Коллектив авторов

Актуальность изучения программы «Налоговый учет»

Развитие рыночных отношений в России по-новому поставило проблемы учета и в частности налогового учета. Несмотря на сложные условия становления рыночных отношений, происходит сближение корпоративных интересов, увязки результатов деятельности организаций с общегосударственными задачами, в том числе в форме исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. Таким образом, одним из самых важных вопросов осуществления предпринимательской деятельности является вопрос правильности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. С 1 января 2002 года порядок исчисления и уплаты налога на прибыль регламентируется нормами главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Впервые, начиная с 1 января 2002 года, в российском налоговом законодательстве установлена обязанность налогоплательщика по организации и ведению налогового учета. На протяжении всего периода времени с каждым годом бухгалтерия организаций уделяет все больше рабочего времени вопросам налогообложения прибыли организации. Выход российских национальных стандартов по бухгалтерскому учету в виде положений по бухгалтерскому учету вызвал дополнительные корректировки данных бухгалтерского учета для расчета налоговой базы по налогам и особенно — по налогу на прибыль организаций.

Впервые разделение бухгалтерского учета на финансовый и налоговый произошло в целях исчисления НДС, когда появилась формулировка "для целей налогообложения". Но и тогда бухгалтерские данные лишь подвергались корректировке. Ситуация осложнилась тем, что в связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в национальные учетные стандарты были введены новые приемы и способы учета и оценки, нехарактерные для традиционной российской системы. Однако данные способы не предусматривались налоговой системой России,

в связи с чем, увеличился объем корректировок учетных данных. Результатом такой ситуации явилось введение в действие гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций», которая декларировала организацию и ведения отдельного вида учета — налогового. До введения в действие этой главы показатели, необходимые для исчисления налога на прибыль, формировались на основании данных бухгалтерского учета и после определенных корректировок вносились непосредственно в налоговые декларации. Согласно требованиям гл. 25 НК РФ налоговая база по итогам каждого отчетного (налогового) периода должна определяться на основании данных налогового учета. Таким образом, с 1 января 2002 г. в НК РФ закрепилось официально понятие "налоговый учет". Несколько веков бухгалтерский учет обеспечивает информацией о результатах деятельности организации, ее имущественном состоянии и финансовом положении внешних и внутренних пользователей. Следует помнить, что нельзя отменить ведение бухгалтерского учета. Бухгалтерский и налоговый учет не могут заменить или подменить друг друга и должны существовать вместе, а не один вместо другого. В настоящее время еще не устранены противоречия между бухгалтерскими правилами и стандартами. Первостепенная роль в системе учета и отчетности отведена бухгалтерскому учету. Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна использоваться для составления не только бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и других видов отчетности, таких как налоговая, управленческая, статистическая. Концепция выявила серьезную проблему в формировании отчетности в России в настоящее время — параллельное ведение организациями бухгалтерского и налогового учета, требующее излишних затрат на формирование учетной информации. Статья 313 НК РФ запрещает налоговым органам устанавливать для налогоплательщика обязательные формы документов налогового учета, налогоплательщик самостоятельно организует систему налогового учета. В

связи с этим, порядок организации и ведения налогового учета по праву считается одной из самых сложных частей современного функционирования системы финансовых отношений. Специалисты, которые умеют грамотно рассчитывать налоги и составлять налоговую отчетность пользуются высоким спросом на рынке труда. Для многих процесс организации налогового учета кажется слишком сложной и даже в некоторой степени запутанной сферой, однако данная программа охватывает все области организации и ведения налогового учета и позволяет освоить важную и актуальную область учета. Налоговый учет в целях налогообложения прибыли важен для любой организации, но порой даже опытные бухгалтера оказываются в тупике при выходе нового законодательного акта, регулирующего налогообложение или порядок подачи налоговой отчетности. Программа будет полезна как опытным бухгалтерам, которые планируют освоить новый для себя участок — налоговый учет в целях налогообложения прибыли, так и бухгалтерам-новичкам, которые только приступили к глубокому изучению учета. Программа включает изучение теоретических основ налогового учета. Освоение теории, поможет на практике произвести типовой процесс организации и ведения налогового учета. Кроме того, программа включает рассмотрение всех основных принципов и операций налогового учета, в том числе и положения ПБУ 18/02.

Программа

«Налоговый учет»

Тема 1. Сущность, задачи и методология налогового учета

Объективные предпосылки возникновения налогового учета в системе финансовых отношений. Этапы развития налогового учета в Российской Федерации. Понятие и сущность налогового учета. Соотношение бухгалтерского и налогового учета. Методология налогового учета.

Тема 2. Механизм организации и ведения налогового учета

Понятийный аппарат налогового учета. Понятие регистров налогового учета, их состав и общая характеристика. Учетная политика организации для целей налогообложения прибыли. Определение перечня объектов, порядок налогового учета которых не совпадает с требованиями бухгалтерского учета. Методологические аспекты ведения налогового учета по налогу на прибыль организаций. Сравнительный анализ объектов бухгалтерского и налогового учета и способов их формирования. Организация налогового учета отдельных видов имущества и обязательств.

Тема 3. Возможные способы ведения налогового учета

Характеристика способов ведения налогового учета. Выбор метода ведения налогового учета. Создание и внедрение аналитических регистров по налоговому учету. Принципы организации учета по ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Тема 4. Направления совершенствования ведения налогового учета

Сближение налогового и бухгалтерского учета в организации. Совершенствование форм налоговых регистров. Использование данных налогового учета и отчетности при проведении внутреннего налогового контроля.

Обзорный материал по программе «Налоговый учет»

В основе финансовых отношений в рыночной экономике лежат принципы, определяемые фискальной политикой государства. В свою очередь содержание фискальной политики зависит от уровня экономического развития государства. При переходе экономики России на принципы рыночного хозяйствования неизбежно произошло изменение финансовых отношений между государством и предпринимателями. Эти изменения в первую очередь коснулись бухгалтерского учета и налогообложения.

Первый этап развития и становления налогового учета начался 01.01.1992г. 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» 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 аналогичной продукции». Таким образом, выручка стала определяться не по цене реализации, а по 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. Второй этап начался с декабря 1994 года. Различия между бухгалтерским учетом и учетом для целей налогообложения особенно выразились в 1994 году, когда предпринимательские круги выступили против учета для целей налогообложения курсовых разниц, возникающих вследствие изменения курса рубля. Третий этап формирования и развития налогового учета начался с 1 июля 1995 года, который ознаменовался принятием постановления Правительством РФ №661 «О внесении

изменений и дополнений в положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг), включаемых в себестоимость продукции (рабт и услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли». Согласно данному положению не все фактические затраты можно было отнести к затратам в целях налогообложения. Список налоговых затрат был четко ограничен Положением о составе затрат и не подлежал расширенному толкованию. Четвертый этап становления налогового учета начался 19 октября 1995 года, когда Минфином РФ был издан приказ №115 «О годовой бухгалтерской отчетности организации за 1995 год» и для целей налогообложения определяющим фактором стала учетная политика. Пятый этап – принятие части первой НК РФ 31 июля 1998 год. Было введено единообразное определение обязательств налогоплательщиков, их прав и ответственности, прав налоговых органов и т.д. Шестой этап – принятие части второй НК РФ 5 августа 2000 года. В 2001 году со вступление в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Кодекса появилось понятие «учетная политика для целей налогообложения». Седьмой этап начался в 2002 году и продолжается в настоящее время.

Основным нормативным документом, регулирующим налоговый учет, является Налоговый кодекс РФ. Налоговый учет можно рассматривать с двух точек зрения: налоговый учет в широком смысле слова; налоговый учет в узком смысле слова. Налоговый учет в широком смысле слова выступает в качестве процесса фиксации имущества налогоплательщика, совершаемых им хозяйственных операций и их результатов для определения показателей, необходимых для исчисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Изучая налоговый учет с таких позиций, можно утверждать, что в качестве такового позволено рассматривать любой учет, осуществляемый в организациях, в том числе статистический и финансовый, если они связаны с налогообложением. Иными словами, в случае, когда бухгалтерский учет

используется для исчисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, он начинает выполнять две функции: учетно-финансовую (основная функция) и учетно-налоговую (вспомогательная функция). В то же время налоговый учет в узком смысле слова есть специализированная система, применяемая исключительно в случае, когда бухгалтерский учет неприменим для расчета сумм налогов, причитающихся уплате в бюджет. Именно такой подход позволяет выделить налоговый учет в "чистом виде", т. е. в качестве самостоятельной и независимой системы финансовых отношений. При этом рассмотрение налогового учета только в узком смысле необоснованно, так как, во-первых, подобный подход исключает из рассмотрения и анализа целый блок бухгалтерско-учетных отношений, непосредственно применяемых для исчисления налога, а во-вторых, в любом случае исторически налоговый учет формировался через отмежевание от учета бухгалтерского, который и является для него первичным. Кроме того, необходимо отметить, что в чистом виде налоговый учет применяется достаточно редко, а методология налогового учета почти везде основана на учете бухгалтерском. В тех случаях, когда для исчисления налога, причитающегося уплате в бюджет, применяется бухгалтерский учет, он перестает выполнять свои чисто финансово-учетные задачи и трансформируется в учет налоговый. Таким образом, налоговый учет — это система сбора, обобщения и отражения информации по налогообложению на основе данных бухгалтерского учета, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ. Именно такое определение соответствует Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, позволяет интегрировать налоговый и бухгалтерский учет и обеспечивает снижение затрат на формирование налоговой отчетности и одновременно повышает контрольные функции учета.

Налоговый учет следует организовать так, чтобы данные бухгалтерского учета обеспечивали возможность:

1) непрерывного отражения в хронологической последовательности фактов хозяйственной деятельности;

2) систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов);

3) формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

Налоговый учет необходим для того, чтобы правильно рассчитать налог, т. е. нужен документ, из которого можно получить сведения для расчета налога, чтобы заполнить налоговую декларацию. Этот документ должен формироваться из данных бухгалтерского учета.

Данные налогового учета должны отражать:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;

- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем (налоговом) периоде;

- сумму остатков расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы следующих налоговых периодов;

- порядок формирования сумм создаваемых резервов;

- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу (выявляется на счетах бухгалтерского учета).

Предметом налогового учета в обобщенном виде выступают производственная и непроизводственная деятельность организации, в результате чего у налогоплательщика возникают обязательства по исчислению и уплате (удержанию) налога. Таким образом, целями налогового учета являются:

1) формирование полной и достоверной информации по налогообложению и отражение хозяйственных операций, осуществленных организацией в течение отчетного (налогового) периода, на основе данных бухгалтерского учета;

2) обеспечение внутренних пользователей информацией, позволяющей им минимизировать свои налоговые риски и оптимизировать налоги;

3) обеспечение информацией внешних пользователей для контроля над полнотой и правильностью исчисления и своевременностью уплаты в бюджет налогов.

Существо отличия бухгалтерского и налогового учета заключается в том, что 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 (проводок), а в налоговом учете отражается хозяйственная операция, увеличивающая или уменьшающая налоговую базу в целях налогообложения прибыли.

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

Глава 25 НК РФ раскрывает основное содержание базовых категорий налогового учета.

Объекты налогового учета - три группы налогооблагаемых показателей: имущество (долгосрочные активы); доходы от предпринимательской деятельности (все виды); разница в оценке стоимости активов.

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

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

Аналитические регистры налогового учета - совокупность показателей (сводные формы), применяемых для систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с установленными законодательством о налогах и сборах требованиями, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Налогоплательщик самостоятельно в установленных НК РФ рамках разрабатывает и утверждает элементы учетной политики. Представим в виде таблицы элементы налоговой учетной политики организации.

Элементы учетной политики	**Варианты выбора элемента учетной политики**
Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) по НДС	• по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов, - день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг); • по мере поступления денежных средств, - день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).
Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) по налогу на прибыль	• по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов, – день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг); • по мере поступления денежных средств – день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, услуг)
Классификация доходов (расходов)	• доходы (расходы) от реализации товаров (работ, услуг); внереализационные доходы
Порядок признания	• признание доходов (расходов) в отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место независимо от фактического

доходов (расходов)	поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав; ● день поступления средств на счета в банках или в кассу;
Метод учета доходов и расходов	● метод начисления; ● кассовый метод (только в случае, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 2 млн. рублей за каждый квартал)
Определение основных средств	● под основными средствами понимаются: основные средства, используемые в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией
Определение нематериальных активов	● нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)
Амортизация основных средств и нематериальных активов	Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40000 рублей. Организация может применять для целей налогового учета два метода начисления амортизации: ● линейный, ● нелинейный, при этом выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества Кроме того, организация также может использовать; ● специальные коэффициенты на основании пунктов 7, 8 статьи 259 *НК РФ ч. II.*
Метод оценки покупных товаров при реализации	● по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); ● по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО); ● по средней стоимости; ● по стоимости единицы товара.
Метод оценки сырья и материалов при производстве товаров, работ, услуг	● метод оценки по стоимости единицы запасов; ● метод оценки по средней стоимости; ● метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); ● метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).
Порядок распределения прямых расходов на остатки незавершенного	● для налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья, сумма прямых расходов распределяется на остатки незавершенного производства в доле,

производства	соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в количественном выражении), за минусом технологических потерь, • для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ, оказанием услуг, сумма прямы расходов распределяется на остатки незавершенного производства пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполненных в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг; • для прочих, суммы прямых расходов распределяются на остатки незавершенного производства пропорционально доле прямых затрат в плановой стоимости продукции.
Формирование резервов	• по сомнительным долгам; • по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию; • предстоящих расходов на выплату отпусков • на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.
Период, на который создается резерв по сомнительным долгам	• отчетный период; • налоговый период.
Предельный размер резерва по сомнительным долгам	Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового периода).
Порядок использования неизрасходованного резерва по сомнительным долгам	• сумма переносится на следующий налоговый период; • остаток включается в состав внереализционных доходов, если величина вновь созданного резерва меньше чем сумма остатка предыдущего отчетного (налогового) периода.
Предельный размер резерва по гарантийному ремонту	Предельный размер определяется как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантий ному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период. Если налогоплательщик менее трех лет осуществлял реализацию товаров (работ) с условием осуществления гарантийного ремонта и обслуживания, для расчета предельного размера создаваемого резерва учитывается объем выручки от реализации указанных товаров (работ) за фактический период такой реализации. Налогоплательщик, ранее не осуществлявший реализацию товаров (работ) с условиями гарантийного ремонта и обслуживания, вправе создавать резерв по гарантийному ремонту о обслуживанию реализованных товаров, (работ) в размере, не превышающем ожидаемых расходов на указанные затраты.
Порядок использования неизрасходованного резерва по гарантийному ремонту и	• если сумма резерва была не полностью израсходована, то она может быт перенесена на следующий налоговый период; • если сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва, созданного в предыдущем периоде, то разница между ними подлежит включению в состав внереализационных

гарантийному обслуживанию	доходов налогоплательщика текущего налогового периода; • если сумма вновь созданного резерва меньше чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, то разница включается в состав прочих расходов.
Метод списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг	• по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); • по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО); • по стоимости единицы.
Порядок ведения налогового учета по налогу на прибыль организаций	• организация может использовать разработанные и рекомендуемые ФНС РФ формы регистров налогового учета, • можно использовать самостоятельно разработанные формы регистров налогового учета, • данные налогового учета могут быть получены из регистров бухгалтерского учета
Формы ведения регистров налогового учета по налогу на прибыль	• в виде специализированных форм на бумажных носителях, • в электронном виде, • на любых машинных носителях.
Формы и системы оплаты труда, применяемые в организации	В избежание разногласий с налоговыми органами целесообразно утвердить применяемые в организации формы и системы оплаты труда.
Порядок определения расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки	Целесообразно для обоснования размера расходов на исследования, не давшие положительного результата, утвердить документ, устанавливающий предельный размер затрат, осуществленных на исследования, не давшие положительного результата. Необходимо иметь в виду, что в целях налогообложения расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов в течение одного года.
Подтверждением данных налогового учета являются	• первичные учетные документы (включая справки бухгалтера), • аналитические регистры налогового учета, • расчет налоговой базы.

Подготовка в целях организации налогового учета осуществляется с помощью сравнительного анализа действующего налогового законодательства и законодательства о бухгалтерском учете с целью выделения перечня объектов и хозяйственных операций, порядок налогового учета не совпадает с требованиями бухгалтерского учета.

Законодательством предусмотрены различные варианты обобщения информации для целей налогового учета. Налогоплательщик может выбирать любой вариант.

Порядок ведения налогового учета регулируется Налоговым кодексом РФ. В соответствии со ст. 313 НК РФ порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Налоговый кодекс РФ не содержит указаний на конкретную методологию налогового учета. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, и налоговые органы не вправе устанавливать обязательные формы документов налогового учета. Можно выделить два основных подхода к ведению налогового учета:

- первый — путем ведения параллельного учета, когда накопление информации для определения налогооблагаемой базы для расчета налога предлагается вести на основе самостоятельно разработанных регистров налогового учета;

- второй — путем организации налогового учета на основе бухгалтерского финансового учета и бухгалтерского управленческого учета.

Практика ведения налогового учета показывает, что он может осуществляться по следующим вариантам: налоговый учет ведется совершенно обособленно от бухгалтерского учета; ведется только налоговый учет; налоговый и бухгалтерский учет ведутся совместно; налоговый и бухгалтерский учет ведутся смешанно с использованием комбинированных и раздельных регистров учета.

Преимуществом первого варианта является то, что данные для формирования налоговой базы поступают непосредственно из налоговых регистров, которые, в свою очередь, формируются непосредственно по первичным учетным документам. Взаимодействие бухгалтерского и налогового учета сведено к минимуму, общими документами для двух

подсистем учета являются только данные первичных документов. Суть второго варианта заключается в том, что учет ведется с использованием действующего Плана счетов бухгалтерского учета, доходы и расходы группируются на бухгалтерских счетах в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ. Такую позицию часто занимают бухгалтеры организаций (как правило, небольших), которые ведут бухгалтерский учет только для расчета налогов. Однако, согласно ст. 13 и 15 Закона о бухгалтерском учете, все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность и представлять ее учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Кроме того, бухгалтерский учет должен отражать реальное финансовое положение организации, что представляет интерес для всех внутренних и внешних заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности. Преимуществом третьего варианта является низкая стоимость, так как практически отсутствуют дополнительные затраты по ведению налогового учета. Третий вариант ведения налогового и финансового учета возможен при совпадении методов группировки данных в финансовом и налоговом учете. Недостатком третьего варианта является то, что он имеет ограниченный характер, так как мало организаций, у которых нет постоянных и (или) временных разниц. Преимуществом четвертого варианта является относительно небольшой объем учетной работы. Однако комбинированные регистры могут быть использованы в случае сходных методов группировки данных в финансовом и налоговом учете, при разных правилах учета они неприменимы. Например, когда организация применяет разные способы начисления амортизации в налоговом и финансовом учете, использование комбинированных регистров нецелесообразно.

При различных правилах учета необходимо наряду с бухгалтерскими и комбинированными регистрами применять аналитические регистры

налогового учета. Такая схема позволяет в максимальной степени использовать данные финансового учета и сближает налоговую и финансовую подсистемы бухгалтерии. Разработка комбинированных регистров налогового и финансового учета предполагает дополнение существующих регистров необходимыми реквизитами. В дальнейшем набор таких регистров требует систематизации для определения доходов и расходов организации при расчете налогооблагаемой прибыли с учетом особенностей конкретной организации-налогоплательщика.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно (ст. 313 НК РФ), формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета и данных первичных документов разрабатываются налогоплательщиком также самостоятельно (ст. 314 НК РФ). Поэтому регистры налогового учета могут состоять из регистров бухгалтерского учета и единственного дополнительного регистра — регистра корректировки бухгалтерской прибыли для целей налогообложения, что согласуется с абз. 3 ст. 313 НК РФ. Такой порядок не нарушает требования НК РФ. Регистр корректировки — это не что иное, как ранее применяемая Справка о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 расчета по налогу на прибыль (разумеется, переработанная с учетом требований гл. 25 НК РФ). Иначе говоря, в регистре корректировки должна отражаться разница между данными бухгалтерского и налогового учета в тех случаях, когда такая разница возникает. Такой способ может применяться только небольшими организациями, причем теми, в которых различия между бухгалтерским и налоговым учетом минимальны. Применение этого способа более крупными организациями весьма проблематично. Дело в том, что в первом квартале такие организации, возможно, смогут успешно применять этот способ, но во втором, третьем и четвертом кварталах это будет делать все сложнее. Необходимо будет учитывать корректировки всевозможных показателей не только в течение

квартала, но и по входящим остаткам, т. е. поправлять корректировки, сделанные ранее. При больших объемах корректировочной работы можно легко запутаться и допустить ошибки, выявить которые будет очень трудно, так как это не бухгалтерский баланс, в котором актив должен равняться пассиву.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02 утверждено приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н, зарегистрировано 31 декабря 2002 года Минюстом России за номером 4090.

ПБУ 18/02 введено в действие, начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год, т.е. с 01.01.2003. Применять его должны все фирмы за исключением банков, страховых и бюджетных организаций. Малые предприятия могут не использовать это положение в своей отчетности. Данное ПБУ приближает российские правила ведения бухгалтерского учета к Международным стандартам бухгалтерского учета и имеет задачу сделать бухгалтерскую отчетность организации более понятной для всех пользователей этой информации. Как в МСФО, так и в US GAAP, помимо текущих обязательств по налогу на прибыль, предусмотрено признание и раскрытие в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и активов. Раскрытие отложенных налоговых активов и обязательств в финансовой отчетности регулирует МСФО-12 "Налоги на прибыль", в рамках US GAAP - FAS-109 "Учет налогов на прибыль". Целью ПБУ 18/02 является сближение бухгалтерского и налогового учета по нормам главы 25 НК РФ в части расчета налога на прибыль. Бухгалтерская прибыль (убыток), отраженная в Отчете о прибылях и убытках, как правило, не совпадает с налогооблагаемой прибылью (убытком), отраженной в Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. Применение данного ПБУ позволит отразить в бухгалтерском учете и отчетности разницу между налогом на бухгалтерскую прибыль и той суммой налога на прибыль,

которую вы реально должны уплатить в бюджет. Ведь основа для формирования прибыли одна - это хозяйственные операции, производимые организацией в налоговом периоде. Поэтому, сравнив отражение одних и тех же операций в каждом из видов учета, можно выявить причины, по которым данные бухгалтерского и налогового учета расходятся. Собственно на этом принципе выявления различий и отражения в бухгалтерском учете суммы налога на прибыль, рассчитанной на их основе, и строиться ПБУ. ПБУ 18/02 вводит много новых понятий и категорий: "налог на бухгалтерскую прибыль (убыток)", "налог на налогооблагаемую прибыль", "постоянные разницы", "временные разницы", "постоянные налоговые обязательства", "отложенный налог на прибыль", "вычитаемые временные разницы", "налогооблагаемые временные разницы", "отложенные налоговые активы", "отложенные налоговые обязательства". Методика проведения налогового контроля представляет собой порядок составления и проверки налоговых регистров и форм налоговой отчетности сотрудниками, ответственными за их подготовку. Под термином "система внутреннего налогового контроля" можно понимать совокупность задач, принципов функционирования, организационных мер, методик и процедур, применяемых в качестве средств для упорядоченного и эффективного контроля за правильностью исчисленных сумм налогов (и иных данных, указываемых в налоговых регистрах, в формах внешней и внутренней налоговой отчетности), исправления и предотвращения ошибок и искажений информации в налоговых регистрах и формах налоговой отчетности, а также своевременной подготовки достоверной налоговой отчетности. Основной целью при разработке методики налогового контроля является установление контрольных процедур, выполняемых ответственными сотрудниками в части проверки правильности, полноты и своевременности исчисления сумм налогов. При этом в задачи системы налогового контроля на крупном производственном предприятии входит:

- определение основных принципов, этапов и подходов к проведению контроля при составлении налоговых регистров и форм налоговой отчетности;

- составление конкретного перечня контрольных процедур в отношении проверки налоговых регистров и форм налоговой отчетности по каждому уплачиваемому предприятием налогу и сбору;

- формулирование принципов взаимоотношений сотрудников различных служб предприятия, ответственных за подготовку налоговой отчетности, в ходе выполнения соответствующих контрольных процедур;

- распределение центров ответственности и установление ответственности отдельных исполнителей при проведении контрольных процедур;

- создание порядка документального оформления результатов выполненных контрольных процедур.

Система контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе налогового учета, и включает контрольную среду. Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства и ответственных сотрудников, направленные на установление и поддержание системы налогового контроля. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает следующие составляющие:

- стиль и основные принципы руководства в отделах, причастных к подготовке налоговой отчетности (отношение к имеющимся рискам, адекватное понимание исполнителями и руководителями роли внутреннего налогового контроля и т.п.);

- организационная структура организации в целом и бухгалтерии в том числе;

- распределение ответственности и полномочий;

- осуществляемая кадровая политика (подбор сотрудников с учетом их профессионального уровня подготовки, практического опыта и других значимых критериев);

- определение и документальное закрепление процедур контроля;

- установление и документальное закрепление этапов подготовки налоговой отчетности для внешних и внутренних пользователей;

- методы доведения установленных правил до исполнителей;

- изучение руководителями выявленных в результате контроля отклонений, а также своевременность принятия ими решений по данным отклонениям;

- налаженность системы коммуникаций и системы информационного обеспечения в процессе осуществления контрольных процедур;

- обеспечение соблюдения требований налогового законодательства;

- независимость контрольной деятельности от деятельности, подвергаемой контролю.

При проведении налогового контроля могут применяться следующие контрольные процедуры: группа 1 - арифметические (расчетные); группа 2 - аналитические (логические); группа 3 - прочие.

Под контрольными арифметическими процедурами обычно понимаются арифметическая проверка произведенных расчетов методом

повторного пересчета, расчет полученных показателей другими возможными способами (отличающимися от способа, использованного при первичном расчете) и проверка полученных результатов путем сопоставления. В контрольные аналитические процедуры входят:

- проверка содержащихся в налоговой отчетности данных путем их сопоставления с данными синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета и отчетности (по тем налоговым расчетам, где должно обеспечиваться такое соответствие);

- сверка данных налоговых регистров между собой, с данными форм налоговой отчетности, с данными налоговых регистров и форм налоговой отчетности предыдущих отчетных (налоговых) периодов;

- проверка соответствия применяемого порядка расчета налогов нормам действующего законодательства и внутренних документов (учетной политики, положений по налоговому учету);

- контроль за правомерностью использования налоговых льгот, специальных налоговых ставок;

- проверка полученных отчетных данных на непротиворечивость;

- сравнение полученных показателей с показателями предыдущих периодов и анализ показателей, существенно отличающихся от их нормальных значений (необычных отклонений); при этом целесообразно разработать критерии существенности отклонений по каждому налогу и сбору для каждого конкретного случая либо исполнитель может определять существенность по своему профессиональному суждению;

- анализ форм налоговой отчетности за предыдущие периоды, выявление вопросов, по которым имелись замечания, которые должны были быть устранены в текущем периоде, и проверка их фактического устранения;

- контроль критических областей налогового учета (где риск возникновения ошибок или искажений налоговой отчетности особенно высок).

Источниками информации при осуществлении внутреннего налогового контроля могут являться: учетная политика для целей налогообложения; учетная политика для целей бухгалтерского учета; внутренние положения организации, регулирующие порядок исчисления и уплаты налогов (например, для НДС это могут быть такие регламенты, как порядок выставления счетов-фактур, порядок ведения книг покупок и продаж и журналов учета счетов-фактур с учетом конкретных особенностей финансово-хозяйственной деятельности предприятия и др.); прочие распорядительные документы, определяющие общие положения налогового и бухгалтерского учета; налоговая отчетность текущего и предыдущих налоговых периодов; внутренние налоговые регистры; регистры синтетического и аналитического бухгалтерского учета; первичные документы.

В целях своевременного информирования об изменениях в нормативной базе по вопросам исчисления и уплаты налогов и сборов в организации на периодической основе следует проводить мониторинг изменений налогового и иных связанных с налоговым отраслей законодательства. Для этого целесообразно создать рабочую группу из числа сотрудников налогового отдела и отдела методологии. Другим вариантом организации мониторинга законодательства может быть включение соответствующих обязанностей в должностные инструкции каких-либо сотрудников (например, сотрудников отдела методологии). Периодичность проведения мониторинга и порядок функционирования рабочей группы определяются специальной внутренней инструкцией. На основе информации об изменениях в законодательстве (в том числе об изменениях в формах налоговой отчетности) сотрудники отдела методологии при необходимости

вносят изменения в имеющиеся формы внутренней налоговой отчетности (либо разрабатывают новые формы внутренней налоговой отчетности и инструкции о порядке их заполнения и представления), учетную политику и другие локальные нормативные акты по бухгалтерскому учету и налогообложению.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ. 1, 2 части.

2. Организация налогового учета и налогового контроля: Учебное пособие / Н.А. Попнова, Г.Г. Нестеров, А.В. Терзиди. – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – 624с. – (Высшее экономическое образование).

3. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 784 с.: ил.