

## **Содержание:**

# **ВВЕДЕНИЕ**

Тема правильной организации учетной политики на предприятии в современных условиях сейчас имеет большое значение, так как успех любой организации зависит от правильного выбора технологии работы. В современных условиях для повышения эффективности управления необходимо совершенствовать бухгалтерскую политику и, в первую очередь, работу с документами, так как любое управленческое решение всегда основано на информации, на служебном документе.

Организация работы с документами влияет на качество работы аппарата управления, организацию и культуру работы руководителей. Качество документации зависит от успеха управления в целом. При проверке предприятий налоговыми органами большое внимание уделяется правильному оформлению документов. Несвоевременная регистрация или не регистрация совершенных хозяйственных операций путает Бухгалтерский учет и становится, как правило, причиной разногласий с налоговой инспекцией. Именно на основании проверки имеющихся документов налоговая служба делает вывод о верности расчетов с бюджетом, и результат этих разногласий почти всегда легко предсказать – финансовые санкции против компании.

Все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также филиалы и представительства иностранных организаций обязаны вести бухгалтерский учет, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Система учета, существовавшая в контексте плановой экономики, обуславливалась социальным характером собственности и потребностями государственного управления хозяйством. Основным потребителем информации, формирующейся в системе учета, было государство через министерства и ведомства, а также через плановые, статистические и финансовые организации. Нынешняя система государственного финансового контроля выявила отклонения от предписанных моделей экономического поведения организаций. Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды предопределяет

необходимость адекватного преобразования бухгалтерского учета. Однако процесс реформирования Национальной системы бухгалтерского учета отстает от общего процесса экономических реформ в России.

Официальный учет служит инструментом финансового регулирования и осуществления единой финансовой (в том числе налоговой) политики. Обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательства и экономики, основанного на принципах правового равенства сторон и договорных отношений, конкуренции и риска, Бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя Российской Федерации.

Тем не менее, выполняемая бухгалтерской функцией единая налоговая политика в настоящее время имеет новое содержание по сравнению с тем, как она установлена при формировании новой российской налоговой системы, действующей с 1 января 1992 года, действующим законодательством о налогах и сборах установлена система налогового учета, представляющая собой систему сбора информации об объектах налогообложения для расчета налоговой базы на основе данных бухгалтерских реестров и (или) на основе других документированных данных.

Налоговый учет существует либо как самостоятельная система учета, либо как дополнительная система учета по отношению к системе учета. В последнем случае эти две системы бухгалтерского учета совпадают в отношении использования бухгалтерских данных для налогообложения. В этих условиях актуальна тема соотношения бухгалтерского учета и налогообложения.

Степень изучения этого предмета очень высока. Довольно глубокое изучение этой проблемы переводится, в частности, в исследованиях Д. Ви Илинзера, Г. А. Чистяковой и А. Ви Левиной.

Целью этой работы является анализ теоретических и практических аспектов соотношения бухгалтерского учета и налогообложения. Цели работы:

- \* анализ основных принципов бухгалтерского учета и налогообложения;
- \* выявить проблемы внедрения и оптимизации бухгалтерского и налогового учета в нашей стране;

\* анализ осуществления бухгалтерского и налогового учета и их отчетности.

Предметом изучения данной работы является система методов бухгалтерского и налогового учета.

Объектом исследования является система учета и налогового учета.

Для улучшения и оптимизации деятельности предприятия необходим грамотный и своевременный налоговый учет и учет.

## **Глава 1. Анализ основных принципов налогового и бухгалтерского учета**

### **1.1 Бухгалтерский учет и методы его осуществления на предприятии**

Согласно Федеральному закону №129 от 21.11.1996 "О бухгалтерском учете" (далее – Закон) Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о собственности, обязательствах организаций и их движении путем непрерывной, непрерывной и документальной регистрации всех хозяйственных операций. Индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном Налоговым законодательством РФ, и не ведут учет.

Отражается определение бухгалтерского учета[1] :

\* объекты бухгалтерского учета-имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции;

Под собственностью организации понимаются средства организации по их составу и размещению (активы организации), под обязательствами организации – средства организации по источникам их формирования и цели (обязательства организации).

\* последовательные шаги бухгалтерского учета – сбор, регистрация и обобщение информации;

- основные требования к ведению бухгалтерского учета – управление валютный учет (п. 1 ст. 8 Закона); ведение учета организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации (пункт 3 ст. 8 Закона); своевременно и без пропусков или изъятий на счетах бухгалтерского учета всех операций и результатов инвентаризации (п. 5 ст. 8 Закона); учет всех хозяйственных операций, проводимых организацией, - извинительные документы, которые служат первичными бухгалтерскими документами и на основании которых ведется учет (п. 1 статьи 9 Закона).

Конституционный Суд Российской Федерации в пункте 4 изложения мотивов решения от 1 апреля 2003 года № 4-П "О проверке конституционности положений СП 2 ст. 7 Федерального закона" о ревизионной деятельности " в жалобе гражданки В. И. С. выразил свою правовую позицию по вопросам служебного учета.:

8 (ч. 1), 29 (ч. 4), 34 и 114 (п. «б» ч. 1) подразумевает, что в Российской Федерации официальный учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики) ; обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, исходя из принципов правового равенства сторон и договорных отношений, конкуренции и риска, Бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как единого рынка.;

- исходя из этого, федеральный законодатель вправе налагать на участников предпринимательской и иной хозяйственной деятельности обязанность вести официальный учет, а на отдельных участников рынка и лиц, действующих в официальном качестве (в том числе налоговых органов) предоставлять право доступа к бухгалтерской информации и проверять ее достоверность.

Целями и задачами бухгалтерского учета являются:

- \* формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и владельцам имущества организации, а также внешним-инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- предоставление информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля соблюдения

законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций организацией и их целесообразности, наличия и перемещения имущества и обязательств, использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, стандартами и оценками;

\* предотвращение негативных последствий экономической деятельности организации и выявление внутренних резервов для обеспечения ее финансовой устойчивости.

Положение о ведении бухгалтерского учета и учета в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29 июля 1998 года №34-н (с изменениями и дополнениями, далее-ПБУ 1/98), определяет следующие основные принципы бухгалтерского учета[2] :

\* Согласованность применения учетной политики из одного отчетного года в другой.

\* Непрерывность деятельности организации в обозримом будущем, отсутствие намерения и необходимость в существенной ликвидации или сокращении деятельности и, следовательно, погашение обязательств в установленном порядке.

\* Временная определенность факторов хозяйственной деятельности в период, в течение которого они произошли, независимо от фактической даты получения или выделения средств, связанных с этими фактами.

\* Имущественное разделение активов и обязательств организации на активы и обязательства собственников этой и других организаций.

\* Полнота учета всех факторов хозяйственной деятельности.

\* Своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

\* Осторожность (большая готовность учитывать расходы и обязательства, чем возможные доходы и активы, избегая создания скрытых резервов).

\* Приоритет содержания над формой (отражение в учете факторов хозяйственной деятельности основывается не столько на их правовой форме, сколько на экономическом содержании экономических фактов и условий).

\* Согласованность (тождество данных учета затрат с оборотом и остатками на счетах синтетического учета в последний календарный день каждого месяца).

\* Рациональность бухгалтерского учета в зависимости от условий хозяйственной деятельности и размеров организации.

Учет ведется только на основании первичных бухгалтерских документов, выданных в ходе хозяйственных операций. Эти документы должны быть составлены в стандартизированных формах, утвержденных Госкомстатом РФ (в их отсутствие – разработаны самой организацией) и иметь ряд обязательных деталей.

Учет осуществляется с использованием стандартного плана счетов (организация может создать на его основе свой собственный операционный план счетов).

Учет товаров, обязательств и коммерческих операций осуществляется путем двойной регистрации на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета в хронологическом порядке. Данные учета затрат должны соответствовать обороту и балансу счетов синтетического учета.

Понятия синтетического и аналитического учета определены в статье 2 Закона. Синтетический учет-учет обобщенных данных бухгалтерского учета по видам товаров, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, которые осуществляются на синтетических счетах бухгалтерского учета. Учет затрат-Бухгалтерский учет, который ведется на лицевых, материальных и других аналитических счетах бухгалтерского учета, объединяющий подробную информацию об имуществе, пассивах и хозяйственных операциях на каждом синтетическом счете.

Учет затрат и синтетический учет - это два уровня, на которых ведется учет. Первый из них-подробный, проведенный по счетам аналитического учета, второй-обобщенный, проведенный по счетам синтетического учета.

Определения понятий "аналитический учет" и "синтетический учет", отражают виды объектов бухгалтерского учета, указанные в пункте 2 статьи 1 Закона, – собственность организаций, их обязательства и хозяйственные операции.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при осуществлении хозяйственных операций лежит на руководителе организации. Пункт 2 статьи 6 Закона определяет методы организации бухгалтерского учета, которые руководители организаций выбирают

самостоятельно в зависимости от объема бухгалтерской работы:

- а) создание бухгалтерской службы в качестве подразделения организации под руководством главного бухгалтера;
- в) введение должности бухгалтера в штате организации;
- с) договорная передача бухгалтерского учета централизованному бухгалтерскому учету, специализированной организации или специализированному бухгалтеру;
- г) вести учет лично руководителем организации.

В пункте 7 ПБУ 1/98 точно воспроизводятся положения пункта 2 этой статьи.

В пункте 7 также рекомендуются случаи, предусмотренные в данной подпрограмме. «в», "с" и "г", применяются в организациях, подпадающих под действие законодательства РФ к субъектам малого предпринимательства. Однако в пункте 3 типовых рекомендаций об организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных Приказом Минфина России от 21 декабря 1998 года №64н (с внесенными и дополненными поправками), такая рекомендация не дублируется, а соответственно воспроизводится четыре пункта 2 настоящей статьи закона.

Главный бухгалтер организации[3] :

\* Назначается и отстраняется от должности руководителем организации и подчиняется ему.

\* Отвечает за разработку учетной политики, соблюдение требований и правил бухгалтерского учета, своевременное представление полной и надежной бухгалтерской отчетности.

\* Обеспечивает соответствие совершаемых операций законодательству РФ, контроль за перемещением товаров и соблюдением обязательств, отражение всех операций в бухгалтерских счетах.

\* Требования главного бухгалтера к документированию операций и представлению необходимых для учета документов и сведений обязательны для всех сотрудников организации.

По части. 2. 3 статьи 6 быть утвержден:

- \* план бухгалтерской работы, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями пунктуальности и полноты бухгалтерского учета и отчетности;
- \* формы первичных бухгалтерских документов, используемых для регистрации хозяйственных операций, по которым отсутствуют типовые формы первичных бухгалтерских документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- \* процедуры инвентаризации и методы оценки активов и обязательств;
- \* правила рабочего процесса и технология обработки бухгалтерской информации;
- \* порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

В пункте 4 статьи 6 предусматривается, что политика учета, принятая организацией, применяется из года в год.

Изменение учетной политики в соответствии с пунктом 4 статьи 6 может быть произведено в следующих случаях:

- \* изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета;
- \* разработка организацией новых методов бухгалтерского учета;
- \* существенное изменение условий функционирования организации.

Согласно п. 8 ПБУ 1/98 при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного метода из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами о бухгалтерском учете. Если по какому-либо конкретному вопросу нормативные документы не определяют методы бухгалтерского учета, организация при формировании учетной политики разрабатывает соответствующий метод на основе настоящих Правил и других положений, касающихся бухгалтерского учета.

Бухгалтерская политика, принятая организацией в соответствии с пунктом 9 ПБУ 1/98, подлежит регистрации соответствующей организационно-административной документации (приказов, распоряжений и т.

В соответствии с п. 10 ПБУ 1/98 методы бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующий организационно-управленческий документ. При этом они используются всеми филиалами, представительствами и другими подразделениями организации (в том числе выделенными на отдельный баланс) независимо от их местонахождения.

Вновь созданная организация устанавливает выбранную в соответствии с настоящим пунктом бухгалтерскую политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается действующей со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Положение 1/98 ПБУ также устанавливает основы раскрытия (публичности) учетной политики организаций, которая применяется к организациям, которые публикуют свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично в соответствии с законодательством Российской Федерации, учредительными документами или по собственной инициативе.

Согласно п. 11 ПБУ 1/98 организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики методы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерского учета.

Основными считаются методы бухгалтерского учета, без знания применения которых заинтересованные пользователи бухгалтерской отчетности не могут достоверно оценить финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации.

В случае, если бухгалтерская отчетность не опубликована полностью, информация о бухгалтерской политике должна быть раскрыта по крайней мере в той части, которая непосредственно связана с опубликованными документами.

Если бухгалтерская политика организации формируется на основе допущений, предусмотренных в пункте 6 ПБУ 1/98, то в соответствии с пунктом 13 ПБУ 1/98 эти допущения не могут быть раскрыты в бухгалтерской отчетности. При формировании учетной политики организации на основании допущений, отличных от допущений, предусмотренных пунктом 6 Закона о финансах 1/98, такие допущения, а также причины их применения должны раскрываться в

бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности существует значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут вызвать серьезные сомнения в отношении применимости гипотезы о непрерывности деятельности, то организация должна в соответствии с пунктом 14 Закона о финансовых услугах 1/98 указать эту неопределенность и недвусмысленно описать, с чем она связана.

Пунктом 15 ПБУ 1/98 определено, что основные средства бухгалтерского учета должны быть раскрыты в пояснительной записке, включенной в бухгалтерскую отчетность организации за отчетный год.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информации об учетной политике организации, если только она не изменилась со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предыдущий год, в которой была раскрыта учетная политика.

Согласно п. 17 ПБУ 1/98 изменение учетной политики должно быть обоснованным и производится в порядке, предусмотренном для регистрации принятия организацией самой учетной политики (регистрации соответствующей организационно-административной документации (приказов, распоряжений и т.

Изменение учетной политики, как указано в пункте 18 закона о финансах 1/98, должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-управленческим документом.

В соответствии с пунктом 19 ПБУ 1/98 последствия изменений в учетной политике, которые оказали или могут оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Денежные последствия изменений в учетной политике оцениваются на основе выверки, проведенной организацией на дату применения измененного метода учета.

Пунктом 20 ПБУ 1/98 установлено, что последствия изменения политики бухгалтерского учета, вызванные изменением законодательства Российской Федерации или положений о бухгалтерском учете, отражены в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующим

законодательством или нормативным актом не предусмотрен порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном пунктом 21 Закона О государственных финансах 1/98.

Изменения в учетной политике за год после представления отчета, как это предусмотрено в пункте 23 ПБУ 1/98, оглашаются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

## **1.2 Цели и методы налогового учета в России**

Юридически определение понятия "налоговый учет" дано только в отношении порядка исчисления налога на прибыль организаций. Согласно ст. 313 чл.25» Налог на прибыль организаций " часть II Налогового кодекса Российской Федерации (гл. 25 вступил в силу с 1 января 2002 г. в соответствии с Федеральным законом от 6 августа 2001 г. №110-ФЗ), налоговый учет – это система обобщения информации для определения основы

25 НК РФ), система налогового учета характеризуется следующим образом: это особая процедура учета доходов и расходов, момент их признания. Система предполагает особый механизм учета доходов и расходов для расчета налоговой базы отчетного (налогового) периода, особый порядок формирования отсроченных расходов (то есть отсроченных расходов). расходы образуют стоимость соответствующего объекта учета, что влияет на налоговую базу последующих отчетных (налоговых) периодов по специальным расчетам (алгоритмам), предусмотренным главой 25 НК РФ).

Федеральным законом от 29 мая 2002 года №57-ФЗ) также установлено, что на основании данных налогового учета налогоплательщики исчисляют налоговую базу в конце каждого отчетного (налогового) периода. До принятия федеральным законом от 29 мая 2002 года № 57-ФЗ изменений и дополнений к гл. 313 НК РФ была изложена в следующем варианте: налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе налоговых данных, если статьи гл. 25 НК РФ предусматривает порядок объединения и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка объединения и отражения в бухгалтерском учете, установленного правилами бухгалтерского учета.

Вышесказанное позволяет утверждать, что налоговый учет имеет место во всех случаях, когда налогоплательщики в соответствии с законодательством о налогах и сборах несут ответственность за ведение учета своих доходов (расходов) и налоговых объектов. При этом применение налогового учета не ограничивается исчислением налога на прибыль. Даже предписывая использование бухгалтерских данных, законодатель обязывает учитывать положения законодательства о налогах и сборах, которые реализуются в рамках налогового учета. 375 ст. 30" Налог на имущество организаций " НК РФ при определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, образуемой в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. Однако там же, статья 1, пункт 1. 375 НК, предусматривает ведение налогового учета-в случае, если амортизация не предусмотрена для отдельных объектов основных средств, стоимость этих объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и стоимостью амортизации, исчисленной по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета на конец каждого налогового (бухгалтерского) периода. Примером установления налогового учета без использования бухгалтерских данных является упрощенная система налогообложения, предусмотренная главой 26.2 НК РФ. Согласно п. 1 статья.346.24 налогоплательщики НК РФ обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для расчета налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов.

21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ понятие" налоговый учет " не упоминается, а только о бухгалтерском учете и учете объектов налогообложения – согласно п.7 статья. Тем не менее нет никаких сомнений в том, что глава 21 Налогового кодекса предусматривает ведение налогового учета. В частности, в п. 3 мотивационной части решения Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. №37-О указано, что признание налогоплательщиком налога на добавленную стоимость налагает на такое лицо дополнительное обязательство вести налоговый учет.

Однако в этой работе налоговый учет будет рассматриваться в первую очередь в отношении главы 25 «подходный налог», исходя из ее законодательного определения.

Целями и задачами налогового учета являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о порядке бухгалтерского учета для целей налогообложения хозяйственных операций, совершаемых налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде) ;
- 2) Предоставление информации внутренним и внешним пользователям для контроля точности расчета, полноты и своевременности расчета и уплаты налога на прибыль организаций.

Система налогового учета организована налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательного применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не имеют права устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов для целей налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах или применяемых методах бухгалтерского учета. Принято решение об изменении учетной политики в налоговых целях:

- 1) при изменении используемых методов бухгалтерского учета - с начала нового налогового периода;
- 2) при внесении изменений в законодательство о налогах и сборах - не ранее момента вступления в силу изменений, внесенных в нормы указанного законодательства.

В случае, если налогоплательщик начал осуществлять новую деятельность, он также обязан определить и отразить в учетной политике в налоговых целях принципы и условия учета в налоговых целях такой деятельности.

Налоговые данные должны отражать:

- 1) порядок формирования суммы доходов и расходов;
- 2) Порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом периоде (отчет);

3) сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;

4) порядок формирования сумм создаваемых резервов;

5) сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль организаций.

Подтверждением данных налогового учета служат:

1) первичные учетные документы;

2) аналитические регистры налогового учета;

3) расчет налоговой базы.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

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

В Методических рекомендациях МНС России по применению гл. 25 НК дополнительно установлены значения следующих понятий:

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 налогового учета.

В указанном документе предложены основные регистры системы налогового учета, каждый из которых представляет собой перечень основных показателей,

необходимых, по мнению специалистов МНС России, для исчисления налоговой базы в соответствии с правилами, предусмотренными гл. 25 НК РФ.

При практическом использовании указанного документа, а также Методических рекомендаций МНС России по применению гл. 25 НК РФ необходимо учитывать следующее[4] :

- 1) перечень регистров налогового учета, как и сами разработанные формы регистров, не является обязательным для налогоплательщиков;
- 2) регистры налогового учета были разработаны в соответствии с редакцией НК РФ, действовавшей по состоянию на 15 декабря 2001 г. (после этого неоднократно в статье гл. 25 НК РФ вносились существенные изменения);
- 3) перечень рекомендованных регистров не является исчерпывающим (при этом отсутствие регистра в числе предложенных, равно как и отсутствие дополнительных необходимых показателей регистров, а также описание регистров не может служить основанием для применения организацией порядка исчисления налоговой базы, не соответствующего правилам, установленным гл. 25 НК РФ).

К способам ведения налогового учета, утверждаемым организацией, относятся[5] :

- Методы оценки отдельных видов активов и обязательств организации;
- Формы аналитических регистров налогового учета;
- Определение налоговой базы и периодичность предоставления отчетности.
- Другие решения, необходимые для организации налогового учета.

Законодательство, посвященное налоговому учету, постоянно совершенствуется. При этом законодателем предпринимаются усилия, направленные на уменьшение различий между бухгалтерским и налоговым учетом. Так начиная с 1 января 2006 года, налогоплательщики определяют свои доходы не только на основании первичных учетных документов для бухгалтерского учета, но и на основании иных документов, подтверждающих получение дохода. Данные изменения нашли отражение в ст.248 НК РФ.

Для подтверждения расхода налогоплательщик имеет право использовать документы, оформленные не только в соответствии с законодательством РФ, но и в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном

государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, а также документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы, а именно:

- таможенной декларацией,
- приказом о командировке,
- проездными документами,
- отчетом о выполненной работе в соответствии с договором.

С 1 января 2008 года амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ). Это сравняло правила бухгалтерского и налогового учета таких объектов[6] .

## **Глава 2. Проблемы оптимизации налогового и бухгалтерского учета в РФ**

### **2.1 Проблемы осуществления налогового учета в современной России**

Среди проблем внедрения налогового учета в нашей стране можно выделить две группы – проблема целесообразности введения и применения налогового учета и проблема применения основных принципов налогового учета.

С момента введения в действие главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации "налог на прибыль", в которой было произведено законодательное разделение бухгалтерского и налогового учета, споры о целесообразности его применения не утихают. Подавляющее большинство директоров и главных бухгалтеров относятся к этому подразделению крайне негативно. И, прежде всего, они ставят под сомнение цели налогового учета, о чем приводятся следующие аргументы[7] .

Основной целью налогового учета является обобщение информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Однако до введения в действие главы 25 НК РФ расчет налогооблагаемой прибыли осуществлялся по данным бухгалтерского учета обязательного (правового) инструмента для описания финансово-хозяйственной деятельности большинства хозяйствующих субъектов. Таким образом, получается, что налоговый учет в основном лишь дублирует бухгалтерские функции.

Основным принципом бухгалтерского учета является двойная запись. Итак, известны:

а) источник профессиональной подготовки (обязательства);

(В) что приобретается (активы);

(С) цена сделки (сумма сделки).

Данные налогового учета - это данные, которые учитываются при разработке таблиц, справок бухгалтера и других документов налогоплательщика, группирующих сведения об объектах налогообложения. В то же время методические рекомендации многонациональных сил России по применению главы 25 НК РФ предусматривают возможность ведения учета в виде таблиц, где доходы отражаются в одних реестрах, в других - в расходах. Затем полученные результаты складываются в столбцы (доходы / расходы), и положительная разница между доходами и расходами является искомой налоговой базой. Но экономическая наука уже давно отказалась от примитивных таблиц для ведения учета экономических операций.

Следующим аргументом является необходимость введения в штатную структуру предприятия дополнительных специалистов, занимающихся непосредственно налоговым учетом. За установление бухгалтерского учета, как правило, отвечает главный бухгалтер, но нигде не сказано, что он также отвечает за ведение налогового учета. Поскольку принципы бухгалтерского и налогового учета различны, было бы неправильно, чтобы специалист одновременно отвечал за их ведение. Поэтому необходимы новые должности налоговых консультантов.

И, наконец, последний и самый важный аргумент, с которым согласен автор данной работы - разница между суммами налога на прибыль, рассчитанными на основе данных бухгалтерского учета (с изменениями, как это было сделано в 2001 году и ранее) и данными налогового учета, для подавляющего большинства предприятий

значительно меньше, чем затраты предприятий на организацию и ведение такого налогового учета. Для российской экономики было бы лучше не вводить налоговый учет в организациях параллельно с бухгалтерским учетом, а подумать о том, как упростить Бухгалтерский учет с целью снижения затрат на определение налога на прибыль. И неизбежная ошибка при определении величины налогооблагаемой прибыли может быть компенсирована определенным повышением ставки этого налога[8].

Доводы сторонников налогового учета можно свести к следующему[9]. Прежде всего, налоговый учет осуществлялся до вступления в силу главы 25 Трудового кодекса.

Некоторые нормы Налогового кодекса Российской Федерации предусматривали дополнительные требования к обобщению информации в целях определения налоговой базы и до вступления в силу главы 25 НК РФ.

Самым негативным является предполагаемая необходимость дублирования записей и других документов для целей бухгалтерского учета и налогообложения, когда они полностью совпадают. Однако в налоговом учете учитываются только некоторые операции, которые не были учтены. Налоговый учет был, есть и будет, но отличать его от бухгалтерского нужно только в тех случаях, когда это действительно необходимо и двойной учет невозможен.

Что касается проблем применения бухгалтерского учета, то можно выделить следующие основные заблуждения в этой области[10] :

1. Если компания применяет ПБУ 18/02, то вести налоговый учет не обязательно.

ПБУ 18/02 предписывает только организовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы с его помощью можно было определить налогооблагаемую прибыль, но не освобождает предприятие от ведения налогового учета.

2. Если предприятие ведет налоговый учет, то ПБУ 18/02 применяться не может.

3. Записи налогового учета обязательно должны быть распечатаны. Отсутствие налоговых регистров влечет за собой налоговую ответственность.

В Налоговом кодексе нет обязанности печатать налоговые записи. Статья 313 предусматривает, что компания может вести налоговый учет на бумажном носителе, в электронной форме или на любом компьютерном носителе. Порядок ведения налогового учета должен быть установлен в учетной политике. В этом

случае вы можете указать, что ваша организация печатает записи "по требованию" или "каждый квартал".

Также невозможно наложить штраф на организацию за отсутствие налогового учета. "Согласно статье 120 Налогового кодекса, - поясняет Ирина Ким, налоговый консультант компании «Что делать Консалт», - за грубое нарушение правил учета доходов и расходов в этом случае оштрафовать нельзя. Так как перечень ситуаций, которые признают грубыми нарушениями, закрытый и отсутствие налоговых регистров в него не входит.

Ответственность по статье 126 НК РФ возникает, если компания не предоставила в установленный срок документы и иные сведения, предусмотренные налоговым законодательством. Однако налоговые органы не имеют права составлять обязательные формы налоговых бухгалтерских документов для предприятий (статья 313 НК РФ). И если нет утвержденных форм налоговых реестров, вы не сможете их запросить. Ведь чтобы запросить документы, инспекция должна знать их список и количество. Это означает, что компания не может быть оштрафована за незнание налоговых записей в соответствии со статьей 126 НК РФ. Статья 122 НК РФ устанавливает ответственность за неуплату или недоплату налога, обусловленную занижением налоговой базы или иными незаконными действиями. Как вы можете видеть, в этой статье нет никаких налоговых записей. И даже если их отсутствие привело к налоговому отставанию, штраф будет наложен за недоплату, а не за отсутствие налоговых записей. Таким образом, Налоговый кодекс не предусматривает санкций за отсутствие налоговых реестров."

4. Если бухгалтер ведет налоговые записи на основе учетных записей, вы можете изменить имя только в них - и налоговые записи готовы.

Точное совпадение бухгалтерских и налоговых записей-редкая ситуация. И, скорее всего, организации все-таки придется вносить коррективы.

5. Если вы правильно создадите бухгалтерскую политику, разницы между бухгалтерией и налоговым учетом не будет.

Только некоторым компаниям удастся синхронизировать налоговые и бухгалтерские записи-как правило, небольшие компании с небольшим количеством операций. Дело в том, что сами ПБУ и Налоговый кодекс имеют принципиальные различия в учете тех или иных видов доходов и расходов. Например, в бухгалтерском учете суммы, уплаченные за информационно-консультационные услуги, связанные с закупкой материалов, включаются в их фактическую стоимость

(пункт 6 ПБУ 5/01). В налоговом учете эти затраты включаются в прочие расходы, связанные с производством и продажей (статья 264 НК РФ). Поэтому и в этом, и в других случаях вы не сможете сверить оба типа счетов.

6. Если компания не использует формы налоговых регистров, рекомендованные налоговыми органами, она будет оштрафована.

"Налоговые и иные органы не имеют права составлять обязательные формы налоговых бухгалтерских документов для налогоплательщиков" (статья 313 НК РФ). Таким образом, рекомендации налоговых органов-это не более чем советы, к которым нельзя прислушиваться.

7. Если компания ведет налоговые записи, вы не можете вести учет.

На практике бухгалтеры пытаются использовать различные подходы к налоговому учету[11] .

1. Налоговый учет ведется совершенно отдельно от бухгалтерского.

Этот подход используется в основном крупными организациями, для которых исчисление налогооблагаемой прибыли является сложной задачей. Как правило, эти организации имеют специализированные подразделения, которые ведут налоговые записи.

При использовании этого метода отдельно друг от друга на основе одних и тех же первичных документов формируются бухгалтерские и совершенно независимые налоговые регистры.

2. Вместо учета ведется налоговый учет.

Суть данного подхода заключается в том, что бухгалтерский учет ведется с использованием текущего плана счетов), но доходы и расходы группируются в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Эту должность часто занимают бухгалтеры организаций (обычно небольших), которые ведут бухгалтерский учет только для исчисления налогов. Они мотивируют свою позицию тем, что налоговые органы заинтересованы только в правильности исчисления налогов, поэтому нет необходимости поручать бухгалтерским работникам также вести обычный Бухгалтерский учет, который, как представляется, становится ненужным.

3. Налоговый учет ведется в рамках бухгалтерского учета.

Особенностью данного подхода является адаптация для налогового учета плана счетов, то есть пересмотр порядка аналитического учета доходов и расходов, который осуществляется по субсчетам к бухгалтерским счетам, а также ведение бухгалтерского учета и плана бухгалтерского учета. Но из-за частого расхождения сумм одних и тех же доходов и расходов и дат их принятия к бухгалтерскому учету в бухгалтерском учете и налогообложении невозможно объединить оба счета в один.

4. Прибыль, полученная по данным бухгалтерского учета, корректируется для целей налогообложения.

Сторонники такого подхода предлагают рассчитывать прибыль для целей налогообложения так же, как и в прошлом году. Они мотивируют свою позицию следующим образом.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно (ст. 313 НК РФ), формы регистров налогового учета и способ разработки налогоплательщиком самостоятельно аналитических данных налогового учета и данных первичных документов (ст. 314 НК РФ). Таким образом, налоговый учет может состоять из бухгалтерской отчетности и одной дополнительной записи-учетной записи корректировки прибыли для целей налогообложения.

Однако этот метод может быть использован только небольшими организациями, 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, то есть поправлять корректировки, сделанные ранее. При таком объеме корректировочной работы можно легко запутаться и допустить ошибки, выявить которые будет очень трудно, так как ведь это не бухгалтерский баланс, в котором актив должен равняться пассиву.

5. Налоговый учет ведется в обособленном налоговом Плане счетов.

Этот подход является компромиссом между первым и третьим способами. Он заключается в том, что к бухгалтерскому Плану счетов дополнительно вводятся «налоговые» счета, на которых доходы и расходы учитываются в разрезе

требований главы 25 НК РФ. Записи на налоговых счетах производятся по правилам, предусмотренным для забалансовых счетов бухгалтерского плана счетов.

Обороты и остатки по этим счетам не отражаются в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В этом случае бухгалтер может при проведении какой-либо операции в бухгалтерском учете одновременно делать запись по соответствующему субсчету налогового счета.

Аналитическими регистрами налогового учета в этом случае будут являться карточки или журналы-ордера по налоговым счетам за отчетный (налоговый) период, если они будут содержать реквизиты, перечисленные в ст. 313 НК РФ.

Это удобно бухгалтерам, ведущим учет на компьютере с использованием бухгалтерских программ. Они должны добавить в схемы бухгалтерских проводок к хозяйственным операциям дополнительные проводки по налоговым счетам и составить новые алгоритмы хозяйственных операций в тех случаях, когда бухгалтерский и налоговый учет одних и тех же операций ведется по-разному.

Следует отметить, что по тому же пути пошли разработчики большинства бухгалтерских компьютерных программ.

## **2.2 Оптимизация налогового и бухгалтерского учета в РФ**

Бухгалтерская политика организации является одним из основных документов, позволяющих налогоплательщику снизить налоговое бремя. Ни для кого не секрет, что все больше организаций и индивидуальных предпринимателей переходят на путь легального бизнеса, тем более что этому способствует реформа налоговой политики, проводимая государством. Для того чтобы разумно подходить к исчислению сметных налогов, нужно не изымать денежные поступления из налога, образуя тем самым черную кассу, а понимать налоговую систему и с помощью учетной политики создавать модель минимизации налогов, приемлемую для конкретной организации.

При разработке учетной политики необходимо решить следующие проблемы:

1. Сделать Бухгалтерский учет прозрачным и доступным для понимания, что позволяет анализировать экономическую деятельность предприятия.
2. Создать оптимальную систему налогового учета.
3. Предусмотреть определенные направления минимизации налогов, которые не противоречат действующему законодательству РФ.
4. Внедрить систему организации бухгалтерской службы, которая облегчает своевременное и четкое управление документами и учет информации.

Бухгалтерская политика, отвечающая всем вышеперечисленным задачам, может стать реальным источником информации, необходимой для оказания реальной помощи организации, а не формальным документом, который организация, во избежание проблем, должна представить в налоговый орган. Бухгалтерская политика также должна учитывать специфику организации.

Основными разделами учетной политики являются:

1. Порядок организации бухгалтерского учета.
2. Методы оценки активов и обязательств.
3. Порядок контроля хозяйственных операций.
4. Порядок рабочего процесса и технология обработки бухгалтерской информации.
5. Процедура инвентаризации активов и обязательств организации.
6. План работы бухгалтерских счетов.
7. Формы первичных бухгалтерских документов.
8. Порядок формирования налоговой базы и налогового учета для целей налогообложения.

Одним из первых подвергается тщательному анализу бухгалтерская ситуация ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Положение, предусматривающее, что в качестве основного средства организации для учета активов одновременно отвечают следующим условиям:

\* используется в производстве продукции, при выполнении работ или услуг, или для управленческих нужд организации;

- \* используется в течение длительного времени, т. е. срок службы более 12 месяцев или нормальный рабочий цикл более 12 месяцев;
- \* организация не планирует дальнейшей перепродажи этих активов;
- \* могут принести экономическую выгоду организации в будущем.

Организация должна правильно подходить к понятию бухгалтерской единицы при учете объектов основных средств. В ПБУ 6/01 установлено, что объектом инвентаризации основных средств признается объект со всеми приборами и аксессуарами либо отдельный объект, конструктивно предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, либо отдельный набор конструктивно сочлененных объектов, составляющих единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

Таким образом, в зависимости от способа выполнения задания основной инструмент может быть зарегистрирован либо как:

- \* изолировать тему
- \* отдельный комплекс.

И в обоих случаях это объект инвентаризации. Если организация нарушает этот принцип в своем бухгалтерском учете, ее ожидают негативные последствия с точки зрения налогообложения. Следующий способ оценки основного средства - генерировать первоначальную стоимость основного средства. Первоначальная стоимость основного средства представляет собой сумму фактических затрат организации на приобретение, строительство и изготовление объектов, которая включает:

- \* суммы, уплаченные в соответствии с контрактом поставщику;
- \* суммы, уплаченные организациям за выполнение работ по договору строительства и другим договорам;
- \* суммы, выплачиваемые организациям за информационно-консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- \* регистрационные сборы и государственные налоги;
- таможенные пошлины;

- \* невозвращаемые налоги;
- \* вознаграждение, выплачиваемое организации-посреднику, через которую был приобретен объект основных средств;
- \* проценты по заемным средствам, если они накоплены до принятия объекта основного средства к учету;
- \* разница в сумме, возникающая в случае, если оплата производится в рублях в размере эквивалентной суммы в иностранной валюте;
- \* другие суммы, непосредственно связанные с приобретением основного средства.

При формировании первоначальной стоимости объекта с учетом вышеуказанных требований правильно формируется налоговая база для расчета налога на имущество организаций.

Следующим элементом формирования учетной политики должно стать определение правильности признания доходов организации. В бухгалтерском учете доходы организации признаются на основании следующих условий, установленных Положением О бухгалтерском учете ПБУ 9/99:

- \* организация должна иметь право на поступления, вытекающие из конкретного договора или иным образом подтвержденные надлежащим образом;
  - \* размер дохода должен быть определен;
  - несомненно, что экономические выгоды организации возрастут в результате конкретной операции;
  - право собственности на продукты, работы, услуги перешло к покупателю;
- \* можно определить затраты на указанную операцию.

Эти условия подчеркивают, что в бухгалтерском учете доходы должны признаваться на основе требований, установленных ПБУ 9/99, в отличие от признания момента формирования выручки для целей налогообложения. При этом в некоторых случаях признание доходов и момент формирования доходов для целей налогообложения могут совпадать, но это не должно быть общей моделью, подход к каждому моменту формирования должен определяться исходя из их правовых норм и требований.

Следующий элемент учетной политики составляется на основе условий учета расходов организации. В ПБУ 10/99 "Расходы организации" дается определение расходов. Расходы организации рассматриваются как уменьшение экономических выгод, возникающих в результате отчуждения активов и / или возникновения обязательств, что приводит к уменьшению капитала этой организации. В соответствии с ПБО 10/99 расходы учитываются в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- \* они производятся в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства и правил, обычаями оборота;

- \* сумма расходов может быть определена;

- несомненно, что та или иная операция уменьшит экономические выгоды организации.

Расходы организации, произведенные в отчетный период, но отчетные периоды, регистрируются в бухгалтерском учете отдельной статьей как перенесенные расходы и подлежат списанию в порядке, установленном организацией (равномерном, пропорциональном объему выручки и т. Классификация отдельных операций по расходам для будущих расходов или выданных авансов влияет на налогооблагаемую базу налога на имущество. Соответственно, расходы следует рассматривать как расходы:

- \* затраты, связанные с формированием и развитием новых видов производства;

- \* плата за лицензирование определенных видов деятельности;

- \* платежи за предоставление прав на использование нематериальных активов (признаются в течение срока действия договора);

- \* расходы на различные добровольные страховки;

- \* затраты на сертификацию продукции (товаров), работ, услуг.

Бухгалтерская политика организации позволяет налогоплательщику снизить налоговую нагрузку, опираясь на вполне законные основания, содержащиеся в налоговом законодательстве РФ. Бухгалтерская политика позволяет оптимизировать налоговую базу, состоящую из двух частей:

- \* налог на добавленную стоимость;

\* подоходный налог.

Чтобы правильно определить время формирования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, необходимо определить время, когда организация получает деньги от своих покупателей:

- если по условиям договоров, связанных с предоставлением своим покупателям и клиентам товаров, продуктов, работ, услуг, организация получает деньги в виде аванса или предоплаты, то в большинстве случаев не имеет значения момент формирования налоговой базы. Для этих организаций бухгалтерская политика для целей налогообложения может быть утверждена при определении налоговой базы по мере отгрузки и представления расчетных документов покупателю;
- если оплата оказанных товаров, работ, услуг производится по истечении срока, то есть в последующие периоды (например, на условиях коммерческого кредита), то в учетной политике следует утвердить момент определения налоговой базы по мере поступления средств.

При формировании налоговой базы по налогу на прибыль следует учитывать следующие направления налоговой оптимизации. Ключевым является выбор налогоплательщиком метода учета доходов и расходов. В зависимости от выбранного налогоплательщиком способа признания доходов и расходов доходы, связанные с расчетами по реализованным товарам (работам, услугам) или имущественным правам, признаются для целей налогообложения в соответствии со ст.

Метод учета доходов и расходов не является приемлемым для всех организаций. При наличии ограничений в выборе методов признания доходов и расходов необходимо искать другие возможности минимизации налогообложения, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Для организаций, признающих доходы и расходы от реализации товаров, работ и услуг по методу начисления, имеет смысл рассмотреть возможность создания резервов.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Бухгалтерский учет - упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязанностях организаций и их движениях посредством непрерывного, непрерывного и документального учета

всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в ходе их деятельности.

Основные задачи бухгалтерского учета:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и владельцам имущества организации, а также внешним-инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- 2) Предоставление информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля соблюдения законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций организацией и их целесообразности, наличия и перемещения имущества и обязательств, использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормами и оценками;
- 3) предотвращение негативных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутриэкономических резервов для обеспечения ее финансовой устойчивости.

Организации, руководствуясь законодательством РФ О бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих Бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою бухгалтерскую политику, исходя из их структуры, отрасли и других особенностей деятельности. Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и отчет бухгалтерского учета. В этом случае они утверждаются:

- 1) план бухгалтерской работы, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями пунктуальности и полноты бухгалтерского учета и отчетности;
- 2) формы первичных бухгалтерских документов, используемых для регистрации хозяйственных операций, для которых отсутствуют типовые формы первичных бухгалтерских документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- 3) процедура инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

- 4) правила документооборота и технология обработки бухгалтерской информации;
- 5) порядок контроля хозяйственных операций, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может быть осуществлено в случае изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, регулирующих Бухгалтерский учет, разработки организацией новых методов бухгалтерского учета или существенного изменения условий его деятельности.

Организация ведет учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в двойных проводках на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в план работы по счетам бухгалтерского учета. Данные учета затрат должны соответствовать обороту и балансу счетов синтетического учета. Все коммерческие операции и результаты инвентаризации должны регистрироваться в бухгалтерских счетах своевременно, без упущений и изъятий. В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство и капитальные вложения учитываются отдельно.

Бухгалтерские книги предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в основных документах, которые были учтены, и ее отражения в бухгалтерских счетах и в бухгалтерской отчетности. Бухгалтерские записи ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машин, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и других машинных носителях.

Коммерческие операции должны регистрироваться в бухгалтерских книгах в хронологическом порядке и сгруппироваться по соответствующим бухгалтерским счетам.

Нынешний порядок налогообложения прибыли и других налогов предполагает теперь, помимо регистрации и систематизации хозяйственных операций по методике бухгалтерского учета, выполнение бухгалтером комплекса бухгалтерских и расчетных действий по правильному исчислению налоговых обязательств организации, прежде всего по налогу на прибыль. Это связано с разделением требований бухгалтерского учета и налоговой методологии за последнее десятилетие. Однако правильный учет операций, связанных с формированием финансовых результатов, не означает, что эти финансовые результаты являются надежными для целей налогообложения, поэтому необходимо организовать дополнительные бухгалтерские процедуры для

обеспечения точности определения налоговой базы подоходного налога, то есть вести «бухгалтерский учет для целей налогообложения».

Можно выделить следующие основные принципы налогового учета по отношению к бухгалтерскому учету.

1. Налоговая база по налогу на прибыль рассчитывается на основе данных налогового учета, если глава 25 НК РФ предусматривает иной порядок консолидации и учета объектов хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от установленного правилами бухгалтерского учета.

Поскольку налоговая база формируется на основе данных налогового учета, недостаточно вести учет для целей налогообложения только в случае отклонений показателей, рассчитанных на основе данных бухгалтерского и налогового учета. Каждый факт хозяйственной деятельности, связанный с формированием доходов (расходов), должен оцениваться и регистрироваться дважды: по бухгалтерской и налоговой методике.

2. Первичные бухгалтерские документы, аналитические бухгалтерские записи и расчет налоговой базы являются доказательствами данных налогового учета.

3. Аналитические бухгалтерские записи - это сводные формы систематизации данных налогового учета за налоговый (бухгалтерский) период, сгруппированные в соответствии с настоящей главой, не отраженные в бухгалтерских счетах.

4. Регистры и порядок их учета разрабатываются самими плательщиками и устанавливаются учетной политикой.

5. Правила и правила налогового учета применяются последовательно от одного налогового периода к другому (принцип последовательного применения). Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Изменения учетной политики применяются с начала нового налогового периода.

## **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 №129-ФЗ.

2. Налоговый кодекс РФ. Ч. 2 глава 25 «Налог на прибыль».

3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций с Инструкциями по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94-н (в ред. от 07.05.2003).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом МФ РФ от 19.12.1998 № 60н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.03.2000 №31н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 32н, в редакции изменений и дополнений).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н, в редакции изменений и дополнений).
8. Бакадоров В.Л., Алексеев П.Д. Финансово-экономическое состояние предприятия. Практическое пособие. – М.: Изд-во ПРИОР, 2000.
9. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 4-е изд. – М., 1997.
10. Балабанов И.Т., Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2001.
11. Борисов А.Н. Комментарий к Федеральному закону «О бухгалтерском учете». – М., Юстицинформ, 2005.
12. Волкова М. Зачем нам налоговый учет? // [www.klerk.ru](http://www.klerk.ru)
13. Ефремова А.А. ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 – взгляд через два года.// Финансовые и бухгалтерские консультации. 2002. №1.
14. Кондраков Н.П. Самоучитель по бухгалтерскому учету. М., 2005.
15. Коршунов А.Г. Налоговый учет был, есть и будет. Может все не так страшно? // [www.klerk.ru](http://www.klerk.ru)

16. Машков С.А. Готовы ли предприятия осуществлять налоговый учет? // Все для бухгалтера. 2003. №1.
17. Никулина И.А. Учет доходов и расходов в соответствии с главой 25 НК РФ.// Налоговый вестник. 2002. №3.
18. Новикова Т.А. Учетная политика организаций как инструмент оптимизации налогообложения. // Финансы. 2003. №5.
19. Новодворский Р., Сабанин В. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов. – М., 2004.
20. Пальмина Е. Налоговый учет – мифы и реальность.//Расчет. 2006. №12.
21. Педченко И.В. Как совместить бухгалтерский и налоговый учет. // Российский налоговый курьер. 2003. №8.
22. Рубаева Е. Учетная политика предприятия: различия между бухгалтерским и налоговым учетом. / [www.klerk.ru](http://www.klerk.ru)
23. Русалева Л.А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. – Ростов-на-Дону: «Феникс», 2002.
24. Сапелкина А.А. Налоговый учет доходов и расходов. Принципы и подходы к организации. //Финансы. 2007. №4.
25. Суслова Ю. Учет сомнительных и безнадежных долгов покупателей при реализации товаров. // Аудитор. 2005. №7.
26. Тепляков Ю.В. Оформление операций товаров по возврату товаров в учете. // Аудитор. 2006. №11.
27. Толкушкин А.В. Комментарий к главе 25 НК РФ «Налог на прибыль». – М., 2006.
28. Ульянов И.П., Попова Л.В. Бухучет. Пособие для бухгалтера и менеджера. – М., 2005.

## ПРИЛОЖЕНИЕ

Элементы учетной политики организации

Элемент	Допустимые варианты
Отражение в бухгалтерском учете процесса приобретения и заготовки материалов	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Применение счета 10 "Материалы" с оценкой материалов по фактической себестоимости</li> <li>· Применение счетов 10 " Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" с оценкой материалов на счете 10 по учетной цене</li> </ul>
Оценка материальных ресурсов, отпущенных в производство	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Метод себестоимости каждой единицы</li> <li>· Метод средней себестоимости</li> <li>· Метод себестоимости первых по времени закупок ФИФО</li> <li>· Метод себестоимости последних по времени закупок ЛИФО</li> </ul>
Оценка товаров (для предприятий розничной торговли)	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Оценка по розничным (продажным) ценам</li> <li>· Оценка по покупной стоимости</li> </ul>
Установление срока полезного использования основных средств (в случае его отсутствия)	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Ожидаемый срок использования объекта</li> <li>· Ожидаемый физический износ объекта</li> <li>· Установленные ограничения на использование объекта</li> </ul>

Способ начисления амортизации по основным средствам (только для целей бухгалтерского учета)	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Линейный способ</li> <li>· Способ уменьшаемого остатка</li> <li>· Способ списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования</li> <li>· Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)</li> </ul>
Способ начисления амортизации по нематериальным активам	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Линейный способ</li> <li>· Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)</li> <li>· Способ уменьшаемого остатка</li> </ul>
Порядок отражения в учете погашения стоимости нематериальных активов	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Накопление соответствующих сумм амортизационных отчислений</li> <li>· Уменьшение первоначальной стоимости нематериального актива</li> </ul>
Способ оценки нематериальных активов, приобретенных с использованием неденежных средств	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, определенная исходя из цен на аналогичные товары</li> <li>· Стоимость аналогичных нематериальных активов в сравнимых обстоятельствах</li> </ul>

<p>Порядок финансирования ремонта основных средств</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Затраты на ремонт включаются в себестоимость текущего отчетного периода</li> <li>· Затраты на ремонт резервируются</li> <li>· Затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов</li> <li>· Создается ремонтный фонд для проведения особо сложного ремонта в течение ряда лет</li> </ul>
<p>Способ оценки готовой продукции</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Оценка по фактической производственной себестоимости</li> <li>· Оценка по нормативной (плановой) производственной себестоимости</li> <li>· Оценка по прямым статьям затрат</li> </ul>
<p>Способ оценки незавершенного производства на предприятиях серийного и массового производства</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Оценка по фактической производственной себестоимости</li> <li>· Оценка по нормативной (плановой) производственной себестоимости</li> <li>· Оценка по прямым статьям затрат</li> <li>· Оценка по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов</li> </ul>

Рекомендуемые методы в зависимости от удельного веса:

Метод распределения косвенных расходов между объектами калькулирования

- прямой заработной платы основных производственных рабочих
- прямых материальных затрат
- суммы прямых затрат
- выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Порядок формирования покупной стоимости товаров у организаций торговли

- Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включаются в покупную стоимость товаров
- Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включаются в состав издержек обращения

<p>Учет затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции и формирование финансового результата</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Подразделение затрат отчетного периода на прямые и косвенные с включением последних после распределения в фактическую калькуляцию единицы продукции (работы, услуги). Системная калькуляция полной фактической себестоимости объекта калькулирования</li> <li>· Подразделение затрат отчетного периода на производственные (условно-переменные) и периодические (условно-постоянные). Последний вид расходов в конце отчетного периода в полной сумме списывается на уменьшение выручки от реализации продукции (работ, услуг). В калькуляцию продукции эти расходы не включаются. Системная калькуляция неполной (ограниченной) фактической производственной себестоимости объекта калькулирования</li> </ul>
<p>Учет выпуска готовой продукции</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· С применением счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" при использовании нормативного метода учета себестоимости</li> <li>· Без применения счета 40</li> </ul>
<p>Порядок создания резервов по сомнительным долгам</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Организация создает резервы</li> <li>· Организация не создает резервы</li> </ul>
<p>Порядок создания резервов предстоящих расходов и платежей</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Организация создает резервы</li> <li>· Организация не создает резервы</li> </ul>

Распределение и использование чистой прибыли	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Формирование фондов целевого использования прибыли (накопления, потребления, социальной сферы и т.п.)</li> <li>· Фонды не формируются, организация списывает фактически используемую прибыль непосредственно со счета 81</li> </ul>
Оценка кредиторской задолженности	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Оценка полученных кредитов и займов без учета причитающихся к выплате процентов на конец отчетного периода</li> <li>· Оценка полученных кредитов и займов с учетом причитающихся к выплате процентов</li> </ul>
Порядок признания выручки при выполнении работ с длительным циклом производства	<ul style="list-style-type: none"> <li>· По мере готовности работы, услуги, продукции</li> <li>· По завершении выполнения работ, оказания услуги, изготовления продукции в целом</li> </ul>
Порядок признания расходов на продажу в части коммерческих расходов, а также управленческих расходов	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Полностью в отчетном году</li> <li>· С учетом переходящих расходов предыдущих отчетных периодов</li> </ul>
Способ списания расходов будущих периодов	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Равномерное списание</li> <li>· Списание пропорционально объему продукции и др. показателям</li> </ul>