

Содержание:

Введение

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым Кодексом. **[1]**

Определение "налоговый учет" давно используется бухгалтерами. В НК РФ налоговому учету посвящены несколько статей главы 25 "Налог на прибыль организаций". **[2]**

Налоговый учет и отчетность являются важной и достаточно сложной дисциплиной, которая включает в себя экономические и правовые аспекты. Изучение данной дисциплины является одним из главных направлений при подготовке будущих бухгалтеров, финансистов, специалистов по хозяйственному праву.

Налоговый учет очень тесно связан с бухгалтерским учетом. Он формируется на принципах бухгалтерского учета для того, чтобы определить долю отчисляемых доходов предприятия в государственный бюджет.

В налоговой политике государств существует три основные цели: формирование доходной части бюджета государства; поддержание устойчивого развития экономики; обеспечение социальной справедливости.

Несмотря на то, что налоговый и бухгалтерский учет взаимосвязаны друг с другом, но сблизить их до равных правил и норм никогда не получится, т.к. государство просто не пойдет на это.

Курсовая работа поможет освоить основы налогового учета, понять определение, задачи, принципы и документирование налогового учета в РФ.

[1] Налоговый кодекс РФ (ст.313)

[2] Налоговый кодекс РФ (ст.313-333)

1. Возникновение налогового учета

1.1 Понятие и сущность налогового учета

Налоговый кодекс дает следующее определение налогового учета - это система обобщения информации для определения налогооблагаемой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным в Налоговом кодексе. **[1]**

Вся собранная информация о порядке учета хоз. операций, которые были осуществлены налогоплательщиком в течение налогового периода должна быть достоверной и полной. Этой информацией должны обладать все внутренние и внешние пользователи. Эта информация поможет контролировать правильность вычисления, полноту и своевременность уплаты налога в бюджет, а также проверять правильно ли ведется налоговый учет.

Чтобы было возможно исчисления налога на прибыль параллельно бухгалтерскому учету ведется налоговый учет, т. е. все данные из первичных документов переносятся в аналитические регистры для формирования налоговой базы.

В налоговом кодексе дается следующее определение аналитических регистров - это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период, сгруппированные без распределения по счетам бухгалтерского учета. **[2]**

Налоговый учет ведется налогоплательщиком самостоятельно, следуя принципу последовательности использования норм и правил налогового учета. В учетной политике определяется порядок ведения налогового учета, а также в ней отражаются и сами регистры налогового учета.

Формы регистров и их заполнение устанавливается налогоплательщиком самостоятельно. **[2]**

[1] Налоговый кодекс РФ (ст.313)

[2] Налоговый кодекс РФ (ст. 314)

Налоговый учет должен отражать в себе следующие данные:

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

Подтвердить данные налогового учета можно следующими документами:

1. первичными учетными, включая справку бухгалтера;
2. аналитическими регистрами налогового учета;
3. расчетом налоговой базы, налоговыми декларациями.

Рассмотри некоторые из документов более подробно.

Первичные учетные документы - это документы, которые должны быть оформлены согласно Федеральному закону о бухгалтерском учете. **[1]**

В бухгалтерской справке отражаются исправительные, дополнительные и вновь выявленные хозяйственные операции, которые не были зафиксированы в текущем учете.

Нумерация и название налоговых регистров могут быть такими же как в плане счетов предприятия, т.к. это позволит упростить их ведение.

Регистры должны отвечать требованиям и содержать в себе обязательные реквизиты: наименование и период; измерители операции в натуральном и стоимостном выражении; содержание хозяйственной операции и самое главное 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.

[1] (ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»)

У регистров нет утвержденных типовых форм. МНС России всё же составило несколько типовых форм, но следовать их примеру налогоплательщику не обязательно, т.к. налогоплательщики сами устанавливают для себя формы регистров и ведут налоговый учет по ним. Отсутствие самостоятельно установленного регистра в числе предложенных МНС России не является причиной для применения налоговых санкций. Налоговые санкции могут быть применены при неправильном исчислении налога на прибыль.

Все данные налогового учета являются коммерческой тайной. В соответствии с законом, лицо, разгласившее такую информацию несет ответственность и обязано возместить весь ущерб, причиненный таким разглашением. Если лицами, разглашенными тайну, окажутся сотрудники налоговых органов - к ним будет применена еще и дисциплинарная ответственность.

Выше уже было подчеркнуто, что налоговые регистры во многом определены 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. Налоговый и бухгалтерский учет можно сблизить путем выделения в регистрах бухгалтерского учета дополнительных субсчетов, либо к каждой записи добавлять информацию, необходимую для исчисления налоговой базы.

Только те регистры бухгалтерского учета, которые имеют всю нужную информацию, применяемую в целях исчисления прибыли по правилам главы 25 НК РФ, будут признаны регистрами налогового учета **[1]**. Для целей налогообложения большинство организаций пользуются данными бухгалтерского учета. Но в практике также встречаются некоторые виды операций, по которым использование данных бухгалтерского учета в целях налогового учета невозможно. Такие операции могут быть определены только в системе налогового учета с использованием налоговых регистров.

[1] Налоговый кодекс (ст. 313)

1.2 Этапы развития налогового учета в РФ

Как таковой налоговый учет стал впервые появляться в российском законодательстве примерно с начала 1992 года. Налоговый учет все время

развивался и прошел некоторые этапы своего становления. Их было примерно 5:

1 этап - с 1 января 1992 года по 3 декабря 1994 года;

2 этап - с 3 декабря 1994 года по 1 июля 1995 года;

3 этап - с 1 июля 1995 года по 19 октября 1995 года;

4 этап - с 19 октября 1995 года по 1 января 2001 года;

5 этап - с 1 января 2001 года по настоящее время.

Рассмотрим этапы более подробно.

Итак, **1 этап - с 1 января 1992 года по 3 декабря 1994 года.**

До российской налоговой реформы в конце 1991 года система бухгалтерского учета была направлена на решение налоговых задач. Налоговыми вопросами в организациях стали заниматься бухгалтерские службы. Налоговая система до конца 1991 года, не содержала каких-либо требований по ведению специального учета для целей налогообложения. С 1 января 1992 года стали появляться отдельные элементы налогового учета. Была введена новая налоговая система России.

Опираясь на новый закон было решено, что для организаций, которые вели прямой обмен или продажу продукции (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости, выручкой для целей налогообложения являлась сумма сделки (рыночная цена продажи аналогичной продукции (работ, услуг)), публикуемых в порядке, установленном Правительством Российской Федерации».**[1]**

В данный этап для целей бухгалтерской отчетности и для целей налогообложения стали использоваться специальные показатели. Так, валовая выгода, отражаемая по строке 1 расчета, определяется исходя из прибыли по бухгалтерскому отчету с учетом ее уменьшения (увеличения) при расчете результата от сделок по реализации продукции по стоимости не выше себестоимости. **[2]** Первый период становления налогового учета в России можно описать как период возникновения первых его методик и элементов.

[1] п. 5 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. от 27 декабря 1991 г.)

[2] Прилож. № 4 Инструкции Госналогслужбы РФ от 06.03.1992 г. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций».

2 этап - с 3 декабря 1994 года по 1 июля 1995 года.

Инцидент между бухгалтерским и налоговым учетом обострился в 1994 году из-за учета для целей налогообложения курсовых разниц. Вплоть до конца 1994 года при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль к налогооблагаемым доходам относились положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах (согласно п. 14 Положения о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). С 1992 года по 1994 год рубль в результате инфляции в основном падал. Организации фактически были вынуждены уплачивать налог на прибыль с курсовых разниц.

В связи с этим 3 декабря 1994 года был принят Федеральный Закон № 54-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций», согласно которому в целях налогообложения валовая прибыль уменьшается на суммы, положительных курсовых разниц (увеличивается на суммы отрицательных курсовых разниц), образовавшихся в результате изменения курса рубля по отношению к котируемым ЦБ РФ иностранным валютам.

Именно с 3 декабря спор между бухгалтерским и налоговым учетом был впервые разрешен в пользу последнего, поскольку для расчета балансовой прибыли курсовые разницы продолжали учитываться в общеустановленном порядке **[1]**, а для целей формирования налогооблагаемой прибыли они уже не имели никакого значения. **[2]**

Через некоторое время была изменена и форма «Расчета налога от фактической прибыли». **[1]** Данное письмо свидетельствует о том, что на этапе введения налогового учета в систему финансовых отношении государственные органы пытались каким-то образом «вживить» бухгалтерский учет для целей налогообложения путем расчетного уточнения бухгалтерских показателей в налоговой документации.

Однако в дальнейшем государственные органы от этого пути отказались.

[1] п. 64 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 20 марта 1992 г. № 10

[2] п. 8 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в ред. на 03.12.1994 г.

3 этап - с 1 июля 1995 года по 19 октября 1995 года.

3-ий этап развития налогового учета в Российской Федерации начался с принятия Правительством РФ Постановления от 1 июля 1995 г. № 661 «О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли».

Был установлен принцип, который изменил экономические условия хозяйственной деятельности организации, в частности в порядке формирования производственной себестоимости и налогообложения прибыли.

Начиная с 1 июля 1995 года государство фактически отказалось от ненужной ему роли - контроля того, как в организации формируется фактическая себестоимость продукции.

Оно наконец-то сосредоточилось на своей самой главной роли в налоговых отношениях - на максимально возможном взимании налога в рамках законодательно установленных условий

Теперь организация обязана формировать два вида учета затрат на производство и реализацию продукции.

После 1 июля 1995 года практически все ведущие экономисты и финансисты страны единодушно высказались о том, что наступило время налогового учета - учета для целей налогообложения.

Постановлением Правительства РФ от 18 августа 1995 г. № 817 «О мерах по обеспечению правопорядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)» было установлено, что дебиторская задолженность не истребованная организацией-кредитором, по которой истек установленный предельный срок исполнения обязательств по расчетам, в обязательном порядке списывается на убытки и относится на финансовые результаты организации-кредитора. При этом сумма списанной задолженности не уменьшает финансовый результат, учитываемый при налогообложении прибыли организации-кредитора.

Итак, «Валовая прибыль» перестала соответствовать показателю балансовой прибыли организации и налоговый учет стал развиваться самостоятельно.

[1] письмо Госналогслужбы РФ от 11 января 1995 г. «Изменения и дополнения № 12 Инструкции от 6 марта 1992 г. № 4 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций»

Уже через три недели, 21 июля 1995 года согласно Указу Президента РФ № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» в целях совершенствования российской налоговой системы, снижения налогового бремени, защиты прав налогоплательщиков, повышения ответственности органов, контролирующих поступление налогов и сборов, а также обеспечения своевременности и полноты уплаты налогов, установленных налоговым законодательством Российской Федерации, Правительству России было поручено разработать порядок, по которому был бы осуществлен переход к определению налогооблагаемого оборота в целях уплаты налога на добавленную стоимость на основе использования метода счетов-фактур (метода начислений).

4 этап — с 19 октября 1995 года 1 января 2001 года

Разделение бухгалтерского и налогового учетов произошло 19.10.1995 г., когда Министерство финансов РФ приняло приказ № 115 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год». Налоговый учет был выделен в самостоятельную систему финансовых отношений.

Существует 2 момента перехода права собственности на отгруженную продукцию, согласно Гражданскому законодательству: общий и специальный. Общий порядок - учитывает момент сдачи груза первому грузоперевозчику. Специальный порядок - на отгруженную продукцию оговаривается договором поставки. Право собственности может перейти к покупателю в любом пункте следования товара к месту доставки.

Приказ Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97 «О порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности» являлся логическим продолжением развития положений бухгалтерского (финансового) учета и отчетности. Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности [1] было определено, что финансовые результаты от продажи определяются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации. Применение данного принципа означало расчет выручки от продажи продукции (работ, услуг) по мере отгрузки (выполнения) и предъявления покупателям

(заказчикам) расчетных документов.

В целом на данном этапе было закреплено различие между бухгалтерским и налоговым учетом по двум направлениям.

[1] утв. приказом Минфина РФ № 97 от 12 ноября 1996 г.

Бухгалтерский учет стал основываться на Положениях по бухгалтерскому учету, большинство из которых не учитывали потребности налогового учета.

5 этап — с 1 января 2001 года по настоящее время

Началом последнего этапа развития налогового учета в России можно считать вступление в действие с 1 января 2001 года второй части Налогового Кодекса РФ, регулирующей налоговые отношения по НДС, акцизам, налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу.

Налог на добавленную стоимость стал самым сложным налогом. Заполненная декларация по нему состояла из 10 страниц. Чтобы заполнить такую декларацию нужны были данные налогового учета, которые отличаются от бухгалтерских регистров.

По единому социальному налогу и налогу на доходы физических лиц организации в течение всего 2001 года уплачивали авансовые платежи, а налоговые органы постоянно меняли форму отчетности по этим налогам.

01.01.2002 года была введена в действие 25 глава Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций». В новой редакции отражены следующие черты налогового учета: «котловой» подход к определению налогооблагаемой прибыли организации, по ряду групп расходов были введены совершенно новые принципы расчета, отличные от бухгалтерского учета.

Существенно изменилась классификация нематериальных активов в налоговом учете по сравнению с бухгалтерским учетом.

В налоговом учете появились новые виды расходов - отложенные и капитализированные. Введены обязательные страховые платежи во внебюджетные фонды. ЕСН отменен. **[1]**

Изменилось не только количество лимитируемых затрат, но и сами нормативы этих затрат.

Таким образом, различия в бухгалтерском и налоговом учете, прежде всего, при определении налога на прибыль, стали настолько существенными, что потребовали (в соответствии с законодательством) введения в каждой организации налогового учета и создания специальных налоговых регистров.

[1] 212-ФЗ от 22.07.2010 г.

2. Цели, задачи и принципы налогового учета

Также, как и бухгалтерский учет, налоговый учет должен соответствовать интересам внешних (налоговые службы и консультанты по налоговым вопросам) и внутренних (администрация организации) пользователей информации. Налоговые органы оценивают правильность формирования налоговой базы, налоговых расчётов, осуществляют контроль за поступлением налогов в бюджет.

Консультанты по налоговым вопросам дают рекомендации по минимизации налоговых платежей, определяют направление налоговой политики организации. Внутренние пользователи могут просчитать расходы, которые, согласно требованиям налогового законодательства, не учитываются для целей налогообложения. Уменьшая такого рода расходы можно оптимизировать налогооблагаемую прибыль.

Исходя из потребностей пользователей информации у налогового учета есть следующие цели: подготовка полной и достоверной информации о суммах доходов и расходов налогоплательщика, определяющих размер налоговой базы налогового периода, предоставление информации внутренним и внешним пользователям для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет, а также отдельно внутренним пользователям для того, чтобы они могли уменьшить свои налоговые риски и оптимизировать налоги. Эти цели очень схожи с целями бухгалтерского учета.

Цели налогового учета достигаются путем объединения данных первичных документов. Налоговый учёт состоит только из этапа обобщения информации. Сбор и регистрация информации путём её документирования осуществляется в системе бухгалтерского учёта.

Одна из важнейших задач налогового учёта – определение суммы платежей в бюджет и задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль на определённую дату. Также задачей налогового учёта является определение доли расходов,

учитываемых для целей налогообложения в текущем периоде.

Существуют следующие принципы налогового учета:

1. Принцип денежного измерения.

Он основывается на положениях ст. 249 и 252 НК РФ. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за проданные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной или натуральной формах. Доходы в иностранной валюте, учитываются вместе с доходами в рублях, поэтому доходы в валюте, должны быть пересчитаны в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату признания этих доходов.

Таким образом, в налоговом учете отражается информация о доходах и расходах, представленная, прежде всего в денежном выражении.

1. Принцип имущественной обособленности.

Собственное имущество предприятия учитывается отдельно от имущества других юридических лиц, которое находится на данный момент у данного предприятия.

1. Принцип непрерывности деятельности организации.

С самого начала регистрации организации, как юридического лица и до её ликвидации учёт должен вестись непрерывно.

1. Принцип временной определённости фактов хозяйственной деятельности.

Этот принцип является доминирующим среди всех. Согласно ст. 271 НК РФ, доходы признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они были, 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.

1. Принцип последовательности применения норм и правил налогового учёта.

Все нормы и правила должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому.

1. Принцип равномерности признания доходов и расходов.

Этот принцип базируется на ст. 271 и 272 НК РФ и предполагает отражение для целей налогообложения расходов в том же отчетном периоде, что и доходы, для получения которых они были произведены.

3. Документирование налогового учета

3.1 Система документирования при введении налогового учета

Система регистрации при ведении бухгалтерского учета схожа с системой документирования налогового учета.

Данные налогового учета подтверждаются документами (ст. 313 НК РФ): первичные учетные документы (а также справка бухгалтера), аналитические регистры налогового учета, документы синтетического налогового учета (например, главная книга или журнал-ордер).

В 1-ой части 23 ст. НК РФ говорится, что налогоплательщики должны сохранять все данные налогового учета в течении 4х лет. Все другие документы, которые нужны для вычисления и уплаты налогов, также необходимо хранить столько, сколько необходимо для выездной проверки налоговой.

Документы налогового учета должны храниться в течение сроков, предусмотренных статьей 24 НК РФ (не менее 5ти 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.

[1]

Если любой из первичных документов, счетов-фактур или регистров отсутствует, то это является грубым нарушением правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения и влечет налоговую ответственность **[2]:**

1. грубое нарушение правил, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения –

штраф 5000 рублей;

2. те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода – штраф 15 000 рублей;

[1] (письмо Минфина России от 18 октября 2005 года № 03-03-04/2/83)

[2] (статья 120 НК РФ)

1. те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы – штраф 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.

Чтобы изъять документы главному бухгалтеру или другому должностному лицу 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 или финансового контроля, оперативно-розыскной или уголовно-процессуальной деятельности, а также производства по делам об административных правонарушениях.

Данные налогового учета – налоговая тайна (ст. 313 НК РФ). Все лица, имеющие право доступа к данным налогового учета, должны сохранять эту налоговую тайну. За разглашение информации они несут ответственность.

Налоговую тайну составляют все полученные налоговым органом, органом внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда или 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 сотрудничестве между налоговыми (таможенными или правоохранительными) органами (пункт 1 статьи 102 НК РФ).

Налоговая тайна не должна разглашаться никем, ни налоговыми органами, ни органами внутренних дел, ни органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, а также ни их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом. 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).

4. Аналитические регистры налогового учета

Законодательно система налогового учета все еще пока не регламентирована. Она организуется налогоплательщиком самостоятельно, в соответствии со ст. 313 НК РФ. Используется для этого принцип последовательности применения норм и правил налогового учета. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике и утверждается руководителем фирмы.

Согласно ст. 314 НК РФ данные налогового учета формируются непрерывно и отражаются последовательно. Поэтому все регистры налогового учета формируются по всем операциям, которые участвуют при расчете налогообложения.

Подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы (включая справку бухгалтера); аналитические регистры налогового учета; расчет налоговой базы.

Регистры налогового учета должны вестись в виде специализированных форм:

- на бумажных носителях;

- в электронном виде;

- на любых машинных носителях.

При хранении регистров налогового учета организация должна защищать их от неправомерных исправлений. Все ошибки, которые были исправлены в регистре должны быть обоснованы и подтверждены подписью лица, сделавшего эти исправление, с обязательным указанием даты.

4.1 Основные требования к аналитическим регистрам налогового учета

Как зафиксировано в ст. 313 НК РФ, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, то в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик имеет право самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета необходимыми реквизитами.

При ведении налогового учета налогоплательщик может:

1. использовать данные бухгалтерского учета для осуществления налогового учета в том случае, если порядок бухгалтерского учета не отличается от порядка ведения налогового учета;
2. дополнить регистры бухгалтерского учета необходимыми реквизитами в том случае, если порядок бухгалтерского учета незначительно отличается от порядка ведения налогового учета;
3. вести самостоятельные регистры налогового учета в том случае, если порядок бухгалтерского учета существенно отличается от порядка ведения налогового учета.

Формы аналитических регистров налогового учета должны содержать следующие реквизиты (в соответствии со ст. 313 НК РФ): наименование регистра; период/дату составления; измерители операции в натуральном и в денежном выражении; наименование хозяйственных операций; подпись и расшифровку подписи лица, ответственного за составление указанных регистров.

Общие положения об аналитических регистрах налогового учета содержатся в ст. 314 НК РФ.

В статье 314 НК РФ дается следующее определение аналитических регистров 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. Там же указано определение данных налогового учета: - это данные, которые учитываются в разработанных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, которые группируют информацию об объектах налогообложения.

Аналитические регистры налогового учета предназначены для упорядочения, сбора и накопления информации, которая есть в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения при расчете налоговой базы.

Самое большое отличие аналитических регистров налогового учета от регистров бухгалтерского учета - это отсутствие 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.

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

Регистры налогового учета формируются по всем операциям, которые учитываются для целей налогообложения. 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.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Все исправления должны быть завизированные подписью, и не просто лица, внесшего исправление, а ответственного лица.

4.2 Аналитические регистры налогового учета, рекомендованные МНС России

Как говорилось выше, ст. 313 НК РФ, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, то в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик имеет право самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Налоговые и иные органы не должны и не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

МНС России в разд. 9 Методических рекомендаций по применению гл. 25 НК РФ разъяснило, что налогоплательщик анализирует свои хозяйственные операции и самостоятельно выявляет, 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.

А также Министерство РФ по налогам и сборам в Рекомендациях о системе налогового учета пояснило, что перечень не является полным.

Разработанные регистры могут быть расширены, дополнены, разделены или любым способом переделаны организациями, но с сохранением в используемых организацией регистрах информации по основным перечисленным показателям. Отсутствие регистра в числе предложенных или 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 содержат в себе 51 форму аналитических регистров налогового учета, которые распределены по следующим 5 группам:

- регистры формирования отчетных данных (12 регистров);
- регистры учета состояния единицы налогового учета (13 регистров);
- регистры промежуточных расчетов (16 регистров);
- регистры учета хозяйственных операций (7 регистров);
- регистры учета целевых средств некоммерческими организациями (3 регистра).

Для целей ведения рекомендуемых регистров налогового учета использованы 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, группирующей 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 счетам бухгалтерского учета.

Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей.

Регистры учета состояния единицы налогового учета являются источником систематизированной информации о состоянии показателей объекта учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода.

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.

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.

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

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

Заключение

Изучив выше указанный материал, можно дать следующее определение налоговому учету - это особый порядок учета доходов и расходов, определение момента их признания, представляющий собой механизм учета доходов и расходов для исчисления налоговой базы отчетного периода, особый порядок формирования отложенных расходов.

Все организации должны обязательно вести налоговый учет для исчисления налога на прибыль.

Организации сами выбирают для себя систему налогового учета и порядок его ведения. Все правила по ведению налогового учета устанавливаются в учетной политике для целей налогообложения.

Данные налогового учета подтверждаются первичными учетными документами (в т.ч. справки бухгалтера); аналитическими регистрами налогового учета; расчетом налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации сгруппированных данных налогового учета за отчетный (налоговый) период без отражения по счетам бухгалтерского учета.

Формы аналитических регистров организация может разработать самостоятельно, при этом необходимо воспользоваться рекомендациями ФНС России по составлению налоговых регистров. Также для разработки форм могут быть использованы данные аналитического учета, разработанные в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета, при условии, что содержащаяся в документах (реквизитах) аналитического учета информация содержит все необходимые сведения для исчисления налоговой базы и составления налоговой отчетности по каждой хозяйственной операции.

Введение налогового учета наряду с бухгалтерским является объективной необходимостью и потребностью каждой организации, которая заинтересована в снижении собственных расходов законным путем. Лишь совместное использование средств бухгалтерского и налогового учета обеспечивает реализацию оптимальной налоговой политики организации.

Список литературы

1. п. 5 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. от 27 декабря 1991 г.)
2. Прилож. № 4 Инструкции Госналогслужбы РФ от 06.03.1992 г. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций».
3. п. 64 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 20 марта 1992 г. № 10
4. п. 8 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организации» в ред. на 03.12.1994 г.
5. письмо Госналогслужбы РФ от 11 января 1995 г. «Изменения и дополнения № 12 Инструкции от 6 марта 1992 г. № 4 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций»
6. Налоговый кодекс РФ
7. Ю.П. Гладышева «Как организовать налоговый учет» - 2002. - 184 с
8. Ф. Филина «Регистры налогового учета» - 2008. - № 11. - 215 с.