**Тема 1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВЫХ ОТНОШЕНИЙ**

1.1. Понятие и сущность налогового учета

1.2. Этапы развития налогового учета в РФ

1.3. Принципы НУ

**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.

*Первичные учетные документы −* это документы, оформленные согласно ФЗ 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 документарное 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 разрабатывают 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 налогового 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.

*Цель* налогового учёта определяется интересами пользователей информации. *Пользователи информации*, формируемые в системе налогового учёта, делятся на две основные группы:

1) внешние;

2) внутренние.

*Внутренним* пользователем информации является администрация организации. По данным налогового учёта внутренние пользователи могут проанализировать непроизводственные расходы, которые, согласно требованиям налогового законодательства, не учитываются для целей налогообложения (например, расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемые руководству или работникам; помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров, расходы в виде сумм материальной помощи и другие). Уменьшая такого рода расходы можно оптимизировать налогооблагаемую прибыль.

*Внешними* пользователями информации являются, прежде всего, налоговые службы и консультанты по налоговым вопросам. Налоговые органы должны производить оценку правильности формирования налоговой базы, налоговых расчётов, осуществлять контроль за поступлением налогов в бюджет. Консультанты по налоговым вопросам дают рекомендации по минимизации налоговых платежей, определяют направление налоговой политики организации.

С учётом потребностей пользователей информации *целями налогового учёта* являются:

1) формирование полной и достоверной информации о суммах доходов и расходов налогоплательщика, определяющих размер налоговой базы отчётного (налогового) периода;

2) обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет;

3) обеспечение внутренних пользователей информацией, позволяющей минимизировать свои налоговые риски и оптимизировать налоги.

Средством достижения цели налогового учёта является группировка данных первичных документов.

Налоговый учёт состоит только из этапа обобщения информации. Сбор и регистрация информации путём её документирования осуществляется в системе бухгалтерского учёта.

*Данные* налогового учёта должны отражать:

1) порядок формирования сумм доходов и расходов;

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

3) сумму остатка расходов, подлежащих отнесению на расходы в следующем отчётном (налоговом) периоде;

4) порядок формирования суммы создаваемых резервов;

5) сумму задолженности по расчётам с бюджетом по налогу.

Данные налогового учёта не отражаются на счетах бухгалтерского учёта (ст. 314 НК РФ).

Согласно ст. 313 НК РФ данные налогового учёта подтверждаются:

− первичными учётными документами, включая справку бухгалтера;

− аналитическими регистрами налогового учёта;

− расчётом налоговой базы.

Объектами налогового учёта являются доходы и расходы организации, учитываемые для целей налогообложения. Путём сопоставления доходов и расходов определяется прибыль или убыток. Согласно ст. 247 НК РФ *прибылью* признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведённых расходов. При этом расходы для целей налогообложения подразделяются на расходы, учитываемые в текущем отчётном периоде и расходы, которые учитываются в будущих периодах.

*Задачей* налогового учёта является определение доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем периоде.

Одной из главных задач налогового учёта является определение суммы платежей в бюджет и задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль на определённую дату.

*Предметом* налогового учёта выступают производственная и непроизводственная деятельность предприятия, в результате чего у налогоплательщика возникают обязательства по исчислению и уплате налога.

**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 аналогичной 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 самостоятельными 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 взыскания. 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) определения 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 РФ в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

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.

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.

**1.3. ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО УЧЁТА**

(СМАГИНА Марина Николаевна**)**

В главе. 25 НК РФ нашли отражение следующие принципы ведения налогового учёта:

1. принцип денежного измерения;
2. принцип имущественной обособленности;
3. принцип непрерывности деятельности организации;
4. принцип временной определённости фактов хозяйственной деятельности;
5. принцип последовательности применения норм и правил налогового учёта;
6. принцип равномерности признания доходов и расходов.

*Принцип денежного измерения* сформирован в ст. 249 и 252 НК РФ. Согласно ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчётами за реализованные товары или имущественные права, выраженные в денежных и/или натуральных формах. Как следует из ст. 252 НК РФ, под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Таким образом, в налоговом учёте отражается информация о доходах и расходах, представленных, прежде всего, в денежном выражении. Доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитывается в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Доходы, выраженные в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБРФ.

В соответствии с *принципом имущественной обособленности,* имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящееся у данной организации. В налоговом законодательстве этот принцип декларируется в отношении амортизируемого имущества.

Амортизируемым признаётся имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности.

Согласно *принципу непрерывности деятельности организации, учёт* должен вестись непрерывно с момента её регистрации в качестве юридического лица до её реорганизации или ликвидации. Этот принцип используется при определении порядка начисления амортизации имущества. Амортизация имущества начисляется только в период функционирования организации и прекращается при её ликвидации или реорганизации.

*Принцип временной определённости фактов хозяйственной деятельности* является доминирующим. Согласно ст. 271 НК РФ, доходы признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества или имущественных прав (принцип начисления). В соответствии со ст. 272 НК РФ, расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчётном (налоговом) периоде, к которому они относятся независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы оплаты.

Ст. 313 НК РФ установлен *принцип последовательности применения норм и правил налогового учёта*, согласно которому нормы и правила должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому. Этот принцип распространяется на все объекты налогового учёта.

*Принцип равномерности признания доходов и расходов* отражён в ст. 271 и 272 НК РФ. Данный принцип предполагает отражение для целей налогообложения расходов в том же отчётном периоде, что и доходы, для получения которых они были произведены.

(Шувалова Е.Б., Сапелкина)

Система налогового учета по отдельным видам налогов организуется плательщиком или агентом исходя из принципов, установленных правовой основой системы обложения. Эти принципы можно сгруппировать. *В первую группу* целесообразно включить принципы, общие для всех налогов: самостоятельности, последовательности, документирования, непрерывности, исправления учетных данных, согласованности.

*Принцип самостоятельности* означает, что субъект налога самостоятельно устанавливает порядок ведения налогового учета в приказе об учетной политике для целей налогообложения. Эта политика самостоятельно разрабатывается организацией и выступает как документально оформленный выбор плательщиком или налоговым агентом одного из предлагаемых законодательством режимов налогообложения. В частности, налогоплательщик самостоятельно разрабатывает порядок ведения раздельного учета, определяя для этого формы внутренних документов, формы налоговых регистров и порядок их ведения.

*Принцип последовательности* связан с необходимостью последовательного применения норм и требований налогового законодательства от одного налогового периода к другому. В течение календарного года субъект налога не должен изменять порядок ведения налогового учета; он может меняться только в случаях изменения законодательной базы.

Выявление ошибки и корректировка налоговой базы и суммы налога в i-ом налоговом периоде могут потребовать соответствующих исправлений в последующих периодах: i + 1, i + 2 и т.д.

*Принцип документирования* требует, чтобы все расчеты базы по налогу, его суммы, записи в регистрах налогового учета были подтверждены первичными учетными документами или документами налогового учета.

*Принцип непрерывности* означает, что налоговый учет должен вестись непрерывно в течение всего времени, пока субъект хозяйствования признается плательщиком налога. Учет ведут и те плательщики, которые используют право на освобождение от обязанностей исчисления и уплаты налога, и те, которые применяют налоговые льготы или приостанавливают свою деятельность.

Одним из важнейших принципов налогового учета является принцип, который означает, что при обнаружении ошибки при исчислении налоговой базы за какой-то прошедший налоговый период, соответствующие *исправления должны быть произведены в том периоде, когда была допущена ошибка*. После этого налогоплательщик обязан исчислить сумму налоговых платежей и представить уточненную декларацию. Если невозможно определить налоговый период, в котором допущена ошибка, то необходимые корректировки налоговой базы и суммы налога производятся в периоде обнаружения ошибки. В результате пересчета может быть выявлена сумма излишне уплаченного налога или, напротив, налоговая задолженность за налоговый период.

Важным принципом является *согласованность* налогового учета по различным налогам. Например, поскольку система обложения НДС связана с системами по другим налогам, то и налоговый учет по НДС как обязательная компонента системы тесно взаимосвязан и согласуется с учетом по другим налогам. Так, ошибка в расчете суммы НДС может привести к необходимости проведения перерасчета по налогу на прибыль организаций.

*Во вторую группу* принципов налогового учета включены те, которые определены правовой основой по конкретному налогу и учитывают его особенности.

В качестве примера можем выделить специальные принципы налогового учета по НДС. Это принципы: обязательного применения метода счетов-фактур, ведения раздельного учета, вариантности.

Поскольку в основе системы обложения лежит косвенный способ вычитания, то все плательщики налога и налоговые агенты должны вести налоговый учет с помощью метода счетов-фактур. Закон определяет состав показателей налогового документа – счета-фактуры, состав налоговых регистров (книги покупок и книги продаж).

Принцип раздельного учета должен обязательно соблюдаться, если субъект налога осуществляет одновременно операции, облагаемые по разным ставкам НДС и облагаемые НДС и единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Только раздельный учет может позволить правильно рассчитать налоговую базу, сумму вычетов и сумму налоговых обязательств за налоговый период.

Третий принцип требует, чтобы налогоплательщик сам выбрал один из вариантов определения налоговой базы.