

Глава 1. Понятия налогового учета и налоговой отчетности

Налоговый учет и налоговая политика

Основные понятия, связанные с налоговым учетом

Налоговый учет

Согласно статье 313 главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налоговый учет (НУ) — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

В общем виде налоговый учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации, необходимой для обеспечения эффективного и прозрачного процесса расчета налогов в их взаимосвязи и составления налоговой отчетности в установленном законодательством порядке.

Для правильного понимания налогового учета необходимо осознавать важную роль бухгалтерского учета. Официальный бухгалтерский учет в Российской Федерации служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (и налоговой) политики, обеспечивающим реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах юридического равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске. Бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как основы конституционного права России. Исходя из этого, федеральный законодатель вправе возложить на участников предпринимательской и другой экономической деятельности обязанность по ведению официального бухгалтерского учета, а определенным участникам рынка и лицам, действующим в официальном качестве (в том числе налоговым органам), предоставить

право доступа к информации по бухгалтерскому учету и проверки его достоверности.

Бухгалтерский учет играет большую роль в формировании налогового учета, который вместе с тем имеет вполне самостоятельное значение. Он призван обеспечить условия:

- ❑ для учета соответствующим образом налогоплательщиками подлежащих налогообложению объектов;
- ❑ для эффективного контроля со стороны налоговых органов за правильностью расчета и своевременностью уплаты налогов.

Налоговый учет использует данные бухгалтерского учета. В то же время НУ имеет место во всех случаях, когда на налогоплательщика законодательством о налогах и сборах возложена обязанность ведения своих доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, вне зависимости от того, обязан или нет этот налогоплательщик вести бухгалтерский учет и достаточно ли налогоплательщику данных его бухгалтерского учета для решения задач налогового учета.

Основные задачи налогового учета:

- ❑ формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций;
- ❑ обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям налоговой отчетности для контроля за соблюдением налогового законодательства;
- ❑ предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности, связанных с уплатой налогов (избежание штрафов, переплаты, несоблюдение принципа оптимальности налогообложения и др.).

Функции налогового учета охарактеризованы в табл. 1.1.

Таблица 1.1
Функции налогового учета

Функции налогового учета	Характеристики функций
Информационная	Предоставление налоговой информации для планирования, прогнозирования и управления организацией
Контрольная	Контроль за правильностью и своевременностью расчетов с государством, его региональными и местными органами в соответствии с налоговым законодательством

Функции налогового учета	Характеристики функций
Аналитическая	Предоставление информации, касающейся уплаты налогов для проведения финансового анализа организации
Обеспечения эффективного взаимодействия между предприятием и проверяющими органами	Обеспечение проверяющих органов во время проведения камеральной и выездной проверок прозрачной и качественной информацией, касающейся налогов и налогообложения

Под системой налогового учета в широком смысле следует подразумевать систему его правового, методического, технологического и организационного обеспечения. В узком смысле НУ — это особый порядок и механизм учета для исчисления налоговой базы по каждому налогу отчетного (налогового) периода.

Элементами налогового учета являются:

- ☐ первичные учетные документы;
- ☐ аналитические документы (регистры) налогового учета;
- ☐ расчет налоговой базы.

Методология налогового учета состоит из:

- ☐ приемов использования документов первичного учета для целей налогового учета;
- ☐ формирования регистров налогового учета, необходимых для последующего составления налоговой отчетности (налоговых деклараций);
- ☐ способов формирования налоговой учетной политики.

Объекты налогового учета

С помощью налогового учета осуществляется обобщение информации, необходимой главным образом для определения налоговой базы, которая в соответствии с пунктом 1 статьи 53 части первой НК РФ представляет собой стоимостную, физическую и иную характеристику объекта налогообложения. Объектами налогового учета выступают, прежде всего, объекты налогообложения, которыми, согласно новой редакции пункта 1 статьи 38 НК РФ, 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.

Под имуществом в НК РФ (статья 38) подразумеваются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ (ГК РФ). Объекты гражданских прав — это вещи (включая деньги и ценные бумаги), иное имущество (в том числе имущественные права), работы и услуги, информация, результаты интеллектуальной деятельности — интеллектуальная собственность (в том числе исключительные права на них), нематериальные блага. Товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Для регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации. Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций и (или) физических лиц. Услугой является деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе ее осуществления.

В отношении налога на прибыль организаций объекты налогового учета — это имущество, обязательства и хозяйственные операции, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов.

Под объектом учета в целях налогообложения прибыли организаций (глава 25 НК РФ) подразумевается формирование показателей, отражающих данные о доходах, учитываемых в отчетном периоде, а также о затратах, учитываемых в составе признанных расходов отчетного периода, через алгоритм расходов будущих периодов, формирование стоимости амортизируемого имущества и т. д.

Цели налогового учета по отдельным налогам

В статье 313 НК РФ определены цели осуществления налогового учета по налогу на прибыль организаций:

- ❑ формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода;

- ❑ обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога.

Аналогичные цели приемлемы и в отношении налогового учета по другим налогам.

Налоговая учетная политика

Общие положения о налоговой учетной политике

В общем виде учетная налоговая политика (или учетная политика для целей налогообложения) представляет собой совокупность избранных налогоплательщиком способов ведения налогового учета. Существуют два вида учетной политики организации: учетная политика для целей бухгалтерского учета, которая регулируется законодательством о бухгалтерском учете, и учетная политика для целей налогообложения, которая регулируется законодательством о налогах и сборах.

Общие организационные основы принятия и применения учетной политики для целей налогообложения:

- ❑ принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами (распоряжениями) руководителя организации;
- ❑ учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации;
- ❑ учетная политика для целей налогообложения является обязательной для всех обособленных подразделений организации;
- ❑ учетная политика, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода и считается применяемой со дня создания организации (статья 167 главы 21 НК РФ).

Приведу общие положения об учетной политике для целей налогообложения.

1. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно и применяется от одного налогового периода к другому.
2. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета.

3. Если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике принцип и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности (статья 313 НК РФ).

В налоговой учетной политике должны отражаться решения о любых изменениях, которые будут применяться с начала налогового периода.

Налоговая учетная политика организации является важным инструментом оптимизации налогообложения. Поэтому при ее разработке необходимо решить следующие задачи:

- ❑ создать оптимальную систему налогового учета на основе тщательного изучения законодательства, продуманного подхода к изменениям в законодательстве, а также исследования взаимосвязи между различными аспектами и направлениями налогообложения;
- ❑ сделать бухгалтерский учет прозрачным и доступным в понимании для осуществления экономического и финансового анализа;
- ❑ создать систему бухгалтерской службы, которая бы обеспечивала своевременный и четкий документооборот и учет информации.

Учетная налоговая политика для целей налогообложения может быть утверждена отдельным приказом (распоряжением) руководителя организации либо включена в виде раздела в приказ (распоряжение) руководителя об утверждении общей учетной политики организации (для целей как бухгалтерского учета, так и налогообложения). При втором варианте следует иметь в виду, что издаваемый приказ (распоряжение) должен соответствовать требованиям и законодательства о бухгалтерском учете, и законодательства о налогах и сборах. Поэтому целесообразно сформулировать общие организационные требования к применению учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета.

Особенности ведения налогового учета индивидуальными предпринимателями

Согласно статье 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете» граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации. Индивидуальные предприниматели не обязаны вести бухгалтерский учет, к ним неприменимы положения об учетной политике.

Статьей 221 части второй НК РФ установлено, что индивидуальные предприниматели при исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц имеют право на получение профессиональных налого-

вых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, которые непосредственно связаны с извлечением доходов. Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 НК РФ. В то же время законодательно необходимость или возможность выбора индивидуальными предпринимателями правил налогового учета в целях налогообложения налогом на доходы физических лиц не установлены.

Документирование налогового учета

Система документирования при ведении налогового учета

Система документирования налогового учета аналогична системе регистрации при ведении бухгалтерского учета. В соответствии со статьей 313 НК РФ подтверждением данных налогового учета являются следующие документы.

1. Первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), служащие основанием ведения бухгалтерского учета, а также документы, предусмотренные для оформления операций законодательством о налогах и сборах.
2. Аналитические регистры налогового учета — это измененные регистры бухгалтерского учета либо самостоятельные регистры, которые формируются и ведутся по аналогии с регистрами бухгалтерского учета, но без применения двойной записи.
3. Расчет налоговой базы можно представить как документ синтетического налогового учета, аналогичный по функциям синтетическим регистрам бухгалтерского учета, таким как главная книга, журналы-ордера.

Система налогового учета служит обеспечению порядка первичной регистрации фактов хозяйственной деятельности, систематизации фактов и формированию показателей налоговой декларации.

Хранение документов бухгалтерского и налогового учета

В части первой статьи 23 НК РФ закреплена обязанность налогоплательщиков в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Срок хранения документов установлен исходя из периода, который может охватывать выездная налоговая

проверка. В ее рамках реально проверить период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Документы, составленные для целей бухгалтерского учета, должны храниться в течение сроков, оговоренных в статье 17 Федерального закона «О бухгалтерском учете», а документы, составленные для целей налогового учета, — в течение сроков, предусмотренных статьей 24 НК РФ. Если документ составлен и для бухгалтерского учета, и для налогового, то он хранится с учетом требований обоих вышеуказанных нормативных актов (то есть не менее пяти лет). Установленный срок хранения начинается после отчетного (налогового) периода, в котором документ использовался в последний раз для составления налоговой отчетности, начисления и уплаты налога, подтверждения полученных доходов и произведенных расходов (письмо Минфина России от 18 октября 2005 года № 03-03-04/2/83).

Отсутствие первичных документов, счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета является грубым нарушением правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения и влечет налоговую ответственность (статья 120 НК РФ):

- грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения – взыскание штрафа в размере 5000 рублей;
- те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, – взыскание штрафа в размере 15 000 рублей;
- те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, – взыскание штрафов в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 рублей.

Необеспечение сохранности документов более четырех лет не является нарушением законодательства о налогах и сборах и не может повлечь налоговую ответственность. Статья 120 НК РФ не устанавливает ответственность за отсутствие документов налогового учета.

Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 минимальных размеров оплаты труда (статья 15.11 КоАП РФ).

Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения утвержден Фе-

деральной архивной службой Российской Федерации (раздел 4.1 «Бухгалтерский учет и отчетность»).

Изъятие документов налогового учета

Пунктом 8 статьи 9 Закона «О бухгалтерском учете» установлено, что первичные учетные документы могут быть изъяты только:

- ☐ органами дознания;
- ☐ органами предварительного следствия;
- ☐ органами прокуратуры;
- ☐ судами;
- ☐ налоговыми инспекциями;
- ☐ органами внутренних дел (ОВД).

Основанием для изъятия документов являются постановления указанных органов, вынесенные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Главному бухгалтеру или другому должностному лицу при изъятии первичных учетных документов предоставляется право 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 первичных учетных документов), в зависимости от того в пределах какого вида контрольной или правоохранительной деятельности органов государственной власти осуществляется изъятие. Так, возможность изъятия учетных документов предусмотрена в рамках:

- ☐ налогового контроля;
- ☐ финансового контроля;
- ☐ оперативно-розыскной деятельности;
- ☐ уголовно-процессуальной деятельности;
- ☐ производства по делам об административных правонарушениях.

Обеспечение тайны содержания данных налогового учета

Согласно статье 313 НК РФ содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к данным налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За разглашение информации они несут ответственность, установленную законодательством.

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

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

- ❑ разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- ❑ об идентификационном номере налогоплательщика;
- ❑ о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- ❑ предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о сотрудничестве между налоговыми (таможенными или правоохранительными) органами (пункт 1 статьи 102 НК РФ).

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. В частности, налоговые органы должны представлять в Пенсионный фонд Российской Федерации копии документов и сведения, необходимые для осуществления пенсионного страхования, включая сведения, составляющие тайну (статья 243 главы 24 НК РФ).

Разглашением налоговой тайны признается в том числе использование или передача другому лицу коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу при исполнении им своих обязанностей (пункт 2 статьи 102 НК РФ). Поступившие в соответствующие органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Утрата документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну, либо разглашение таких сведений влечет дисциплинарную, гражданско-правовую, административную или уголовную ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Документы налогового учета

Первичные учетные документы

Согласно пункту 1 статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, осуществляемые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Это первичные учетные документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет. В соответствии со статьей 313 НК РФ данные документы служат также первичными документами, на основании которых ведется налоговый учет.