

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования
«УЛЬЯНОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Е. А. Лешина, М. А. Суркова, Н. А. Богданова

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Учебное пособие
для студентов, обучающихся по специальности 08010965
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Ульяновск
2009

УДК 657.6 (075)
ББК 65. 057 я 7
Л 53

Рецензенты:

канд. эконом. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»
Ульяновского государственного университета Варнакова Г. Ф.

канд. эконом. наук, доцент кафедры «Финансы и кредит» Ульяновской
государственной сельскохозяйственной академии Юсупова Г. Л.

*Утверждено редакционно-издательским советом университета
в качестве учебного пособия*

Лешина, Е. А.

Л 53

Налоговый учет : учебное пособие / Е. А. Лешина, М. А. Суркова,
Н. А. Богданова. – Ульяновск : УлГТУ, 2009. – 143 с.

ISBN 978-5-9745-0648-7

В пособии представлены важнейшие действующие нормативные документы, регулирующие организацию и ведение налогового учета на предприятиях. Пособие освещает специфические особенности учета, является руководством по налоговому учету на предприятиях.

Предназначено для студентов экономико-математического факультета очной формы обучения.

**УДК 657.6 (075)
ББК 65. 057 я7**

© Лешина Е. А., Суркова М. А.
Богданова Н. А., 2009
© Оформление. УлГТУ, 2009

ISBN 978-5-9745-0648-7

ВВЕДЕНИЕ

Налоговый учет является ведущим звеном информационной системы финансово-экономической деятельности предприятия, формируемым на принципах бухгалтерского учета в целях определения доли изъятий доходов в пользу государственного бюджета.

В силу сложившихся в настоящее время особенностей развития рыночных отношений в России государство предъявляет к информационным системам коммерческих предприятий ряд важных требований, способствующих реализации двух главных программ:

- привлечение зарубежных инвестиций в экономику;
- наполнение доходной части федерального и местного бюджетов.

Оба направления до недавнего времени обеспечивались структурами бухгалтерского учета и контролировались Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговый учет предполагает полное соответствие хозяйственной деятельности административным нормам, исходя из которых они обязаны рассчитывать отчисления в бюджет и внебюджетные фонды.

Налоговая политика большинства суверенных государств, исторически сложившихся по национальному признаку, включает в себя три основные цели:

- 1) формирование доходной части бюджета;
- 2) содействие устойчивому развитию экономики;
- 3) обеспечение социальной справедливости.

Сблизить налоговый и бухгалтерский учеты до состояния тождественности не получится никогда. Государство попросту не может себе позволить взимать налог с дохода, сформированного по бухгалтерским правилам, которые позволяют учитывать в уменьшение доходов любые необходимые, по мнению организации, для ведения деятельности затраты.

Таким образом, полностью сблизить бухгалтерский и налоговый учеты практически невозможно. Прежде всего, потому, что одинаковые правила учета вряд ли будут одобрены государством.

Тема 1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

1.1. Понятие и сущность налогового учета

В соответствии со ст. 313 НК РФ налоговый учет – это система обобщения информации для определения налогооблагаемой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным в Налоговом кодексе. Налоговый учет ведется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет. В целях исчисления налога на прибыль параллельно бухгалтерскому учету ведется налоговый учет, т. е. группировка данных из первичных документов в аналитические регистры для формирования налоговой базы.

Аналитические регистры – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период, сгруппированные без распределения по счетам бухгалтерского учета.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, в которой также находят отражение сами регистры налогового учета. Формы регистров и их заполнение на основании ст. 314 НК РФ налогоплательщик разрабатывает самостоятельно и прилагает к учетной политике организации.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования

суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем периоде, сумму остатков расходов, подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом.

Подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы, включая справку бухгалтера; аналитические регистры налогового учета; расчет налоговой базы, налоговые декларации.

Первичные учетные документы – это документы, оформленные согласно Федеральному закону о бухгалтерском учете (ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»), бухгалтерская справка отражает исправительные, дополнительные и вновь выявленные хозяйственные операции, которые не были отражены в текущем учете (например, корректировка расчетов по налогам).

В целях упрощения ведения налоговых регистров их нумерация и наименование могут совпадать с планом счетов предприятия. Но при этом регистры обязательно должны содержать следующие реквизиты: наименование, период, измерители операции в натуральном и стоимостном выражении, содержание хозяйственной операции, подпись ответственного лица. Основной задачей регистров является полное и достоверное отражение информации о формировании доходов и расходов организации в хронологическом порядке, определяющих размер налогооблагаемой базы, в соответствии с главой 25 НК РФ. Основой для ведения регистра является документальное подтверждение возникновения доходов или расходов. Указанные регистры не являются типовыми формами, и нет утвержденных форм регистров, хотя Министерство по налогам и сборам РФ (МНС России) в порядке рекомендаций привело примерный перечень таких форм. Поэтому на практике налогоплательщики разработа-

тывают и ведут регистры налогового учета самостоятельно.

Порядок составления расчета налоговой базы по налогу на прибыль определен ст. 315 НК РФ. Тем не менее налоговый учет должен обеспечивать соответствующее раскрытие информации о структуре доходов и расходов в целях заполнения налоговой декларации.

Данные налогового учета представляют собой коммерческую тайну, поэтому лица, виновные в ее разглашении, несут ответственность в соответствии с законом, т. е. обязаны возместить ущерб, причиненный таким разглашением. Если лица, виновные в разглашении тайны, – сотрудники налоговых органов, то к ним дополнительно будет применена дисциплинарная ответственность.

Организация налогового учета нашла отражение в информационном сообщении МНС России от 19 декабря 2001 г. «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации». В этом сообщении предлагаются основные регистры системы налогового учета, каждый из которых представляет собой перечень основных показателей, необходимых для исчисления налогооблагаемой базы по прибыли. Разработанные регистры могут быть произвольно расширены, дополнены, разделены или иным способом приспособлены для отражения деятельности данного предприятия.

Отсутствие регистра в числе предложенных, а также наличие собственного регистра не может служить основанием для применения налоговых санкций. Наказуемым является неправильное исчисление налога на прибыль.

Как уже было указано, характерной чертой учетно-налоговых показателей (налоговых регистров) является то, что они во многом обусловлены данными бухгалтерского учета. Результатом использования налого-

вого учета является представление в Федеральную налоговую службу России (ФНС России) специализированных типовых форм, в которых налогоплательщик отражает основные налогово-расчетные показатели и рассчитывает сумму налогового обязательства. Для сближения налогового и бухгалтерского учета можно в регистрах бухгалтерского учета выделять дополнительные субсчета либо к каждой записи добавлять информацию, необходимую для исчисления налоговой базы. Регистры бухгалтерского учета, имеющие всю необходимую информацию для использования данных в целях исчисления прибыли по правилам главы 25 НК РФ, будут признаваться регистрами налогового учета (согласно ст. 313 НК РФ). В частности, большинство предприятий использует данные бухгалтерского учета для формирования выручки и внереализационных доходов для целей налогообложения. В то же время, как показывает практика, существуют отдельные виды операций, по которым использование данных бухгалтерского учета в целях налогового учета не представляется возможным. Такие операции могут быть определены только в системе налогового учета с использованием налоговых регистров.

1.2. Этапы развития налогового учета в РФ

Налоговый учет имеет относительно недавнюю историю.

Первый этап развития и становления налогового учета начался 01.01.1992 г. С этого времени в российском законодательстве появляются первые элементы налогового учета. Согласно п. 5 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. от 27.12.1991) было впервые предусмотрено, что «для предприятий, осуществляющих прямой обмен или реализацию продукции, работ и услуг, по ценам ниже себестоимости, под выручкой, для целей налогообложения, понимается сумма сделки, которая определяется исходя из рыночных цен реализации анало-

гичной продукции». Таким образом, выручка стала определяться не по цене реализации, а по мифической среднерыночной цене, независимо от того, была ли фактическая цена реализации выше или ниже фактической себестоимости. В результате возникло первое отличие налогового и бухгалтерского учета, введенное в действие. Кроме того, уже в этот период для целей налогообложения и для целей бухгалтерской отчетности стали использоваться специализированные показатели. Так, если показатель прибыли, полученной организацией за отчетный период, отражаемый по строке 090 «Отчеты о финансовых результатах и их использовании» (форма №2), имел наименование «Балансовая прибыль или убыток», то по строке 1 «Расчета налога от фактической прибыли» показатель прибыли уже имел иное наименование – «Валовая прибыль». Согласно приложению № 4 к инструкции ГНС РФ от 6 марта 1992 г. №4 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль организаций», валовая прибыль, отражаемая по строке 1 расчета, определяется исходя из прибыли по бухгалтерскому учету с учетом ее уменьшения (увеличения) при расчете результата от сделок по реализации продукции по цене не выше себестоимости.

Второй этап начался с декабря 1994 г. Конфликт между бухгалтерским учетом и учетом для целей налогообложения особенно обострился в 1994 г., когда предпринимательские круги выступили против учета для целей налогообложения курсовых разниц, возникающих вследствие изменения курса рубля. До конца 1994 г. согласно п. 14 Положения о составе затрат к налогооблагаемым доходам относились положительные курсовые разницы. В конце 1994 г. был принят Федеральный закон от 03.12.1994 №54-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Смысл Закона заключался в том, что в целях налогообложения по прибыли валовая выручка предприятий уменьшалась на сумму положительных курсовых разниц. То есть

по бухгалтерскому учету из-за курсовой разницы возникала прибыль, а по налоговому учету она отсутствовала. Согласно этому Закону впервые конфликт между бухгалтерским и налоговым учетом был разрешен в пользу последнего, т. е. было принято решение о том, что *налоговый учет имеет преимущество перед бухгалтерским учетом для целей налогообложения*. В результате второго этапа налоговой реформы окончательно разделились понятия *бухгалтерского учета доходов и затрат* от их *налогового учета*. Изменение бухгалтерского и налогового учетов потребовало корректировки отчетности. В результате были разработаны и приняты соответствующие формы отчетности и порядок их заполнения. Так, показатель балансовой прибыли предприятия, отражаемый по строке 090 формы №2 «Отчета о финансовых результатах и их использовании», мог не соответствовать показателю строки «Расчет налога от фактической прибыли».

Третий этап формирования и развития налогового учета начался с 01.07.1995, который ознаменовался принятием Правительством РФ постановления №661 «О внесении изменений и дополнений в положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ и услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли». В соответствии с указанным постановлением было установлено, что все затраты организации, связанные с производством продукции, в полном объеме формируют фактическую себестоимость, тогда как для целей налогообложения затраты корректируются с учетом утвержденных лимитов, норм и нормативов.

С этого момента государство отказалось от функции контроля за формированием фактической себестоимости и сосредоточилось на максимальном взимании налогов. То есть фактическая себестоимость и себестоимость для целей налогообложения окончательно стали самостоятель-

ными понятиями, отличными друг от друга. Согласно данному положению не все фактические затраты можно отнести к затратам в целях налогообложения. Список налоговых затрат был четко ограничен Положением о составе затрат и не подлежал расширенному толкованию. При этом были определены виды затрат, которые должны были корректироваться:

- затраты на содержание автотранспорта;
- компенсации за использование личного транспорта в служебных целях;
- командировочные расходы;
- представительские расходы;
- затраты на обучение;
- расходы на рекламу;
- уплаченные банку проценты за кредиты.

На практике это привело к тому, что бухгалтерский учет на предприятии стал выполнять две самостоятельные функции: с одной стороны, он обеспечивал достоверные данные о полной себестоимости, с другой стороны, он обеспечивал учет расходов в целях налогообложения.

Четвертый этап становления налогового учета начался 19.10.1995, когда Министерством финансов РФ был издан приказ №115 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 г.» и для целей налогообложения определяющим фактором стала *учетная политика*. В учетной политике стали определять дату возникновения налогового обязательства либо на дату отгрузки, либо на дату платежа. Налоговый учет на дату платежа, который предпочтительнее для предприятия, дополнительно усложнил работу главного бухгалтера. Появились приложения к декларации по налогу на прибыль.

Возникновение налоговых обязательств по оплате, принятой в учетной налоговой политике, стало отражаться с учетом кассового метода начисления налогов.

Метод начисления налогов по отгрузке всегда был предпочтительнее для интересов государства. Государство всегда пыталось перевести налоговый учет предприятий на учетную политику согласно отгрузке. Для целей ведения финансового учета все предприятия должны были определять выручку на момент отгрузки, а точнее, на момент перехода права собственности. Как только возникло понятие отгрузки (перехода права собственности), потребовался нормативный документ, который регламентировал бы это понятие. Эту функцию выполнил Гражданский кодекс РФ (ГК РФ). Переход права собственности на момент оплаты должен оговариваться отдельным пунктом договора поставки.

Пятый этап. Наступление *5-го этапа* было связано с принятием части первой НК РФ. Тем самым вводилось единообразное определение обязательств налогоплательщиков, их прав и ответственности, прав налоговых органов, перечень федеральных и местных налогов, порядок их взимания. При этом часть первая НК РФ не описывала налогообложение по конкретным видам налогов. Эти функции впоследствии были возложены на часть вторую НК РФ, вступившую в силу с 1 января 2001 г. В данной части НК РФ было определено описание порядка исчисления и взимания конкретных налогов (НДС, акцизы, НДФЛ, ЕСН и др.). Принятые позже главы части второй НК РФ описывают конкретный механизм взимания по соответствующему налогу.

В 2006 г. в НК РФ были внесены дополнения и изменения в целях упорядочения налогового учета и приведения в соответствие законодательства о налогах и сборах.

- Получил официальное закрепление термин «учетная политика для целей налогообложения». С 1 января 2007 г. «учетная политика для целей налогообложения – это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых настоящим Кодексом способов (методов) определе-

ния доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика».

- Введены в нормативный оборот определения лицевых счетов – счетов, открытых в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

То же самое произошло в отношении счетов Федерального казначейства – счетов, открытых территориальными органами Федерального казначейства, предназначенных для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. Налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов.

Налоговые органы обязаны принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществления зачета сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ. Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным

по соответствующим налогам и сборам. Территориальный орган Федерального казначейства, осуществивший возврат суммы излишне уплаченного налога, уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств. В случае, если предусмотренные п. 10 ст. 78 НК РФ проценты уплачены налогоплательщику не в полном объеме, налоговый орган принимает решение о возврате оставшейся суммы процентов, рассчитанной исходя из даты фактического возврата налогоплательщику сумм излишне уплаченного налога, в течение трех дней со дня получения уведомления территориального органа Федерального казначейства о дате возврата и о сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

До истечения срока, установленного абзацем первым указанного пункта, поручение на возврат оставшейся суммы процентов, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата.

Правила, установленные ст. 78 НК РФ, применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне уплаченных *авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов* и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов.

Контрольные вопросы и темы для обсуждения:

1. Какие виды учета существовали в РФ до введения налогового учета?
2. Чем вызвана необходимость введения налогового учета?
3. Охарактеризуйте этапы становления налогового учета.
4. Дайте определение налогового учета.
5. Назовите принципы налогового учета.
6. С какой целью ведется налоговый учет в организациях?
7. Что включает в себя ведение налогового учета?
8. Налоговый учет за рубежом.

Тема 2. ПОНЯТИЕ, ОБЪЕКТЫ И ЦЕЛИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

2.1. Объекты бухгалтерского и налогового учета

Объектами бухгалтерского учета согласно п. 2 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Под имуществом организации понимаются средства организации по их составу и размещению (активы организации), под обязательствами организации – средства организации по источникам их формирования и целевому назначению (пассивы организации).

Посредством **налогового учета** осуществляется обобщение информации, необходимой, прежде всего, для определения налоговой базы.

Налоговая база, как определено в п. 1 ст. 53 части первой НК РФ, представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Соответственно, в качестве объектов налогового учета выступают, прежде всего, объекты налогообложения, которыми согласно п. 1 ст. 38 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. №137-ФЗ) являются:

- реализация товаров (работ, услуг);
- имущество;
- прибыль;
- доход;
- расход;
- обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

В пункте 1 ст. 38 НК РФ также установлено, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Налогового кодекса РФ и с учетом положений указанной статьи.

- Под имуществом в Налоговом кодексе РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ (п. 2 ст. 38). Как установлено в ст. 128 части первой Гражданского кодекса РФ, к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага;

- товаром для целей Налогового кодекса РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ (п. 3 ст. 38);

- работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (п. 4 ст. 38);

- услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38).

В отношении налога на прибыль организаций объекты налогового учета в Рекомендациях МНС России «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нор-

мами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» определены следующим образом: имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов.

Раздел 9 Методических рекомендаций МНС России по применению гл. 25 НК РФ содержит следующие общие положения об объектах налогового учета:

- под объектом учета в целях применения гл. 25 НК РФ понимается формирование показателей, которые отражают данные о доходах, учитываемых в отчетном периоде, а также затратах, учитываемых в составе признанных расходов отчетного периода, через алгоритм расходов будущих периодов, формирование стоимости амортизируемого имущества и т. п.;

- в частности, к подобным расходам относятся расходы на освоение природных ресурсов, на научные исследования и опытно-конструкторские разработки. Подобные расходы, осуществленные в отчетном периоде, учитываются при расчете налоговой базы в последующие отчетные (налоговые) периоды;

- с учетом требований соответствующих статей гл. 25 НК РФ необходимо расходы, подразделяемые на материальные расходы, на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, учесть по соответствующим направлениям учета для того, чтобы сформировать стоимость этого объекта и учитывать сформированные в подобном порядке расходы при исчислении налоговой базы отчетного периода.

2.2. Соотношение бухгалтерского и налогового учета

Исходя из разных целевых задач бухгалтерского и налогового учета, они стали регламентироваться независимо друг от друга. В результате по

состоянию на 01.01.2003 данные расхождения окончательно сформировались.

Бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. Смысловое отличие заключается в том, что бухгалтерский учет охватывает все виды операций, а налоговый рассматривает их только с точки зрения налогообложения. С этой точки зрения бухгалтерский учет может использоваться для целей анализа хозяйственной деятельности, ее планирования, привлечения кредитных средств, трудовых ресурсов и т. д., тогда как налоговый учет служит нуждам и целям только налогообложения.

Исходя из целей и задач учета, **бухгалтерский учет** предназначен для формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, для обеспечения информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами, а также для предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Налоговый учет предназначен для формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных в течение отчетного (налогового) пе-

риода, а также для обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов. Отличие, с государственной точки зрения, по целям заключается в том, что бухгалтерский учет формирует информационную базу для контроля со стороны всех видов контролирующих учреждений, а налоговый учет только для целей определения налоговой базы.

По принципам учета **бухгалтерский** учет обязан обеспечить:

- последовательность применения учетной политики от одного отчетного года к другому;
- непрерывность деятельности организации в обозримом будущем, отсутствие намерения и необходимости ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, погашение обязательств в установленном порядке;
- временную определенность фактов хозяйственной деятельности к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;
- имущественную обособленность активов и обязательств организации от активов и обязательств собственников данной организации и других организаций;
- полноту отражения в учете всех фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности;
- осмотрительность в готовности к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, возможных доходов и активов, не допуская скрытых резервов (быть осмотрительным в расходах и не перерасходовать средства);
- приоритет содержания над формой — отражение в бухгалтерском

учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания и условий хозяйствования (т. е. отражать смысловую, экономическую сторону хозяйственной операции, а не ее документарное оформление);

- непротиворечивость (тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета), общий счет бухгалтерского учета – это синтетический счет, а субсчета – это аналитические счета, т. е. сумма аналитических счетов должна равняться синтетическому счету;

- рациональность ведения бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (т. е. формировать штат и должностные обязанности бухгалтерии).

Налоговый учет обязан обеспечить:

- последовательность применения норм и правил налогового учета от одного налогового периода к другому;

- непрерывность отражения объектов учета в хронологическом порядке.

Существо отличия заключается в том, что бухгалтерский учет должен оперировать экономическим смыслом хозяйственной операции, а налоговый учет только действующим законодательством.

По ведению учета бухгалтерский учет ведется через систематизацию, накопление и обработку информации на основании принятых к учету первичных документов, их группировку и оценку фактов хозяйственной деятельности с отражением их на счетах бухгалтерского учета, с применением системы регистров бухгалтерского учета и других способов.

Налоговый учет ведется через систематизацию данных налогового учета за отчетный период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без отражения по счетам бухгалтерского учета с

применением аналитических регистров налогового учета. Принципиальное отличие заключается в том, что в бухгалтерском учете применяется двойная запись с корреспонденцией счетов (проводка), а в налоговом учете отражается хозяйственная операция, увеличивающая или уменьшающая налогооблагаемую базу.

По формированию учетной политики бухгалтерский учет формирует ее как один из способов первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (возможные варианты описываются в ПБУ).

Налоговый учет формирует учетную политику как один из способов первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности для отражения в расчете налоговой базы.

Бухгалтерская и налоговая учетные политики объединяются в одном документе «Учетная политика организации».

В бухгалтерском учете учетная политика применяется последовательно из года в год с 1 января года, следующего за годом ее утверждения (изменения), возможные изменения оформляются отдельными дополнениями, утверждаемыми приказами руководителя организации, и применяются с 1 января следующего года.

Налоговый учет применяет учетную политику последовательно от одного налогового периода к другому.

В бухгалтерском учете изменяют учетную политику в случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения учета (например, переход на ЭВМ в части программы на 1С);
- применения нового способа бухгалтерского учета, который пред-

полагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности;

- существенного изменения условий деятельности организации, которое может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, местонахождения и т. п.

В налоговом учете изменяют учетную политику в случаях:

- изменения налогового законодательства;
- изменения применяемых методов бухгалтерского учета.

Отличие заключается в том, что учетная политика для бухгалтерии определяется целесообразностью, а для налоговой политики – нормативными документами.

По *элементам* учетной политики ***бухгалтерский учет*** обращает внимание на следующие элементы:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для ведения бухгалтерского учета.

Налоговый учет обращает внимание на следующие элементы:

- методы оценки отдельных активов и обязательств;
- методы начисления амортизации;
- применение пониженных и повышенных норм амортизации;
- создание резервов;
- порядок уплаты авансовых налоговых платежей;
- формы аналитических регистров налогового учета;
- другие решения, необходимые для организации налогового учета.

Принципиальное отличие заключается в том, что налоговый учет регламентирует элементы, которые могут вызвать расхождения данных бухгалтерского и налогового учета, а бухгалтерский учет обращает внимание на все значимые элементы учета и порядок их взаимодействия друг с другом.

2.3. Взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета

Приказом Минфина России от 19.11.2002 №114Н утверждено ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», которое введено в действие с 2003 г. Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства.

Данным Положением установлены:

- правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль;
- порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль;
- взаимосвязь прибыли (убытка), исчисленной в целях бухгалтерского учета, и налоговой базы, рассчитанной в целях налогообложения.

Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете:

- суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет;

- суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога;
- суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде;
- сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль

последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ.

В пункте 3 ПБУ 18/02 определено, что «разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством РФ о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц».

Постоянные разницы – это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
- непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации, и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;

- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству РФ о налогах и сборах уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

- прочих аналогичных различий.

В пункте 8 Положения раскрывается понятие временных разниц.

Временные разницы – это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

- излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих, отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах;

- применения в случае продажи объектов основных средств разных

правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;

- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета – исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения – по кассовому методу;

- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;

- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

- прочих аналогичных различий.

В соответствии с п. 5 Положения информация о постоянных разницах может формироваться на основании первичных учетных документов либо в регистрах бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. Относительно временных разниц на этот счет никаких указаний не имеется.

Постоянные и временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла разница).

Постоянные и временные разницы связаны с абсолютно новыми для бухгалтера объектами:

- постоянное налоговое обязательство;
- отложенный налоговый актив;
- отложенное налоговое обязательство.

Постоянное налоговое обязательство – это сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, т. е. суммы, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного на-

лога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

В то же время налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

В первом случае возникает понятие «отложенный налоговый актив», т. е. часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Во втором случае возникает понятие «отложенное налоговое обязательство», т. е. часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые активы определяются как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства определяются как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде,

на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете:

- с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах;

- на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов. При этом в аналитическом учете отложенные налоговые активы учитываются дифференцированно по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница;

- по дебету счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

В случае, если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, но существует вероятность того, что налогооблагаемая прибыль возникнет в последующих отчетных периодах, суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до такого отчетного периода, когда в организации возникнет налогооблагаемая прибыль, если иное не предусмотрено законодательством РФ о налогах и сборах.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в

сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском балансе в качестве внеоборотных активов. Следовательно, можно предположить, что для их учета можно использовать счета 06 или 09.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете:

- с учетом всех налогооблагаемых временных разниц;
- на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств. При этом в аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница;
- по кредиту счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов по налогам и сборам.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в качестве долгосрочных обязательств. Следовательно, можно предположить, что для их учета можно использовать счета 64, 65, 74, 77, 78.

При составлении бухгалтерской отчетности организации представляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства. Отсюда следует, что отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства можно учитывать на одном счете, например из раздела 6 Плана счетов, который может иметь как свернутое, так и развернутое сальдо.

Отражение в бухгалтерском балансе сальдированной (свернутой) суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства возможно при одновременном наличии следующих условий:

- наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;
- отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Если законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при оценке отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль:

- определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату;
- учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете «Условные расходы (условные доходы) по налогу на прибыль» к счету 99 «Прибыли и убытки».

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условные расходы по налогу на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условные доходы по налогу на прибыль»).

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) корректируется по схеме.

В соответствии с п. 21 Положения текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возник-

новение постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку).

Контрольные вопросы и темы для обсуждения:

1. Охарактеризуйте систему налогового учета
2. Назовите объекты налогового учета
3. Как организуется система налогового учета на предприятиях?
4. Какие варианты организации налогового учета вы можете назвать?
5. Дайте определение временных налоговых разниц.
6. Что представляет собой постоянное налоговое обязательство?
7. Что относят к постоянным разницам, изменяющимся в течение налогового периода?
8. Как ведут учет переплаты и недоплаты по налогу на прибыль?
9. Как определить условный расход (условный доход) по налогу на прибыль?
10. Порядок отражения отложенных налоговых активов (обязательств), постоянных налоговых активов (обязательств) в бухгалтерской отчетности.

Тема 3. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

3.1. Понятие учетной политики для целей налогообложения и ее предназначение

В течение достаточно продолжительного периода времени налоговые органы пытались построить такую систему налоговых правоотношений, которая позволяла бы полностью контролировать формирование налоговой базы налогоплательщика и добиться максимально возможного сбора налогов. Налогоплательщик же, со своей стороны, через систему корректировки бухгалтерского учета пытался создать оптимальные усло-

вия для максимальной оптимизации налогообложения.

Еще в конце 90-х гг. XX в. через учетную политику для целей бухгалтерского учета налогоплательщики пытались использовать элементы налогового учета для упрощения расчета налоговой базы по налогу на прибыль.

Основная цель налогового учета до принятия главы 25 НК РФ заключалась в максимальной корректировке прибыли (убытка) по данным бухгалтерского учета для получения показателя строки 1 «Расчет (налоговой декларации) налога от фактической прибыли».

О разработке такого инструмента налоговой политики организации, как «учетная политика для целей налогообложения», в этот период речь не шла. В ст. 11 части первой НК РФ термин «учетная политика для целей налогообложения» вообще отсутствовал.

В части второй НК РФ впервые этот термин вводится ст. 167, посвященной определению даты реализации товаров (работ, услуг) при исчислении НДС. В п. 1 этой статьи дата реализации товаров (работ, услуг) при исчислении НДС ставилась в зависимость не просто от учетной политики, принятой в организации в соответствии с ПБУ 1/98, а именно от учетной политики, принятой для целей налогообложения.

Таким образом, в 2001 г., со вступлением в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ в налоговом законодательстве появилось понятие «учетная политика для целей налогообложения». Хотя значение этого понятия в НК РФ не было раскрыто, тем не менее в п. 12 ст. 167 НК РФ были зафиксированы основные положения, регламентирующие применение учетной политики в целях налогообложения. В том числе указывается, что:

1) принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями ру-

ководителя организации;

2) учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации;

3) учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации;

4) учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, считается применяемой со дня создания организации.

В отношении самой учетной политики, ее структуры, элементов и т. п. в главе 21 НК РФ информации содержится немного. Вся информация о содержании, принципах разработки и применения ограничена п. 12 ст. 167 НК РФ.

Между тем если рассматривать причины появления такой учетно-налоговой категории, как «учетная политика для целей налогообложения», то следует отметить, что учетная политика является заключительным звеном в сложной системе финансового планирования в организации, как инструмент не только налоговой оптимизации расходов, но и оптимизации доходов, формирующих финансовые потоки организации.

Систему финансового планирования можно представить в виде совокупности ряда различных политик организации, в том числе финансовой политики, инвестиционной политики, налоговой политики, амортизационной политики и др., которые тесно связаны, взаимодействуют между собой и зависят одна от другой.

Налоговое планирование неотделимо от общей предпринима-

тельской деятельности налогоплательщика. Оно является неперенным и непосредственным ее элементом, должно осуществляться на всех ее уровнях и этапах.

В основе налогового планирования лежит учет главных направлений развития финансовой политики, учет бюджетирования инвестиционной политики и др., которые, в свою очередь, являются важнейшими составляющими предпринимательской деятельности.

Налоговое планирование позволяет, оптимизируя налоговые платежи, избежать экономического ущерба в виде выплат штрафов и судебных издержек в пользу государства, что обеспечивает нормальное движение финансовых потоков.

В зависимости от важности решаемых задач, степени влияния на конечный финансовый результат деятельности налогоплательщика можно выделить два этапа налогового планирования – стратегическое и оперативное.

В основе *стратегического планирования* лежит налоговая политика организации, которая определяет основные направления и принципы налоговой оптимизации налогоплательщика и рассчитана на длительную перспективу.

Оперативное налоговое планирование вытекает из целей налоговой политики, носит среднесрочный характер и базируется на условиях хозяйствования и налогообложения налогоплательщика, определенных его налоговой политикой.

Именно на этапе конкретного решения стратегических задач налоговой политики и возникает необходимость разработки учетной политики для целей налогообложения как тактического (оперативного) инструмента достижения стратегических целей налоговой политики и соответственно финансовой политики налогоплательщика. Именно в учетной политике

для целей налогообложения находят отражение элементы и принципы ведения налогового учета, применяемые на протяжении нескольких лет. Данные элементы и принципы оказывают прямое влияние и на величину наиболее существенных налоговых платежей как таковых, и на поток денежных средств в целом.

В главе 25 НК РФ о принципах разработки учетной политики для целей налогообложения написано немного. Законодатель указал, что в учетной политике определяется порядок ведения налогового учета. Кроме того, разработанная учетная политика подлежит утверждению соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации. Изменить порядок учета отдельных операций и объектов можно в случае изменения законодательства или применяемых методов учета. Все решения о любых изменениях должны быть отражены в учетной политике. Применяться они должны лишь с начала нового налогового периода, т. е. следующего за истекшим календарного года. Если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в налоговой учетной политике принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

В ст. 313 НК РФ также установлен принцип последовательности применения учетной политики, т. е. те или иные методы учета налоговых обязательств, способы отражения формирования налоговой базы должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому. Собственно налоговый учет, как основное содержание учетной политики, предусмотрен НК РФ, помимо налога на прибыль, только в отношении следующих процессов по конкретным видам налогов:

Глава 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» в ст. 167 определяет необходимость разработки учетной политики по НДС, без детализации ее элементов. Для отражения уплаченного и полученного НДС ст.

169 НК РФ определены регистры налогового учета, итоговые данные которых за налоговый период являются основанием для заполнения соответствующих разделов налоговой декларации по НДС. К числу таких регистров в соответствии со ст. 169 НК РФ относятся:

- счет-фактура – документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ;
- журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур;
- книги покупок и книги продаж.

Ведение указанных регистров налогового учета является обязанностью налогоплательщика.

Глава 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» в ст. 339 устанавливает порядок определения количества добытого полезного ископаемого для целей исчисления налоговой базы.

Количество добытого полезного ископаемого может определяться налогоплательщиком двумя методами:

- прямым, посредством применения измерительных средств и устройств;
- косвенным – расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

В случае, если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется нало-

гоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Метод определения количества добытого полезного ископаемого, утвержденный налогоплательщиком, подлежит изменению только в случае внесения корректировок в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

Что касается других налогов, то для их исчисления можно использовать данные бухгалтерского учета. При этом необходимо учитывать, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый частью второй НК РФ с учетом положений ст. 38 НК РФ, ибо единый порядок определения налоговой базы (доходов) в целях налогообложения налоговым законодательством не установлен.

Поскольку учетная политика для целей налогообложения является механизмом достижения целей налоговой политики, в ней должны быть закреплены основополагающие принципы и те элементы налогового учета, которые непосредственно связаны с формированием налоговой базы по конкретному налогу, по которым налогоплательщику предоставлена возможность выбора варианта налогового учета.

Как уже было указано, НК РФ содержит положения, связанные с организацией налогового учета только по трем налогам (налог на прибыль, НДС и НДС И).

В отношении специальных налоговых режимов НК РФ определяет, что в основе формирования налоговой базы при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) и упрощенной системы налогообложения налогоплательщик при формировании учетной политики для целей налогообложения и расчета налоговой базы должен учитывать требования соответствующих статей главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

При этом организации, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, обязаны вести учет показателей своей деятельности для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений главы 25 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу в книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог), форма и порядок заполнения которой утверждается Минфином России и которая является регистром налогового учета.

Глава 26 НК РФ «Упрощенная система налогообложения» в ст. 346.24 *«Налоговый учет»* определяет, что налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Минфином России. Данная книга также является регистром налогового учета.

Относительно налогоплательщиков, использующих систему налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции, имеются определенные особенности в формировании учетной политики для целей налогообложения.

Во-первых, учетная политика для целей налогообложения в части определения налоговой базы и расчета налога на добычу полезных ископаемых должна учитывать не только положения главы 26 НК РФ, но и положения Федерального закона от 30.12.1995 г. №225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

Во-вторых, при определении налоговой базы в целях исчисления и

уплаты налога на прибыль организаций состав расходов, размер и порядок их признания определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ и с учетом особенностей, установленных ст. 346.38 НК РФ.

В-третьих, при выполнении соглашений налог на добавленную стоимость уплачивается в соответствии с главой 21 НК РФ.

С 1 января 2007 г. в ст. 11 НК РФ появилось определение учетной политики для целей налогообложения. С позиций законодателя, учетная политика – это 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.

Таким образом, налогоплательщики получили закрепленное в НК РФ определение учетной политики для целей налогообложения, которое с учетом положений ст. 313–333 НК РФ дает полную характеристику учетной политики для целей налогообложения как учетно-налоговой категории, раскрывая ее содержательную часть.

3.2. Содержание учетной политики для целей налогообложения

Положения законодательства о налогах и сборах предусматривают необходимость отражения налогоплательщиками способов определения налоговой базы, порядка исчисления и уплаты налога в учетной политике «для целей налогообложения».

Учетная политика организации для целей налогообложения оформляется в виде документа, разрабатываемого самостоятельно организацией-налогоплательщиком, и в нем в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах закрепляются «внутренние» правила определения налоговой базы, исчисления и уплаты налогов в данной организации.

Налоговое законодательство не содержит четко закрепленного порядка организации и применения учетной политики для целей налогообложения. Сформулированное в ст. 11 НК РФ определение «учетной политики для целей налогообложения» позволяет налогоплательщикам в рамках вариантов, допускаемых НК РФ, закреплять порядок определения и признания доходов и расходов, их оценки и распределения по периодам, а также учета иных необходимых элементов налогового учета или показателей финансово-хозяйственной деятельности. Как уже было отмечено в п. 2.1, целью разработки учетной политики для целей налогообложения является реализация на оперативном уровне стратегии налоговой политики как части финансовой политики организации, направленной на минимизацию налоговых платежей с соблюдением установленных законодательством о налогах и сборах требований, что, в свою очередь, обеспечит реализацию финансовых планов и рост доходности организации.

При разработке учетной политики необходимо учитывать следующее.

1) Учетная политика для целей налогового учета, так же как и для целей бухгалтерского учета, должна разрабатываться с учетом принципов, определенных налоговым законодательством. Так, согласно ст. 113 НК РФ налоговый учет организуется налогоплательщиком «исходя из принципа последовательности применения правил и норм налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому», что гармонирует с допущением последовательности применения учетной политики для целей бухгалтерского учета. Иные принципы и допущения, определенные в учетной политике для целей бухгалтерского учета, а именно имущественная обособленность, непрерывность деятельности, временная определенность фактов хозяйственной деятельности, также должны быть учтены при разработке учетной политики для целей налогообложения.

2) Учетная политика для целей налогообложения в обязательном порядке должна содержать элементы, вариантность выбора которых прямо предусмотрена законодательством о налогах и сборах, т. е. те элементы, на которые есть прямые ссылки в законе. Например, применяемый метод амортизации амортизируемого имущества. Если же законодательством о налогах и сборах по тому или иному вопросу установлен единственно возможный метод, то данный метод не может выступать элементом учетной политики организации.

3) Учетная политика организации, разработанная с учетом указанных требований, принимается организацией в виде отдельного акта, утвержденного приказом (распоряжением) руководителя. Организацией может быть принят единый акт, в котором найдут отражение как способы ведения бухгалтерского учета (учетная политика для целей бухгалтерского учета), так и методы определения налоговой базы, исчисления и уплаты налогов (учетная политика для целей налогообложения).

4) Налогоплательщики – бюджетные организации, финансируемые за счет средств бюджетов всех уровней и получающие доходы от иных источников, – в целях налогообложения обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников. Аналитический учет доходов и расходов по средствам целевого финансирования и целевых поступлений ведется по каждому виду поступлений с учетом требований ст. 321.1 НК РФ.

5) Методы определения налоговой базы, исчисления и уплаты налогов, избранные налогоплательщиком при разработке учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего документа. Они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации, включая выделенные на отдельный баланс, независимо от места их нахождения.

б) Принятая учетная политика организации должна обеспечивать формирование достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиками в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечить информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогов в бюджет.

Принятая учетная политика для целей налогообложения должна обеспечить целостность системы налогового учета в организации и ее обособленных подразделениях. При этом вся совокупность решаемых методом учетной политики вопросов делится на методологические, технические и организационные.

При этом методологические вопросы подразумевают то, какие именно способы оценки имущества и обязательств, начисления амортизации, признания прибыли (дохода), признания расходов и т. п. используются организацией при формировании налоговой базы, в том числе:

- предусмотренные налоговым законодательством;
- не предусмотренные налоговым законодательством;
- вариантность которых обусловлена противоречивостью налогового законодательства.

Технические вопросы учетной политики для целей налогообложения определяют порядок реализации этих способов в учетных налоговых регистрах, схемах отражения доходов и расходов и других документах, связанных с формированием налоговой базы. Организационные вопросы учетной политики для целей налогообложения охватывают порядок применения технических способов с позиции построения бухгалтерской службы, ее места в управленческой структуре организации и взаимодействия с другими функциональными службами.

Таким образом, технические и организационные вопросы ус-
танавливают:

- организацию работы бухгалтерской службы в части налогового учета или налоговой службы и порядок ее взаимодействия с бухгалтерской службой;
- состав, форму и способы формирования аналитических регистров налогового учета;
- организацию документооборота, порядок хранения документов налоговой отчетности и регистров налогового учета.

Выделение в учетной политике для целей налогового учета трех направлений, ее составляющих – методологических, технических и организационных, в достаточной степени условно. Единственная цель, которую преследует такое деление, – более систематизированное изложение содержания учетной политики организации.

Другая группировка элементов учетной политики организации для целей налогообложения подразумевает их условное разделение на три группы: основные элементы, специальные элементы и дополнительные элементы.

К основным относятся элементы учетной политики, обязательное наличие которых предусмотрено НК РФ, и те, на которые в конкретном законе есть прямые ссылки.

Необходимость использования элементов специальной группы требуется тем налогоплательщикам, которые осуществляют определенные виды деятельности, либо налогоплательщикам, обладающим определенными отличительными признаками. Именно для них налоговое законодательство предусматривает специальные элементы налоговой политики.

Дополнительная группа является факультативной, так как в ней содержатся элементы учетной политики, которые не определены законода-

тельством, но тем не менее в законе предусмотрена альтернативная норма, позволяющая налогоплательщику выбрать один из предложенных вариантов. В последнем случае для многих налогоплательщиков целесообразно закрепить свой выбор именно в приказе, утверждающем учетную политику для целей налогообложения. Налогоплательщик может установить и иные имеющие отношение к порядку исчисления налогов правила, которые посчитает необходимыми, если они будут соответствовать и не противоречить налоговому законодательству.

В учетной политике для целей налогообложения рекомендуется закреплять только те элементы, которые нужны налогоплательщику для ведения хозяйственной деятельности. Нет необходимости включать способы налогового учета объектов, которые отсутствуют в организации, даже если они относятся к основной группе. При возникновении новых фактов хозяйственной деятельности порядок их учета организация отражает в дополнении к учетной политике для целей налогообложения.

Непосредственно содержание элементов основной группы определяется в соответствии с редакцией НК РФ, которая будет действовать в планируемом году.

Например, один из основных элементов, который необходимо закрепить в учетной политике в целях исчисления налога на прибыль, – метод начисления амортизации. Налоговый кодекс РФ предусматривает два метода начисления амортизации – линейный (для 8–10-й амортизационных групп) и нелинейный.

Один из способов следует закрепить в учетной политике для целей налогообложения. Выбор варианта зависит от условий деятельности налогоплательщика.

Для упорядочения процесса разработки учетной политики для целей налогообложения все элементы можно сгруппировать по однородным

признакам, определяющим конкретное направление учетной политики.

Так, в группу, регулирующую порядок признания доходов налогоплательщика, рекомендуется включить следующие элементы:

- порядок признания доходов;
- порядок признания доходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам;
- порядок документирования доходов и их отражение в налоговом учете.

В группу, регулирующую порядок признания расходов, можно включить такие элементы, как:

- порядок группировки расходов налогоплательщика;
- методы, условия и даты признания конкретных доходов исходя из особенностей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- порядок распределения расходов;
- порядок документирования расходов и отражения их в налоговом учете;
- порядок учета прямых и косвенных расходов, включая состав прямых расходов;
- порядок признания расходов на приобретение права на земельные участки.

В группу элементов, определяющих налоговый учет материальных расходов, можно включить такие, как:

- порядок оценки материальных ресурсов, в том числе формирование стоимости приобретения товаров;
- порядок определения материальных расходов.

В группу элементов, связанных с формированием амортизационной политики, рекомендуется включить:

- порядок отнесения имущества к амортизируемому;

- состав амортизируемого имущества, не подлежащего амортизации;
- порядок оценки амортизируемого имущества;
- порядок и условия изменения первоначальной стоимости амортизируемого имущества;
- условия определения срока полезного использования амортизируемого имущества, бывшего в употреблении;
- порядок учета амортизационной премии;
- условия и порядок применения методов амортизации и коэффициентов.

В группу элементов оценки незавершенного производства, готовой продукции и отгруженных товаров включаются соответствующие элементы, определяющие учетную политику соответствующим направлением.

Отдельную группу элементов учетной политики составляют те из них, которые формируют расходы, связанные с выбытием имущества и по налоговому учету операций с ценными бумагами. В эту группу можно отнести элементы, определяющие порядок формирования расходов, связанных с реализацией имущества, особенностями определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами и определения критериев отнесения сделок к срочным.

Самостоятельную группу составляют элементы учетной политики, определяющие порядок формирования и учета создаваемых налогоплательщиком резервов.

Согласно НК РФ налогоплательщик вправе формировать следующие резервы:

- резерв на ремонт основных средств;
- резерв на гарантийный ремонт;
- резерв по сомнительным долгам;
- резерв предстоящих расходов, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Группа элементов, связанных с организацией и ведением налогового учета, является обязательной, поскольку все организации, являющиеся плательщиками налога на прибыль, обязаны вести налоговый учет.

Заключительную группу представляют элементы, определяющие особенности учетной политики налогоплательщика при наличии обособленных подразделений.

Действовавший до 2006 г. момент определения налоговой базы по НДС – **день оплаты** позволял осуществлять налоговые платежи только по тем операциям, по которым поступали денежные средства. Его следовало применять небольшим организациям с ограниченными оборотными средствами.

Существующий метод учетной политики **«по отгрузке»** более простой и позволяет исключить различные ошибки, возникающие в связи с необходимостью правильно определять дату оплаты. С другой стороны, метод «по оплате» позволял отсрочить налоговые платежи и более экономно и рационально распределять денежные средства. В то же время практика применения методов *учетной политики* в целях *определения налоговой базы по НДС* показала, что при совпадении моментов отгрузки и оплаты (например, в розничной торговле) приемлемым оставалось использование метода учета «по отгрузке».

Дополнительные элементы учетной политики включают правила, которые могут не найти отражения в налоговом законодательстве, что не запрещает налогоплательщику применять их в целях учета. НК РФ содержит и альтернативные нормы, которые прямо не отнесены законодателем к элементам учетной политики, но могут быть включены в нее в качестве равноправных элементов.

В частности, в НК РФ содержатся варианты, которыми налогоплательщик при определенных условиях может воспользоваться. Напри-

мер, организации, у которых за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 000 000 руб., могут использовать право на освобождение от уплаты НДС. Также организации, реализующие товары (работы, услуги), которые не подлежат налогообложению согласно п. 3 ст. 149 НК РФ, имеют право отказаться от освобождения от налогообложения таких операций.

Допускается выбор сроков уплаты налога: ежемесячно или ежеквартально. Это возможно только для организаций, у которых ежемесячно в течение квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила 2 000 000 руб.

Следовательно, налогоплательщик в зависимости от условий осуществления своей деятельности может выбрать тот или иной вариант. Свой выбор он должен закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

К отрицательным аспектам налогового законодательства следует отнести нормы, определяющие лишь общие положения по отдельным вопросам, требующим конкретных способов реализации. В первую очередь это касается порядка организации раздельного учета затрат у предприятий, имеющих операции, одновременно облагаемые и не облагаемые НДС. Например, при отгрузке продукции на экспорт и на внутренний рынок. Если раздельный учет у налогоплательщика отсутствует, сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, не включается (абз. 4–5 п. 4 ст. 170 НК РФ). Таким образом, чтобы избежать лишних споров с налоговой инспекцией, в учетной политике нужно установить порядок ведения раздельного учета.

Другой пример, касающийся обязанности ведения раздельного учета, связан с реализацией подакцизных товаров при использовании разных

налоговых ставок. Если такой учет отсутствует, то определяется единая налоговая база по всем операциям реализации (передачи) подакцизных товаров. Следовательно, порядок ведения отдельного учета в отношении подакцизных товаров также необходимо отразить в учетной политике.

Глава 25 НК РФ содержит положения, определяющие понятие расходов, а также порядок их группировки. При этом законодатель допускает существование затрат, которые с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов. В этом случае налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие расходы. Налогоплательщикам, имеющим такую категорию затрат, удобнее всего сделать свой выбор и закрепить его в учетной политике.

Статья 248 НК РФ устанавливает понятие доходов и их классификацию. Например, п. 4 ст. 250 НК РФ устанавливает обязанность для налогоплательщика по отнесению видов доходов от сдачи имущества в аренду (субаренду) к доходам от реализации или к внереализационным. Доходы от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности) также могут относиться как к доходам от реализации, так и к внереализационным.

При осуществлении деятельности вахтовым способом или при работе в полевых (экспедиционных) условиях и содержании вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, налогоплательщики должны включать в состав прочих расходов затраты на содержание перечисленных объектов, причем в пределах нор-

мативов, утвержденных органами местного самоуправления. На практике часто такие нормативы отсутствуют. В этом случае налогоплательщик вправе применять порядок определения расходов на содержание указанных объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных органам местного самоуправления, причем это также нелишне закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

По общему правилу организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода в соответствии со ст. 54 НК РФ. Это исключительно важное положение содержит правило, согласно которому основой для исчисления налоговой базы служат данные регистров бухгалтерского учета. В связи с этим можно говорить о недопустимости изоляции законодательства о бухгалтерском учете от законодательства о налогах и сборах. В то же время можно говорить и о том, что правила ведения бухгалтерского учета и положения законодательства о налогах и сборах, регулирующие исчисление налоговой базы, могут отличаться и реально отличаются друг от друга, причем весьма существенно. Однако это обстоятельство не дает оснований для утверждений о полной неприменимости актов законодательства о бухгалтерском учете для исчисления налоговой базы по тем или иным налогам.

В то же время положение п. 1 ст. 54 НК РФ допускает принципиальную возможность ведения отдельного налогового учета, хотя на практике большинство организаций формирует налоговую базу на основе данных регистров бухгалтерского учета. Наличие слова «иных» свидетельствует о возможности организации отдельного налогового учета, изолированного от данных регистров бухгалтерского учета, на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению или связанных с налогообложением.

Часть первая НК РФ содержит перечень способов исполнения обязанностей по налоговым платежам, перечисленных в п. 3 ст. 45 НК РФ по конкретному налогу:

1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

2) с момента отражения на лицевом счете организации, в которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

3) со дня внесения физическим лицом в банк, в кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

4) со дня вынесения налоговым органом в соответствии с законодательством о налогах и сборах решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с законодательством о налогах и сборах на налогового агента;

6) со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с Федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

Налогоплательщику не предоставлено право избирать какие-либо иные способы исполнения этой обязанности, а налоговым органам – право вводить такие способы.

Следует иметь в виду, что «конституционное обязательство по уплате законно установленных налогов и сборов может считаться исполненным в тот момент, когда денежные средства налогоплательщиков поступают на бюджетные счета. В процессе исполнения этого обязательства принимают участие, кроме налогоплательщика, кредитные учреждения, государственные органы.

В рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения – публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет».

По некоторым вопросам налоговое законодательство устанавливает только общие нормы, но не содержит конкретных способов исчисления налогов. Такая ситуация складывается, например, в отношении раздельного учета затрат у предприятия, имеющего одновременно облагаемые и не облагаемые НДС обороты.

В связи с тем, что в действующем налоговом законодательстве не установлен порядок ведения раздельного учета для целей налогообложения по НДС, организации должны разрабатывать собственную методику расчета НДС и оформлять ее организационно-распорядительным документом.

Контрольные вопросы и темы для обсуждения:

1. Назовите элементы учетной политики для целей налогообложения?
2. Какие элементы являются обязательными?
3. Как составляется приказ об учетной политике?
4. Охарактеризуйте организационную, техническую и методическую стороны учетной политики в целях налогообложения.
5. Какие элементы учетной политики можно отнести к основным? Дополнительным? Специальным?

Тема 4. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

4.1. Модели налогового учета

Налоговый учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить возможность непрерывного отражения в хронологической последовательности фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов) и формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль.

Статьей 313 НК РФ установлено, что в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Кроме того, налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Отсюда следует, что законодатель предусмотрел различные варианты обобщения информации для целей налогового учета. Для систематизации и накопления информации, например, о доходах и расходах, формирующих налоговую базу организации, могут быть использованы:

- регистры бухгалтерского учета;
- регистры бухгалтерского учета, дополненные необходимыми реквизитами (при недостаточности информации для определения налоговой базы);
- аналитические регистры налогового учета.

Таким образом, налогоплательщик может выбрать одну из трех моделей налогового учета с учетом степени его автономности по отношению к системе бухгалтерского учета.

В настоящее время выделены три модели ведения налогового учета. Рассмотрим каждую из них.

Модель 1. Данная модель предусматривает использование самостоятельных аналитических регистров налогового учета, при этом налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским (рис.1).

Аналитические регистры налогового учета составляются на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством, и представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период. Регистры налогового учета формируются по всем операциям, которые учитываются для целей налогообложения. Налогоплательщик самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должны быть представлены все данные, необходимые для правильного определения показателей налоговой декларации.

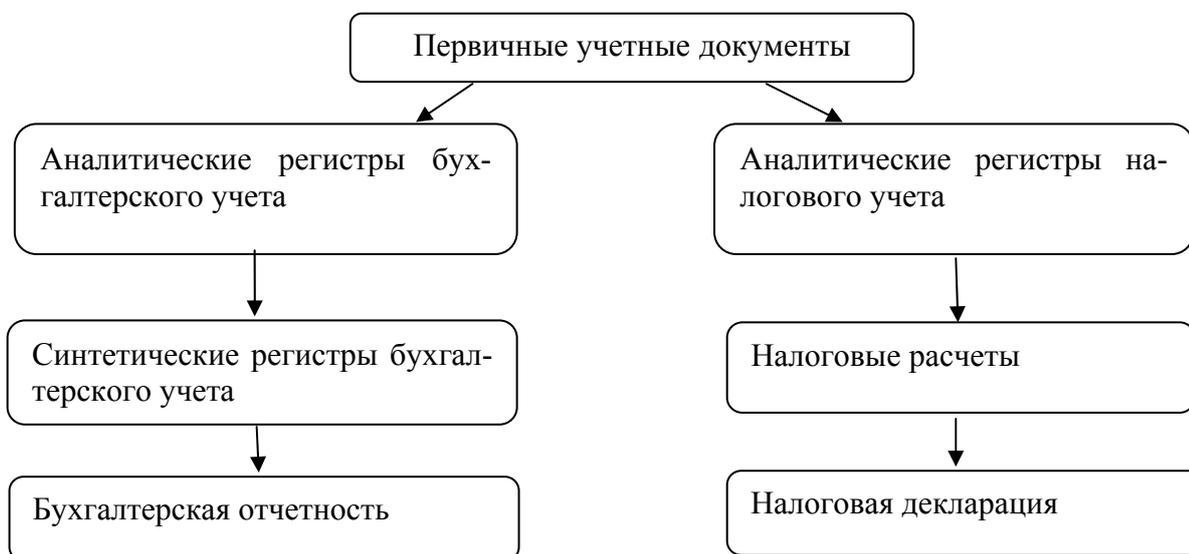


Рисунок 1 - Схема заполнения налоговой декларации (модель 1)

Преимуществом данной модели является то, что она дает реальную возможность получать данные для формирования налоговой базы непо-

средственно из налоговых регистров. При этом исключаются ошибки в исчислении налоговой базы, поскольку показатели налоговых регистров формируются в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета. Взаимодействие двух систем учета при использовании этой модели сводится к минимуму. Общими для бухгалтерского и налогового учета являются лишь данные первичных документов.

Вместе с тем такое параллельное ведение двух видов учета требует значительных затрат, связанных с необходимостью создания в организации отдела или группы налогового учета, привлечения высококвалифицированных специалистов для разработки налоговых регистров, системы документооборота и программных продуктов, модернизации учетного процесса и вычислительной техники.

Такие затраты могут позволить себе только крупные организации, где могут быть созданы (или уже имеются) внутренние налоговые службы или отделы налогового учета как обособленные структурные подразделения организации.

Модель 2. В основу этой модели положены данные, формируемые в системе бухгалтерского учета. При этом регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами, необходимыми для определения налоговой базы. Тем самым формируются комбинированные регистры, используемые для налогового учета (рис. 2).

Такая модель учета позволяет снизить объем работы сотрудников бухгалтерских служб, поскольку и для бухгалтерского, и для налогового учета используются одни и те же регистры.

Вместе с тем комбинированные регистры могут быть использованы в налоговом учете только в тех случаях, когда порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета.

Например, при наличии дополнительных реквизитов бухгалтерские регистры, отражающие расходы, связанные с производством и реализацией, в том числе не принимаемые для целей налогообложения, могут использоваться в налоговом учете.



Рисунок 2 - Схема заполнения налоговой декларации (модель 2)

Однако в тех случаях, когда требуется определить стоимость приобретенных материально-производственных запасов или основных средств, учесть убыток от реализации основных средств или по операциям уступки права требования согласно правилам бухгалтерского учета и налогового законодательства либо когда организация выбирает разные способы начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам для целей бухгалтерского и налогового учета, применять комбинированные регистры практически невозможно.

К тому же неопределенность количества и состава операций, подлежащих корректировке, создает предпосылки для совершения ошибок.

Модель 3. В данной модели используются регистры и бухгалтерского, и налогового учета. В том случае, если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отли-

чается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета, целесообразно применять бухгалтерские регистры. Налоговые регистры вообще можно не вести.

Для налогового учета операций по реализации продукции собственного производства, например, можно использовать данные регистров бухгалтерского учета, поскольку порядок группировки доходов от реализации в бухгалтерском и налоговом учете почти идентичен. В том случае, если необходимы незначительные корректировки данных бухгалтерского учета для целей налогообложения, могут быть использованы бухгалтерские справки. При различных правилах учета целесообразно наряду с бухгалтерскими регистрами применять аналитические регистры налогового учета.

В отличие от модели 2 в данной модели основанием для составления аналитических регистров налогового учета являются не первичные учетные документы, а регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки.

Такая модель позволяет в максимальной степени использовать данные бухгалтерского учета и, в конечном счете, сближает две системы учета.

В ее основе лежат регистры бухгалтерского учета, обеспечивающие возможность рационально, с наименьшими финансовыми затратами вести оба вида учета.

Для этого определяют те объекты учета, по которым правила бухгалтерского и налогового учета идентичны; устанавливают регистры бухгалтерского учета, которые могут быть использованы для учета в целях налогообложения; определяют те объекты учета, по которым правила бухгалтерского и налогового учета различны, выделив объекты налогового учета; разрабатывают формы аналитических регистров налогового учета для выделенных объектов. Данный подход не требует создания отдельного рабочего места, так как бухгалтерские справки оформляются работниками бухгалтерии.

4.2. Методология налогового учета

Под *методологией налогового учета* понимается совокупность специальных приемов и способов (категориальные, содержательные, формально-технические), которые применяются в процессе налогового учета.

Методы налогового учета – это методы оценки, способы списания активов, порядок классификации отдельных видов доходов и расходов, варианты раздельного учета объектов налогообложения и соответствующих им хозяйственных операций, порядок распределения доходов и расходов, налогового учета отдельных хозяйственных операций и т. д.

При выборе конкретного метода налогового учета следует исходить из того, что:

- предполагается их прямо предусмотренная вариантность;
- предполагается их вариантность, связанная с противоречиями в различных положениях (статьях) НК РФ;
- не все способы учета предусмотрены налоговым законодательством;
- существуют способы и правила, обусловленные отраслевой принадлежностью, структурой и размером организации.

Хотя налоговый учет регулируется общими для всех организаций законодательными нормами, у каждой организации могут быть свои цели и задачи, а также разные критерии оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим актуально рассмотрение различных подходов к оптимизации налогообложения организации, основу которой должны составлять выбранные ею методы налогового учета.

Практика применения налогового учета позволяет выделить ряд наиболее часто используемых методов.

1. Введение специальных учетно-налоговых показателей и понятий, которые основаны на данных бухгалтерского учета и используются ис-

ключительно для целей налогообложения. Речь идет о выработке в налоговом учете своего категориально-понятийного аппарата, посредством которого он реализуется как самостоятельная отрасль финансовых отношений.

Например, такой учетно-налоговый показатель, как налоговая база, формируется с использованием показателей бухгалтерского учета по НДС, по налогу на имущество организаций, акцизам и другим налогам. По налогу на прибыль в основу формирования налоговой базы положены данные первичных учетных документов бухгалтерского учета.

2. Установление специальных правил формирования учетно-налоговых показателей, отличных от бухгалтерских учетно-финансовых правил и методик. Так, формирование учетной стоимости основных средств для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения не совпадает. Аналогично не совпадает порядок формирования первоначальной стоимости материально-производственных запасов и других показателей финансово-хозяйственной деятельности организации.

До принятия Минфином России приказа №115 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год» (утратил силу) в основе определения налогооблагаемой базы лежал принцип бухгалтерского учета. После принятия указанного приказа и других последующих приказов порядок формирования налогооблагаемой базы по ряду налогов стал учитывать налогово-учетные показатели. С этого момента все финансовые показатели, напрямую зависящие от даты возникновения выручки от реализации, стали формироваться в финансовой отчетности по моменту отгрузки продукции (выполнения работ) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов.

Согласно постановлению Правительства РФ от 01.07.1995 г. №661 (утратил силу) были установлены два основных метода налогового учета облагаемой базы: кассовый метод; метод начисления.

3. Интерпретация и толкование некоторых общепринятых положений исключительно для целей налогообложения.

Указанный метод в чистом виде реализует фискальную функцию налогового учета и в своей основе служит для специального обозначения некоторых явлений из других отраслей (права, экономики, бухгалтерского учета и т. д.).

Суть этого метода заключается в том, что для целей налогообложения институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяют в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. Это означает, что налоговое законодательство дает собственное толкование какому-либо определению, которое по своему содержанию не совпадает с общепринятым.

4. Установление налогового дисконта (фиктивного дохода для целей налогообложения).

Налоговым дисконтом признается поправка, на которую в целях налогообложения налогоплательщик увеличивает свои полученные доходы. Так, в соответствии с п. 3 ст. 40 НК РФ в случаях отклонения применяемых сторонами сделки цен в сторону повышения или понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Объект налогообложения (выручка от реализации) и налоговая база здесь понятия не тождественные. Расчетное доначисление выручки от реализации продукции (налоговый дисконт) по рыночным ценам самим объектом налогообложения (выручкой от реализации) не является, так как

это расчетное доначисление никак не связано со стоимостью реализуемой продукции. Кроме того, указанное расчетное доначисление выручки является чисто арифметической операцией, возникает только в специальном расчете и отражается только в налоговом учете.

Рассматриваемый способ налогового учета является характерным и может применяться при начислении иных налоговых платежей, в том числе:

- при расчете налоговой базы по НДС;
- по налогу на прибыль;
- по акцизам и др.

5. Определение для каждого вида налогов своего налогового периода.

Налоговый период (период обложения) – срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы и окончательно определяется размер налогового обязательства. Необходимость этого учетно-налогового элемента определяется тем, что многим объектам налогообложения (прибыли, доходу, выручке и т. п.) свойственна протяженность во времени, повторяемость. Налоговый период не увязывается с периодом формирования объекта налогообложения, а призван обеспечить необходимую периодичность налоговых поступлений в бюджет на основе реальной налоговой базы, исчисляемой налогоплательщиком по результатам фактической деятельности в истекшем периоде. Для каждого налога может быть установлен свой налоговый период.

6. Установление специальных налоговых регистров и иной налоговой документации.

Ведение специальной налоговой документации является формально-техническим приемом методологии налогового учета. Налоговая документация состоит из следующих разновидностей документов: налоговые расчеты; налоговые регистры.

Налоговые расчеты представляют собой специализированные типовые формы, в которых налогоплательщик отражает основные налоговые расчетные показатели и рассчитывает сумму налогового обязательства (декларации, специальные расчеты по некоторым платежам).

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговые регистры представляют собой сводные систематизации данных налогового учета за налоговый (отчетный) период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. К ним относятся счета-фактуры, книга покупок и книга продаж, карточки учета налога на доходы физических лиц, регистры, рекомендации Минфина России для налогового учета налога на прибыль и др.

Контрольные вопросы и темы для обсуждения:

1. В чем преимущества и недостатки различных моделей налогового учета?
2. Чем следует руководствоваться при выборе конкретного метода налогового учета?
3. Тожественны ли понятия «объект налогообложения» и «налоговая база»?
4. Что такое налоговый дисконт?

Тема 5. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

5.1. Элементы учетной политики для целей налогообложения по налогу на прибыль

Существенными элементами учетной политики для целей налогообложения по налогу на прибыль являются:

1. Определение момента признания доходов и расходов – по методу начисления либо по кассовому методу (ст. 271, 272, 273 НК РФ).

2. Порядок распределения доходов, которые относятся к нескольким отчетным периодам (п. 2 ст. 271, 316 НК РФ).

3. Порядок распределения расходов, связь которых с полученными доходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем (п. 1 ст. 272 НК РФ).

4. Организация раздельного учета доходов и расходов по следующим видам деятельности (ст. 315 НК РФ):

- производство и реализация продукции основного и вспомогательного производства;
- операции по реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
- операции по реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
- операции по реализации покупных товаров;
- операции по реализации прочего имущества;
- операции по реализации финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке;
- операции по реализации основных средств;
- экспортные операции;

- реализация права требования;
- прочие операции.

5. Порядок оценки незавершенного производства, остатков готовой продукции, отгруженных товаров (ст. 319 НК РФ).

6. Методы оценки сырья при списании их в производство (п. 6 ст. 254 НК РФ).

7. Методы оценки при списании покупных товаров (подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ).

8. Метод оценки при списании ценных бумаг (п. 9 ст. 280 НК РФ).

9. Показатель расчета суммы налога, подлежащего зачислению по месту нахождения головной организации и обособленного подразделения (п. 2 ст. 288 НК РФ).

10. Операция с амортизируемым имуществом (ст. 259, 322, 323 НК РФ).

11. Порядок создания резервов (ст. 266, 267 НК РФ).

12. Порядок ведения налогового учета (ст. 313—314 НК РФ).

Налоговый учет в соответствии со ст. 313 НК РФ – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу по основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ, характеризующая совершенные налогоплательщиком однородные операции, приводящие к возникновению доходов или расходов, учитываемая при начислении налоговой базы текущего или будущих периодов.

Задачи налогового учета. Основными задачами налогового учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о порядке формирования данных о величине доходов и расходов организации, определяющих размер налоговой базы отчетного периода;

- обеспечение этой информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью начисления, полнотой и своевременностью расчетов с бюджетом по налогу.

Налоговый учет должен обеспечить:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- правильное отражение суммы остатка расходов (убытков), подлежащей отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- определение суммы задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

В ряде случаев у организации может возникнуть необходимость вести налоговый учет доходов. В отличие от существовавшего ранее порядка прибылью теперь признается любой полученный налогоплательщиком доход, уменьшенный на величину соответствующих расходов. Таким образом, с учетом других положений НК РФ с 1 января 2002 г. в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль включается любая экономическая выгода (доход), полученная налогоплательщиком в денежной или натуральной форме. В налоговую базу включается и стоимость безвозмездно полученных работ и услуг. Классическим примером в этом отношении является беспроцентный заем.

При безвозмездном получении работ и услуг оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем работ и услуг документально или путем проведения независимой оценки.

5.2. Аналитические регистры налогового учета

В отличие от бухгалтерского учета система налогового учета пока не регламентирована законодательно. В соответствии со ст. 313 НК РФ система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Согласно ст. 314 НК РФ 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). Исходя из принципа непрерывности отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения, регистры налогового учета формируются по всем операциям, тем или иным образом учитываемым для целей налогообложения. При этом если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения соответствует порядку их группировки и отражения в бухгалтерском учете, то регистры бухгалтерского учета могут быть заявлены налогоплательщиком как регистры налогового учета, и, следовательно, объекты, учтенные в подобных регистрах, будут учтены для исчисления налоговой базы в размерах и в порядке, предусмотренном как в системе бухгалтерского учета, так и в налоговом законодательстве.

Налогоплательщик анализирует хозяйственные операции, возникающие при осуществлении им деятельности, и самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должен быть обеспечен набор всех

данных, необходимых для правильного определения показателей налоговой декларации, исходя из требований главы 25 НК РФ по учету соответствующих доходов и расходов.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, осуществляемые организацией, должны оформляться подтверждающими документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Таким образом, первичные документы служат основанием для ведения как бухгалтерского, так и налогового учета.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) на любых машинных носителях. При этом аналитический учет должен быть организован налогоплательщиком так, чтобы обеспечивалось непрерывное отражение в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности и раскрывался порядок формирования налоговой базы.

Конкретные особенности регистров разрабатываются организациями самостоятельно и утверждаются в приказе «Об учетной политике для целей налогообложения». Исходя из этого требования ст. 314 НК РФ можно сделать вывод, что формы регистров налогового учета утверждаются самой организацией, т. е. организация вправе решать, какими регистрами бухгалтерского учета можно воспользоваться для целей налогового учета, а какие регистры следует разработать исходя из специфики своей деятельности и отличий бухгалтерского и налогового учета.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Согласно ст. 314 НК РФ правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивается лицами, составившими и подписавшими их.

При хранении регистры налогового учета должны быть защищены от несанкционированных исправлений.

Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Организация системы налогового учета предусматривает определение совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на размер налоговой базы, критериев их систематизации в регистрах налогового учета, а также порядка ведения налогового учета, формирования и отражения в регистрах информации об объектах учета.

Согласно рекомендациям МНС России определены методологические принципы ведения налогового учета и формирования регистров. Предусмотрено ведение 51 регистра с их группировкой по следующим разделам:

- регистры учета хозяйственных операций;
- регистры учета состояния единицы налогового учета;
- регистры учета целевых средств некоммерческими организациями;

- регистры промежуточных расчетов;
- регистры формирования отчетных данных.

Согласно Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль некоторые показатели, необходимые для заполнения декларации, формируются налогоплательщиками в отдельных (специальных) налоговых регистрах. К ним относятся, например: прямые расходы налогоплательщиков, которые связаны с обработкой и переработкой сырья (за вычетом части прямых расходов, распределенных на остаток незавершенного производства), остаток готовой продукции и отгруженной, но не реализованной продукции на отчетную дату; прямые расходы налогоплательщиков, связанные с выполнением работ (оказанием услуг) (за вычетом части прямых расходов, распределенных на остаток незавершенного производства); прямые расходы прочих налогоплательщиков за вычетом части прямых расходов, распределенных на остаток незавершенного производства, остаток готовой продукции и отгруженной, но не реализованной продукции на отчетную дату и др.

5.3. Состав и характеристика налоговой декларации по налогу на прибыль

Налоговая отчетность состоит из утвержденных налоговых деклараций. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках расходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога.

Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в бланк налоговых деклараций сведений, которые не имеют отношения к исчислению и уплате налогов. Обязанностью налогоплательщика является представление в налоговый орган по месту учета налоговых дек-

лараций и расчетов (п. 1 ст. 23, статья 80 НК РФ).

Налогоплательщик обязан представлять налоговые декларации в установленные сроки независимо от результатов расчетов сумм налогов к уплате по итогам тех или иных налоговых периодов. Место и сроки представления деклараций (и расчетов) определяются положениями о конкретном налоге.

Формы налоговых деклараций (расчетов) утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. Декларации по всем налогам на всей территории России сдаются по единым формам.

Имеются следующие варианты сдачи налогоплательщиком декларации (расчета):

- лично;
- через представителя (законного или уполномоченного в соответствии со ст. 4 НК РФ);
- по почте с описью вложения;
- по телекоммуникационным каналам связи.

Декларации (расчеты) представляются на бумажном носителе или в электронном виде.

С 2008 года в электронном виде обязаны представлять декларации и расчеты налогоплательщики, у которых среднесписочная численность работников на 1 января данного года превысила 100 человек. Исключение может быть сделано для организаций, сведения о которых отнесены к государственной тайне. Способом электронного представления является передача декларации по телекоммуникационным каналам связи. В соответствии с действующими нормативными актами, регулирующими использование системы электронного юридически значимого документооборота, организация представления в налоговые органы отчетности в электронном виде возложена на Федеральную налоговую службу и управления ФНС по

субъектам Российской Федерации.

Среднесписочная численность работников за год определяется путем суммирования среднесписочной численности работников за все месяцы отчетного года и деления полученной суммы на 12. Порядок расчета среднесписочной численности работников изложен в постановлении Росстата России от 3 ноября 2004 года №50.

Если налогоплательщик удовлетворяет установленному критерию, то в течение года представление деклараций и расчетов должно осуществляться в электронном виде.

В соответствии со статьей 76 НК РФ несданная декларация является поводом для «заморозки» инспекторами всех счетов налогоплательщика. Поэтому переход на электронную отчетность, доказывающий представление декларации, выгоден налогоплательщикам.

ФНС России распространила перечни открытых междокументных соотношений показателей налоговых деклараций для использования налогоплательщиками при подготовке к проверке налоговой отчетности (письмо ФНС России от 21 апреля 2006 года №ММ-6-06/430). С их помощью компания может найти ошибки в своей отчетности.

Указанный перечень представляет собой список несложных формул. Подставив в них цифры из собственных деклараций, бухгалтер может удостовериться, что его отчет не вызовет подозрений у налоговых органов. На основе соответствующих соотношений реально создать несложную компьютерную программу, которая будет автоматически проверять декларации. В результате компания сможет избежать претензий, связанных с невыполнением формальных требований к отчетам.

В ситуации выявления ошибок в предъявленной налоговой декларации налогоплательщику необходимо обратиться к норме статьи 81 НК РФ, регулирующей порядок подачи уточненной налоговой декларации.

Если налогоплательщик сдал налоговую декларацию, но затем обнаружил, что в ней не отражены некоторые сведения либо имеются ошибки, приводящие к изменению налогооблагаемой базы и влияющие на размер налога, то в декларацию следует внести изменения.

Налогоплательщику нужно определить, приводят ли ошибки к занижению сумм налога, подлежащих уплате, либо нет. В зависимости от этого у налогоплательщика возникает обязанность (или право) внести необходимые изменения в налоговую декларацию за соответствующий период.

Налогоплательщик имеет право выявить переплату в бюджет и заявить о ней с помощью подачи корректирующей декларации (п. 1 ст. 81 НК РФ).

Согласно ст. 54 и 81 НК РФ при обнаружении в текущем налоговом периоде ошибок в исчислении налоговой базы, которая относится к прошлым налоговым периодам, пересчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки.

Налогоплательщиком в текущем налоговом периоде может быть подана уточненная налоговая декларация за тот налоговый период, в котором допущена ошибка (искажение). Дополнительно налоговый орган нередко требует справку-расчет, в которой объясняются причины изменений в ранее поданной декларации. В уточненной налоговой декларации указываются правильно исчисленные суммы налога (сбора), но не разница между правильно исчисленной суммой налога (сбора) и суммой, отраженной в ранее представленной декларации.

Результаты проведенных налоговым органом проверок за уточняемый налоговый период учитывать в корректирующей декларации не следует.

Срок представления уточненной декларации НК РФ не установлен.

Налогоплательщик может направить в налоговый орган уточненную декларацию в любое время после обнаружения ошибки. Ошибка будет считаться исправленной при условии подачи налогоплательщиком уточняющей декларации. Если до момента подачи уточненной декларации налоговый орган начнет проверку (или налогоплательщиком будет принято решение о назначении налоговой проверки), в ходе которой будет выявлена ошибка, то подавать налоговую декларацию будет поздно.

Корректирующую налоговую декларацию нужно подавать по форме, применявшейся в том налоговом периоде, за который производится перерасчет (п. 5 ст. 81 НК РФ).

Если налогоплательщик не в состоянии установить, когда ошибка или искажение были допущены, перерасчет производится в периоде выявления ошибки (п. 1 ст. 54 НК РФ), что отражается в декларации за текущий отчетный (налоговый) период.

Налоговый орган вправе повторно провести выездную проверку уточняемого периода (когда в результате уточнений сумма налога (сбора) уменьшается) только в том случае, если он находится в пределах трех лет, предшествующих году, в котором обнаружена ошибка (п. 10 ст. 89 НК РФ). За пределами трехлетнего периода пересмотр налоговых обязательств невозможен.

В соответствии со ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам либо возврату. Заявление о зачете излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы (п. 7 ст. 78 НК РФ). Налогоплательщик, заинтересованный в проведении зачета, должен самостоятельно обеспечить налоговый орган документами, подтверждающими правомерность этого зачета.

Нестандартная ситуация связана с подачей уточненной налоговой декларации в отношении организации, которая перестала существовать, но у которой имеется правопреемник.

Такая ситуация может иметь место в случае реорганизации юридического лица, проводимой в форме присоединения.

Если организация-правопреемник обнаружила в налоговых декларациях, поданных присоединенным юридическим лицом до его реорганизации, ошибки, которые привели к занижению подлежащей уплате суммы налога, то она обязана внести изменения в данные декларации и представить уточненные декларации от своего имени (письмо Минфина России от 15 марта 2007 года №03-02-07/1-128).

Уточненная налоговая декларация представляется по месту учета организации-правопреемника. Недоимку по налогу правопреемник должен погасить в бюджет того субъекта, в который этот налог должен быть уплачен присоединенной организацией.

Сама организация должна внести изменения в налоговые декларации по ликвидируемому подразделению и представить уточненную декларацию по месту своего нахождения.

В ст. 81 НК РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 года №137-ФЗ внесен ряд изменений. Так, при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению сумм налога, подлежащих уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ.

Налоговый орган обязан принять текущую налоговую декларацию. Она должна быть зарегистрирована не позднее рабочего дня, который следует за датой ее принятия.

Вопрос о зачете сумм налога по корректирующей декларации должен решаться налоговым органом после регистрации данной декларации. Если налоговый орган принял решение об отмене зачета сумм излишне уплаченного налога, то эта налоговая декларация будет только зарегистрирована.

При положительном решении о зачете инспектор аннулирует первоначальную регистрацию датой уточненной налоговой декларации и регистрирует ее заново, но в особом порядке.

Если при подаче уточненной декларации с исправленной ошибкой, выявленной в пределах трехлетнего срока, сумма налога (сбора) уменьшится (образуется переплата), то налогоплательщик может не подавать уточненную налоговую декларацию.

В соответствии с п. 3 ст. 81 НК РФ, если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случае, если уточненная декларация представлена до того момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом факта не отражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, которые занижают подлежащие уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

В случае если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности:

- при условии, что уточняющая налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта занижения сумм налога к уплате или о назначении выездной налоговой проверки по соответствующему налогу за данный период,

если до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и пени;

- при представлении уточненной налоговой декларации после выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота сведений в налоговой декларации, а также ошибки, занижающие подлежащие уплате суммы налога.

Тема 6. СИСТЕМА ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ ПРИ ВЕДЕНИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

6.1. Состав документов налогового учета

Общие положения о документации налогового учета содержатся в ст. 313 и 314 гл. 25 части второй НК РФ и касаются, прежде всего, документации налогового учета по налогу на прибыль организаций.

Как установлено ст. 313 НК РФ (в ред. Федерального закона от 29 мая 2002 г. №57-ФЗ), в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе **самостоятельно дополнять** применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо **вести самостоятельные регистры** налогового учета.

В соответствии со ст. 313 НК РФ подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Соответственно, система документирования при ведении налогового

учета аналогична системе регистрации при ведении бухгалтерского учета:

- **первичные учетные документы**, являющиеся подтверждением налогового учета, – это те же самые первичные учетные документы, которые являются основанием ведения бухгалтерского учета, а также документы, которые предусмотрены для оформления операций законодательством о налогах и сборах;

- **аналитические регистры налогового учета** – это либо измененные регистры бухгалтерского учета, либо самостоятельные регистры, которые формируются и ведутся по аналогии с регистрами бухгалтерского учета, но без применения двойной записи;

- **расчет налоговой базы** можно представить как документ синтетического налогового учета, аналогичный по своим функциям синтетическим регистрам бухгалтерского учета, таким, как, например, Главная книга, журналы-ордера.

Система налогового учета должна обеспечить порядок первичной регистрации фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов) и формирование показателей налоговой декларации. Должна быть обеспечена «прозрачность» формирования показателей налоговой декларации начиная с первичного документа.

1) Хранение документов налогового учета

В подпункте 8 п. 1 ст. 23 части первой НК РФ (здесь и далее в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. №137-ФЗ) закреплена обязанность налогоплательщиков в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов.

Срок хранения документов в подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ установлен исходя из установленного в п. 4 ст. 89 части первой НК РФ периода, который может охватывать выездная налоговая проверка: в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Сроки хранения документов бухгалтерского учета установлены ст. 17 Федерального закона «О бухгалтерском учете»:

организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет (п. 1 ст. 17); рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз (п. 2 ст. 17).

Таким образом, документы, составленные для целей бухгалтерского учета, должны храниться в течение сроков, предусмотренных п. 1 ст. 17 Федерального закона «О бухгалтерском учете», а документы, составленные для целей налогового учета, – в течение сроков, предусмотренных п. 1 ст. 23 и п. 3 ст. 24 НК РФ.

В случае, если документ составлен как для целей бухгалтерского учета, так и целей налогового учета, то такой документ должен храниться с учетом требований как п. 1 ст. 17 Федерального закона «О бухгалтерском учете», так и п. 1 ст. 23 или п. 3 ст. 24 НК РФ, т.е. не менее пяти лет.

Необходимо иметь в виду, что согласно примечанию к ст. 120 части первой НК РФ (в ред. Федерального закона от 9 июля 1999 г. №154-ФЗ)

отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета понимается для целей указанной статьи грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения и соответственно влечет следующую налоговую ответственность:

- грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ, – взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей (п. 1 ст. 120);

- те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, – взыскание штрафа в размере пятнадцати тысяч рублей (п. 2 ст. 120);

- те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, – взыскание штрафа в размере десяти процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее пятнадцати тысяч рублей (п. 3 ст. 120).

Представляется, что не обеспечение сохранности документов более четырех лет не является нарушением законодательства о налогах и сборах, и, соответственно, не может повлечь наступления налоговой ответственности, предусмотренной ст. 120 НК РФ. Однако такое деяние может повлечь административную ответственность, предусмотренную ст. 15.11 «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности» Кодекса РФ об административных правонарушениях.

В соответствии со ст. 15.11 КоАП РФ грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух до

трех тысяч рублей.

Следует учитывать, что ст. 120 НК РФ не устанавливает ответственность за отсутствие документов налогового учета, что наглядно видно из практики применения ст. 120 НК РФ в случаях отсутствия формы №1 - НДФЛ «Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц» (см. ниже).

Федеральной архивной службой РФ 6 октября 2000 г. утвержден Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения.

В разделе 4.1 «Бухгалтерский учет и отчетность» упомянутого Перечня указаны, например, следующие документы с указанием сроков хранения (нумерация позиций соответствует статьям Перечня).

135. Бухгалтерские балансы и отчеты; документы (приложения к балансу, пояснительные записки, специализированные формы) к ним:

- а) сводные годовые – постоянно;
- б) годовые – постоянно;
- в) квартальные – 5 лет (при отсутствии годовых – постоянно);
- г) месячные – 1 год (при отсутствии годовых, квартальных – постоянно).

142. План счетов бухгалтерского учета – 5 лет.

148. Бухгалтерские учетные регистры (Главная книга, журналы-ордера, разработочные таблицы и др.) – 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел – сохраняются до вынесения окончательного решения).

150. Первичные документы и приложения к ним, зафиксировавшие факт совершения хозяйственной операции и явившиеся основанием для бухгалтерских записей (кассовые, банковские документы, корешки бан-

ковских чековых книжек, ордера, табели, извещения банков и переводные требования, акты о приеме, сдаче, списании имущества и материалов, квитанции, корешки к ним, счета-фактуры, накладные и авансовые отчеты и др.) – 5 лет (при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел – сохраняются до вынесения окончательного решения).

Определенные документы (нормативно-правового, имущественно-хозяйственного характера, об итогах деятельности и перспективах развития организации) постоянного срока хранения по Перечню необходимо хранить в организациях всех форм собственности, документы которых не поступают в государственные, муниципальные архивы, до ликвидации данных организаций, что обусловлено действующим законодательством и/или длительным практическим значением указанных документов.

2) Изъятие документов налогового учета

В п. 8 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (в ред. Федерального закона от 30 июня 2003 г. №86-ФЗ) установлено, что первичные учетные документы могут быть изъяты только:

- органами дознания;
- органами предварительного следствия;
- органами прокуратуры;
- судами;
- налоговыми инспекциями;
- органами внутренних дел.

В п. 8 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» также указано, что основаниями для изъятия документов являются постановления указанных органов, вынесенные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пункт 8 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» пре-

доставляет главному бухгалтеру или другому должностному лицу организации право при изъятии первичных учетных документов с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Действующее законодательство устанавливает различный порядок изъятия документов (в том числе и первичных учетных документов) в зависимости от того, в рамках какого вида контрольной или правоохранительной деятельности органов государственной власти производится изъятие. В частности, возможность изъятия учетных документов предусмотрена в рамках следующих видов деятельности:

- налоговый контроль;
- финансовый контроль;
- оперативно-розыскная деятельность;
- уголовно-процессуальная деятельность;
- производство по делам об административных правонарушениях.

Налоговый контроль. В рамках осуществления налогового контроля изъятие документов производится только при проведении налоговых проверок в форме выемки документов.

Налоговым органам предоставляется право производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в случае отказа проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставления указанных документов в установленные сроки.

Пункт 4 ст. 94 НК РФ предусматривает добровольный и принудительный порядок производства выемки документов и предметов:

- должностное лицо налогового органа обязано предложить лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их. В случае, если лицо соглашается с предложением, то имеет место добровольно проводимая выемка;

- в случае же, если лицо отказывается выдать документы и предметы, выемка производится принудительно. При этом должностное лицо налогового органа вправе самостоятельно вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, но избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Финансовый контроль. В рамках осуществления финансового контроля право изъятия документов предоставлено инспекторам Счетной палаты РФ при проведении проверок и ревизий. Как установлено ст. 26 Федерального закона от 11 января 1995 г. №4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», инспекторы Счетной палаты при выполнении своих служебных обязанностей по проведению бюджетно-финансового контроля имеют право при обнаружении подделок, подлогов, хищений и злоупотреблений изымать необходимые документы, оставляя в делах акт изъятия и копии или опись изъятых документов.

Оперативно-розыскная деятельность. Органы внутренних дел имеют право при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводить проверки организаций и физических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае необходимости проведения в ходе проверки осмотра производственных, складских, торговых и иных служебных помещений, дру-

гих мест хранения и использования имущества, досмотра транспортных средств, изучения документов, отражающих финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, изъятия отдельных образцов сырья, продукции и товаров, соответствующие действия осуществляются в порядке, установленном п. 25 ст. 11 Закона РФ «О милиции».

Милиции для выполнения возложенных на нее обязанностей предоставляется право:

При наличии данных о влекущем уголовную или административную ответственность нарушении законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, в целях установления оснований для возбуждения уголовного дела или дела об административном правонарушении по мотивированному постановлению начальника органа внутренних дел (органа милиции) или его заместителя милиции предоставляется право производить в присутствии не менее двух понятых и представителя юридического лица, лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, либо его представителя, которым вручаются копия указанного постановления, а также копии протоколов и описей, составленных в результате указанных в этом пункте действий, а при отсутствии таковых – с участием представителей органов исполнительной власти или органов местного самоуправления осмотр производственных, складских, торговых и иных служебных помещений, других мест хранения и использования имущества.

При наличии тех же данных, в тех же целях и на основании того же постановления милиции предоставляется право:

- требовать при проверке имеющихся данных, указывающих на признаки преступления, обязательного проведения в срок не более тридцати дней проверок и ревизий финансовой, хозяйственной, предприниматель-

ской и торговой деятельности;

- самостоятельно проводить в указанные сроки такие проверки и ревизии;
- изымать при производстве проверок и ревизий документы либо их копии с обязательным составлением протокола и описи изымаемых документов либо их копий.

Как установлено в п. 25 ч. 1 ст. 11 Закона РФ «О милиции», в случае, если изымаются подлинные документы, с них изготавливаются копии, которые заверяются должностным лицом органа внутренних дел (органа милиции), проводящим проверку или ревизию, и передаются лицу, у которого изымаются подлинные документы. В случае, если невозможно изготовить копии или передать их одновременно с изъятием подлинных документов, должностное лицо органа внутренних дел (органа милиции), проводящее проверку или ревизию, обязано передать заверенные копии документов лицу, у которого были изъяты подлинные документы, в течение пяти дней после изъятия, о чем делается соответствующая запись в протоколе об изъятии.

Изъятие документов в рамках осуществления оперативно-розыскной деятельности производится органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность.

Уголовно-процессуальная деятельность. В рамках производства по уголовному делу документы могут быть изъяты в ходе проведения таких следственных действий, предусмотренных Уголовно-процессуальным кодексом РФ, как обыск, выемка и личный обыск.

Следственные действия, в том числе и перечисленные, исходя из положений УПК РФ вправе производить прокурор (в случае, если он участвует в производстве предварительного расследования и лично производит отдельные следственные действия), следователь (при осуществлении

предварительного следствия по уголовному делу), начальник следственного отдела (в случае, если он принял уголовное дело к своему производству и производит предварительное следствие), орган дознания (в случае выполнения неотложных следственных действий по уголовному делу, по которому производство предварительного следствия обязательно) и дознаватель (в случае, когда на него возложены полномочия по дознанию по уголовному делу, по которому производство предварительного следствия необязательно).

Порядок производства обыска определен в ст. 182 УПК РФ, выемки – в ст. 183, личного обыска – в ст. 184.

Вещественными доказательствами (ст. 81 УПК РФ) документы могут быть признаны в случае, если они сохранили на себе следы преступления либо они могут служить средствами для обнаружения преступления и установления обстоятельств уголовного дела.

Документы, являющиеся вещественными доказательствами, остаются при уголовном деле в течение всего срока хранения последнего либо передаются заинтересованным лицам по их ходатайству. Иными документами (ст. 84 УПК РФ) изъятые документы являются в случае, если изложенные в них сведения имеют значение для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу. Документы приобщаются к материалам уголовного дела и хранятся в течение всего срока его хранения. По ходатайству законного владельца изъятые и приобщенные к уголовному делу документы или их копии могут быть переданы ему.

Производство по делам об административных правонарушениях. Изъятие документов в соответствии с п. 4 ч. 1 ст. 27.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях является мерой обеспечения производства по делу об административном правонарушении. Изъятие документов производится в целях пресечения административного правонару-

шения, обеспечения своевременного и правильного рассмотрения дела об административном правонарушении и исполнения принятого по делу постановления.

Порядок изъятия документов в рамках производства по делу об административном правонарушении определен ст. 27.10 КоАП РФ. Изъятие документов производится должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях.

Вопрос об изъятых документах должен быть решен в постановлении по делу об административном правонарушении. При этом документы, являющиеся вещественными доказательствами, подлежат оставлению в деле в течение всего срока хранения данного дела либо в соответствии с законодательством Российской Федерации передаются заинтересованным лицам.

Понятие вещественных доказательств по делу об административном правонарушении определено в ч. 1 ст. 26.6 КоАП РФ: орудия совершения или предметы административного правонарушения, в т. ч. орудия совершения или предметы административного правонарушения, сохранившие на себе его следы. Согласно ч. 4 ст. 26.7 КоАП РФ в случаях, если документы обладают указанными признаками, то такие документы также являются вещественными доказательствами.

3) Обеспечение тайны содержания данных налогового учета

В соответствии со ст. 313 НК РФ содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством.

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного

фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

2) об идентификационном номере налогоплательщика;

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами. Видами такой ответственности являются дисциплинарная, гражданско-правовая, административная и уголовная ответственность.

В п. 2 ст. 139 части первой Гражданского кодекса РФ установлено, что лица, незаконными методами получившие информацию, которая составляет служебную или коммерческую тайну, обязаны возместить причиненные убытки. Такая же обязанность возлагается на работников, разгласивших служебную или коммерческую тайну вопреки трудовому договору, в т. ч. контракту, и на контрагентов, сделавших это вопреки гражданско-правовому договору; ст. 13.14 Кодекса РФ об административных правонарушениях предусмотрена административная ответственность за разглашение информации с ограниченным доступом; уголовная ответственность за незаконные получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, предусмотрена ст. 183 Уголовного кодекса РФ.

В процессе осуществления налоговыми органами Российской Федерации своих функций, установленных Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами, в их распоряжении оказывается значительный объем информации об имущественном состоянии каждого налогоплательщика, распространение которой может причинить ущерб как интересам отдельных граждан, частная жизнь которых является неприкосновенной и охраняется законом, так и юридических лиц, чьи коммерческие и иные интересы могут быть нарушены в случае произвольного распространения в конкурентной или криминальной среде значимой для бизнеса конфиденциальной информации. Поэтому федеральный законодатель предусмотрел ограниченный режим доступа к такой информации путем

установления исчерпывающего перечня субъектов, обладающих в силу закона правом обращения к налоговым органам за предоставлением сведений, составляющих налоговую тайну, в указанных в законе целях.

Следует упомянуть, что в соответствии с п. 4 ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Представляется, что приведенные положения применимы и к документам налогового учета, в связи с чем целесообразно привести законодательные положения, регулирующие режим коммерческой тайны.

Как определено в ст. 3 Федерального закона «О коммерческой тайне»:

- коммерческая тайна – это конфиденциальность информации, позволяющая ее обладателю при существующих или возможных обстоятельствах увеличить доходы, избежать неоправданных расходов, сохранить положение на рынке товаров, работ, услуг или получить иную коммерческую выгоду;
- информация, составляющая коммерческую тайну, – это научно-техническая, технологическая, производственная, финансово-экономическая или иная информация (в том числе составляющая секреты производства (ноу-хау)), которая имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, к которой нет свободного доступа на законном основании и в отношении которой обладателем такой информации введен режим коммерческой тайны;

- режим коммерческой тайны – это правовые, организационные, технические и иные принимаемые обладателем информации, составляющей коммерческую тайну, меры по охране ее конфиденциальности.

Статьей 6 Федерального закона «О коммерческой тайне» установлено следующее в отношении предоставления информации, составляющей коммерческую тайну:

- обладатель информации, составляющей коммерческую тайну, по мотивированному требованию органа государственной власти, иного государственного органа, органа местного самоуправления предоставляет им на безвозмездной основе информацию, составляющую коммерческую тайну. Мотивированное требование должно быть подписано уполномоченным должностным лицом, содержать указание цели и правового основания затребования информации, составляющей коммерческую тайну, и срок предоставления этой информации, если иное не установлено федеральными законами (ч. 1 ст. 6);

- в случае отказа обладателя информации, составляющей коммерческую тайну, предоставить ее органу государственной власти, иному государственному органу, органу местного самоуправления данные органы вправе затребовать эту информацию в судебном порядке (ч. 2 ст. 6);

- обладатель информации, составляющей коммерческую тайну, а также органы государственной власти, иные государственные органы, органы местного самоуправления, получившие такую информацию в соответствии с ч. 1 рассматриваемой статьи, обязаны предоставить эту информацию по запросу судов, органов прокуратуры, органов предварительного следствия, органов дознания по делам, находящимся в их производстве, в порядке и на основаниях, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации (ч. 3 ст. 6);

- на документах, предоставляемых указанным в ч. 1 и 3 рассматриваемой статьи органам и содержащих информацию, составляющую коммерческую тайну, должен быть нанесен гриф «Коммерческая тайна» с указанием ее обладателя (для юридических лиц – полное наименование и место нахождения, для индивидуальных предпринимателей – фамилия, имя, отчество гражданина, являющегося индивидуальным предпринимателем, и место жительства) (ч. 4 ст. 6).

Тема 7. АНАЛИТИЧЕСКИЕ РЕГИСТРЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

7.1. Основные требования к аналитическим регистрам налогового учета

Как установлено ст. 313 НК РФ, в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Соответственно, налогоплательщик при ведении налогового учета может:

- в случае, если порядок бухгалтерского учета не отличается от порядка ведения налогового учета, – использовать данные бухгалтерского учета для осуществления налогового учета;
- в случае, если порядок бухгалтерского учета отличается от порядка ведения налогового учета незначительно, – дополнить регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами и тем самым сформировать регистры налогового учета;

- в случае, если порядок бухгалтерского учета отличается от порядка ведения налогового учета существенно, – вести самостоятельные регистры налогового учета.

Статья 313 НК РФ, запрещая налоговым и иным органам устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета, содержит положение о том, что формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Общие положения об аналитических регистрах налогового учета содержатся в ст. 314 НК РФ (несложно заметить, что эти положения во многом аналогичны положениям ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» о регистрах бухгалтерского учета).

В статье 314 НК РФ определено, что аналитические регистры налогового учета – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. При этом указано, что данные налогового учета – это данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Статьей 314 НК РФ также установлено следующее:

- 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). При этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, 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.

Самое существенное отличие аналитических регистров налогового учета от регистров бухгалтерского учета – это отсутствие двойной записи. Это означает, что дополнительные реквизиты, которыми налогоплательщик в соответствии со ст. 313 НК РФ вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета для формирования регистров налогового учета, не должны предусматривать двойной записи.

Формальным отличием аналитических регистров налогового учета от регистров бухгалтерского учета являются источники их ведения. В аналитических регистрах налогового учета систематизируются данные, содержащиеся в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения, в регистрах бухгалтерского учета – данные принятых к учету первичных документов. Формальным приведенное отличие является потому, что исходя из приведенной в ст. 313 НК РФ классификации документов, являющихся подтверждением данных налогового учета, разработочные таблицы и справки бухгалтера могут быть отнесены только к пер-

вичным налоговым учетным документам.

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

Согласно п. 1 ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях. Пункт 19 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ устанавливает, что при ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации.

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.

Регистры налогового учета формируются по всем операциям, тем или иным образом учитываемым для целей налогообложения. Там же указано, что если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения соответствует порядку группировки и отражения в бухгалтерском учете, то регистры бухгалтерского учета могут быть заявлены налогоплательщиком как регистры налогового учета и, следовательно, объекты, учтенные в подобных регистрах, будут учтены для исчисления налоговой базы в размерах и порядке, предусмотренном как в бухгалтерском учете, так и в законодательстве о налогах и сборах.

Налогоплательщик анализирует хозяйственные операции, возникающие при осуществлении им деятельности, и самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должна быть обеспечена совокупность всех данных, необходимых для правильного определения показателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, исходя из требований гл. 25 НК РФ по вопросу учета соответствующих доходов и расходов.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Совершенно аналогичное положение содержит п. 2 ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» в отношении регистров бухгалтерского учета.

При хранении регистров налогового учета согласно ст. 314 НК РФ должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Практически аналогичные положения в отношении регистров бухгалтерского учета содержатся и п. 3 ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Разница состоит в том, что согласно дополнению, внесенному в ст. 314 НК РФ Федеральным законом от 29 мая 2002 г. №57-ФЗ, исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью не просто лица, внесшего исправление, а ответственного лица (видимо, это дополнение подразумевает то, что исправления в регистр налогового учета могут вносить только лица, составившие и подписавшие этот регистр). Кроме того, при внесении исправления в регистр бухгалтерского учета Федеральный закон «О бухгалтерском учете» не предусматривает (но, очевидно, что подразумевает) указание в регистре обоснования внесенного исправления.

7.2. Регистры бухгалтерского учета

Согласно п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 *система регистров бухгалтерского учета* относится к способам ведения бухгалтерского учета, совокупность которых является учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета.

Формы регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются Минфином России, органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, или федеральными органами исполнительной власти, организациями при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета.

Организация применяет регистры бухгалтерского учета в зависимости от выбранной формы ведения бухгалтерского учета:

- журнально-ордерная форма учета;
- упрощенная форма.

В настоящее время существуют следующие формы счетоводства, основанные на использовании журналов-ордеров:

- единая журнально-ордерная форма счетоводства,
- журнально-ордерная форма счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций.

Единая журнально-ордерная форма счетоводства. Согласно Инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства, утвержденной Минфином СССР от 8 марта 1960 г. №63, эта форма счетоводства основана на использовании принципа накапливания данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Накапливание и систематизация данных первичных документов производится в учетных регистрах, которые дают возмож-

ность отразить все подлежащие учету средства и все хозяйственные операции по использованию этих средств за отчетный месяц. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

В единой журнально-ордерной форме счетоводства применяются, как правило, два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости. В целях обеспечения рациональной техники обобщения или группировки некоторых учетных данных, кроме указанных регистров, могут применяться специальные разработочные таблицы.

Основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда требующиеся аналитические показатели сложно обеспечить непосредственно в журналах-ордерах. В этих случаях группировка данных первичных документов осуществляется предварительно в ведомостях, из которых итоги переносятся в журналы-ордера.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Синтетические данные регистрируются по данным первичных документов только по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу. Шахматная контрольная ведомость или шахматный баланс не ведется. Не составляется также баланс оборотов. Сальдовый баланс составляется по данным Главной книги, с использованием в необходимых случаях отдельных показателей из учетных регистров.

Исходя из принципа регистрации учетных данных по кредитовому признаку, записи по кредиту каждого синтетического счета (в корреспонденции с дебетуемыми счетами) производятся полностью в одном каком-либо журнале-ордере. Дебетовые обороты по соответствующему синтети-

ческому счету выявляются в различных журналах-ордерах – по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов. После перенесения итоговых данных из всех журналов-ордеров в Главную книгу в последней выявляются данные по дебету каждого счета.

Журналы-ордера построены таким образом, что в них отражаются однородные по экономическому содержанию операции, а также операции, тесно связанные между собой. Поэтому предусмотренные журналы-ордера предназначены для отражения операций по кредиту нескольких синтетических счетов, одинаковых по своему экономическому содержанию; для каждого из них в регистре отведен раздел или графа.

Главная книга используется для обобщения данных журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления отчетного баланса. В Главной книге показывается вступительное сальдо, текущие обороты и исходящее сальдо по каждому синтетическому счету. Запись текущих оборотов в Главную книгу является одновременно и регистрацией учетных данных, отраженных в журналах-ордерах.

Важнейшие принципы единой журнально-ордерной формы:

- производство записей в журналах-ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета, в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического учета;
- отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, требующихся для контроля и составления периодической и годовой отчетности;
- применение объединенных журналов-ордеров по счетам, счетно и экономически связанным друг с другом;
- применение регистров с заранее указанной корреспонденцией сче-

тов, номенклатурой статей аналитического учета, с показателями, требующимися для составления периодической и годовой отчетности;

- применение месячных журналов-ордеров.

Журнально-ордерная форма счетоводства для небольших организаций. Эта форма счетоводства построена на принципах единой журнально-ордерной формы.

Небольшими промышленными предприятиями, строительными, снабженческими, сбытовыми и другими хозяйственными организациями можно, как правило, считать такие, в которых число счетных работников не превышает 5–7 человек. Иных критериев отнесения организации к небольшой практически не существует.

Двумя существенными отличиями этой формы счетоводства от единой журнально-ордерной формы счетоводства являются следующие:

- с целью упрощения техники учета хозяйственные операции, подлежащие отражению на нескольких однородных счетах бухгалтерского учета, могут группироваться и отражаться на одном из них;
- с учетом группировки хозяйственных операций по некоторым однородным счетам типовые учетные регистры меньше объема единой журнально-ордерной формы счетоводства.

Упрощенные формы ведения бухгалтерского учета. Одним из направлений государственной поддержки малого предпринимательства является установление упрощенного порядка представления субъектами малого предпринимательства бухгалтерской отчетности.

Минфин России разработал и приказом от 21 декабря 1998 г. №64н утвердил Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, предназначенные для малых предприятий.

Согласно п. 21 Типовых рекомендаций, утвержденных приказом

Министерства финансов РФ от 21 декабря 1998 г. №64н, упрощенная форма бухгалтерского учета малым предприятием может вестись по:

- простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);
- форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Простая форма ведения бухгалтерского учета. Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме №К-1. Наряду с Книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками по подоходному налогу с бюджетом малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по форме №В-8.

От малых предприятий, применяющих упрощенную форму бухгалтерского учета, следует отличать организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, которые согласно п. 3 ст. 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (в ред. Федерального закона от 31 декабря 2002 г. №191 -ФЗ) освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» части второй Налогового кодекса РФ. Однако, согласно тому же п. 3 ст. 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете» организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

7.3. Аналитические регистры налогового учета, рекомендованные МНС России

Как говорилось выше, ст. 313 НК РФ установлено, что в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. При этом налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Министерство РФ по налогам и сборам в разд. 9 Методических рекомендаций по применению гл. 25 НК РФ разъяснило, что налогоплательщик анализирует хозяйственные операции, возникающие при осуществлении им деятельности, и самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должна быть обеспечена совокупность всех данных, необходимых для правильного определения показателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, исходя из требований гл. 25 НК РФ по вопросу учета соответствующих доходов и расходов.

В Рекомендациях «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации» налогоплательщикам предложены основные регистры системы налогового учета, каждый из которых представляет собой перечень основных показателей, необходимых, по мнению МНС России, для исчисления налоговой базы в соответствии с правилами, предусмотренными гл. 25 НК РФ.

Перечень аналитических регистров налогового учета, как пояснило МНС России в разд. 9 Методических рекомендаций по применению гл. 25 НК РФ, определяет перечень регистров, которые нужно создать налогоплательщику для формирования в них показателей, необходимых для расчета налоговой базы в текущем и последующих отчетных (налоговых) периодах. При этом подобные регистры могут быть сформированы как в рамках ведения бухгалтерского учета (с учетом требований, изложенных в указанном разделе), так и в самостоятельной системе регистрации фактов хозяйственной деятельности, которая группирует доходы и расходы, возникающие у налогоплательщика только с точки зрения требований гл. 25 НК РФ.

Министерство РФ по налогам и сборам в Рекомендациях о системе налогового учета также пояснило, что перечень не является полным. В частности, в нем отсутствуют регистры, которые требуют дополнительного уточнения порядка их ведения (в том числе в связи с возможными изменениями текста норм гл. 25 НК РФ). Перечень приведенных показателей не является исчерпывающим. Разработанные регистры могут быть расширены, дополнены, разделены или иным способом преобразованы организациями с сохранением в используемых организацией регистрах информации по основным перечисленным показателям. Отсутствие регистра в числе предложенных, равно как и отсутствие дополнительных необходимых показателей регистров, а также описание регистров не могут служить основанием для применения организацией порядка исчисления налоговой базы, не соответствующего правилам, установленным гл. 25 НК РФ.

Рекомендации МНС России «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» предусматривают 51 форму аналитических регистров налогового учета, кото-

рые распределены по следующим 5 группам:

- регистры промежуточных расчетов (16 регистров);
- регистры учета состояния единицы налогового учета

(13 регистров);

- регистры учета хозяйственных операций (7 регистров);
- регистры формирования отчетных данных (12 регистров);
- регистры учета целевых средств некоммерческими организациями

(3 регистра).

Для целей ведения рекомендуемых регистров налогового учета используются следующие понятия:

- **объекты налогового учета** – имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов;

- **единицы налогового учета** – объекты налогового учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода;

- **показатели налогового учета** – перечень характеристик, существенных для объекта учета;

- **данные налогового учета** – информация о величине или иной характеристике показателей (значение показателя), определяющих объект учета, отражаемая в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения (ст. 314 НК РФ);

- **аналитические регистры налогового учета** – совокупность показателей (сводные формы), применяемых для систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по

счета бухгалтерского учета.

Регистры промежуточных расчетов. Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы в порядке, предусмотренном гл. 25 НК РФ. Под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрено соответствующих отдельных строк в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, то есть их значения хоть и участвуют в формировании отчетных данных, но не в полном объеме через специальные расчеты или в составе обобщающего показателя.

Показатели Регистров данной группы должны в полном объеме отразить все этапы проведения промежуточных расчетов и величину всех показателей, участвующих в расчете.

Регистры учета состояния единицы налогового учета. Регистры учета состояния единицы налогового учета являются источником систематизированной информации о состоянии показателей объекта учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода. Ведение регистра должно обеспечить отражение информации о состоянии объекта учета на каждую текущую дату и изменении состояния объектов налогового учета во времени.

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

К таким регистрам относятся, например, регистр информации об объекте основных средств, регистр информации об объекте НМА, регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО и др.

Регистры учета хозяйственных операций. Регистры учета хозяйственных операций являются источником систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах. К регистрам относятся регистр учета операций приобретения имущества; регистр учета расходов на оплату труда и др.

Перечень регистров включает все основные операции, связанные с утратой или получением права собственности на объекты гражданских прав (имущество, в том числе деньги, работы, услуги, права) по сделкам с третьими лицами. По отношению проводимых организацией операций по признанию задолженностей и иных установленных НК РФ объектов налогообложения перечень может быть дополнен. В частности, в нем отсутствуют Регистры по учету операций выявления результатов инвентаризации, переоценки имущества (кроме амортизируемого имущества и ценных бумаг) и пр.

Регистры формирования отчетных данных. Ведение регистров формирования отчетных данных обеспечивает информацией о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

К ним относятся: регистр-расчет «Учет амортизации ОС»; регистр учета расходов текущего периода; регистр учета доходов текущего периода и др.

Обобщающим признаком для всех вышеперечисленных регистров является формирование в них конечных данных налоговой отчетности. Одновременно в этих регистрах как результат расчетов выявляется и систематизируется и иная информация, переносимая в Регистры учета состояния единицы налогового учета или Регистры промежуточных расчетов.

Регистры учета целевых средств некоммерческими организациями:

регистр учета поступлений целевых средств; регистр учета использования целевых поступлений и т. д.

Контрольные вопросы и темы для обсуждения:

1. Дайте определение аналитических регистров налогового учета.
2. Какой документ является основой для определения форм аналитических регистров?
3. Какие реквизиты в обязательном порядке включаются в аналитические регистры налогового учета?
4. Какие способы ведения аналитических регистров налогового учета существуют в организациях?
5. Охарактеризуйте основной принцип формирования данных для аналитических регистров налогового учета.
6. Сколько групп регистров существует?
7. Дайте характеристику регистров промежуточных расчетов.
8. Для чего предназначены регистры промежуточных расчетов?
9. Как ведутся регистры промежуточных расчетов?
10. Дайте характеристику регистров учета состояния единицы налогового учета.
11. Для чего предназначены регистры учета состояния единицы налогового учета?
12. Как ведутся регистры учета состояния единицы налогового учета?
13. Дайте характеристику регистров учета хозяйственных операций.
14. Для чего предназначены регистры учета хозяйственных операций?
15. Как ведутся регистры учета хозяйственных операций?

ТЕСТЫ

1. Организация торговли произвела ремонт прилавка, относящегося к основным средствам. В каком порядке расходы на ремонт принимаются для целей налогообложения?

1) В том отчетном периоде, в котором были произведены, но в пределах 10% первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств на конец отчетного периода;

2) в том отчетном периоде, в котором были фактически произведены, в размере фактических затрат;

3) порядок признания расходов на ремонт основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно и утверждается в учетной политике для целей налогообложения.

2. Организация арендует транспортное средство у физического лица. Арендная плата, выплачиваемая по арендованному у физического лица имуществу:

1) включается в состав расходов организации только для целей бухгалтерского учета и не учитывается в целях налогообложения;

2) включается в состав расходов организации, если транспортное средство используется для осуществления деятельности, направленной на получение дохода;

3) не включается в состав расходов организации, поскольку арендованное транспортное средство не учитывается на балансе организации.

3. Организация приобрела здание. Документы на регистрацию права собственности на него переданы в регистрационную палату, но право собственности не зарегистрировано. Амортизация по приобретенному зданию в целях налогообложения:

1) не начисляется, поскольку в состав амортизируемого имущества

приобретенное здание включается с момента государственной регистрации прав собственности на него;

2) начисляется только в случае, если приобретенное здание введено в эксплуатацию;

3) начисляется, поскольку основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в состав амортизируемого имущества с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

4. Организация признает доходы и расходы по методу начисления. В каком порядке признаются при налогообложении прибыли расходы организации в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей?

1) Расходы признаются на дату перечисления денежных средств с расчетного счета налогоплательщика или выплаты из кассы по законодательно установленным нормам;

2) расходы признаются на дату перечисления денежных средств с расчетного счета или выплаты из кассы по нормам, установленным руководителем организации;

3) расходы признаются по законодательно установленным нормам на последний день текущего месяца.

5. В 2008 году бухгалтер обнаружил ошибку в декларации по налогу на прибыль за I полугодие 2007 года. Отчетным периодом у организации является квартал, полугодие и 9 месяцев. Ошибка затрагивает несколько отчетных периодов 2007 года. Как бухгалтер должен поступить?

1) Подать уточненную декларацию за I полугодие 2007 г., 9 месяцев и весь 2006 г.;

2) подать только уточненную декларацию за 2007 г.;

3) пересчитать налоговые обязательства только текущего отчетного периода.

6. Необходимо ли налогоплательщикам, принявшим решение создать в налоговом учете резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, указывать в учетной политике для целей налогообложения прибыли положение о включении ЕСН в расчет ежемесячных отчислений в резерв?

1) Нет, такое положение в учетной политике для целей налогообложения прибыли не указывается;

2) необходимо;

3) нет, т. к. сумма ЕСН никогда не учитывается при расчете ежемесячных отчислений в резерв.

7. Убытки от реализации основных средств для целей налогообложения принимаются:

1) в составе расходов, уменьшающих полученные доходы в полной сумме убытка в том отчетном (налоговом) периоде, когда произошла реализация;

2) в составе расходов, равными долями в течение пятилетнего срока;

3) в составе прочих расходов, равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

8. Согласно учетной политике организация формирует резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. В какой момент следует списывать на расходы отчисления на ремонт?

1) Равными долями на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода;

2) на последний день налогового периода;

3) в момент фактического проведения ремонта.

9. При определении предельного размера резерва на ремонт основных средств в налоговом учете сумма резерва в планируемом году не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт сложившуюся:

- 1) за истекший год;
- 2) за истекшие два года;
- 3) за истекшие три года.

10. Торговая организация имеет сезонный характер работы. Каким образом будут учитываться прямые расходы текущего отчетного периода в налоговом учете, если в этом периоде организация не получила доходов от реализации?

- 1) Прямые расходы учитываются в текущем отчетном периоде;
- 2) прямые расходы учитываются в последующих отчетных периодах, когда будут получены доходы от реализации товаров;
- 3) прямые расходы текущего отчетного периода не будут учтены в налоговом учете никогда.

11. Каким образом учитывается в налоговом учете убыток от реализации полностью с амортизированного имущества?

- 1) Равными долями в течение оставшегося срока полезного использования объекта;
- 2) единовременно в том отчетном (налоговом) периоде, когда имущество было реализовано;
- 3) убыток не признается для целей налогообложения.

12. Во всех ли перечисленных случаях в налоговом учете основные средства исключаются из состава амортизируемого имущества:
а) при передаче в безвозмездное пользование; б) при передаче на консервацию сроком более 3 месяцев; в) находящемся на реконструкции и модернизации сроком более 12 месяцев:

- 1) во всех;
- 2) только в случаях, названных в пп. «а» и «б»;
- 3) только в случаях, названных в пп. «б» и «в».
- 4) только в случаях, названных в пп. «а» и «в».

13. Организация приобрела товар по импортному контракту. Контрактная стоимость товара 18 000 руб. Организация оплатила таможенную пошлину в размере 2700 руб. Какова будет стоимость товара в налоговом учете?

- 1) 18 000 руб.;
- 2) 20 700 руб.;

14. Бухгалтер начислил в бухгалтерском счете компенсацию сотруднику за использование личного автомобиля в служебных целях. Когда расходы на выплату компенсации уменьшат налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, если в целях налогообложения прибыли используется метод начисления?

- 1) Никогда;
- 2) в том месяце, когда она была начислена;
- 3) в том месяце, когда компенсация была выплачена.

15. В октябре текущего года организация сертифицировала продукцию. Сертификат был выдан сроком на один год. Каким образом такие расходы признаются в налоговом учете, если организация применяет метод начисления?

- 1) Расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль в октябре текущего года;
- 2) расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль равными частями в течение периода с октября по декабрь текущего года;
- 3) расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль равными частями в течение срока действия сертификата.

16. В отчетном периоде организацией были проведены переговоры с контрагентами, по результатам которых были заключены соответствующие контракты. Каким образом учитываются в налоговом учете расходы по буфетному обслуживанию и проживанию участников переговоров?

1) В составе прочих расходов в размере, не превышающем 1% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный период будут учтены расходы на оплату буфетного обслуживания. Расходы на проживание членов делегации в налоговом учете не признаются;

2) в составе внереализованных расходов в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за этот отчетный период, будут учтены все произведенные расходы;

3) все произведенные расходы будут учтены в составе прочих расходов вне зависимости от суммы затрат.

17. Какой орган или какая организация вправе, согласно действующему законодательству, разрабатывать формы регистров налогового учета?

1) Федеральная налоговая служба РФ;

2) Министерство финансов РФ;

3) Организация налогоплательщика.

18. Какова цель ведения налогового учета?

1) Упорядочение процесса исчисления налоговой базы;

2) упорядочение и упрощение процесса проверки исчисления налоговой базы налоговыми органами;

3) введение единой системы налоговых регистров на территории РФ.

19. Что является основными регистрами налогового учета по налогу на добавленную стоимость?

1) Счета-фактуры, накладные и акты приемки выполненных работ

или услуг, налоговые декларации;

- 2) счета-фактуры, книга покупок и книга продаж, налоговые декларации;
- 3) налоговые декларации.

20. Организация реализует приобретенное ею ранее право требования с убытком. Как будет учитываться полученный организацией убыток для целей налогообложения?

- 1) Полностью;
- 2) 50% в момент подписания соглашения о переуступке и 50% по истечении 45 дней с момента подписания;
- 3) не учитывается.

21. Как влияет на налоговую базу сумма отчислений в резерв по сомнительным долгам?

- 1) Уменьшает налоговую базу;
- 2) увеличивает налоговую базу;
- 3) не уменьшает налоговую базу.

22. Содержание финансовой политики государства зависит от уровня:

- 1) экономического развития государства;
- 2) социального развития государства;
- 3) культурного развития государства.

23. В развитых капиталистических странах в основе фискальной политики лежит:

- 1) постоянный рост прямых налогов и снижение косвенных налогов доходной части бюджета;
- 2) постоянный рост косвенных налогов и снижение прямых налогов доходной части бюджета;
- 3) постоянное снижение прямых и косвенных налогов доходной части бюджета.

24. Основной идеей какой модели бухгалтерского учета является ориентация на информационные запросы инвесторов и кредиторов?

- 1) Британо-американской;
- 2) континентальной;
- 3) южно-американской.

25. В рамках какой модели бухгалтерского учета происходило развитие бухгалтерского учета в РФ?

- 1) Британо-американской;
- 2) континентальной;
- 3) южно-американской.

26. Какой модели бухгалтерского учета характерна постоянная корректировка учетных данных на темп инфляции?

- 1) Континентальной;
- 2) британо-американской;
- 3) южно-американской.

27. На втором этапе развития налогового учета в РФ (с декабря 1994 г. по июль 1995 г.) в целях налогообложения валовая выручка предприятия:

- 1) увеличивалась на сумму положительных курсовых разниц;
- 2) уменьшалась на сумму положительных курсовых разниц;
- 3) не зависела от курсовых разниц.

28. Какие затраты должны корректироваться в целях налогообложения?

- 1) Затраты на оплату труда;
- 2) затраты на сырье и материалы;
- 3) расходы на рекламу.

29. Какая из функций налогов является первичной по отношению ко всем остальным?

- 1) Регулирующая;

- 2) фискальная;
- 3) распределительная.

30. Какой документ законодательно определил возможность исчисления налоговой базы не только на основании данных бухгалтерского учёта, но и на основании данных налогового учета?

- 1) Часть I НК РФ;
- 2) часть II НК РФ;
- 3) Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

31. Аналитические регистры налогового учета – это:

1) сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период, сгруппированные без распределения по счетам бухгалтерского учета;

2) сводные формы систематизации данных бухгалтерского учета за отчетный период, сгруппированные без распределения по счетам бухгалтерского учета;

3) сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период, сгруппированные с распределением по счетам бухгалтерского учета

32. Справка бухгалтера:

- 1) не является подтверждением данных налогового учета;
- 2) является подтверждением данных налогового учета.

33. Налоговый учет должен оперировать:

- 1) экономическим смыслом операции;
- 2) только действующим законодательством;
- 3) экономическим смыслом операции и действующим законодательством.

34. Выберите правильное утверждение:

- 1) в налоговом учете применяется двойная запись с корреспонден-

цией счетов и отражается операция, увеличивающая или уменьшающая налогооблагаемую базу;

2) в налоговом учете применяется двойная запись с корреспонденцией счетов;

3) в налоговом учете отражается операция, увеличивающая или уменьшающая налогооблагаемую базу.

35. При изменении применяемых методов бухгалтерского учета учетная политика для целей налогообложения

1) изменяется;

2) остается прежней;

3) изменяется только при смене определенного перечня методов бухгалтерского учета.

36. Система налогового учета организуется:

1) налогоплательщиком самостоятельно;

2) налоговыми органами по просьбе предприятия;

3) независимыми аудиторами во время проведения аудиторской проверки.

37. Подтверждением данных налогового учета является:

1) первичные учетные документы, включая справку бухгалтера;

2) аналитические регистры налогового учета;

3) расчет налоговой базы в налоговой декларации;

4) все ответы верны.

38. К объектам налогообложения не относится:

1) реализация товаров, работ, услуг;

2) обстоятельства, имеющие стоимостную количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога;

3) расход;

4) нет правильного ответа.

39. В налоговом учете применяется двойная запись корреспондирующих счетов?

1) Да, если это предусмотрено учетной политикой организации в целях налогообложения;

2) нет, так как в налоговом учете отражаются операции, увеличивающие или уменьшающие налогооблагаемую базу.

40. Можно ли вести параллельно бухгалтерскому учету налоговый учет или налоговый учет ведется только на основе данных бухгалтерского учета?

1) Налоговый учет может вестись только параллельно бухгалтерскому с использованием регистров налогового учета, разработанных самостоятельно и утвержденных в составе учетной политике для целей налогообложения;

2) регистры налогового учета формируются на основе данных бухгалтерского учета, и поэтому налоговый учет можно вести только на основе данных бухгалтерского учета и никак иначе;

3) организация решает самостоятельно и утверждает это решение в учетной политике.

41. ... – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения:

1) единица налогообложения;

2) налоговая база;

3) налоговая ставка.

42. ... – это данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах, группирующих информацию об объектах налогообложения.

1) данные налогового учета;

- 2) данные бухгалтерского учета;
- 3) данные управленческого учета.

43. Когда принимается решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении законодательства о налогах и сборах?

- 1) С начала нового налогового периода;
- 2) не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм законодательства:
- 3) с 1 января следующего года.

44. Что устанавливается в качестве приложений к учетной политике в целях налогообложения?

- 1) Налоговый календарь;
- 2) список налогов, уплачиваемых организацией;
- 3) формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов.

45. Налоговый учет – это ...

- 1) упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и движении их путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций;
- 2) система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ;
- 3) система условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью.

46. Выберите неверное утверждение:

- 1) товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации;
- 2) каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ;
- 3) услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и физических лиц.

47. К методам признания доходов и расходов относятся:

- 1) «По оплате», «По отгрузке»;
- 2) «Кассовый метод», «Метод начисления»;
- 3) «По средней единице», «По средней стоимости».

48. К элементам, входящим в восьмую-десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов может применяться метод начисления амортизации:

- 1) только нелинейный;
- 2) только линейный;
- 3) по усмотрению главного бухгалтера организации.

49. Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам находится в пределах:

- 1) которые налогоплательщик устанавливает самостоятельно;
- 2) которые устанавливают налоговые органы исходя из особенностей деятельности данного экономического субъекта;
- 3) не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

50. Нормативы отчислений в резерв на ремонт основных средств:

- 1) предусмотрены НК РФ;

- 2) утверждаются налогоплательщиком самостоятельно;
- 3) утверждаются налоговыми органами исходя из особенностей деятельности данного экономического субъекта.

51. Может ли предприятие, переведенное по какому-либо виду своей деятельности на уплату ЕНВД, одновременно совершать операции, подпадающие под УСН?

- 1) Да, в случае отдельного ведения хозяйственных операций;
- 2) нет, предприятие должно уплачивать со своей деятельности либо ЕНВД либо УСН.

52. Способы ведения учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются:

- 1) с января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа;
- 2) с числа квартала, следующего за кварталом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа;
- 3) с числа месяца, следующего за месяцем утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа;
- 4) со дня подписания соответствующего организационно-распорядительного документа.

53. Кем формируется учетная политика?

- 1) Руководителем организации;
- 2) главным бухгалтером;
- 3) кассиром-операционистом;
- 4) финансовым директором.

54. Кем утверждается учетная политика?

- 1) Руководителем организации;
- 2) главным бухгалтером;
- 3) кассиром-операционистом;

4) финансовым директором.

55. В каких случаях организация может производить изменение учетной политики?

- 1) В случае изменение законодательства РФ;
- 2) в случае разработки организацией новых способов ведения учета;
- 3) в случае существенного изменения условий деятельности;
- 4) все варианты правильны.

56. К основным элементам учетной политики в целях налогообложения не относится:

- 1) метод начисления амортизации;
- 2) момент определения налоговой базы;
- 3) момент признания доходов и расходов;
- 4) учет ремонта основных средств.

57. Допускается ли исправление ошибки в регистре налогового учета?

- 1) Не допускается;
- 2) допускается, но оно должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

58. Какую ответственность согласно Федеральному закону «О коммерческой тайне» несет работник, который в связи с исполнением трудовых обязанностей получил доступ к информации, составляющей коммерческую тайну, обладателями которой являются работодатель и его контрагенты, в случае умышленного или неосторожного разглашения этой информации при отсутствии в действиях такого работника состава преступления?

- 1) Гражданско-правовую;
- 2) административную;

3) дисциплинарную.

59. Регистры налогового учета согласно НК РФ ведутся:

1) только на бумажных носителях;

2) только в электронном виде;

3) на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

60. Выберите неправильное утверждение:

1) налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета;

2) 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;

3) регистры налогового учета имеют унифицированную форму.

61. Какая информация согласно Федеральному закону «О коммерческой тайне» считается полученной незаконно?

1) Информация, самостоятельно полученная лицом при осуществлении исследований, систематических наблюдений или иной деятельности, если содержание указанной информации совпадает с содержанием информации, составляющей коммерческую тайну, обладателем которой является другое лицо;

2) информация, составляющая коммерческую тайну, полученная от ее обладателя на основании договора;

3) если ее получение осуществлялось с умышленным преодолением принятых обладателем информации, составляющей коммерческую тайну, мер по охране конфиденциальности этой информации.

62. Устанавливает ли НК РФ ответственность за отсутствие документов налогового учета?

- 1) Да
- 2) нет.

63. В рамках осуществления финансового контроля право на изъятие документов предоставлено:

- 1) инспекторам Счетной Палаты;
- 2) аудиторам из аудиторских фирм;
- 3) сотрудникам ОВД.

64. Какие сведения относятся к налоговой тайне?

- 1) Сведения, составляющие коммерческую тайну налогоплательщика;
- 2) сведения об ИНН налогоплательщика;
- 3) сведения о нарушении законодательства о налогах и сборах налогоплательщиком.

65. Сведения, которые составляют налоговую тайну, находятся:

- 1) на общем режиме хранения и доступа;
- 2) на специальном режиме хранения и доступа;
- 3) либо на общем, либо на специальном режиме хранения, в зависимости от существенности сведений.

66. Кто имеет право на изъятие документов в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете»?

- 1) Аудиторские организации;
- 2) органы дознания;
- 3) суды.

67. Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- 1) наименование регистра, период (дату) составления;
- 2) наименование регистра, период (дату) составления, измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- 3) период (дату) составления, измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- 4) наименование регистра, период (дату) составления, измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении, наименование хозяйственных операций; подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

68. Какую ответственность может навлечь на себя организация в результате не сохранения документов менее 5 лет?

- 1) Налоговую;
- 2) административную;
- 3) уголовную;
- 4) организация не навлечет на себя никакой ответственности.

69. В рамках каких видов деятельности возможно изъятие учетных документов?

- 1) Налоговый контроль;
- 2) аудит;
- 3) финансовый контроль;
- 4) оперативно-розыскная деятельность.

70. Может ли налогоплательщик применять данные аналитических регистров бухгалтерского учета при ведении налогового учета?

- 1) Нет, не может;
- 2) может, если порядок бухгалтерского учета не отличается от порядка ведения налогового учета;
- 3) может по согласованию с налоговыми органами.

71. К обязательным реквизитам аналитических регистров налогового учета относят:

- 1) наименование регистра, период составления;
- 2) измерители и наименование хозяйственных операций, подпись ответственного лица;
- 3) оба ответа верны.

72. Могут ли аналитические регистры налогового учета содержать двойную запись?

- 1) Нет, не могут;
- 2) могут;
- 3) двойная запись обязательно содержится в регистрах налогового учета.

73. Где устанавливаются разработанные предприятием формы аналитических регистров налогового учета?

- 1) В положении о документообороте;
- 2) в приложении к учетной политике для целей налогообложения;
- 3) не требуется установление регистров где-либо.

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

- 1) аналитические регистры налогового учета;
- 2) синтетические регистры налогового учета;
- 3) налоговые декларации.

75. Применяется ли двойная запись корреспондирующих счетов в налоговом учете?

- 1) Да, если это предусмотрено учетной политикой организации в целях налогообложения;

2) нет, так как в налоговом учете отражаются операции увеличивающие или уменьшающие налогооблагаемую базу.

76. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются:

- 1) налоговыми органами в соответствии с гл. 25 НК РФ;
- 2) Минфином РФ в соответствии с возложенными на него функциями;
- 3) налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

77. Формы регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются:

- 1) Минфином России;
- 2) органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета;
- 3) федеральными органами исполнительной власти;
- 4) организациями при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета;
- 5) все ответы верны.

78. Единицы налогового учета – это:

1) имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов;

2) совокупность показателей (сводные формы), применяемых для систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

3) объекты налогового учета, информация о которых используется

более одного отчетного периода.

79. Возможно ли исправление ошибок в регистрах налогового учета?

- 1) Нет, никогда;
- 2) да, если оно подтверждено подписью лица, ответственного за составление регистра и главного бухгалтера;
- 3) да, если оно подтверждено подписью лица, ответственного за составление регистра с указанием даты.

80. Может ли ПБУ «Учет расчетов по налогу на прибыль» не применяться к субъектам малого предпринимательства?

- 1) Да;
- 2) нет.

81. Под постоянным налоговым обязательством понимается:

- 1) сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде;
- 2) постоянно уплачиваемая в каждом отчетном периоде сумма налога на прибыль;
- 3) задолженность перед государством по налогу на прибыль.

82. Что приводит к образованию отложенного налога на прибыль?

- 1) Постоянные разницы;
- 2) временные разницы.

83. Отложенные налоговые активы равны:

- 1) произведению вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль;
- 2) произведению постоянных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль;
- 3) сумме постоянных и временных разниц, возникших в отчетном

периоде, на ставку налога на прибыль;

84. Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком), образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, состоит:

- 1) из только постоянных разниц;
- 2) из только временных разниц;
- 3) из постоянных и временных разниц.

85. Доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль отчетного и последующих отчетных периодов, – это:

- 1) постоянные разницы;
- 2) временные разницы;
- 3) отложенные налоговые активы;
- 4) отложенные налоговые обязательства.

86. Постоянная разница равна 25 000 руб., вычитаемая временная разница равна 30 000 руб., ставка налога на прибыль – 24%. Чему равны отложенные налоговые активы?

- 1) 7200 руб.;
- 2) 1200 руб.;
- 3) 6000 руб.

87. Отложенный налог на прибыль:

- 1) уменьшает величину налога на прибыль;
- 2) увеличивает величину налога на прибыль;
- 3) верно 1) и 2)
- 4) не оказывает влияние на величину налога на прибыль.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Переход государственной экономики на рыночные отношения потребовал пересмотра содержания понятий и категорий, ранее используемых в административно-командной экономике, вызвал появление новых категорий и понятий, которые ранее были применимы только в странах с рыночной экономикой. Значительными источниками доходов бюджета являлись платежи из прибыли, государственные налоги с населения, подоходный налог с предприятий и организаций.

Финансовые отношения между государством и предприятиями в условиях административно-командной системы по поводу платежей в бюджет строились по принципу жесткой подчиненности в процессе распределения и перераспределения совокупного общественного продукта (внутреннего валового продукта) и национального дохода.

В целях исчисления налога на прибыль параллельно бухгалтерскому учету ведется налоговый учет, т. е. группировка данных из первичных документов в аналитические регистры, для формирования налоговой базы. Аналитические регистры – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период, сгруппированные без распределения по счетам бухгалтерского учета. Как следует из ст. 313 НК РФ, система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, в которой также находят отражение сами регистры налогового учета. Формы регистров и их заполнение на основании ст. 314 НК РФ разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и прилагаются к учетной политике организации. Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и

расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем периоде, сумму остатков расходов, подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом.

Налогоплательщик самостоятельно в установленных НК РФ рамках разрабатывает и утверждает элементы учетной политики. Эти элементы можно разбить на различные группы, например, по отношению к конкретным налогам.

К основной группе относятся элементы учетной политики, обязательное наличие которых предусмотрено налоговым законодательством, либо те, на которые в законе есть прямые ссылки.

Рекомендуется в учетной политике для целей налогообложения закреплять только те элементы, которые нужны налогоплательщику для ведения хозяйственной деятельности. Нет необходимости включать способы налогового учета объектов, которые отсутствуют в организации, даже если они относятся к основной группе. При возникновении новых фактов хозяйственной деятельности порядок их учета организация отражает в дополнении к учетной политике для целей налогообложения.

В рамках осуществления налогового контроля изъятие документов производится только при проведении налоговых проверок в форме выемки документов.

Налоговым органам предоставляется право производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую про-

верку, производит выемку необходимых документов в случае отказа проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставления указанных документов в установленные сроки.

Пункт 4 ст. 94 НК РФ предусматривает добровольный и принудительный порядок производства выемки документов и предметов.

Состав расходов, учитываемых для целей исчисления налога на прибыль, определен ст. 252–269 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщики могут уменьшать свою налогооблагаемую прибыль на сумму произведенных расходов, отвечающих следующим требованиям в совокупности:

- 1) расходы должны быть обоснованы (экономически оправданны);
- 2) расходы должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ;
- 3) расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

ГЛОССАРИЙ

Аналитические регистры налогового учета – совокупность показателей (сводные формы), применяемых для систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Данные налогового учета – информация о величине или иной характеристике показателей (значение показателя), определяющих объект учета, отражаемая в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения (ст. 314 НК РФ).

Единицы налогового учета – объекты налогового учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода.

Земельные налог – налог, уплачиваемый организациями и физическими лицами, которые являются собственниками земли, землевладельцами или землепользователями.

Коэффициент-дефлятор – официально определяемый индекс, корректирующий налоговый платеж в соответствии с инфляцией.

Методы налогового учета – это методы оценки, способы списания активов, порядок классификации отдельных видов доходов и расходов, варианты раздельного учета объектов налогообложения и соответствующих им хозяйственных операций, порядок распределения доходов и расходов, налогового учета отдельных хозяйственных операций и т. д.

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налогооблагаемой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным в Налоговом кодексе.

Налогоплательщики – бюджетные организации, финансируемые за счет средств бюджетов всех уровней и получающие доходы от иных источников, – в целях налогообложения обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников.

Налоговый период (период обложения) – срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы и окончательно определяется размер налогового обязательства.

Налоговые расчеты представляют собой специализированные типовые формы, в которых налогоплательщик отражает основные налоговые расчетные показатели и рассчитывает сумму налогового обязательства (декларации, специальные расчеты по некоторым платежам).

Налоговая ставка – основной элемент налогообложения, она представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговые регистры представляют собой сводные систематизации данных налогового учета за налоговый (отчетный) период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Налоговая база таможенной пошлины – таможенная стоимость товаров и (или) их количество.

Налоговая база таможенных сборов – 1) таможенная стоимость перемещаемых через таможенную границу РФ товаров и транспортных средств – в отношении таможенных сборов за таможенное оформление; 2) километры пути при таможенном сопротивлении товаров – в отношении таможенных сборов за таможенное сопротивление товаров.

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организацией и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налог на имущество организаций – налог со стоимости имущества организаций, относящегося к основным средствам.

Налог на имущество физических лиц – налог, с физических лиц, имеющих на территории России в собственности жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и т.п.

Налог на добавленную стоимость – форма изъятия в бюджет части добавочной стоимости, которая создается на всех стадиях производства и реализации – от сырья до предметов потребления.

Налог на прибыль организаций – прямой налог, которым облагается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Налоговая база по налогу на прибыль – денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

Налоговый предел – достижение такой доли ВВП, перераспределяемой через государственный бюджет, при которой ее дальнейшее увеличение влечет за собой резкое обострение экономических и социальных противоречий.

Налоговое планирование – использование физическими и юридическими лицами своих прав для минимизации налоговых платежей в рамках действующих законов.

Налоговый механизм – совокупность организационно-правовых норм и методов управления налогообложением в целях реализации налоговой политики.

Налогообложение – процесс установления и взимания налогов в стране, определение видов, объектов величин налоговых ставок, носителей налогов, порядка их уплаты, круга физических и юридических лиц в соответствии с выработанной политикой.

Объекты налогового учета – имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов.

Первичные учетные документы – это документы, оформленные согласно Федеральному закону о бухгалтерском учете (ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»), бухгалтерская справка отражает исправительные, дополнительные и вновь выявленные хозяйственные операции, которые не были отражены в текущем учете

Постоянные разницы – это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянное налоговое обязательство – это сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Показатели налогового учета – перечень характеристик, существенных для объекта учета.

Промежуточная отчетность – месячная и квартальная отчетность. Составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Публичная бухгалтерская отчетность – опубликование бухгалтерской отчетности в газетах и журналах, доступных пользователям, либо распространение среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также передача ее территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления ее заинтересованным пользователям.

Прибыль – полученные организацией доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Регистры налогового учета – сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл.25 НК РФ, без распределения по счетам бухучета.

Счет-фактура – документ, служащий основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению.

Транспортный налог – налог, уплачиваемый организациями и физическими лицами, на которых зарегистрированы транспортные средства.

Учетная политика организации для целей налогообложения оформляется в виде документа, разрабатываемого самостоятельно организацией-налогоплательщиком, и в нем в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах закрепляются «внутренние» правила (методы) определения налоговой базы, исчисления и уплаты налогов в данной организации.

ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ

- Аналитические регистры 4, 28
- Бухгалтерский учет 10, 11, 12
- Налоговый учет 4, 9, 10, 11, 12, 20, 28, 33
- Налоговое обязательство 14, 15
- Налога на прибыль 16
- Налог на добавленную стоимость 19
- Налоговый период 32, 37
- Налоговая отчетность 35
- Налоговые органы 36, 37, 41
- Налогоплательщики 22, 36, 37, 41
- Налоговые расчеты 28
- Налоговая декларация 28, 29, 30, 32, 38
- Налоговым дисконтом 32
- Объект налогообложения 32, 51
- Первичные учетные документы 4, 28, 29, 30, 39
- Планирование 19
- Разницы 13, 17
- Регистры учета 46, 47, 48, 51
- Счет – фактура 19
- Учетная политика 17, 20, 21, 22, 24, 33
- Упрощенная система налогообложения 20

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Основная литература

1. Налоговый кодекс РФ (ч. 1).
2. Таможенный кодекс РФ.
3. Кодекс РФ об административных правонарушениях. (Закон РФ от 30.12.01 №195-ФЗ с изм. и доп.).
4. Закон «О налоговых органах в РФ» от 21.03.91. №943-1 (с изм. и доп.).
5. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп. от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г., 3 ноября 2006 г.)
6. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (с изм. и доп. от 15 марта 2001 г., 27 июля 2002 г., 16 февраля 2004 г., 11 мая 2006 г.)
7. Приказ Минфина РФ и МНС РФ от 13 августа 2002 г. №86н/БГ-3-04/430 «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей»
8. Беликова, Т. Н. Все о налоговом учете / Т. Н. Беликова. – СПб.: Питер, 2007.
9. Захарьин, В. Р. Налоговый учет / В. Р. Захарин. – М. : ГроссМедиа, 2006.
10. Мясников, О. А. Учет затрат для целей налогообложения прибыли / О. А. Мясников. – М. : Бератор-паблишинг, 2007.
11. Паклар, А. Н. Налоговый учет / А. Н. Паклар. – М. : ЗАО Юстицинформ, 2007.

12. Попонова, Н. А. и др. Организация налогового учета и налогового контроля: учебное пособие / Н. А. Попонова. – М. : Изд-во Эксмо, 2006.
13. Шаталов, С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу (части первой) : учеб. пособие / С. Д. Шаталов. – М. : МЦФЭР, 2004.

Дополнительная литература

1. Богомолов, А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / М. А. Богомолов, Н. А. Голощапов. – М. : Экзамен, 2000.
2. Бондарчук, Н. В. Финансовый анализ для целей налогового консультирования / Н. В. Бондарчук, З. М. Карпасова. – М. : Вершина, 2006.
3. Горский, И. В. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / И. В. Горский. – М. : Финансы и статистика, 2003.
4. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия : учебно-практическое пособие / Е. С. Дубоносов. – М. : Книжный мир, 2004.
5. Кваша, Ю. Ф. Правовое регулирование налоговых отношений : пособие для сдачи экзамена / Ю. Ф. Кваша, А. П. Зрелое, М. Ф. Харламов. – М. : Юрайт-Издат, 2004.
6. Налоговое право : учеб. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юрист, 2004.
7. Паскачев, А. Б. Анализ и планирование налоговых поступлений: теория и практика / А. Б. Паскачев, Ф. К. Садыгов, В. И. Мишин ; Под ред. Ф. К. Садыгова. – М. : Издательство экономико-правовой литературы, 2004.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
Тема 1 Возникновение налогового учета в системе финансовых отношений.....	4
1.1 Понятие и сущность налогового учета.....	4
1.2 Этапы развития налогового учета в РФ.....	7
Тема 2 Понятие, объекты и цели налогового учета.....	14
2.1 Объекты бухгалтерского и налогового учета.....	14
2.2 Соотношение бухгалтерского и налогового учета.....	16
2.3 Взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета.....	22
Тема 3 Учетная политика организации для целей налогообложения.....	32
3.1 Понятие учетной политики для целей налогообложения и ее предназначение.....	32
3.2 Содержание учетной политики для целей налогообложения.....	40
Тема 4 Организация налогового учета.....	54
4.1 Модели налогового учета.....	54
4.2 Методология налогового учета.....	59
Тема 5 Организация налогового учета по налогу на прибыль.....	64
5.1 Элементы учетной политики для целей налогообложения по налогу на прибыль.....	64
5.2 Аналитические регистры налогового учета.....	67
5.3 Состав и характеристика налоговой декларации по налогу на прибыль.....	70
Тема 6 Система документирования при ведении налогового учета.....	77
6.1 Состав документов налогового учета.....	77

Тема 7 Аналитические регистры налогового учета.....	93
7.1 Основные требования к аналитическим регистрам налогового учета.....	93
7.2 Регистры бухгалтерского учета.....	98
7.3 Аналитические регистры налогового учета, рекомендованные МНС России.....	103
ТЕСТЫ.....	109
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	131
ГЛОССАРИЙ.....	134
ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ.....	139
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	140

Учебное издание

ЛЕШИНА Елена Александровна
СУРКОВА Мария Аркадьевна
БОГДАНОВА Наталья Альбертовна

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Редактор Н. А. Евдокимова

ЛР №020640 от 22.10.97.

Пописано в печать 26.12.2009. Формат 60 x 84/16.

Усл. печ. л. 7,91. Тираж 100 экз. Заказ 800

Ульяновский государственный технический университет
432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, д. 32

Типография УлГТУ, 432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, д.32