета на счетах бухгалтерского учета - основан на том, что данные налогового учета получают на основе регистров бухгалтерского учета и первичных документов, а также дополнительных расчетов доходов и расходов по правилам налогового учета. Этот подход получил законное обоснование после того, как Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ были внесены изменения в главу 25 и ст. 313 НК РФ:

"В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы: налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета" (ст. 313 НК РФ).

Этот подход к ведению учета наименее трудоемок и наиболее гибок применительно к условиям постоянно меняющегося налогового законодательства.

Основная идея "встраивания" налогового учета в бухгалтерский базируется на выявлении сходства и различий подходов бухгалтерского и налогового учета к группировке объектов учета. В бухгалтерском и налоговом учете могут применяться как одинаковые, так и различные методы группировки (классификации) и оценки объектов учета. Даты получения доходов и осуществления расходов также могут признаваться одинаково или по-разному. Например, курсовые разницы, штрафы, пени, неустойки, списанные дебиторская и кредиторская задолженности в бухгалтерском и налоговом учете отражают в составе внереализационных доходов. Даты признания доходов и расходов в этом случае совпадают.

Различаются подходы бухгалтерского и налогового учета к амортизации основных средств, расходам на НИОКР, суммовым разницам у покупателей и поставщиков, другим доходам и расходам. В таких случаях необходимо дополнять регистры бухгалтерского учета реквизитами и (или) дополнительно вести расчеты и ведомости налогового учета.

Очевидно, что применять первый подход наиболее целесообразно, так как он не требует значительных затрат времени и денежных средств. При этом каждое предприятие-налогоплательщик должно четко определить основные различия в отражении операций и имущества для целей бухгалтерского и налогового учета и разработать способы корректировки бухгалтерских форм и (или) дополнительные формы регистров налогового учета. Средние и малые предприятия, а также организации, ведущие учет вручную в журналах-ордерах или в электронных таблицах Excel, применять этот подход могут постоянно.

Применение первого подхода можно считать первоначальной стадией организации ведения налогового учета на любом предприятии.[[12]](#footnote-12)

 ┌────────────────────────┐

┌─────────────────┐ ┌─────────────────────┐ ┌────►┤Бухгалтерская отчетность│

│ Первичные ├────►┤Данные бухгалтерского├──┘ └────────────────────────┘

│учетные документы│ │ учета ├──┐

└─────────────────┘ └─────────────────────┘ │ ┌────────────────────────┐

 └────►┤ Налоговая отчетность │

 └────────────────────────┘

Схема 1. Применение первого подхода к ведению налогового учета

# 2.3 Параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета

Данный подход основан на параллельном ведении бухгалтерского и налогового учета на основе первичных документов. При этом подходе отдельно формируются регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность по правилам бухгалтерского учета, а также регистры налогового учета и декларация по налогу на прибыль по правилам налогового учета.

Понятно, что второй подход к ведению налогового учета возможен только в системе компьютерной обработки данных, поэтому на рынке программных продуктов предлагаются системы налогового учета, адаптируемые для конкретных предприятий. При внедрении программ компьютерного учета особое внимание следует обратить на постановку технического задания для ведения налогового учета. Предварительно должно быть проведено обследование системы бухгалтерского учета и учетной политики предприятия. На основе понимания сходства и различий бухгалтерского и налогового учета и задачи оптимизации налогообложения разрабатываются концепция налогового учета и учетная политика для целей налогообложения. Концепция и учетная политика служат основанием для разработки стандарта налогового учета, который является техническим заданием для внедрения выбранного программного продукта. Практическое осуществление данного подхода требует значительных затрат времени и средств.[[13]](#footnote-13)

┌─────────────────┐ ┌──────────────┐ ┌────────────────┐ ┌─────────────┐

│ │ │ Регистры │ │ Бухгалтерская │ │Бухгалтерская│

│ ├──►┤бухгалтерского├►─┤ прибыль ├─►┤ отчетность │

│ Первичные │ │ учета │ └────────────────┘ └─────────────┘

│ учетные │ └──────────────┘

│ документы │ ┌──────────────┐ ┌────────────────┐ ┌─────────────┐

│ │ │ Регистры │ │Налогооблагаемая│ │ Налоговая │

│ ├──►┤ налогового ├►─┤ прибыль ├─►┤ отчетность │

│ │ │ учета │ │ │ │ │

└─────────────────┘ └──────────────┘ └────────────────┘ └─────────────┘

Схема 2. Применение второго подхода к ведению налогового учета

# 2.4 Ведение учета по правилам налогового учета

Третий подход основан на ведении учета по правилам налогового учета. В этом случае возникает необходимость провести корректировку учетных данных для их соответствия правилам бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Применение такого подхода может повлиять на оценку аудиторов о достоверности бухгалтерской отчетности, так как согласно п. 6 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" достоверной и полной считается отчетность, сформированная исходя правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.[[14]](#footnote-14)

┌─────────────────┐ ┌──────────┐ ┌────────────────┐ ┌──────────┐

│ Первичные │ │ Регистры │ │Налогооблагаемая│ │Налоговая │

│учетные документы├─►┤налогового├►┤ прибыль ├─►┤отчетность│

│ │ │ учета │ │ │ │ │

└─────────────────┘ └──────────┘ └────────────────┘ └──────────┘

Схема 3. Применение третьего подхода к ведению налогового учета

#

# Глава 3. Оснвные требования к организации налогового учета и методика его ведения

# 3.1 Основные требования к организации налогового учета

При организации налогового учета на основе использования данных бухгалтерского учета следует учитывать, что существуют различия в порядке осуществления следующих операций:

- оценки имущества и фактов хозяйственной деятельности;

- классификации активов и операций;

- определения дат отражения активов и операций.[[15]](#footnote-15)

# 3.1.1 Учет различий в оценке имущества и фактов хозяйственной деятельности

Совпадение оценок в бухгалтерском учете и для целей налогообложения позволяет без изменения переносить данные из бухгалтерского учета в налоговые регистры.

Если в налоговом учете сумма должна быть признана большей или меньшей, чем в бухгалтерском, то в налоговом учете ведутся дополнительные расчеты или корректировки доходов, расходов и убытков.

В налоговом учете не должны учитываться доходы и расходы, которые не влияют на исчисление и уплату налога на прибыль. Перечень не принимаемых в целях налогообложения доходов и расходов следует приводить как приложение к учетной политике или инструкции по составлению регистров налогового учета.[[16]](#footnote-16)

# 3.1.2 Учет различий в классификации имущества и фактов хозяйственной деятельности

Существует несколько видов различий в классификации имущества и фактов хозяйственной деятельности:

- события, учитываемые в бухгалтерском учете, не принимаются во внимание для целей налогового учета;

- события, признаваемые в налоговом учете, не учитываются в бухгалтерском учете;

- события, классифицируемые в бухгалтерском учете одним образом, классифицируются для целей налогообложения по-другому.

Такие различия требуют составления регистров налогового учета.[[17]](#footnote-17)

# 3.1.3 Учет различий в периодизации событий

При совпадении дат признания события данные бухгалтерского учета без корректировок переносятся в налоговый учет.

Если даты операций признаются в бухгалтерском учете раньше или позже, чем в налоговом, то суммы доходов, расходов и убытков должны быть отражены в отдельных регистрах налогового учета.

Предприятие-налогоплательщик должно четко определить для себя следующие положения:

- основные различия в отражении операций и имущества для целей бухгалтерского и налогового учета;

- формы регистров налогового учета;

- способы корректировки доходов и расходов.

Помочь в этом непростом деле может представленная далее методика.[[18]](#footnote-18)

# 3.2 Методика ведения налогового учета

Предлагаемая методика ведения налогового учета основана на бухгалтерском учете и решает следующие задачи:

- определяет формы регистров налогового учета;

- устанавливает иерархию регистров;

- отрабатывает взаимосвязи регистров налогового учета между собой, а также с регистрами бухгалтерского учета и декларацией по налогу на прибыль.

Рассмотрим более подробно, что представляют собой регистры налогового учета. Это табличные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ и правилами составления декларации по налогу на прибыль. Основываясь на этих же требованиях, формируют регистры налогового учета и для других налогов.

Основанием для записи в регистре налогового учета являются первичные документы и регистры бухгалтерского учета.

По налогооблагаемым объектам регистры группируют следующим образом:

- регистры учета доходов от реализации (данные о выручке от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг);

- регистры учета понесенных расходов (данные о понесенных расходах по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг);

- регистры учета доходов и расходов от реализации (данные о реализации имущества и имущественных прав);

- регистры учета внереализационных доходов и расходов (внереализационные доходы и расходы формируются в отдельном регистре по правилам налогового учета);

- регистры учета убытков (данные об убытках, принимаемых к налогообложению на определенных условиях).

Регистры налогового учета составляются на бумажных носителях или в электронном виде (в электронных таблицах Excel).

Регистры налогового учета могут иметь двух- или трехуровневую иерархию, например:

1-й уровень - карточки налогового учета, справки-расчеты;

2-й уровень - аналитические и (или) синтетические регистры учета доходов и расходов;

3-й уровень - сводные регистры учета доходов и расходов.

Сводные ведомости налогового учета составляются на основе синтетических ведомостей, которые, в свою очередь, составляются на основании данных бухгалтерского учета и (или) аналитических ведомостей налогового учета. Синтетические ведомости используют для расшифровки показателей, включаемых в сводные ведомости.

Аналитические ведомости заполняют на основании данных карточек налогового учета или первичных бухгалтерских документов. Они существуют для расшифровки показателей, включаемых в синтетические ведомости.

Значительная часть регистров налогового учета заполняется на основе следующих регистров бухгалтерского учета:

- аналитических и (или) синтетических ведомостей;

- журналов-ордеров;

- карточек по отдельным счетам;

- оборотно-сальдовых ведомостей и других.

Часть регистров налогового учета ведется на основе карточек учета и справок-расчетов.

Карточки учета ведут для налогового учета:

- основных средств и нематериальных активов (заполняются на основании первичных документов);

- отдельных расходов (убытков) будущих периодов;

- списания убытков.

Второй и третий виды карточек ведутся на основе ведомостей налогового учета.

Справки-расчеты составляют для учета отдельных объектов налогового учета, например:

- нормируемых расходов;

- резерва сомнительных долгов;

- суммы убытка, принимаемого в целях налогообложения по передаче права требования до наступления срока платежа.

Часть регистров налогового учета ведется на основе первичных бухгалтерских документов, например ведомости добровольного страхования работников.

Регистры налогового учета составляются ежемесячно или ежеквартально с нарастающим итогом.

Ячейки налоговых регистров разного уровня взаимосвязаны между собой и соответствуют строкам декларации по налогу на прибыль. К каждой строке налоговой декларации составляется регистр учета либо ей соответствует конкретная ячейка регистра налогового учета. Количество и перечень налоговых регистров определяются количеством строк налоговой декларации, которые необходимо заполнить, и требованиями по ведению налогового учета доходов и расходов, предъявляемыми НК РФ.

При составлении предварительного перечня регистров налогового учета автор предлагает исходить из рассмотренных требований, а также оптимизации затрат времени и денежных средств на ведение налогового учета.[[19]](#footnote-19)

**Заключение**

Несмотря на различные подходы к ведению налогового учета, его организация для всякого предприятия определяется системой бухгалтерского учета, масштабами и видами деятельности предприятия, количеством объектов, налоговый учет которых отличается от бухгалтерского учета.

Основным требованием, предъявляемым к ведению бухгалтерского учета, является соблюдение установленных нормативными актами правил учета, которые обеспечивают достоверность финансовой отчетности предприятия.

При использовании данных бухгалтерского учета для ведения налогового учета необходимые корректировки доходов и расходов осуществляются по правилам налогового учета.

Налоговый учет ведется для формирования полной и достоверной информации о налогооблагаемых объектах, имуществе и хозяйственных операциях налогоплательщика и контроля исчисления и уплаты налога на прибыль.

Система налогового учета призвана обеспечивать возможность контроля доходов, расходов и убытков, отражаемых в налоговых декларациях. Аналитический и синтетический учет должны раскрывать порядок формирования объектов налогообложения. При ведении налогового учета необходимо обеспечить прозрачность информации о формировании доходов, расходов и убытков для целей налогообложения, облагаемых и необлагаемых операциях начиная с первичных документов.

Прозрачность налогового учета определяется, на наш взгляд, следующими пятью требованиями:

- соответствие учетной политики для целей налогообложения требованиям Налогового кодекса РФ и особенностям хозяйственной деятельности предприятия;

- достоверность бухгалтерского учета;

- обязательное определение порядка перехода от данных бухгалтерского учета к данным налогового учета;

- разработка системы регистров налогового учета, которая предусматривает набор определенных форм отчетных регистров, их взаимосвязь и последовательность заполнения;

- ясное изложение правил налогового учета имущества и операций в инструкции или стандарте налогового учета.

Соблюдение перечисленных условий сделает налоговый учет достоверным, а значит, понятным и прозрачным.[[20]](#footnote-20)

**Источники**

# 1. Филина Ф.Н., Беспалов М.В. «Бухгалтерский и налоговый учет: пути сближения»

2. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г.

3. Петров А.В. «Налоговый учет»

4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации

5. Налоговый кодекс Российской Федерации

Приложение 1

Пример: Налоговый учет на основе бухгалтерского

ЗАО "Актив" производит электрические котлы. В I квартале ЗАО "Актив" отгрузило ООО "Пассив" электрические котлы на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Право собственности на них перешло к "Пассиву".

Согласно пункту 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99), для бухгалтерского учета главным условием отражения выручки является переход к покупателю права собственности на продукцию.

Это условие выполнено, поэтому бухгалтер "Актива" должен сделать такие проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от реализации электрических котлов;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС.

Предположим, что "Актив" определяет доходы при расчете налога на прибыль методом начисления. Тогда датой получения выручки также считается день, когда право собственности на продукцию перейдет к покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ). В данном случае условия признания выручки в налоговом учете не отличаются от правил бухгалтерского учета. Поэтому "Актив" для целей налогообложения может определять выручку по данным бухгалтерского учета. Следовательно, при расчете налоговой базы по налогу на прибыль за I квартал "Актив" учитывает выручку в сумме 100 000 руб. (118 000 - 18 000).

Операции по реализации электрокотлов фиксируют в регистре бухгалтерского учета "Карточка счета 90". "Актив" может использовать его и в качестве регистра налогового учета. Соответствующую запись нужно сделать в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Когда правила бухучета "не стыкуются" с налоговым законодательством, обороты по счетам для целей налогообложения можно корректировать. Для этого придется составить специальный расчет. Он и будет регистром налогового учета.Приложение 2

Пример: Параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета

ЗАО "Актив" производит электрические котлы и 17 марта заключило с ООО "Пассив" договор N 12 на их поставку. В этот же день "Актив" отгрузил "Пассиву" электрические котлы на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Право собственности на товары перешло к "Пассиву".

Согласно пункту 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99), для целей бухгалтерского учета главным условием признания выручки является переход к покупателю права собственности на продукцию. Это условие выполнено, поэтому в бухгалтерском учете 17 марта бухгалтер "Актива" должен сделать проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- 118 000 руб. - отражена выручка от реализации электрокотлов;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 18 000 руб. - начислен НДС.

Предположим, что "Актив" определяет доходы для целей налогообложения методом начисления. Тогда датой получения выручки так же считается день, когда право собственности на продукцию перейдет к покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ).

Для налогового учета бухгалтер "Актива" может разработать и заполнить специальный регистр.

Он будет выглядеть так:

# Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Налогоплательщик: ЗАО "Актив"

 ─────────────────────────────────

ИНН: 7732854373

 ──────────────────────────────────────────────

Учетный период: с 1 по 31 января 2008 года

 ──────────────────────────────────

┌──────┬──────────┬─────────────────┬────────────────┬───────────────┬─────────────┬───────┬───────┐

│ N п/п│ Дата │Условия выбытия│ Вид дохода │Основания выбы-│Наименование │ Сумма,│Кол-во,│

│ │ операции │имущества, работ,│ │тия (реквизиты│выбывающего │ руб. │шт. │

│ │ │услуг, прав │ │операции) │объекта │ │ │

├──────┼──────────┼─────────────────┼────────────────┼───────────────┼─────────────┼───────┼───────┤

│ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │ 7 │ 8 │

├──────┼──────────┼─────────────────┼────────────────┼───────────────┼─────────────┼───────┼───────┤

│ 1 │17.03.2008│С последующей│Выручка от реа-│Накладная от│Электрический│100 000│ 10 │

│ │ │оплатой │зации продукции│17.03. 2007 │котел │ │ │

│ │ │ │собственного │ 173 │ │ │ │

│ │ │ │производства │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │ │ │ │

└──────┴──────────┴─────────────────┴────────────────┴───────────────┴─────────────┴───────┴───────┘

Ответственный за составление регистра: Иванова /Иванова А.Н./

 ────────────────────────────── ────────────────────────

Обратите внимание: если фирма ведет отдельный налоговый учет, то, по мнению судей, расчет налога на прибыль должен основываться прежде всего на данных налогового, а не бухгалтерского учета (см. постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 16 ноября 2005 г. N Ф08-5404/2005-2140А).

Приложение 3

Пример: Ведение учета по правилам налогового учета

ЗАО "Актив" занимается производством электрических котлов. В I квартале "Актив" отгрузил ООО "Пассив" электрические котлы на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Помимо котлов "Актив" продал материалы за 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). Право собственности на товары перешло к "Пассиву". По данным аналитических регистров налогового учета, в I квартале "Актив" получил выручку от реализации продукции в размере 150 000 руб.

Эту сумму нужно указать в [строке 010](#sub_10) Листа 02 "Расчет налога на прибыль организаций за I квартал" декларации по налогу на прибыль:

**Расчет налога на прибыль за I квартал**

┌───────────────────────────────────────────────────────────────────────┬────────────┬─────────────┐

│ Показатели │ Код строки │ Сумма, руб.│

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│ 1 │ 2 │ 3 │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│Доходы от реализации ([строка 040](#sub_240) приложения 1 к Листу 02) │ 010 │ 150 000 │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│Внереализационные доходы (строка 100 приложения 1 к Листу 02) │ 020 │ - │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (строка 110 приложения│ 030 │ - │

│2 к Листу 02) │ │ │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│... │ ... │ ... │

└───────────────────────────────────────────────────────────────────────┴────────────┴─────────────┘

Общая сумма выручки расшифровывается в [приложении 1](#sub_2101) к Листу 02 "Доходы от реализации за I квартал". В [строке 011](#sub_211) этого приложения указывается выручка от реализации продукции собственного производства - 100 000 руб., а в [строке 014](#sub_214) приводится сумма выручки от реализации материалов - 50 000 руб.

#

**Доходы от реализации за I квартал**

┌──────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

│ Показатели │ Код строки │ Сумма, руб.│

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│ 1 │ 2 │ 3 │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│Выручка от реализации - всего, в том числе: │ 010 │ 150 000 │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства │ 011 │ 100 000 │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│выручка от реализации покупных товаров │ 012 │ - │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от│ 013 │ - │

│реализации права требования │ │ │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│выручка от реализации прочего имущества │ 014 │ 50 000 │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│... │ ... │ ... │

├───────────────────────────────────────────────────────────────────────┼────────────┼─────────────┤

│Итого доходов от реализации ([строка 010](#sub_210) + строка 020) │ 040 │ 150 000 │

└───────────────────────────────────────────────────────────────────────┴────────────┴─────────────┘

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [↑](#footnote-ref-1)
2. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-2)
3. Петров А.В. «Налоговый учет» [↑](#footnote-ref-3)
4. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-4)
5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации [↑](#footnote-ref-5)
6. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации [↑](#footnote-ref-6)
7. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации [↑](#footnote-ref-7)
8. Филина Ф.Н., Беспалов М.В. «Бухгалтерский и налоговый учет: пути сближения» [↑](#footnote-ref-8)
9. Филина Ф.Н., Беспалов М.В. «Бухгалтерский и налоговый учет: пути сближения» [↑](#footnote-ref-9)
10. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-10)
11. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-11)
12. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-12)
13. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-13)
14. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-14)
15. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-15)
16. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-16)
17. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-17)
18. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-18)
19. О.А. Антошина "Экономико-правовой бюллетень", N 11, ноябрь 2009 г. [↑](#footnote-ref-19)
20. Петров А.В. «Налоговый учет» [↑](#footnote-ref-20)