

МВД России
Санкт-Петербургский университет

А. В. Грачев, О. П. Толкачева

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Санкт-Петербург
2025

УДК 330
ББК 65.05
Г78

Грачев А. В., Толкачева О. П.

Г78 Налоговый учет : учебное пособие / А. В. Грачев, О. П. Толкачева. — Санкт-Петербург : СПбУ МВД России, 2025. — 112 с.

Авторский коллектив:

Грачев А. В. (гл. 1–2);

Толкачева О. П. (введ., гл. 3–6, закл.)

ISBN 978-5-00277-016-8
EDN: RCGHFQ

Учебное пособие подготовлено в соответствии с программой учебной дисциплины «Налоговый учет» по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность.

В издании рассматриваются основные этапы становления и развития налогового учета и соответствующей ему отчетности, даны теоретические основы налогового учета, описан действующий механизм налогового учета по налогу на прибыль.

Предназначено для обеспечения образовательного процесса по дисциплине «Налоговый учет» для обучающихся в образовательных организациях системы МВД России по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность.

**УДК 330
ББК 65.05**

Рецензенты:

Дятлова А. Ф., доктор экономических наук, профессор
(Московский университет МВД России им. В. Я. Кикотя);

Ковтунова С. Ю., кандидат экономических наук
(Уфимский юридический институт МВД России)

ISBN 978-5-00277-016-8

© Санкт-Петербургский университет
МВД России, 2025

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ГЛАВА 1. НЕОБХОДИМОСТЬ, СУЩНОСТЬ, ЗАДАЧИ И МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА	5
§ 1.1. Виды учета в организации, их взаимосвязь и различие. Предпосылки возникновения налогового учета в системе финансовых отношений. Понятие налогового учета и его цели.....	5
§ 1.2. Модели систем бухгалтерского учета и формы организации налогового учета. Методология налогового учета	9
§ 1.3. Соотношение бухгалтерского и налогового учета.....	14
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ	23
§ 2.1. Учетная политика организации для целей налогообложения — основа налогового учета. Налоговая отчетность организации по налогу на прибыль	23
§ 2.2. Принципы построения и понятийный аппарат налогового учёта	27
§ 2.3. Требования налогового законодательства по организации и ведению налогового учёта. Система налогового учёта по налогу на прибыль, рекомендуемая ФНС России	33
ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДОХОДОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА	40
§ 3.1. Общая характеристика доходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли. Доходы налогоплательщика, не учитываемые для целей налогообложения	40
§ 3.2. Характеристика регистров налогового учёта доходов налогоплательщика. Методы признания доходов налогоплательщика в налоговом учёте.....	45
§ 3.3. Порядок и условия признания доходов в целях налогообложения при «методе начисления» и «кассовом методе»	49
ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА.....	56
§ 4.1. Общие положения по налоговому учёту расходов. Группировка расходов в налоговом учёте. Регистры налогового учёта расходов	56
§ 4.2. Налоговый учет расходов, связанных с производством и реализацией, материальных расходов, расходов на оплату труда, сумм начисленной амортизации, прочих расходов.....	58
§ 4.3. Порядок признания расходов при методе начисления и при кассовом методе	70
ГЛАВА 5. НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ РАСХОДОВ НА ФОРМИРОВАНИЕ РЕЗЕРВОВ	76
§ 5.1. Налоговый учёт расходов на формирование резервов по сомнительным долгам и по гарантийному ремонту (гарантийному обслуживанию)	76
§ 5.2. Налоговый учёт расходов на формирование резервов на ремонт основных средств и на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет	83
ГЛАВА 6. НАЛОГОВАЯ ОТЧЁТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ.....	92
§ 6.1. Состав отчетности по налогу на прибыль. Порядок представления налоговой отчетности по налогу на прибыль	92
§ 6.2. Подписи ответственных лиц. Электронная подпись (простая электронная подпись, усиленная электронная подпись, квалифицированная электронная подпись).....	96
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	105
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	106

ВВЕДЕНИЕ

Во все времена налоги являлись важнейшей категорией государственных финансов, а понятие «налоговый учет» стало официальным после введения в действие главы 25 части 2 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций» с 1 января 2002 года. Главными пользователями бухгалтерской и налоговой отчетности являются налоговые органы, что требует от бухгалтеров хозяйствующих субъектов строгого соблюдения правил ведения бухгалтерского и налогового учета в соответствии с нормами российского законодательства.

Однако отсутствие единых требований по организации системы налогового учета приводит к увеличению трудозатрат бухгалтерской службы, а также к ошибкам при ведении налогового учета. Важно правильно использовать данные бухгалтерского учета для формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

В учебном пособии рассматриваются: порядок ведения налогового учета, формирование налоговой базы по налогу на прибыль, а также создание учетной политики для налогообложения и ее сопоставление с бухгалтерским учетом. В конце каждой темы представлены вопросы для самоконтроля и тестовые задания.

При разработке данного учебного пособия использовались тексты Налогового кодекса Российской Федерации части I и II, а также Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Расчеты организации по налогу на прибыль». Дополнительно были использованы работы ученых и специалистов в данной области и учтены последние изменения в законодательстве.

ГЛАВА 1. НЕОБХОДИМОСТЬ, СУЩНОСТЬ, ЗАДАЧИ И МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Вопросы:

1. Виды учета в организации, их взаимосвязь и различие. Предпосылки возникновения налогового учета в системе финансовых отношений. Понятие налогового учета и его цели.
2. Модели систем бухгалтерского учета и формы организации налогового учета. Методология налогового учета.
3. Соотношение бухгалтерского и налогового учета.

§ 1.1. Виды учета в организации, их взаимосвязь и различие.

Предпосылки возникновения налогового учета в системе финансовых отношений. Понятие налогового учета и его цели

В области хозяйственной деятельности каждое предприятие применяет системы учета, дабы анализировать и управлять финансовыми и операционными процессами — среди прочих, финансовый (бухгалтерский), оперативный, управленческий, статистический и налоговый учёт выступают ключевыми элементами этой структуры. Система финансового бухгалтерского учета, основанная на четко сформированных нормах и официальных документальных формах, отвечает за отслеживание ресурсов и выявление результатов экономической активности организации. Текущий мониторинг, контроль и управление экономическими операциями — в русле этих нужд функционирует оперативный учет. Сбор и аналитическое обобщение объемных данных о происходящих явлениях и процессах, для последующего внесения в систему управления, выступают задачей статистического учета. Налоговая отчетность, основываясь на данных бухгалтерского учета, служит для расчета базы налогообложения прибыли согласно налоговому законодательству.

Тесная связь образуется между оперативным, бухгалтерским и статистическим учетами. Они существуют взаимозависимо, объединяясь в систему взаимной выгоды. Оперативные данные для бухгалтерского учета служат основой, интегрируются в его информационные модели и участвуют при статистических обобщениях. Оптимизация оперативного учета обеспечивается методами контроля, которые исключают вероятность статистической переработки массивов данных, сгенерированных оперативным и бухгалтерским учетом. Успех правильного функционирования хозяйственного учета определяется такими факто-

рами, как единство объекта и цели — сведение информации о производственных процессах и руководство, которое осуществляется соответствующими федеральными органами.

Управленческий учет имеет под собой основание в виде информации, собранной и отформатированной для принятия обдуманных управленческих решений. Формирование показателей для налогового учета основывается исключительно на бухгалтерской отчетности. На базе данных, получаемых из бухгалтерского учета, составляется троика важнейших типов документации: финансовый отчет, отчетность для управленческого учета и налоговые декларации.

Различия между финансовым, управленческим, статистическим и налоговым учетом можно рассмотреть в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Различия финансового, управленческого, статистического
и налогового учетов

Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет	Статистический учет
Пользователи			
Владельцы, инвесторы, поставщики, заимодавцы (банки), менеджмент	Налоговые органы	Руководители предприятий и управляющий персонал	Государственные органы, органы местного самоуправления, юридические и физические лица
Основная задача			
Сбор информации для анализа деятельности предприятия и его финансового состояния	Сбор информации для расчета налога на прибыль и других налогов	Сбор информации для оперативного и стратегического планирования и управления деятельностью предприятия	Получение необходимых материалов для составления производственных программ, бюджета, бизнес-плана
Основные отчеты			
Баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении ка-	Налоговые декларации	Разнообразные отчеты по внутренним формам, внутренние сметы,	Отчетность включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, ста-

Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет	Статистический учет
питала, отчет о движении де- нежных средств		бюджеты	стистического и опера- тивного учета. Она является завершаю- щим этапом учетной работы
Нормативное регулирование			
Бухучет опре- деляется Федеральным законом «О бухгалтерском учете», ПБУ, ФСБУ и планом счетов	Налоговый учет регулируется Налоговым ко- дексом Россий- ской Федерации	Управленческий учет устанавлива- ется в соответствии с правилами самой организации	Федеральный закон «Об официальном статистическом учете и системе государ- ственной статистики в Российской Феде- рации» от 29.11.2007 № 282-ФЗ

Предпосылки возникновения налогового учета в системе финансовых отношений

С начала 2002 года, вследствие принятия главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), произошли значимые изменения в процессе учета и сбора корпоративного налога на прибыль. Это событие ознаменовало новую эру в регулировании фискальных отношений, когда предприятиям потребовалось внедрение важного инструмента — налогового учета. Он представляет собой уникальную совокупность процедур, тесно связанных с государственной регистрацией налогоплательщиков, которая до указанной даты включала только их учет. Таким образом, возникла повышенная потребность в точной организации финансовых данных.

Функционирование этих механизмов ставит перед собой задачу обеспечения тщательной и аккуратной фиксации финансовых операций налогоплательщика в течение отчетного периода. Подчеркивается необходимость ведения аналитических регистров — детальных записей, которые не связаны с бухгалтерскими счетами и предназначены для формирования так называемой налоговой базы. Эти трудоемкие меры направлены на предоставление всеобъемлющей и изначально достоверной информации как внутренним, так и внешним пользователям,

чтобы способствовать эффективному контролю за соблюдением соответствующих налоговых норм.

Каждый налогоплательщик задействует систему налогового учета с определенной степенью самостоятельности. Основным ориентиром для него служит учетная политика его предприятия, в которой заложен строгий порядок расчетов и формирования учетных данных. Частности данного порядка охватывают создание собственных регистров учета, оформление которых, согласно статье 314 НК РФ, предполагает непосредственное участие налогоплательщиков. Такие документы необходимы для отображения механизма расчета доходов и расходов, в том числе доли затрат, учитываемых в текущем налоговом периоде, а также последующих периодах, и резервов, создаваемых на предприятии.

Официальное подтверждение результатов налогового учета находит свое отражение в различных формах: от первичных учетных документов до составленных налогоплательщиком налоговых деклараций, включая такие элементы, как аналитические регистры и расчет налоговой базы. Следовательно, учетная политика и процедуры налогообложения становятся не только основой финансовой транспарентности, но и гарантом успешного взаимодействия бизнеса с государственными налоговыми структурами.

Понятие налогового учета и его цели

Налоговый учет — это система обобщения информации для определения налоговой базы налога на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренном НК РФ¹ (ст. 313).

У налогового учета три цели:

Фискальная

Обеспечение поступлений в бюджет. Налоговый учет предназначен для нужд контролирующих органов. По данным налогового учета специалисты ФНС могут оценить облагаемую базу и проверить, правильно ли налогоплательщик рассчитывается с государством.

Информационная

Из налогового учета руководство хозяйствующих субъектов может получать информацию, необходимую для управления. Несмотря на то, что основная задача такого учета — формирование облагаемой базы, данные налогового учета можно использовать и для

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). — Ст. 313.

других целей. Например, из налоговых деклараций можно взять выручку, расходы и финансовый результат.

Контрольная

Основываясь на данных налогового учета, налогоплательщик снижает вероятность получения претензий от проверяющих и может принять обоснованное решение по оптимизации платежей.

§ 1.2. Модели систем бухгалтерского учета и формы организации налогового учета. Методология налогового учета

Существуют пять моделей бухгалтерского учета, это англо-американская, континентальная, интернациональная, латиноамериканская и исламская (таб. 1.2).

Таблица 1.2

Модели бухгалтерского учета

Модели бухгалтерского учета				
Англо-американская	Континентальная	Интернациональная	Латиноамериканская	Исламская

Рассмотрим более подробно модели бухгалтерского учета.

В США и Великобритании, родинах англо-американской модели учета, рынок финансовых инструментов и ценных бумаг достиг высокого уровня развития, а вложение капитала в другие предприятия и участие в биржевой деятельности стали привычными практиками. Здесь бухгалтерский учет выполняет важнейшую функцию — предоставление информации потенциальным инвесторам о финансовом положении компании. Профессиональные ассоциации выполняют важную работу по стандартизации и методологии, обеспечивая унификацию бухгалтерских процессов. В этой системе взаимодействие с государством строится на лояльности и в некоторых случаях полном отсутствии государственного вмешательства.

В контексте континентальной модели, характерной для европейских государств, Японии и России, наблюдается укрепленный контроль бизнес-сферы со стороны власти. В данной модели бухгалтерский учет служит инструментом для налогового учета и исполнения доходной части бюджетов этих стран. Стандартизация учетных процессов реализуется на уровне государственных органов, и хотя профессиональное со-

общество также вносит вклад, его роль ограничивается методологическими разъяснениями нормативных актов.

В эпоху глобализации возникло стремление к унификации бухгалтерских методов среди государств по всему миру, приведшее к созданию интернациональной модели учета. Специальные международные структуры разработали методологию, устраняющую расхождения при использовании различных учетных практик. Постсоветские страны, стремясь к интеграции в мировую экономическую систему и к привлечению внешних инвестиций, активно внедряют эти стандарты.

Итак, анализ трех моделей учета демонстрирует разнообразие подходов в зависимости от роли государства, степени государственного регулирования и традиций ведения бизнеса в каждой из рассмотренных экономик.

Страны Латинской Америки, владеющие общим историко-языковым наследием, приспособили латиноамериканскую модель в ведении хозяйственной деятельности. Именно здесь приоритет отдается государству в регуляции экономических процессов, включая бухгалтерский учёт. Высокий уровень инфляции затрагивает экономические сферы данных государств, что требует строгого контроля за государственным бюджетом с помощью налоговых поступлений. В результате, стандарты отчётности и учёта зарождаются на государственном уровне, детализируются и подвергаются постоянным коррекциям с инфляционным уклоном.

А вот модель учёта в мусульманских странах основывается на принципах ислама, подчиняя экономические и другие сферы жизни религиозным нормам. Это приводит к ряду ограничений в деятельности, при этом подчёркивается стремление к социально-экономическому равновесию между индивидуальным благосостоянием и общественным. Соответственно, бухгалтерия и отчетность также интегрированы с религиозными ограничениями и ценностями.

Формы организации налогового учета

Как уже отмечалось выше, налоговый учет отличается от бухгалтерского учета, поэтому возникла необходимость в разработке форм, где будет скапливаться вся информация для налогообложения.

В Российской Федерации, согласно статье 314 НК РФ, все необходимые сведения для налога на прибыль аккумулируются в специализированных формах — регистрах налогового учёта. В случае недостаточ-

ности данных в бухгалтерских регистрах для определения налоговой базы в соответствии с нормами главы 25 НК РФ, налогоплательщики располагают возможностью самостоятельного дополнения используемых регистров или создания отдельных налоговых регистров, как указано в ст. 313 НК РФ. Эти данные, структурированные в регистрах, служат основой для определения налоговой базы.

В контексте учётной политики налогообложения, фирмам открывается простор для самостоятельной разработки форм регистров, подлежащих последующему утверждению и приложению к соответствующему приказу. Несмотря на отсутствие унифицированной формы, каждый налоговый регистр обязан содержать ключевые реквизиты, среди которых: наименование, дата составления, измеритель операций в натуральном и денежном выражении, перечень хозяйственных операций и подписи с расшифровкой ответственных лиц за составление регистра.

Методология налогового учета

Под методологией налогового учета понимается совокупность специальных приемов и способов, которые применяются в процессе налогового учета.

Методы налогового учета — это методы оценки, способы списания активов, порядок классификации отдельных видов доходов и расходов, варианты раздельного учета объектов налогообложения и соответствующих им хозяйственных операций, порядок распределения доходов и расходов, налогового учета отдельных хозяйственных операций и т. д.

При выборе конкретного метода налогового учета следует исходить из того, что:

- предполагается их прямо предусмотренная вариантность;
- предполагается их вариантность, связанная с противоречиями в различных положениях (статьях) НК РФ;
- не все способы учета предусмотрены налоговым законодательством;
- существуют способы и правила, обусловленные отраслевой принадлежностью, структурой и размером организации.

Оптимизация налогообложения — мероприятие весьма специфичное и крайне необходимое для каждого экономического субъекта, соизмеримо с его уникальными экономическими задачами и стремле-

ниями к эффективности. Учитывая, что каждая фирма обладает уникальными целями в области финансово-хозяйственной деятельности, налоговый учет реализуется в рамках общенациональных законодательных предписаний. Методики, лежащие в основе оптимизации обложения налогами, обязаны быть построенными на выбранных компаниями способах ведения налогового учета.

В числе преимущественно применяемых техник учета — разработка и внедрение эксклюзивных налоговых индикаторов и терминов с основанием на данных бухгалтерского учета, что дает возможность налоговому учету функционировать как независимая сфера финансовых взаимоотношений. Эти исключительно налоговые измерители, такие как налоговая база, конструируются, опираясь на показатели бухгалтерии, в числе которых параметры по НДС, налог на имущество юридических лиц, акцизы и различные другие налоги. Особенно в фокусе внимания оказывается налог на прибыль, для которого концепция налоговой базы укладывается на сведения, исходящие из первичной документации бухгалтерского учёта.

Другой метод заключается в закреплении отдельных принципов конструирования налоговых учетных индексов, что не находит соответствия с бухгалтерскими финансовыми установлениями и процедурами. Расчет учетной стоимости активов и прочих ресурсов, таких как материально-производственные запасы, имеет особые аспекты для целей налоговых расчетов, отличные от оценок, используемых в бухгалтерском учете.

В рамках функционирования налоговой системы Российской Федерации реализуется специальная практика учета, осуществляющаяся с учетом различных аспектов права, экономических принципов и прочих теоретических основ. Это подход, целенаправленно применяющий интерпретацию заимствованных концепций для налоговых нужд, хотя эти концепции возникли и функционируют в иных правовых дисциплинах. В частности, термины и институты, используемые в НК РФ, приобретают уникальный для налогообложения смысл, за исключением случаев, когда НК РФ допускает прямое заимствование смыслов, используемых в оригинальных отраслях законодательства. Указанная практика реализуется ради эффективности фискальной функции налогового учета и указывает на моменты расхождения налоговых дефиниций с общепризнанным пониманием.

Дополнительно вводится понятие налогового дисконта. Этот термин обозначает корректировку доходов налогоплательщика, которая проводится с целью их искусственного увеличения на основе положений ст. 40 п. 3 НК РФ. Подобная корректировка вступает в силу, когда цены в commercial transactions отличаются более чем на 20 % от рыночной стоимости аналогичных товаров или услуг, позволяя налоговым органам осуществлять дополнительное начисление налогов и пеней. Следует разграничить выручку от реализации и налоговую базу, поскольку арифметическое доначисление выручки по рыночным ценам, хотя и фигурирует в налоговом учете, не отражает реальную стоимость продаваемой продукции. Так, налоговый дисконт олицетворяет скорее финансовое предположение, чем конкретный экономический показатель.

Такой подход в налоговом учете не уникален для одного сценария его использования, а может применяться и при расчете таких налоговых обязательств, как: налог на добавленную стоимость (НДС), налог на прибыль предприятий, акцизы и другие подобные платежи.

В контексте методического фундамента налогового учета, формирование налогового периода является центральным элементом для определения временного промежутка, необходимого для заключения процесса генерации налоговой базы и утверждения конечного размера налоговых обязательств. Протяженность и повторяемость характерны для многих объектов налогообложения, таких как прибыль, доход, выручка и подобные, что задает потребность в периодах, не совпадающих с временем формирования объекта налогообложения, но направленных на обеспечение ритмичности вливаний в бюджет на основании реальной, скомпонованной налогоплательщиком фактической экономической деятельности за видимо истекший отрезок времени. Отсюда следует, что индивидуализация налогового периода допустима для отдельных видов налогов.

Вдобавок к этому, специализированная налоговая документация и отведенные для её поддержания налоговые регистры, образуют подсистему формально-технических элементов налогового учета. Различия документов охватывают налоговые расчеты, которые принимают форму унифицированных документов, в них налогоплательщики проецируют ключевые показатели налоговых расчетов и рассчитывают величину налоговых задолженностей. Декларации, специализированные расчеты по отдельным платежам, примеры таких рас-

четных документов. Отчетность о доходах и расходах, источниках доходов, налоговых скидках и исчисленных суммах налога, излагается в налоговой декларации — письменном заявлении субъекта налогообложения. Сводные систематизации данных за налоговый (отчетный) период отражаются в налоговых регистрах, организованных в соответствии с законодательными нормативами и исключающих распределение по бухгалтерским счетам; примерами служат счета-фактуры, книги покупок и книги продаж, карточки налога на доходы физических лиц и другие инструменты, рекомендованные Министерством финансов Российской Федерации для налогового учета на прибыль и прочее.

§ 1.3. Соотношение бухгалтерского и налогового учета

Порядок ведения налогового учета регулируется НК РФ. При этом правила учета объекта налогообложения не всегда совпадают с правилами, установленными в нормативных документах, регламентирующих бухгалтерский учет (таб. 1.3).

Таблица 1.3

Сравнительная характеристика правил бухгалтерского и налогового учета

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<i>Классификация доходов</i>	
Доходы подразделяются на: — доходы от обычных видов деятельности; — прочие доходы	Доходы подразделяются на: — доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; — внереализационные доходы (п. 1 ст. 248 НК РФ)
<i>Классификация доходов от реализации (от обычных видов деятельности)</i>	
— выручка от продажи, продукции и товаров; — поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (п. 5 ПБУ 9/99)	— выручка от реализации товаров, работ, услуг собственного производства; — выручка от реализации ранее приобретенных товаров; — выручка от реализации имущественных прав

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<i>Признание доходов от реализации (выручка с продаж)</i>	
П. 12 ПБУ 9/99 установлено 5 условий признания выручки. Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы 1 из условий, то в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность, а не выручка	Поступления, связанные с расчетами за реализованные товары признаются методом начисления (п. 2 ст. 249 НК РФ)
<i>Отражение суммовых разниц при продаже продукции, работ, услуг</i>	
Суммовые разницы увеличивают или уменьшают выручку от продажи (п. 6.6 ПБУ 9/99)	Суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов или расходов (п. 11 ст. 250 пп. 5 п.1 ст. 265 НК РФ)
<i>Признание доходов от долевого участия в других организациях</i>	
Указанные доходы включаются в состав выручки от продаж (п. 5 ПБУ 9/99)	Доходы признаются в состав внереализованных доходов (п. 1 ст. 250 НК РФ)
<i>Порядок учета безвозмездно полученного имущества</i>	
Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости (п. 10.3 ПБУ 9/99) счет 98. Внереализационные доходы признаются по мере начисления амортизации	Безвозмездно полученное имущество учитывается в составе внереализационных доходов в полной сумме. Оценка доходов осуществляется, исходя из рыночной цены на дату подписания акта приемки-передачи имущества (п. 8, ст. 250, п. 1, ст. 271 НК РФ)
<i>Признание доходов, полученных в предварительном порядке предварительной оплаты продукции</i>	
Поступившие в порядке предварительной оплаты не признаются доходами организации (п. 3 ПБУ 9/99)	Не признаются доходами (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ)
<i>Поступления, не признаваемые доходами</i>	
Установлены п. 3 ПБУ 9/99	Доходы не учитываются при определении налоговой базы ст. 251 НК РФ. Перечень указанных доходов значительно шире перечня установленного п. 3 ПБУ 9/99

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<i>Классификация расходов</i>	
– по обычным видам деятельности; – прочие расходы (п. 4 ПБУ 10/99)	– расходы, связанные с производством и реализацией; – внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ)
<i>Признание расходов</i>	
П. 16 ПБУ 10/99 установлено 3 условия признания расходов. Если в отношении любых расходов, осуществляемых организацией, не исполнено хотя бы одно из условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность	Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (п. 1, ст. 252 НК РФ)
<i>Классификация расходов, связанная с производством и реализацией</i>	
Расходы формируются по следующим элементам: – материальные затраты – затраты на оплату труда – отчисления во внебюджетные фонды – амортизация – прочие затраты. Указанные расходы учитываются по элементам и статьям затрат	Подразделяются на: – материальные расходы; – расходы на оплату труда; – амортизацию; – прочие расходы. При использовании метода начисления, расходы подразделяются на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК РФ)
<i>Нормированные расходы, связанные с производством и реализацией</i>	
Не установлено	Установлены пп. 5, 11, 12, 13 п. 1, 2, 4 ст. 320 НК РФ
<i>Порядок списания косвенных расходов</i>	
Распределяются между отдельными видами продукции в соответствии с выбранной базой распределения. Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности (п. 9	Косвенные расходы, осуществленные в отчетном периоде в полном объеме, относятся к расходам текущего отчетного периода (п. 2 ст. 318 НК РФ)

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 10/99)	
<i>Признание расходов в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав переданных в порядке предварительной оплаты</i>	
Не признаются расходами (п. 3 ПБУ 10/99)	Признаются расходами организаций, использующих кассовый метод признания расходов (п. 14 ст. 270 НК РФ)
<i>Отражение расходов на содержание резервов под обесценивание вложений в ценные бумаги</i>	
Включается в состав прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99)	Относятся к расходам, которые не учитываются в целях налогообложения, за исключением сумм отчислений в резервы, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг (п. 10 ст. 270 НК РФ)
<i>Отражение расходов на создание резервов по сомнительным долгам</i>	
Включаются в состав прочих расходов	Включаются в состав внереализационных расходов
<i>Выбытие активов, не признаваемых расходами</i>	
Выбытие данных активов установлено п. 3 ПБУ 10/99	Расходы, не учитываемые в целях налогообложения, установлены ст. 270 НК РФ. Перечень этих расходов значительно шире установленного перечня ПБУ 10/99
<i>Отражение расходов по осуществлению спортивных мероприятий, отдыха, развлечений...</i>	
Признаются прочими расходами п. 12 ПБУ 10/99	Относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ)
<i>Порядок учета процентов по долговым обязательствам</i>	
Затраты по займам и кредитам являются прочими. Они относятся к приобретению и реализации, строительству инвестиционного актива и включаются в стоимость этого актива	Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида относятся к внереализационным расходам

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<i>Определение стоимости ТМЦ (товарно-материальных ценностей)</i>	
Перечень расходов включается в себестоимость запасов, установленных ФСБУ 5/2019 и значительно шире перечня, установленного ст. 254 НК РФ. Могут иметь расхождения в стоимости запасов, установленных по правилам бухгалтерского и налогового учета	Порядок определения стоимости ТМЦ установлен п. 2 ст. 254 НК РФ
<i>Отражение суммовых разниц при приобретении МПЗ</i>	
Фактические затраты на приобретение МПЗ определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия МПЗ к бухгалтерскому учету ФСБУ 5/2019	Суммы разницы включаются в состав внереализационных доходов и расходов (ст. 265 НК РФ)
<i>Определение первоначальной стоимости приобретенных основных средств</i>	
Перечень установлен ФСБУ 6/2020 и значительно шире перечня установленного ст. 257 НК РФ	Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования
<i>Отражение суммовых разниц на приобретение основных средств</i>	
Фактические затраты на приобретение, сооружение основных средств определяются с учетом суммовых разниц ФСБУ 6/2020	Суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов и расходов
<i>Способы начисления амортизации основных средств</i>	
Предусмотрены три способа: 1. Линейный; 2. Способ уменьшаемого остатка; 3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) ФСБУ 6/2020	Предусмотрено два способа: 1. Линейный; 2. Нелинейный. (ст. 259 НК РФ)

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<i>Перечень имущества, по которому не начисляется амортизация</i>	
Установлен ФСБУ 6/2020	Установлен п. 2 ст. 256 НК РФ. Этот перечень значительно шире, чем установлен ФСБУ. Основным признаком объекта является источник его приобретения
<i>Отражение убытка от реализации основных средств</i>	
Убыток от списания объектов основных средств отражается в бухгалтерском учете в отчетном периоде. Убыток подлежит зачислению на счет прибыли и убытков в качестве прочих расходов	Бухгалтер не может учесть такой убыток сразу, а должен включать его в состав налоговых расходов одинаковыми долями в течение срока полезного использования (СПИ), оставшегося у объекта до полной амортизации. Срок списания убытка в налоговом учете на расходы = Установленный срок полезного использования – Фактический срок эксплуатации объекта до продажи
<i>Классификация нематериальных активов (НМА)</i>	
Установлен ФСБУ 14/2022	Установлен п. 3 ст. 257 НК РФ. Отличается от списка, установленного ФСБУ 14/2022
<i>Способы начисления амортизации НМА</i>	
Существует три способа: 1. Линейный; 2. Способ уменьшаемого остатка; 3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (ФСБУ 14/2022)	Существует два метода: 1. Линейный; 2. Нелинейный (п. 1 ст. 259 НК РФ)
<i>Способы оценки незавершенного производства (НЗП)</i>	
НЗП в массовом и серийном производстве может отражаться по фактической или нормативной производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалам и полуфабрикатам	Для организаций, у которых производство связано с обработкой и переработкой сырья оценка НЗП осуществляется, исходя из доли соответствующей доли остатков НЗП в исходном сырье. Для организаций, у которых производство связано с выполнением работ, исходя из доли незавершенных запасов

Тесты:

1. Правовые основы налогового учета:

- а) Налоговый кодекс Российской Федерации;
- б) законы Российской Федерации;
- в) статья 313 гл. 25 части 2 НК РФ.

2. Налоговый учет — это:

- а) бухгалтерский учет;
- б) отдельный объект бухгалтерского учета;
- в) система обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов;
- г) информация, собранная и сгруппированная на основании ПБУ.

3. В налоговом учете безвозмездно полученное имущество учитывается в составе:

- а) внереализационных доходов в полной сумме;
- б) внереализационных доходов частично по мере начисления амортизации;
- в) доходов от реализации в полной сумме;
- г) доходов от реализации частично по мере начисления амортизации;
- д) чистой прибыли в полной сумме;
- е) чистой прибыли, частично по мере начисления амортизации.

4. В налоговом учете доходы от долевого участия в других организациях признаются в составе:

- а) внереализационных доходов;
- б) доходов от реализации;
- в) чистой прибыли;
- г) добавочного капитала.

5. В налоговом учете суммовые разницы при продаже продукции, работ, услуг включаются в состав:

- а) внереализационных доходов или расходов;
- б) прочих доходов и расходов;
- в) чистой прибыли (убытка).

6. В налоговом учете расходы на создание резервов по сомнительным долгам включаются в состав:

- а) внереализационных расходов;
- б) прочих расходов;
- в) чистой прибыли.

7. Объектами налогового учета являются:

- а) прибыль организации;
- б) доходы и расходы организации;
- в) убыток организации;
- г) прибыль и убыток организации.

8. Принципами ведения налогового учета являются:

- а) принципы денежного измерения;
- б) обязательность проведения инвентаризации имущества;
- в) принцип начисления;
- г) принцип двойной записи.

9. При расчете амортизации НМА в целях расчета налога на прибыль необходимо руководствоваться:

- а) ФСБУ 14/2022;
- б) НК РФ;
- в) 402-ФЗ;
- г) ПБУ 14/2007.

10. При расчете амортизации основных средств в целях расчета налога на прибыль необходимо руководствоваться:

- а) ФСБУ 6/2022;
- б) НК РФ;
- в) 402-ФЗ;
- г) ПБУ 6/2020.

11. Суммовые разницы при приобретении основных средств в налоговом учете включаются в состав:

- а) внереализационных доходов;
- б) доходов от реализации продукции (работ и услуг);
- в) чистой прибыли;
- г) добавочного капитала.

Вопросы для самоконтроля:

1. Какие модели могут быть применены организациями при ведении налогового учета?
2. Чем обусловлена необходимость введения налогового учета?
3. Охарактеризуйте системы налогового учета, применяющиеся зарубежными странами.
4. Каковы цели осуществления налогового учета?
5. Перечислите сходства и отличия налогового и бухгалтерского учета.
6. Дайте определение налогового учета.
7. Почему возникают разницы в бухгалтерском и налоговом учете?
8. Какие виды учета осуществляются в экономическом субъекте?
9. Что представляет собой методология налогового учета?
10. Почему возникает разница между налоговым и бухгалтерским учетом?

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ

Вопросы:

1. Учетная политика организации для целей налогообложения — основа налогового учета. Налоговая отчетность организации по налогу на прибыль.
2. Принципы построения и понятийный аппарат налогового учёта.
3. Требования налогового законодательства по организации и ведению налогового учёта. Система налогового учёта по налогу на прибыль, рекомендуемая ФНС России.

§ 2.1. Учетная политика организации для целей налогообложения — основа налогового учета.

Налоговая отчетность организации по налогу на прибыль

Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику¹.

Унифицированной формы учетной политики (УП) нет, каждая фирма ее разрабатывает самостоятельно. Единственное условие — учетная политика должна отражать все выбранные варианты ведения бухгалтерского учета и налогового. Учетную политику и для целей бухгалтерского учета, и для налогового разрабатывает главный бухгалтер, а утверждает руководитель хозяйствующего субъекта.

В обязательную структуру учетной политики каждой фирмы вписывают, в числе прочего, рабочий план счетов, включающий бухгалтерские синтетические и аналитические счета, положения контроля за хозяйственными операциями и правила, а также способы оценки активов и обязательств. Определению документооборота, обработке информации и формам первоначальных записей, а также инвентаризационному процессу активов и обязательств уделяется внимание. Предусмотрено, что в учетную политику могут быть дополнительно интегрированы иные элементы для оптимизации бухучета, исходя из специфики хозяйственной деятельности компании.

Для регулирования бухгалтерского учета и налоговых расчетов требуются учетные политики, которые должны быть утверждены каждой организацией и каждым индивидуальным предпринимателем. Данные документы могут быть оформлены как единое целое или разделены на отдельные части.

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». — Ст. 8.

Сроки утверждения учетной политики для целей налогового учета и для бухгалтерского учета разные:

1. Учетная политика для целей бухгалтерского учета утверждается в 90-дневный срок после регистрации фирмы и не позднее 31 декабря каждого отчетного года.

2. Учетную политику по НДС необходимо утвердить по вновь созданной организации не позднее окончания первого налогового периода (квартала), применяют же со дня создания организации.

3. По налогу на прибыль, сроки утверждения учетной политики не прописаны, но указано, что применять ее необходимо до окончания текущего налогового периода (ст. 313 НК РФ).

Несмотря на достаточно строгую регламентацию, налоговое законодательство предоставляет возможность налогоплательщикам выбирать оптимальные для себя методики и способы учета, это значит, что учетная политика является не только стандартизирующим инструментом, но и способом минимизации налогового бремени. В таком контексте, каждая организация обязана разработать две формы учетной политики — для бухгалтерского учета и для налогообложения, чтобы обеспечить корректное определение и признание доходов, расходов и оценку активов и обязательств согласно нормативам и с целью распределения ресурсов.

Образец формы учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета можно рассмотреть в таблицах (таб. 2.1 и 2.2)

Таблица 2.1

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА
для целей налогообложения
на ____ год

(полное и сокращенное наименование организации-налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)

ИНН _____ КПП _____

Дата _____ /номер _____

(реквизиты приказа организации, которым утверждена учетная политика)

№ п/п	Разделы учетной политики	Положения, подлежащие отражению в учетной политике	Варианты отражения операций в налоговом учете	Признак наличия	Краткое описание
1	2	3	4	5	6

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА
для целей бухгалтерского учета
на ____ год

Обязательные элементы УП	Выбранные организацией элементы УП
Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности	
Формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности	
Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации	
Способы оценки активов и обязательств	
Правила документооборота и технология обработки учетной информации	
Порядок контроля за хозяйственными операциями	
Другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета	

Налоговая отчетность организации по налогу на прибыль

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (ст. 286 НК РФ).

Авансовые платежи по итогам отчетного периода (квартальные) уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за соответствующим отчетным периодом.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода, если иное не установлено настоящей статьей.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за налоговым периодом.

Налоговая декларация предоставляется (ст. 289 НК РФ):

- не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода
- не позднее 25 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций заполняется и подается в налоговые органы по форме, утвержденной приказом ФНС России от 23.09.2019 № ММВ-7-3/475@. На титульном листе декларации указывается общая информация о хозяйственном объекте (рис. 2.1):

- ИНН — идентификационный номер налогоплательщика, который присваивается при постановке на учет хозяйствующего субъекта в налоговом органе;
- КПП — код причины постановки;
- место нахождения хозяйствующего субъекта,
- наименование хозяйствующего субъекта (полное наименование, которое указывается в учредительных документах),
- за какой период сдается декларация,
- код налогового органа, куда предоставляется декларация;
- номер корректировки. Порядковый номер корректировки — это сколько раз сдавалась декларация в налоговую инспекцию с учетом исправления в ней;
- количество листов декларации;
- номер контактного телефона налогоплательщика;
- полномочия представителя налогоплательщика (налогоплательщик или представитель налогоплательщика).

Декларацию необходимо представлять в налоговую инспекцию:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения каждого обособленного подразделения организации.

Налоговая декларация по налогу на прибыль
(титульный лист)

Форма по КНД 1151006 Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций		Лист 01
Номер корректировки _____	Налоговый (отчетный) период (код) _____	Отчетный год _____
Представляется в налоговый орган (код) _____		по месту нахождения (учета) (код) _____
(организация / обособленное подразделение) Форма реорганизации (ликвидация) (код) / Изменение полномочий (закрытие) обособленного подразделения (код) _____ ИНН / КПП реорганизованной организации (обособленного подразделения) _____ / _____ ИНН / КПП изменившего полномочия (закрытого) обособленного подразделения _____		
Номер контактного телефона _____		
На _____ страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на _____ листах		
Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю: _____ 1 – налогоплательщик, налоговый агент _____ 2 – представитель налогоплательщика, налогового агента _____ (фамилия, имя, отчество * полностью)		Заполняется работником налогового органа Сведения о представлении декларации Данная декларация представлена (код) _____ на _____ страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на _____ листах Дата представления _____

Рис. 2.1. Титульный лист налоговой декларации по налогу на прибыль

§ 2.2. Принципы построения и понятийный аппарат налогового учёта

Важным инструментом при изучении налоговой системы государства являются институты, понятия и термины, используемые в налоговом законодательстве.

Ст. 11 НК РФ регламентируются следующие институты, понятия и термины, используемые для целей НК РФ:

организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской

Федерации. Указанные организации — юридические лица могут именоваться как российские организации и иностранные организации¹;

физические лица — граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства²;

индивидуальные предприниматели — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них настоящим Кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями³;

лица (лицо) — организации и (или) физические лица;

банки (банк) — коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации;

счета (счет) — расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты⁴;

лицевые счета — счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации;

счета Федерального казначейства — счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации;

источник выплаты доходов налогоплательщику — организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход;

недоимка — сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок;

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая). — Ст. 11.

² Там же.

³ Там же.

⁴ Там же.

свидетельство о постановке на учет в налоговом органе — документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу при постановке на учет в налоговом органе соответственно по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица;

уведомление о постановке на учет в налоговом органе — документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, при постановке на учет в налоговом органе по иным основаниям, за исключением оснований, по которым настоящим Кодексом предусмотрена выдача свидетельства о постановке на учет в налоговом органе¹;

сезонное производство — производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и со временем года. Данное понятие применяется в отношении организации и индивидуального предпринимателя, если в определенные налоговые периоды (квартал, полугодие) их производственная деятельность не осуществляется в силу природных и климатических условий;

место нахождения обособленного подразделения российской организации — место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение. При отсутствии у физического лица места жительства на территории Российской Федерации по просьбе этого физического лица, для целей НК РФ, место жительства может определяться по месту пребывания физического лица. При этом местом пребывания физического лица признается место, где физическое лицо проживает временно, определяемое адресом (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством Российской Федерации²;

место жительства физического лица — адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

обособленное подразделение организации — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того,

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая). — Ст. 11.

² Там же.

отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца¹;

учетная политика для целей налогообложения — выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика².

Понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

Принципы налогового учета отличаются от принципов бухгалтерского учета. В налоговом учете принцип двойной записи не применяется. В гл. 25 НК РФ нашли отражение следующие принципы ведения налогового учета (рис. 2.2):

1. Принцип денежного измерения. Согласно ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется, исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Для этого доходы, выраженные в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату признания этих доходов.

Как следует из ст. 252 НК РФ, под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Таким образом, в налоговом учете отражается информация о доходах и расходах, представленная, прежде всего, в денежном выражении.

¹ Там же.

² Там же.



Рис. 2.2. Принципы налогового учета

2. *Принцип имущественной обособленности.* В соответствии с принципом имущественной обособленности имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. В налоговом законодательстве этот принцип декларируется в первую очередь в отношении амортизируемого имущества. Так, согласно ст. 256 НК РФ амортизируемым признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности. Одним из основных условий включения имущества в состав амортизируемого для целей налогообложения, является наличие у налогоплательщика прав собственности на это имущество»¹.

3. *Принцип непрерывности деятельности организации.* Учет должен вестись непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации. Этот принцип в налоговом учете используется, в частности, при определении порядка начисления амортизации имущества. Так, ст. 259 НК РФ устанавливает, что если организация в течение какого-либо календарного месяца ликвидирована или реорганизована, то ликвидируемой либо реорганизуемой организа-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). — Ст. 256.

цией амортизация имущества не начисляется с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация или реорганизация. Таким образом, амортизация имущества начисляется только в период функционирования организации и прекращается при ее ликвидации или реорганизации.

4. *Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления)*. Согласно ст. 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Соответственно ст. 272 НК РФ определено, что расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. При этом в виде исключения НК РФ предусмотрена возможность применения кассового метода¹.

5. *Принцип последовательности применения норм и правил налогового учета*. Согласно данному принципу нормы и правила налогового учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому. Этот принцип распространяется на все объекты налогового учета.

Так, выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества и не может быть изменен не только в течение налогового периода, но и в течение всего периода начисления амортизации по этому имуществу.

6. *Принцип равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов*. Статьей 271 НК РФ установлено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Согласно ст. 272 НК РФ, в случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов»².

Если рассмотреть принципы бухгалтерского учета, то это — допущения, требования и правила, которые прописаны в разных нормативных актах. Основные принципы исходят из Федерального закона от

¹ Там же. — Ст. 272.

² Там же.

06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ) и они включают в себя (рис. 2.3):

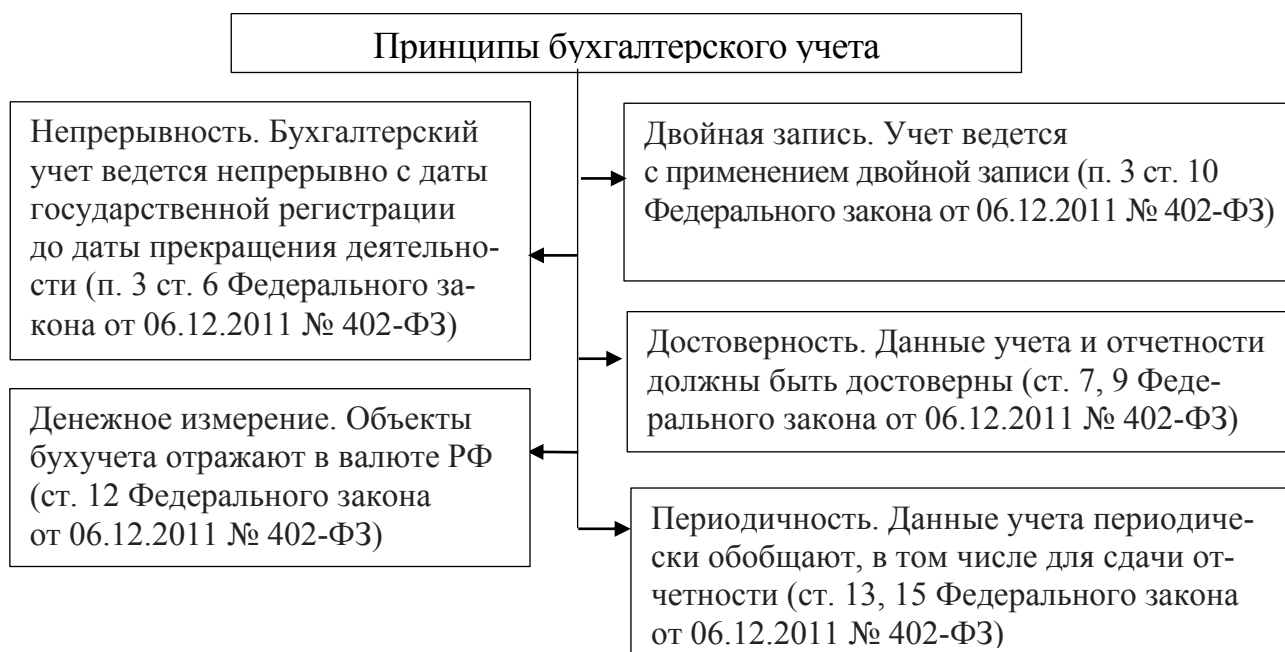


Рис. 2.3. Принципы бухгалтерского учета

§ 2.3. Требования налогового законодательства по организации и ведению налогового учёта. Система налогового учёта по налогу на прибыль, рекомендуемая ФНС России

В соответствии со статьей 313 Налогового кодекса Российской Федерации регламентируется процедура и принципы налогового учета, определяющие, что налогоплательщики самостоятельно организуют систему учета. Принцип последовательности в применении норм и правил налогового учета, принятый налогоплательщиками, должен обеспечивать непрерывность процесса учета через налоговые периоды. Для целей налогообложения налогоплательщики разрабатывают учетную политику, которая утверждается приказами или распоряжениями руководителя.

Изменения в порядке учета хозяйственных операций или объектов могут быть инициированы налогоплательщиками в ситуациях, когда происходят изменения в методах учета или в законодательстве о налогах и сборах. Решения о любых модификациях в учетной политике принимаются с начала нового налогового периода или не ранее вступления в силу каких-либо изменений в налоговом законодательстве.

При введении новых видов деятельности налогоплательщики обязаны отразить в учетной политике соответствующие принципы и порядок учета для последующего налогообложения этих видов деятельности. Не менее важно четкое отображение данных налогового учета, которые включают порядок формирования сумм доходов, расходов,

определения доли расходов для налогообложения в настоящем периоде, задолженности по расчетам с бюджетом по налогу и остатка расходов, которые будут распределены в будущих периодах.

Фундаментальной основой для подтверждения налогового учета служат первичные учетные документы, включая справки бухгалтера, аналитические регистры налогового учета и расчеты налоговой базы. При этом налоговые и другие органы не имеют права навязывать налогоплательщикам формы документов для налогового учета, что подчеркивает самостоятельность налогоплательщиков в организации своей учетной системы.

Аналитические регистры, используемые для определения базы налогообложения, как ключевые элементы налоговой отчетности, должны строго соответствовать определенным критериям. Они обязаны включать информацию об операциях хозяйствующего субъекта как в натуральном, так и в денежном выражении, а также фиксировать дату или период их составления. Каждый регистр необходимо идентифицировать по наименованию, и он должен содержать расшифровку подписи лица, ответственного за его подготовку.

В отношении информации, заключенной в данных налогового учета, есть четкий протокол конфиденциальности, определяемый как налоговая тайна. Ответственность за неуполномоченное разглашение этой информации, вводящаяся существующими законами, возлагается на любое лицо, которому дана привилегия доступа. Это статусная обязанность сохранять конфиденциальность данных, включая первичные документы в рамках налоговой системы.

*Система налогового учёта по налогу на прибыль,
рекомендуемая ФНС России*

Система налогового учета, рекомендуемая ФНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Регистры промежуточных расчетов

Регистр-расчет Формирование стоимости объекта учета.

Регистр-расчет амортизации нематериальных активов.

Регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов по методу ФИФО.

Регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО

Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде.

Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.

Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.

Регистр учета договоров на добровольное страхование работников.

Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников.

Регистр-расчет учета расходов по страхованию работников текущего периода.

Регистр-расчет расходов на ремонт текущего отчетного периода.

Регистр-расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущих периодах.

Регистр учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам.

Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт.

Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт.

Регистры учета состояния единицы налогового учета

Регистр информации об объекте основных средств.

Регистр информации об объекте нематериальных активов.

Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО.

Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО.

Регистр информации о движении приобретенных товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.

Регистр информации о движении приобретенных сырья/материалах, учитываемых по методу средней себестоимости.

Регистр учета расходов будущих периодов.

Регистр учета операций по движению дебиторской задолженности.

Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности.

Регистр учета расчетов с бюджетом.

Регистр движения резерва по сомнительным долгам.

Регистр учета расходов на гарантийный ремонт.

Регистр учета расчетов по штрафным санкциям.

Регистры учета хозяйственных операций

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав.

Регистр учета поступлений денежных средств.

Регистр учета расхода денежных средств.

Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период.

Регистр учета расходов по оплате труда.

Регистр учета начисления налогов и сборов, включаемых в состав расходов.

Регистры формирования отчетных данных

Регистр-расчет амортизации основных средств.

Регистр учета стоимости товаров, списанных в отчетном периоде.

Регистр учета прочих расходов текущего периода.

Регистр-расчет Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества.

Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества.

Регистр-расчет остатка транспортных расходов.

Регистр учета внереализационных расходов текущего периода.

Регистр-расчет финансового результата от реализации прав, которые были приобретены ранее в рамках операции по оказанию финансовых услуг.

Регистр-расчет финансового результата от уступки прав требования (расходы по реализации прав, кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав).

Регистр учета доходов текущего периода.

Регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств.

Регистр-расчет Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств.

Регистры учета целевых средств некоммерческими организациями

Регистр учета поступлений целевых средств.

Регистр учета использования целевых поступлений.

Регистр учета целевых средств, использованных не по целевому назначению.

Важно понимать, что форма регистров носит рекомендательный характер, поэтому организация сама может разработать налоговый регистр и утвердить в налоговой политике организации. Если организация не хочет сама разрабатывать формы налоговых регистров или боится сделать ошибки при разработке их, то она может воспользоваться унифицированными формами налоговых регистров, которые можно найти в рекомендациях МНС России «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 НК РФ». Пример унифицированной формы можно рассмотреть на рисунке 2.4.

Сформированные налоговые регистры необходимо защищать от несанкционированных исправлений, любые исправления в налоговых регистрах необходимо исправлять на основании обоснованных документов и заверять подписями с указанием даты.

Также хочется напомнить, что информация, которая отражается в налоговых регистрах, представляет собой налоговую тайну и за разглашение ее предусмотрена административная и уголовная ответственность.

наименование организации

ИНН

Регистр налогового учета (РНУ)
«Доходы от реализации»

Дата составления	Отчетный (налоговый) период

Наименование дохода	Наименование счета (бухгалтерского/ налогового учета)	Сумма, руб.
Выручка от реализации всего		
в том числе		
Выручка от реализации продукции собственного производства		
Выручка от реализации покупных товаров		
Выручка от реализации прочего имущества		
ИТОГО		

Специалист отдела налогового учета и отчетности _____

Рис. 2.4 Регистр налогового учета «Доходы от реализации»

Тесты:

1. Кто формирует учетную политику для целей налогообложения:

- а) главный бухгалтер;
- б) руководитель;
- в) учредитель.

2. Кто утверждает учетную политику для целей налогообложения:

- а) главный бухгалтер;
- б) руководитель;
- в) учредитель.

3. Учетная политика для целей налогообложения это:

а) выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;

б) выбранная налоговым органом совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых

для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;

в) совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

4. Нужно ли учитывать особенности деятельности конкретной организации (торговля, производство, услуги, строительство и др.) при составлении учетной политики:

- а) да, в обязательном порядке;
- б) да, но если в организации несколько видов деятельности;
- в) нет, учетная политика одинакова во всех организациях.

5. Нужно ли вместе с годовой отчетностью представлять в инспекцию налоговую учетную политику в качестве отдельного документа (со всеми приложениями):

- а) да, это обязательно;
- б) представлять учетную политику в инспекцию не обязательно;
- в) нужно представлять, если это прописано в учетной политике.

6. Должна ли учетная политика быть единым документом для бухучета и налогообложения?

- а) нет, это не обязательно;
- б) да, учетная политика должна быть единой;
- в) обязательно должна быть отдельной.

7. Обязательно ли при ведении налогового учета применять налоговые регистры:

- а) обязательно;
- б) необязательно;
- в) обязательно, если это указано в учетной политике.

8. Надо ли утверждать в налоговой учетной политике унифицированные формы, которые применяет организация по налоговому учету?

а) да, абсолютно все применяемые формы первичных учетных документов должны быть утверждены, поскольку такое требование содержится в ПБУ «Учетная политика организации».

б) нет, это не обязательно. Ведь по правилам закона о бухгалтерском учете утверждать надо лишь те формы, по которым нет типовых (унифицированных) форм.

в) да, поскольку такое требование содержится в НК РФ.

9. При разработке учетной политики для целей налогового учета необходимо руководствоваться:

- а) № 402-ФЗ;
- б) НК РФ;
- в) ФСБУ и ПБУ.

10. Порядок ведения регистров налогового учета:

- а) одинаков во всех предприятиях и организациях;
- б) весьма различается у разных организаций в зависимости от многообразия операций и от количества операций;
- в) различается у разных организаций в зависимости от форм собственности;
- г) различается у разных организаций в зависимости от масштаба самой организации.

11. Какие хозяйствующие субъекты должны составлять и применять учетную политику для целей налогообложения:

- а) бюджетные организации;
- б) индивидуальные предприниматели и коммерческие организации;
- в) все хозяйствующие субъекты.

Вопросы для самоконтроля:

1. Что такое учетная политика для целей налогообложения?
2. Что собой представляет учетная политика для целей бухгалтерского учета?
3. Что является подтверждением данных налогового учета?
4. Охарактеризуйте основные принципы построения системы налогового учета.
5. Что такое объекты налогового учета?
6. Какие основные группы регистров налогового учета рекомендованы ФНС?
7. Какие организации обязаны представлять налоговые декларации по налогу на прибыль?
8. Назовите принципы бухгалтерского учета.
9. Какие обязательные реквизиты должны быть в регистрах налогового учета?
10. Что выступает в качестве объектов налогового учета?

ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДОХОДОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Вопросы:

1. Общая характеристика доходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли. Доходы налогоплательщика, не учитываемые для целей налогообложения.
2. Характеристика регистров налогового учёта доходов налогоплательщика. Методы признания доходов налогоплательщика в налоговом учёте.
3. Порядок и условия признания доходов в целях налогообложения при «методе начисления» и «кассовом методе».

§ 3.1. Общая характеристика доходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли. Доходы налогоплательщика, не учитываемые для целей налогообложения

Цель любой коммерческой организации — это получение дохода от ее деятельности. Соответственно, все операции, которые совершаются в организации, направлены на извлечение как можно большей прибыли. Для того чтобы рассчитать ту часть прибыли, которая останется в организации, необходимо рассчитать налог на прибыль и заплатить его в бюджет. Как известно, налогооблагаемая база по налогу на прибыль — это доходы организации за минусом расходов. Для того чтобы правильно рассчитать и не занижить налогооблагаемую базу, надо четко понимать, что собой представляют доходы, которые будут облагаться налогом, и какие можно принимать к учету расходы. Как уже отмечалось выше, бухгалтерский и налоговый учет регламентируется различными нормативными документами, если в бухгалтерском учете для определения «доходов» нужно воспользоваться ПБУ 9/99 «Доходы организации», то для налогового учета необходимо обратиться к НК РФ глава 25 «Налог на прибыль».

В организации, в целях налогообложения, все доходы можно разделить на те, которые подлежат налогообложению, и те, которые не облагаются налогом.

К доходам, которые подлежат налогообложению относятся (рис. 3.1):

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

2) внереализационные доходы.

При определении доходов, из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

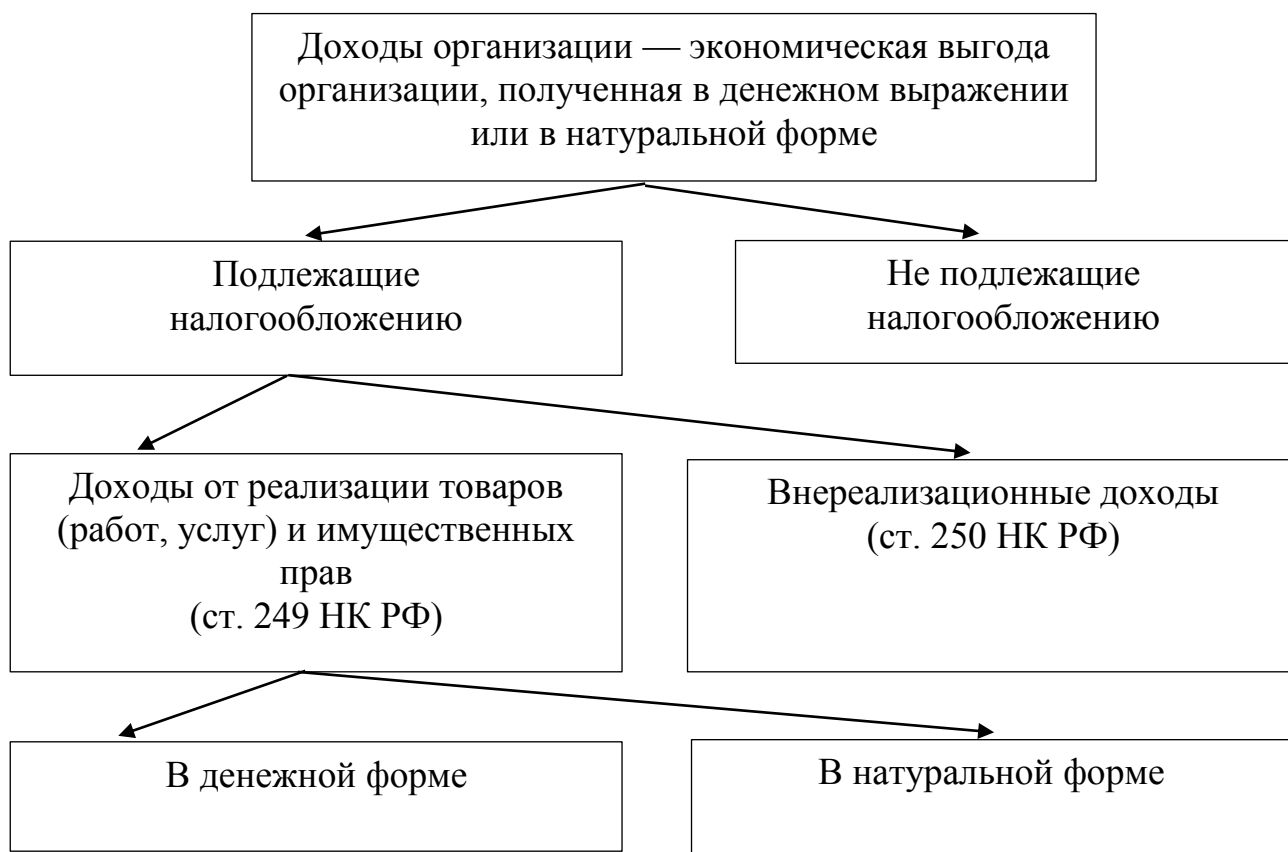


Рис. 3.1. Доходы организации в налоговом учете

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется, исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов, поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей налогообложения¹.

¹ Там же. — Ст. 249.

Внереализационные доходы определяются в порядке, установленном статьей 250 НК РФ.

Классификацию доходов для целей налогообложения можно показать на рис. 3.2.

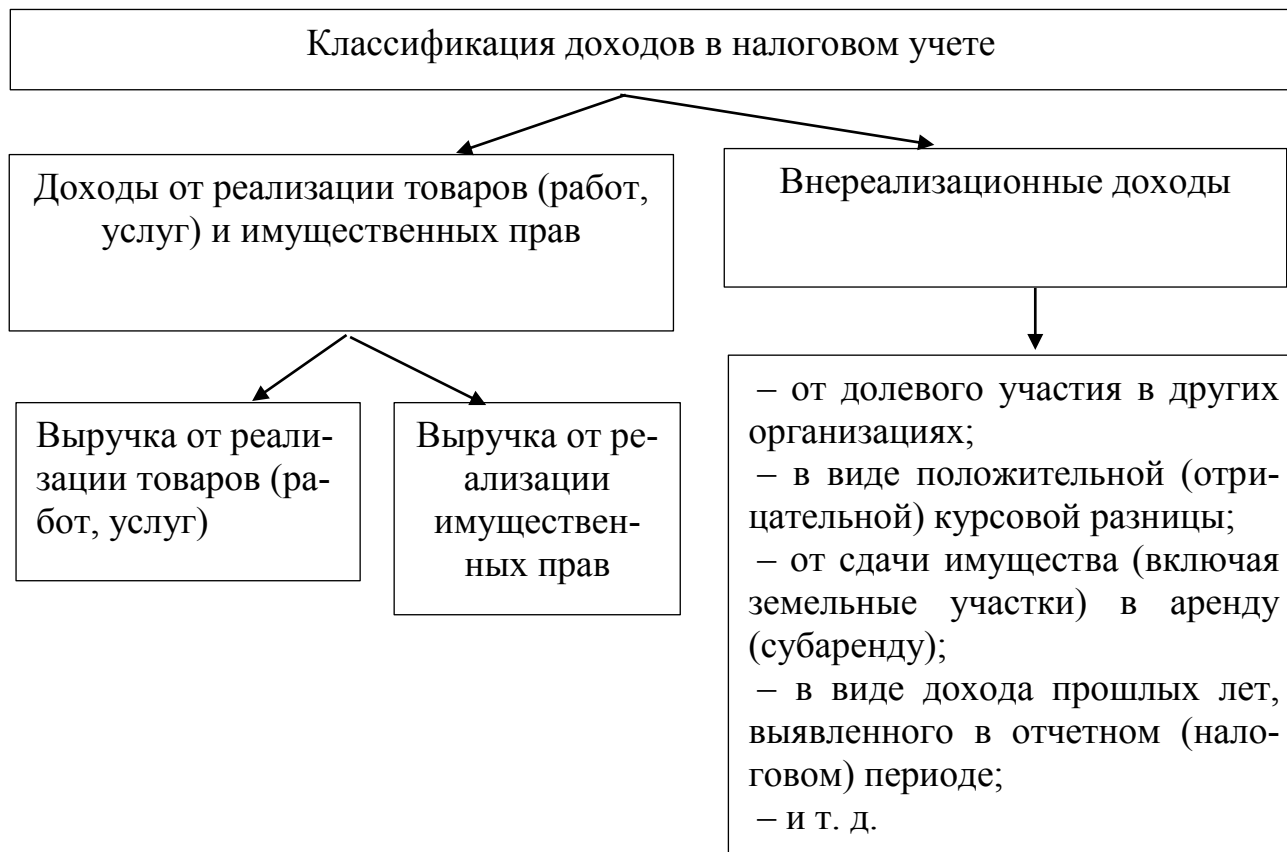


Рис. 3.2. Классификация доходов в налоговом учете

К данным доходам в частности относятся:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы;
- от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду)
- в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;
- и т. д.

Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

Пересчет указанных доходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов.

*Доходы налогоплательщика,
не учитываемые для целей налогообложения*

В рамках статьи 251 НК РФ представлен перечень доходов (всего тридцать категорий), которые не влияют на процесс налогообложения. Сюда относятся, к примеру, активы, полученные в результате задатка или залога, а также вещественные ценности, переданные в качестве начальной оплаты по договорам на поставку услуг или товаров. Этот список охватывает компании, определяющие свои доходы и затраты согласно методу начисления.

Кроме того, законодательство исключает из налогообложения активы, внесенные в качестве вклада в уставной капитал, и доходы, возникающие у бюджетных структур по указанию органов исполнительной власти. Также не подлежат налогообложению средства и имущество, получаемые на безвозмездной основе, согласно действующему законодательству Российской Федерации, в том числе приобретение основных фондов и нематериальных активов в рамках межгосударственных соглашений.

Положения касаются доходов от деятельности комиссионеров и агентов, участвующих в сделках по поручению, а также доходов, возникших без эквивалентного обмена, при условии, что партнёрские организации владеют имуществом в уставном капитале друг друга более чем на пятьдесят процентов.

В соответствии с действующим налоговым законодательством Российской Федерации, компании, проводящие финансовую деятельность таким образом, что безвозмездно получают активы в качестве целевого финансирования, могут не отражать полученное имущество как доход для целей налогообложения. Такое становится возможным, когда в период до одного года после получения такое имущество не передаётся в руки третьих сторон. В число необлагаемых налогом на прибыль поступлений входят и те, которые возникают ввиду натурального роста уставного капитала акционерного общества за счет превышения номинальной стоимости новых выпущенных акций над стоимостью исходных акций.

Когда организация имеет доходы от превышения оценочной стоимости драгоценных камней над их первоначальной стоимостью по утвержденным прејскурантам, эти доходы также освобождаются от налогообложения. Такое же правило применяется к доходам, возникающим от списания у организации кредиторской задолженности перед государственными бюджетами разных уровней либо по решениям российского правительства, а также доходам в виде положительной разницы, выявленной при оценке рыночной стоимости ценных бумаг и восстановления резервов под обесценение ценных бумаг.

Существуют различия в налоговой обработке полученных авансов в зависимости от используемого подхода к определению доходов и расходов. При использовании метода начисления, поступления в виде авансов до момента осуществления поставки товаров, выполнения работ или оказания услуг налогообложению не подлежат. Когда компания выбирает кассовый метод учёта, полученный аванс становится частью налогооблагаемого дохода. Отметим, что в последнем случае, стоимость товарной продукции, которую компания предоставляет для погашения данного аванса, снижает налогооблагаемую прибыль после фактической отгрузки товара или выполнения услуг. Такое учетное положение действует при соблюдении условия полной оплаты произведенных или приобретенных ценностей поставщиками и подрядчиками.

Отражая особенности налогового учета определенных видов доходов, необходимо подчеркнуть, что налоговое законодательство Российской Федерации предусматривает множество условий и исключений, влияющих на определение объектов налогообложения и способов их исчисления.

Имущество, полученное при выходе из другой организации и из простого товарищества

Не облагают налогом на прибыль стоимость имущества, полученного акционером (участником) при его выходе из организации. Причем стоимость такого имущества не должна превышать цену, по которой имущество было внесено в уставный капитал (по данным налогового учета передающей стороны).

Сумму превышения облагают налогом в обычном порядке. Такие же правила распространяются и на имущество, внесенное в качестве вклада в простое товарищество (совместную деятельность).

Неотделимые улучшения арендованного имущества

Пользуясь чужими зданиями, сооружениями, помещениями, арендатор может отремонтировать их, улучшить их внешний вид, достроить или дооборудовать.

Объекты основных средств, получившие улучшения от арендаторов, возвратятся к арендодателям с этими интегрированными усовершенствованиями после истечения срока действия арендного договора. В связи с отсутствием возможности вернуть недвижимость в исходное состояние без вреда для ее целостности, эти модификации считаются неотделимыми. Соответственно, арендодатель приобретает усовершенствованные объекты без компенсации, таким образом, у него появляется необлагаемый налогом доход, как установлено в статье 251 НК РФ.

Рассматривая иные формы переуступки имущества, например, во время реорганизации компаний, необходимо подчеркнуть, что такие процессы как слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование влекут за собой переход имущества к новым юридическим лицам. И точно так же, согласно статье 251 НК РФ, активы, переходящие в результате данных операций, не вызывают налоговых последствий на полученное имущество для правопреемников.

§ 3.2. Характеристика регистров налогового учёта доходов налогоплательщика. Методы признания доходов налогоплательщика в налоговом учёте

Как уже отмечалось выше, хозяйствующий субъект информацию для целей налогообложения отражает в налоговых регистрах, если данные для целей налогового учета отличаются от данных бухгалтерского учета. По каждому виду доходов и расходов предусмотрены налоговые регистры.

Выручку от продажи имущества (работ, услуг) отражают в регистре учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав. В ряде случаев сумму выручки указывают также и в дополнительных регистрах налогового учета. Перечень этих регистров зависит от вида проданного имущества.

В таблице приведены регистры для учета выручки, рекомендованные налоговыми органами (таб. 3.1).

Таблица 3.1

Регистры налогового учета для учета выручки

Вид дохода	Регистры
Выручка от реализации готовой продукции	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав
Выручка от реализации работ, услуг	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав
Выручка от реализации прочего имущества (материалов)	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав
Выручка от реализации товаров, купленных для перепродажи	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав
Выручка от реализации основных средств	– Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; – Регистр-расчет «Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества»
Выручка от реализации нематериальных активов	– Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав; – Регистр-расчет «Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества»
Выручка от реализации ценных бумаг	Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Данный регистр должен включать в себя определенные показатели, которые необходимы для правильного учета данного вида доходов (таб. 3.2). Информацию для внесения в налоговый регистр необходимо брать из первичных документов. В данном случае первичным документом может быть: товарная накладная, ведомость, акт, выписка банка и т. д.

По НК РФ разрешается, если информация для налогового учета не отличается от информации для бухгалтерского учета, то налоговый регистр вести не обязательно, а информацию можно брать из бухгалтерских регистров.

Таблица 3.2

Показатели, необходимые для Регистра учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Дата операции	Первичный документ
2	Условия выбытия имущества, работ, услуг, прав	Первичный документ
3	Вид дохода	Первичный документ
4	Основания выбытия (реквизиты операции)	Первичный документ
5	Наименование выбывающего объекта	Первичный документ
6	Сумма	Первичный документ
7	Количество	Первичный документ

Регистр формируется для обобщения информации об операциях выбытия имущества налогоплательщика, реализации им работ, услуг, прав и формирования сумм соответствующих доходов от реализации, подлежащих включению в состав налоговой базы в порядке, установленном НК РФ.

Записи в регистре производятся по каждому факту утраты организацией права собственности на имущество, передачи прав, выполнения работ, оказания услуг.

Ведение регистра должно обеспечивать возможность группировки информации по условиям получения налогоплательщиком дохода и по видам полученных доходов.

Регистр-расчет «Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества»

Регистр формируется для обобщения информации об операциях реализации амортизируемого имущества и формирования суммы убытка от реализации амортизируемого имущества, признаваемого в целях налогообложения в качестве расходов будущих периодов (таб. 3.3).

Таблица 3.3

**Показатели необходимые для Регистра-расчета
«Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества»**

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Дата операции	Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав)
2	Наименование объекта	Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав)
3	Цена реализации объекта	Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав)
4	Первоначальная стоимость	По данным соответствующих регистров
5	Сумма начисленной амортизации	По данным соответствующих регистров
6	Расходы, связанные с реализацией объекта	Регистр-расчет Формирование стоимости объекта
7	Общая величина расходов, связанных с реализацией объекта	Расчетным путем (сумма строк 5 и 6 Регистра)
8	Величина убытка от реализации, относящаяся к расходам будущих периодов	Расчетным путем (разница строк 7 и 3 Регистра)

Записи в регистре производятся нарастающим итогом по мере осуществления операций реализации и по каждому объекту амортизируемого имущества. Отчетные данные формируются путем суммирования показателей с начала налогового периода на отчетную дату.

В регистры записывается информация для учета выручки в зависимости от выбранного метода ее учета для целей налогообложения.

Законодательство предусматривает два метода учета доходов и расходов для целей налогообложения прибыли (рис. 3.4):

- 1) метод начисления;
- 2) кассовый метод.

Метод начисления предусматривает признание доходов для целей налогообложения в том отчетном периоде, в котором они совершались, независимо от даты оплаты.

Кассовый метод предусматривает признание доходов для целей налогообложения в день поступления денежных средств на расчетный счет организации или в ее кассу.

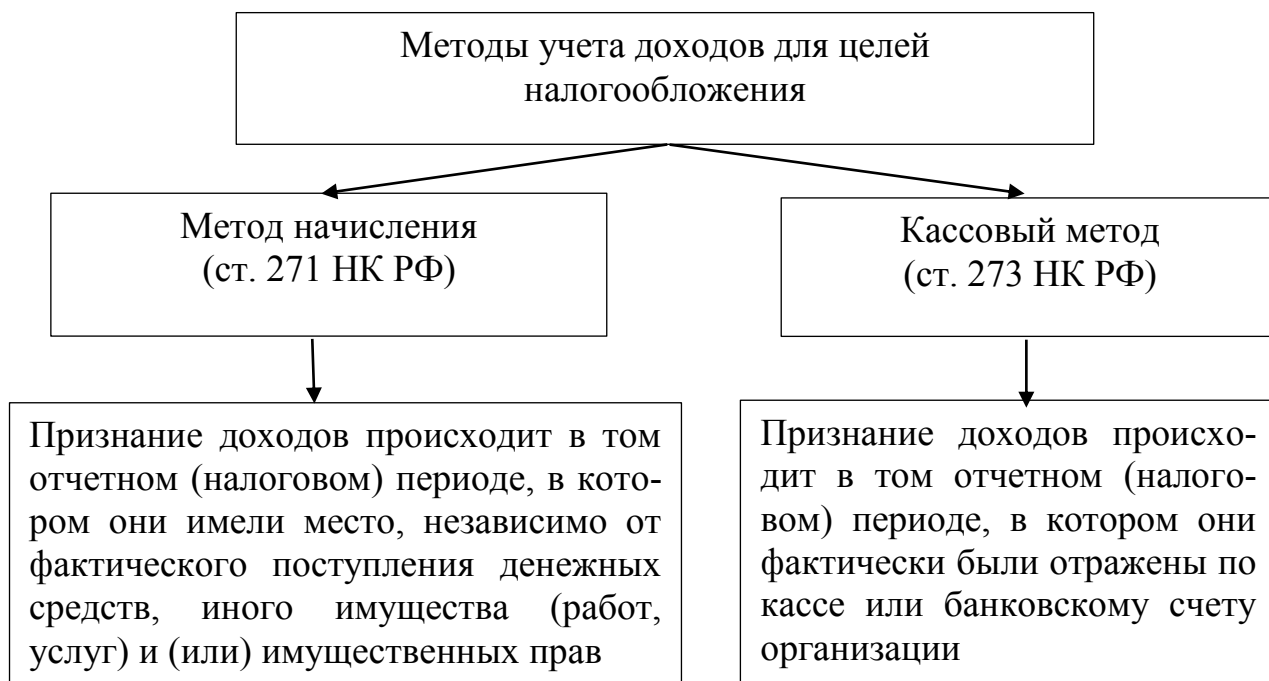


Рис. 3.4. Методы признания доходов для целей налогообложения

§ 3.3. Порядок и условия признания доходов в целях налогообложения при «методе начисления» и «кассовом методе»

Как было отмечено выше в налоговом учете существует два метода определения доходов для расчета налога на прибыль: метод «начисления» и «кассовый метод». Для того чтобы хозяйствующий субъект мог применять «кассовый метод», он должен выполнить определенное условие — за предыдущие 4 квартала выручка от реализации товаров (работ, услуг) не должна превысить 1 млн руб. за каждый квартал (рис. 3.5).

Поэтому, прежде чем выбрать метод определения доходов и расходов, хозяйствующий субъект должен посчитать не только за 4 квартала выручку, но и проанализировать, не будет ли выручка в течение налогового периода свыше установленного ограничения, иначе, как только выручка станет выше установленного ограничения, хозяйствующий субъект должен будет перейти на «метод начисления» и пересчитать сумму налога, исходя из данного метода и доплатить в бюджет сумму расхождения.



Рис. 3.5. Порядок признания доходов в налоговом учете

Порядок и условия признания доходов в целях налогообложения при методе начисления

Методика фиксации выручки по основам начисления формируется таким образом, что доходы следует вносить в налоговую базу прибыли синхронно с моментом их юридического возникновения, как того требуют определяющие документы, вне зависимости от реальной расчетной операции (или передачи активов в том числе). Обязательные критерии для учета финансов по нарастающему методу освещает статья 271 НК РФ.

Определение моментов учета доходности от различных видов операций устанавливается на конкретную дату. Например, доходы от сделок с недвижимостью заносятся на момент оформления акта приема-передачи, тогда как в случае агентских операций ключевым является дата составления отчета или уведомления комиссионером. Что

касается ценных бумаг, учет происходит на дату выполнения обязательств по их передаче или на момент зачисления денежных средств, связанных с частичным погашением их стоимости.

Фиксация внереализационных доходов также происходит на основе конкретных хронологических точек: при дарении имущества используется момент акта приема-передачи; для ситуаций, связанных с восстановлением резервов — окончание отчетного периода; в контексте арендных отношений — наступление дат, прописанных в соглашении, либо последний день отчетного цикла; а при рассмотрении дивидендов, а также при безвозмездном поступлении денег — момент осуществления платежа.

Для каждого из этих контекстов, статья 271 НК РФ предоставляет всеобъемлющий каталог моментов узаконивания внереализационного дохода.

*Порядок и условия признания доходов
в целях налогообложения при кассовом методе*

Кассовый метод характеризуется тем, что доходы отражаются на момент, когда денежные средства зачислены на расчетные счета (поступили в кассу) или было получено имущество, выступающее в качестве платы (ст. 273 НК РФ).

Как отмечалось выше, не каждый налогоплательщик может воспользоваться правом на использование указанного способа учета доходов и расходов. Так, «нельзя пользоваться кассовым методом:

- компаниям, у которых усредненная сумма выручки за предыдущие 4 квартала без НДС более 1 млн руб. за каждый квартал;
- банкам;
- кредитным потребительским кооперативам;
- микрофинансовым организациям;
- контролирующим лицам контролируемых иностранных фирм;
- организациям, добывающим углеводородное сырье на новом морском месторождении, при наличии соответствующей лицензии, а также операторам указанных месторождений»¹.

Если сравнить «метод начисления» и «кассовый метод», то можно увидеть как достоинства каждого метода, так и недостатки (таб. 3.3).

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). — Ст. 273.

Таблица 3.3

Сравнение методов признания доходов

Метод начисления	Кассовый метод
<i>Достоинства</i>	
Доходы организации могут быть уменьшены как на оплаченные, так и на неоплаченные расходы	В доход, учитываемый при налогообложении прибыли, включается только оплаченная выручка
<i>Недостатки</i>	
В состав доходов организация должна учесть всю сумму выручки независимо от того, оплачена она или нет	Расходы признаются только тогда, когда будут оплачены

Пример применения «кассового метода»:

ООО «Лесок» находится на общей системе налогообложения и планирует перейти на кассовый метод учета с 1 января 2025 г. Ее выручка без НДС в каждом квартале 2024 г. составляла:

1 квартал 2024 — 0,45 млн рублей;

2 квартал 2024 — 1,25 млн рублей;

3 квартал 2024 — 1,45 млн рублей;

4 квартал 2024 — 0,65 млн рублей.

Средняя выручка в нашем случае составила 0,95 млн рублей $(0,45 + 1,25 + 1,45 + 0,65) / 4$. Это означает, что ООО «Лесок» может применять «кассовый метод».

Пример определения доходов при применении «кассового метода» и «метода начисления»:

В конце февраля хозяйствующий субъект получил предоплату от покупателя за предстоящие работы. Работы будут производиться в марте, апреле, мае.

Признание доходов:

При «кассовом методе» вся сумма будет учитываться в феврале.

«Метод начислений»: доходы будут признаваться постепенно (в марте, апреле, мае) одновременно с подписанием акта выполненных работ в конце каждого месяца.

Тесты:

1. К внереализационным доходам при исчислении налога на прибыль относятся:

- а) штрафы, пени за нарушение договорных обязательств;
- б) оплата за работников медицинских расходов;
- в) доходы от продажи покупных материалов.

2. К доходам от реализации не относится:

- а) безвозмездно полученное имущество;
- в) выручка от продажи товаров собственного производства;
- г) выручка от реализации ценных бумаг.

3. В целях налогового учета применяются следующие методы начисления амортизации:

- а) линейный метод;
- б) нелинейный метод;
- в) метод уменьшаемого остатка.

4. Что признается доходом от реализации при определении налога на прибыль?

а) доходом от реализации признается прибыль от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных;

б) доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав;

в) доход прошлых лет, выявленный в отчетном (налоговом) периоде.

5. Какие доходы учитываются при определении налоговой базы налога на прибыль организаций?

а) имущество и имущественные права, полученные в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал;

б) доходы от реализации; внереализационные доходы;

в) доходы от реализации; внереализационные доходы; имущество и имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

6. Налоговая база компании по итогам первого квартала 2025 года составила 50 170 руб. Авансовые платежи за этот отчетный период равны 0 руб.

Заполните расчетную таблицу по начислению налоговых платежей в первом квартале 2025 года.

Расчет налоговых платежей

Показатели	Значение
Налоговая база для исчисления налога	
Ставка налога — всего (%)	
Сумма исчисленного налога — всего	
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период — всего	
Сумма налога к доплате	
Сумма налога к уменьшению	
Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в квартале, следующем за текущим отчетным периодом	

7. При ведении налогового учета для целей налогообложения прибыли кассовым методом доходы организации признаются:

- а) по дате фактического поступления денежных средств в кассу организации или на расчетный счет;
- б) по наиболее ранней из двух дат: даты фактического поступления денежных средств или даты реализации товаров (работ, услуг);
- в) в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств.

8. Организация в текущем периоде имела следующие поступления:

- от реализации продукции 360 000 руб. (в т. ч. НДС);
- взнос от учредителей — 25000 руб.;
- получен кредит от банка — 500 000 руб.;
- получены штрафы по хозяйственным договорам — 35 000 руб.;
- получена арендная плата — 52 000 руб.;
- получен аванс от покупателей за предстоящую отгрузку готовой продукции — 480 000 руб.

Определить доходы, которые необходимо включить при расчете налога на прибыль (организация использует метод начисления).

9. Выручка от реализации составила 600 000 (в т. ч. НДС). Расходы, связанные с производством и реализацией 500 000 рублей. В состав доходов для целей налогообложения войдет сумма:

- а) 600 000;
- б) 500 000;
- в) 0.

10. Определить сумму внереализационных доходов:

- доходы от сдачи имущества в аренду — 22 000 руб. (без НДС);
- штрафы, уплаченные покупателями — 3 000 руб.;
- доход от реализованной готовой продукции — 36 000 руб. (без НДС);
- доход от оказанных услуг — 18 000 руб. (без НДС);
- доход от реализации основного средства — 58 000 руб. (без НДС);
- доход от реализации излишков материалов — 16 000 руб. (без НДС);

11. При ведении налогового учета для целей налогообложения прибыли кассовым методом может ли организация использовать только бухгалтерские регистры и не формировать налоговые?

- а) да, имеет право;
- б) нет, организация обязана формировать налоговые регистры.

Вопросы для самоконтроля:

1. Какие условия должны быть соблюдены для использования «кассового метода»?
2. Как учитываются доходы, полученные в иностранной валюте?
3. Как классифицируются доходы организации для целей налогообложения?
4. Какие поступления учитываются в составе доходов от реализации?
5. Какие доходы относятся к внереализационным в налоговом учете?
6. Как учитываются доходы при применении метода начисления?
7. Как учитываются доходы при применении кассового метода?
8. Какие доходы не учитываются для целей налогообложения?
9. Какие достоинства есть при использовании метода начисления и кассового метода при признании доходов?
10. Какие недостатки есть при использовании метода начисления и кассового метода при признании доходов?

ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Вопросы:

1. Общие положения по налоговому учёту расходов. Группировка расходов в налоговом учёте. Регистры налогового учёта расходов.
2. Налоговый учет расходов, связанных с производством и реализацией, материальных расходов, расходов на оплату труда, сумм начисленной амортизации, прочих расходов.
3. Порядок признания расходов при методе начисления и при кассовом методе.

§ 4.1. Общие положения по налоговому учёту расходов.

Группировка расходов в налоговом учёте.

Регистры налогового учёта расходов

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком¹.

Расходы, в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (рис. 4.1).

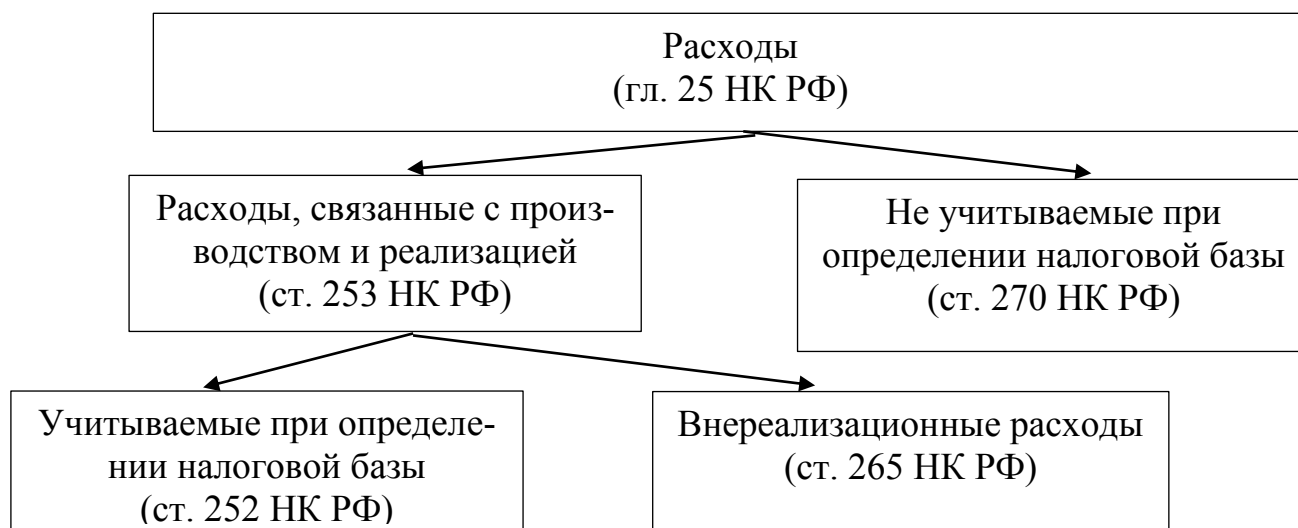


Рис. 4.1. Группировка расходов

Классификация затратных операций налогооблагаемых субъектов, согласно статье 252 НК РФ, осуществляется на основе строгих крите-

¹ Там же. — Ст. 252.

риев. Среди основополагающих аспектов выделяются: хронология признания совершенных затрат, а также их разграничение по элементам и направлениям на стадии ввода в учетную систему. Далее идет выявление разновидностей затрат, подлежащих декларированию при исчислении налога на прибыль, на этапе завершения учетного процесса. Отнесение затрат к определенным группам обосновывается их прямой связью с производственным процессом, включая изготовление, хранение, транспортировку товаров, а также реализацию законченных товаров, работ и услуг, включая все стадии от приобретения до продажи. Важным элементом является обеспечение и поддержание физического состояния основных средств и прочего имущества, его обслуживание и ремонт. Учет расходов, связанных с освоением ресурсов, а также расходы, направленные на научные исследования, экспериментальные проекты и страхование, включаются во внимательную категоризацию.

Для признания налоговыми органами любой расходной операции, хозяйствующий субъект должен обеспечить их документальное подтверждение, придерживаясь жестких законодательных рамок. Оформление документов происходит в строгом соответствии с политикой бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта, не противореча утвержденным формам. Среди первичных документов, которые используются в качестве доказательной базы затрат, выделяются товарно-транспортные накладные, акты о предоставленных услугах, отчеты о движении материалов, расчеты заработной платы, банковские платежки и договорные документы.

В связи с производственной и коммерческой деятельностью хозяйствующего субъекта осуществляются затраты, которые касаются приобретения сырья, материалов, комплектующих, основных средств, поддержания основных фондов, эксплуатации ресурсов и финансирования научно-исследовательских работ. Таковые расходы можно подразделить на четыре категории: затраты на материально-техническое обеспечение, оплату труда, амортизацию имущества и остальные связанные издержки. Вследствие этого, налоговая бухгалтерия должна обеспечить их адекватное отражение, опираясь на линейный или нелинейный метод начисления износа, что подкреплено статьями НК РФ.

Расходы, не затрагивающие непосредственно производственный процесс, например, затраты на аренду, выпуск ценных бумаг, курсовые разницы, списания и убытки прошлых периодов, также подлежат документальному подтверждению в силу требований статьи 265 НК РФ.

Осуществление учета всех издержек, как внереализационных, так и связанных с производством и реализацией, требует строгого соответствия законодательным нормам. Не определен специфический набор документов для таких целей, но они необходимы для подтверждения произведенных расходов. Эти распоряжения должны соответствовать законодательству и применимым правилам, включая учетную политику хозяйствующего субъекта.

Налоговые регистры по расходам подлежат заполнению аналогично доходным регистрам, осуществляемому в строгой хронологической последовательности. Эти формы, включенные в приложения к учетной политике, могут храниться как в печатном, так и в электронном виде на различных носителях. Значимым аспектом является наличие специально назначенных лиц, отвечающих за точность и правдивость данных регистров.

Дополнительно следует отметить, что для налоговых учетных регистров допустимо использование данных из бухгалтерских регистров, в том числе оборотов по счетам, аналитических карточек, при условии, что налоговый учет синхронизирован с бухгалтерским и не содержит нормируемых либо иных не учитываемых расходов.

§ 4.2. Налоговый учет расходов, связанных с производством и реализацией, материальных расходов, расходов на оплату труда, сумм начисленной амортизации, прочих расходов

Состав расходов, связанных с производством и реализацией

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя (ст. 253 НК РФ):

- 1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- 3) расходы на освоение природных ресурсов;
- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

В налоговом учете применяется регистр учета стоимости товаров (работ, услуг) (таб. 4.1), в котором отражаются соответствующие расходы для удобства расчета налога на прибыль.

Регистр формируется для обобщения информации о списании покупных товаров и формирования показателя общей стоимости списанных в отчетном (налоговом) периоде товаров по направлениям их использования.

Записи в Регистре производятся по каждому факту списания товаров нарастающим итогом с начала отчетного (налогового) периода.

Таблица 4.1

Регистр учета стоимости
товаров (работ, услуг), списанных в отчетном периоде

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Дата операции	Первичный документ или Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав)
2	Направление использования	Первичный документ (иные источники информации)
3	Объект учета	Первичный документ или Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав)
4	Количество (в натуральном измерении)	Первичный документ или Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав)
5	Цена единицы	Регистр — расчет цены единицы товаров (по методу средней себестоимости)
6	Стоимость	Расчетным путем (умножение строк 4 и 5) или Регистр — расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО
7	Общая стоимость	Расчетным путем (сумма показателей строки 6)

Налоговый учёт материальных расходов

К материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика (ст. 254 НК РФ):

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2) на приобретение материалов, используемых:

— для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

— на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля; содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом;

4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

5) на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии;

6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения»¹.

Определение стоимости для налогового учета:

Пересмотренная оценка стоимости компонентов, идущих на производственно-материальные нужды, базируется на покупной стоимости данных элементов за вычетом налога на прибавочную ценность и акцизных сборов, исключая особые случаи, прописанные в действующем

¹ Там же. — Ст. 254.

законодательстве. Включены также комиссионные награды, выплачиваемые организациям-посредникам, импортные таможенные пошлины, и различные расходы, связанные с доставкой и прочие издержки, необходимые для получения продуктивных ресурсов. Объекты производственно-материальных запасов, составляющих часть прочей собственности, образовавшиеся в процессе аудита в виде излишков, или имущество, полученное безвозмездно, а также активы, приобретенные при разборке объектов основных средств, выводимых из эксплуатации, или в процессе их частичной ликвидации, ремонта, модернизации, реконструкции и технического перевооружения, оцениваются как общая сумма доходов, рассчитанных по условиям рыночной стоимости и учтенная налогоплательщиками. Величина материальных затрат за отчетный месяц подлежит корректировке на сумму остатков запасов, переданных на производственные нужды, но фактически не использованных до окончания месяца. Оценка этих запасов при списании должна соотноситься с первоначально определенной стоимостью. Отходы, подлежащие повторному использованию, должны оцениваться следующим образом: во-первых, по уменьшенной цене исходного материала, если отходы способны быть применены в первичном или вспомогательном производстве, но при этом повышаются затраты или уменьшается выход готовой продукции; во-вторых, по стоимости возможной продажи, в случае, когда отходы предназначены для реализации третьим лицам.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

В налоговом учете применяется регистр учета материальных расходов (таб. 4.2) в котором отражаются соответствующие расходы для удобства расчета налога на прибыль.

Таблица 4.2

**Регистр информации
о приобретенных партиях сырья / материалов,
учитываемых по методу ФИФО**

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Дата приобретения партии	Первичный документ
2	Номер партии	Первичный документ
3	Наименование единицы учета сырья / материалов	Первичный документ
4	Приход (в натуральных измерителях)	Первичный документ
5	Приход (в стоимостных измерителях)	Регистр — расчет Формирование стоимости объекта учета
6	Цена единицы товара данной партии	Расчетным путем (строка 5 ÷ строка 4)
7	Дата списания	Регистр — расчет стоимости сырья / материалов, списанных в отчетном периоде
8	Наименование, дата и номер документа на списание	Регистр — расчет стоимости сырья / материалов, списанных в отчетном периоде
9	Списание (в натуральных измерителях)	Регистр — расчет стоимости сырья / материалов, списанных в отчетном периоде
10	Списание (в стоимостных измерителях)	Расчетным путем (строка 6 x строка 9)
11	Остаток текущий (в натуральных измерителях)	Расчетным путем (строка 11 на предыдущую дату — строка 9)
12	Остаток текущий (в стоимостных измерителях)	Расчетным путем (строка 12 на предыдущую дату — строка 9)

Регистр формируется для обобщения информации о наличии и движении приобретенных (полученных) налогоплательщиками партий сырья / материалов.

Записи в регистре производятся по каждому факту прихода и (или) списания партии сырья / материалов.

Данные регистра используются для расчета стоимости списываемых, в том числе в производство, сырья (материалов) при применении налогоплательщиком метода оценки стоимости сырья (материалов) по стоимости первых по времени приобретения сырья (материалов) (пункт 6 статьи 254 НК РФ).

Налоговый учёт расходов на оплату труда

В расходы налогоплательщика на оплату труда (ст. 255 НК РФ) включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях налогового учета относятся, в частности:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком бесплатного жилья (суммы денеж-

ной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);

5) расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования;

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде;

7) расходы в виде среднего заработка, сохраняемого работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации;

9) начисления увольняемым работникам, в том числе в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика.

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

13) расходы в виде среднего заработка, сохраняемого в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;

14) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

15) суммы платежей (взносов) работодателей во внебюджетные фонды.

16) суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами;

17) суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;

18) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;

19) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда);

20) предусмотренные законодательством Российской Федерации начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная служба, и сотрудникам органов внутренних дел, учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, федеральной противопожарной службы Государственной противопожарной службы, лицам, проходящим службу в войсках национальной гвардии Российской Федерации и имеющим специальные звания полиции;

21) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором¹.

В налоговом учете применяется регистр учета расчетов по оплате труда (таб. 4.3) в котором отражаются соответствующие расходы для удобства расчета налога на прибыль.

Таблица 4.3

Регистр учета расходов по оплате труда

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Лицо, в пользу которого произведено начисление	Первичный документ
2	Вид персонала	Первичный документ

¹ Там же. — Ст. 255.

№	Наименование показателя	Источник информации
3	Дата осуществления (начисления) расхода	Первичный документ
4	Наименование расхода	Первичный документ
5	Сумма расхода	Первичный документ
6	Объект учета (вид расхода), в связи с созданием (приобретением) которого осуществлено начисление расхода по оплате труда	Первичный документ
7	Итого (по видам персонала)	Расчет

Регистр формируется для обобщения информации о составе и размере расходов на оплату труда.

Регистр заполняется без учета расходов по добровольному страхованию, предусмотренных в подпункте 16 статьи 255 НК РФ.

Записи осуществляются ежемесячно нарастающим итогом за год по всем начислениям, производимым в пользу работников, исходя из фактических сумм. Регистр ведется по каждому работнику по виду персонала, к которому он относится.

Налоговый учёт сумм начисленной амортизации

Согласно статье 259 НК РФ, субъекты, обязанные уплачивать налоги, имеют право самостоятельно выбрать метод начисления амортизации основных средств, который будет зафиксирован в их учетной политике с целью налогообложения. Существует возможность выбора между линейным и нелинейным методами. Следует отметить, что любые изменения в выбранном методе могут быть проведены только один раз в течение пятилетнего периода и должны вступить в силу с начала нового налогового периода.

Подчеркнем, что упомянутые способы начисления амортизации применяются безотносительно к времени приобретения основных средств. В случае выбора нелинейного метода, амортизационные начисления происходят по каждой амортизационной группе или подгруппе, в то время как линейный метод требует расчета амортизации для каждого объекта амортизируемого имущества в отдельности.

Однако существует особый порядок для некоторых категорий активов, в том числе для зданий, сооружений, передаточных устройств и нематериальных активов, отнесенных к восьмой, девятой и десятой амортизационным группам. Эти активы подлежат амортизации линей-

ным методом, независимо от выбранного налогоплательщиком способа учета и срока введения в эксплуатацию указанных объектов.

Для остальных активов амортизационные отчисления осуществляются согласно методу, определенному налогоплательщиком в их учетной политике для налогообложения, также без привязки к дате начала эксплуатации данных объектов. Этот процесс происходит ежемесячно и зависит от категории амортизационного имущества в соответствии с принятым методом.

С 1-го числа месяца, последующего за месяцем ввода в эксплуатацию, начинается амортизационный процесс имущества, подлежащего учету в соответствии с регуляциями Российской Федерации. Это утверждение касается амортизации, начисляемой на основные фонды, включая те, что требуют официальной регистрации, не зависящей от времени данной процедуры. Специальные правила по начислению амортизации применимы к организациям, переживающим изменения в течение месяца — основание или прекращение деятельности, реорганизацию либо иные формы трансформации. При этом амортизация начисляется вплоть до последнего дня данного периода; в случае юридического оформления новой структуры или завершения реорганизации, начисление амортизации стартует с первого числа за месяцем регистрации.

Культурные учреждения, такие как театры, музеи, библиотеки и концертные организации, оперируя средствами бюджета, вправе отступать от стандартного порядка начисления амортизации на объекты, кроме недвижимости. Предоставляется возможность признания полной стоимости затрат на приобретение и создание амортизируемой собственности, а также на реконструкцию, пополнение оборудования, модернизацию, и техническое переоснащение основных средств, в качестве материальных расходов по мере ввода таких фондов в эксплуатацию.

В налоговом учете применяется регистр — расчет амортизации основных средств (таб. 4.4) в котором отражаются соответствующие расходы для удобства расчета налога на прибыль.

Таблица 4.4

Регистр — расчет амортизации основных средств

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Месяц, за который начисляется амортизация	Месяц, год начисления амортизации
2	Наименование объекта	Регистр информации об объекте основных средств

№	Наименование показателя	Источник информации
3	Принадлежность к основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров (работ, услуг)	Регистр информации об объекте основных средств
4	Метод начисления амортизации	Регистр информации об объекте основных средств
5	Применение специального коэффициента	Регистр информации об объекте основных средств
6	Первоначальная (остаточная, базовая) стоимость объекта	Регистр информации об объекте основных средств (расчетным путем)
7	Срок (оставшийся до истечения полезного срока использования), который применяется при расчете амортизации (в месяцах)	Регистр информации об объекте основных средств (расчетным путем)
8	Сумма амортизации по объекту	Расчетным путем на основании показателей строк 4, 5, 6 Регистра
9	Общая сумма амортизации	Расчетным путем (сумма показателей строки 8 отдельно по основным средствам, используемым и неиспользуемым при производстве товаров (работ, услуг))

Регистр формируется для определения суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств, необходимой при формировании прямых и прочих расходов, признаваемых в текущем (налоговом) периоде для целей налогообложения.

Налоговый учёт прочих расходов

К прочим расходам (ст. 264 НК РФ) относятся следующие расходы налогоплательщика:

- 1) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности;
- 3) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

4) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

5) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

6) расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта);

7) расходы на командировки, в частности на:

— проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

— наем жилого помещения;

— суточные или полевое довольствие;

— оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

— консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

8) расходы на юридические и информационные услуги;

9) расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

10) расходы на аудиторские услуги;

11) представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества;

12) расходы на обучение и прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации работников налогоплательщика;

13) расходы на канцелярские товары;

14) расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;

15) и т. д.»¹.

В налоговом учете применяется регистр учета прочих расходов текущего периода (таб. 4.5), в котором отражаются соответствующие расходы для удобства расчета налога на прибыль.

¹ Там же. — Ст. 264.

Таблица 4.5

Регистр учета прочих расходов текущего периода

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Дата операции	
2	Вид расхода	По данным соответствующих регистров
3	Наименование объекта (операции)	По данным соответствующих регистров
4	Сумма	По данным соответствующих регистров
5	Общая сумма расходов	Расчетным путем (сумма расходов, указанных по строке 4)

Регистр формируется для определения общей суммы прочих расходов, учитываемых в качестве расходов отчетного (налогового) периода, а также сумм конкретных видов прочих расходов на основании данных аналитического учета соответствующих видов расходов нарастающим итогом, начиная с начала налогового периода на отчетную дату.

§ 4.3. Порядок признания расходов при методе начисления и при кассовом методе

Как было отмечено выше в налоговом учете существует два метода определения расходов для расчета налога на прибыль — «метод начисления» и «кассовый метод» (рис. 4.2).

Порядок признания расходов при методе начисления

Признание расходов также осуществляется не тогда, когда фактически была произведена их оплата, а с учетом их возникновения в соответствии с конкретной хозяйственной ситуацией (ст. 272 НК РФ).

Признавать расходы можно:

1. В день передачи сырья продавцом или на дату акта приемки-передачи — по материальным расходам (п. 2 ст. 272 НК РФ).
2. Ежемесячно в последний день — для амортизации (п. 3 ст. 272 НК РФ).
3. Ежемесячно — для затрат на оплату труда (п. 4 ст. 272 НК РФ).
4. На дату, когда произошло оказание услуг, — для ремонта основных средств (п. 5 ст. 272 НК РФ).

5. На дату оплаты в соответствии с контрактом или равномерно во время всего периода его действия — расходы по ОМС и ДМС (п. 6 ст. 272 НК РФ).



Рис. 4.2. Порядок признания расходов в налоговом учете

Внереализационные и прочие расходы возможно признать:

— На дату начисления — для налогов, страховых взносов, резервов (п. 7.1 ст. 272 НК РФ).

— На дату расчетов согласно контракту или последний день месяца — для комиссионных сборов, оплаты работ (услуг) по контрактам, арендной платы (п. 7.3 ст. 272 НК РФ).

— На дату оплаты — для подъемных, компенсаций за использование личного транспорта (п. 7.4 ст. 272 НК РФ).

С полным перечнем дат признания расходов, связанных с производством и реализацией, можно ознакомиться в пп. 2–6 ст. 272 НК РФ, внереализационных расходов — пп. 7–10 ст. 272 НК РФ.

Порядок признания расходов при кассовом методе

Расходы необходимо учитывать тогда, когда была произведена их фактическая оплата.

Следует отметить, как уже говорилось ранее, что не каждый налогоплательщик может воспользоваться правом на использование

указанного способа учета дохода и расходов. Так, нельзя пользоваться кассовым методом:

1. Компаниям, у которых усредненная сумма выручки за предыдущие 4 квартала без НДС более 1 млн руб. за каждый квартал.
2. Банкам.
3. Кредитным потребительским кооперативам.
4. Микрофинансовым организациям.
5. Контролирующим лицам контролируемых иностранных фирм.
6. Организациям, добывающим углеводородное сырье на новом морском месторождении, при наличии соответствующей лицензии, а также операторам указанных месторождений»¹.

Пример признания расходов для налогообложения:

В августе текущего года швейная фабрика закупила ткань для пошива одежды на сумму 200 000 руб. В этом же месяце в производство было отпущено 100 000 руб., а остальная ткань была отпущена в сентябре месяце.

Признание расходов в налоговом учете:

«Кассовый метод»: в расходы августа пойдет вся сумма 200 000 руб.

«Метод начислений»: по документам в августе будет учтена сумма расходов в 100 000 руб., а в сентябре оставшаяся сумма.

Тесты:

1. Компания в январе 2024 г. отгрузила товар, но контрагент не выполнил свои обязательства. На звонки и письма не отвечает, по адресу регистрации его нет. Через некоторое время в ЕГРЮЛ появилась запись о том, что контрагент будет исключен из реестра по причине длительного наличия недостоверных сведений. В ноябре 2024 г. контрагент-покупатель исключен из ЕГРЮЛ по инициативе налоговой службы. Можно ли в этом месяце списать дебиторскую задолженность как безнадежную в налоговом учете?

- а) да;
- б) нет;
- в) по усмотрению организации.

¹ Там же. — Ст. 272.

2. Неустановленными лицами украдены товары со склада организации. Чтобы подтвердить факт хищения, организация провела инвентаризацию склада, взяты объяснения с материально ответственного работника. По результатам инвентаризации определена стоимость похищенных товаров. Достаточно ли этого для подтверждения внереализационных расходов в налоговом учете?

- а) да, достаточно;
- б) нет, недостаточно;
- в) данные расходы не учитываются в налоговом учете.

3. В конце отчетного года сняты складские остатки в рамках проведения годовой инвентаризации. Ведомость учета результатов № ИНВ-26 подписана руководителем в январе следующего года. Выявлены излишки сырья. В каком году для целей налогообложения прибыли надо было отразить доход в виде стоимости выявленных излишков?

- а) в году, когда подписана ведомость;
- б) в году, в котором сняты складские остатки.
- в) данные излишки не учитываются в налоговом учете.

4. Расходы организации в налоговом учете делятся на группы:

- а) расходы от основной деятельности, внереализационные расходы;
- б) расходы, связанные с производством и реализацией, расходы по прочим операциям;
- в) расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы;
- г) расходы, связанные с производством и реализацией, прочие расходы.

5. В налоговом учете расходы это — (продолжить определение):

- а) обоснованные и документально подтвержденные затраты организации;
- б) обоснованные и документально подтвержденные затраты организации, приравненные к затратам убытки;
- в) все расходы, произведенные за налоговый период;
- г) нормируемые расходы, произведенные за налоговый период.

6. Первоначальная стоимость основного средства 209 950 руб. Ввод в эксплуатацию — апрель 2024 года. Срок полезного использования — 85 мес. В январе 2025 объект был реализован за 140 000 руб.

Рассчитайте сумму убытка от реализации основного средства, которую можно признать в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу за 1 квартал 2025 года.

7. В течение отчетного периода в производство переданы сырье и материалы, стоимостью 26 000 руб., начислена заработная плата производственным рабочим с отчислениями на социальные нужды в размере 36 000 руб., учтена амортизация по производственному оборудованию на сумму 15 000 руб. Согласно учетной политике организации, все указанные затраты для целей налога на прибыль относятся к прямым расходам.

На начало и конец отчетного периода остатки незавершенного производства равны нулю. По состоянию на начало отчетного периода остатки готовой продукции отсутствуют. На дату завершения отчетного периода на складе осталось 30 % готовой продукции, выпущенной из производства.

Рассчитайте сумму прямых расходов, списанных на уменьшение доходов от реализации в отчетном периоде.

8. Определить сумму внереализационных расходов:

- доходы от сдачи имущества в аренду — 22 000 руб. (без НДС)
- расходы на сырье и материалы — 220 000 руб.
- штрафы, уплаченные поставщикам — 3 000 руб.
- заработная плата — 60 000 руб.
- расходы на канцелярские товары — 4 000 руб.
- расходы на услуги банков — 7 000 руб.
- пени, уплаченные в бюджет — 5 000 руб.

9. К амортизируемому имуществу для целей налогообложения по налогу на прибыль, признается имущество:

- а) первоначальной стоимостью более 40 000 руб. и сроком полезного использования более 12 месяцев;
- б) сроком полезного использования более 12 месяцев вне зависимости от первоначальной стоимости;

в) первоначальной стоимостью более 100 000руб. и сроком полезного использования более 12 месяцев.

10. Подтверждением данных налогового учета являются:

- а) первичные учетные документы;
- б) данные бухгалтерского учета;
- в) бухгалтерская отчетность;
- г) налоговая декларация.

11. Расходы на уплату налогов и сборов:

- а) внереализационные расходы;
- б) расходы, связанные с производством и реализацией;
- в) расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли.

Вопросы для самоконтроля:

1. Какие расходы признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу по налогу на прибыль?

2. Какие расходы включаются в состав расходов, связанных с реализацией товаров, работ, услуг?

3. Какие методы применяются при признании расходов?

4. В каком порядке начисляется амортизация для целей налогообложения?

5. Какие расходы включаются в состав материальных расходов?

6. Что такое амортизируемое имущество?

7. Как оцениваются возвратные отходы?

8. Какие выплаты работникам не включаются в состав расходов на оплату труда, уменьшающих налогооблагаемую базу?

9. При безвозмездном получении амортизируемого имущества как определяется рыночная цена?

10. Какая стоимость принимается для расчета амортизации объекта нелинейным способом?

ГЛАВА 5. НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ РАСХОДОВ НА ФОРМИРОВАНИЕ РЕЗЕРВОВ

Вопросы:

1. Налоговый учёт расходов на формирование резервов по сомнительным долгам и по гарантийному ремонту (гарантийному обслуживанию).

2. Налоговый учёт расходов на формирование резервов на ремонт основных средств и на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

§ 5.1. Налоговый учёт расходов на формирование резервов по сомнительным долгам и по гарантийному ремонту (гарантийному обслуживанию)

Налоговый учёт расходов на формирование резервов по сомнительным долгам

В области налогового учета создание резервов по сомнительным долгам подчиняется ст. 266 НК РФ, описывающей процесс его формирования, учета, корректировки и применения. Такие долги обязательно должны соответствовать определенным условиям: являться неуравновешенными финансовыми требованиями покупателя к налогоплательщикам-юридическим лицам без предоставления гарантий, например, залога или поручительства. При этом сумма становится сомнительной, если она не покрыта кредиторской задолженностью контрагента, и будет лишь считаться таковой в размере, превышающем противоположные требования.

Сложным для взыскания считается долг, превращающийся в безнадежный в связи с завершением срока исковой давности по ГК РФ (три года согласно п. 1 ст. 196) или, когда выполнение финансовых обязательств становится невозможным, включая обстоятельства, такие как выпуск соответствующего акта государственным органом или ликвидация должника.

Объект налогового учета и бухгалтерского учета по сомнительным долгам имеют различия в регулировании процессов их формирования. Важно также зафиксировать, что детализация сомнительного и безнадежного долга вытекает из их потенциальной реализуемости. —

Сомнительный долг в будущем может стать безнадежным, зафиксировав его окончательную невозможность возврата.

В исключительных случаях некоторые виды задолженности не классифицируются как сомнительные, в том числе это касается предоплаченных товаров, приобретения имущественных прав и штрафных санкций. Кроме этого, если покупатель имеет несколько задолженностей с различными датами возникновения, корректировка начинается с наиболее давней даты.

Безнадежный долг, при признании его таковым, можно учесть в убытках юридического лица, принимаемых при расчете налога на прибыль. Однако такое признание осуществляется в подавляющем большинстве ситуаций по истечении довольно продолжительного срока (3 года), если юридическое лицо не формирует резерв сомнительных долгов»¹.

Резерв по сомнительным долгам, формирование которого регламентируется п. 3 ст. 266 НК РФ, представляет собой инструмент налогового учета, что на усмотрение налогоплательщика может быть создан. Но, стоит отметить, что при принятии решения о создании резерва, налогоплательщик обязан проверить допустимость данного действия по критериям НК РФ и строго придерживаться правил, установленных ст. 266 НК РФ. Критерии формирования и функционирования резерва включают только те долги, которые просрочены более чем на 45 календарных дней, получены от покупателей, взаимодействующих с юридическими лицами путем приобретения товаров, работ, услуг, и только если налогоплательщик использует метод начисления при учете.

Регулярная инвентаризация долгов с периодичностью, синхронизированной с отчетными или налоговыми периодами, является обязательным условием. Важно отметить, что как только долг соответствует критериям сомнительности в соответствии со ст. 266 НК РФ, процедура формирования резерва начинается, и сумма резерва будет зависеть от продолжительности дней просрочки (таб. 5.1).

¹ Там же. — Ст. 266.

Таблица 5.1

Соотношение длительности просрочки и суммы резерва

Просрочка, календарные дни	Сумма резерва
До 45	Не создается
От 45 до 90 включительно	50 % от суммы долга
Свыше 90	100 % от суммы долга

Процесс также влечет за собой сопоставление размера сформированного резерва с максимально разрешенным его значением, которое, в зависимости от периода отчетности, составляет 10 % от дохода предыдущего того же налогового периода или от дохода в течение текущего отчетного периода. По окончании налогового периода — это 10 % от дохода за упомянутый период. Созданный резерв затем отображается как внереализационный расход, поддерживается точной аналитикой сомнительных долгов и корректируется или аннулируется в случае частичного или полного погашения долга соответственно.

Учетная политика по налоговым учетам в отношении резерва

В области налогового учета, НК РФ предусмотрено, что компании имеют право создавать резервы по сомнительным долгам. Организациям следует определить, станут ли они формировать такой резерв в рамках своей учетной политики. Особое внимание уделяется необходимости ведения аналитического учета с помощью специально разработанных регистров, не имеющих законодательно определенной формы. В таких регистрах фиксируется критическая информация, касающаяся размеров и изменений резервов, данных о сомнительных долгах, корректировок резервов в соответствии с внереализационными операциями и объемов использованных ресурсов для погашения безнадежных задолженностей. Следует помнить, что ст. 313 НК РФ дает основания не вести отдельный налоговый регистр в случае, когда информация бухгалтерского и налогового учета полностью совпадает, хотя для резервов по сомнительным долгам обычно это больше исключение, чем правило. В случае решения формировать резерв, учетная политика должна включать частоту инвентаризации данных долгов и образец налогового регистра для последующего анализа.

Различия резервов налогового учета
и бухгалтерского учета, учет разниц

Существуют весомые различия в процессе формирования резервов в соответствии с нормативами бухгалтерского и налогового учета, вызывающие практически постоянное возникновение неравнозначно-

сти информационных массивов. В числе главных особенностей бухгалтерского резерва необходимо выделить:

1. Обязательный характер создания соответствующих резервов для легальных структур при обнаружении дебиторской задолженности, которая может быть признана сомнительной.

2. Разрешение на формирование резервов касательно всякого рода долгов, включая те, которые не достигли стадии просрочки, но окажутся таковыми в перспективе.

3. Легитимность автономной элаборации методик оценивания сомнительности задолженности и правил квалификации объема необходимого резерва.

Стоит обратить внимание, что стремление к унификации положений бухгалтерского и налогового учета посредством равнения стандартов для резерва может оказаться бесплодным. Данное предположение обосновано тем, что разнообразие в типах долгов, порождающих обязанность формирования резервов в бухгалтерском учете, в отличие от налогового, где такого предписания нет, приводит к упомянутому расхождению. Дополнительное расхождение возникает в случаях, когда в налоговом учете резервы не создаются, влекущее за собой необходимость учета и выравнивания образовавшегося дисбаланса. Эти различия между учетными системами преходящи и регулируются правилами, которые закреплены в ПБУ 18/02.

В налоговом учете применяется регистр движения резерва по сомнительным долгам (таб. 5.2) в котором отражаются соответствующие расходы для удобства расчета налога на прибыль.

Таблица 5.2

Регистр движения резерва по сомнительным долгам

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Дата	Формирования резерва
2	Резерв сомнительных долгов предыдущего периода	Расчет резерва сомнительных долгов предыдущего отчетного периода
3	Размер безнадежных долгов	Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату

№	Наименование показателя	Источник информации
4	Использование резерва сомнительных долгов на отчетную дату на погашение безнадежных долгов	Разница между показателями <u>строки 2</u> настоящего Регистра и <u>строки 3</u> настоящего Регистра
5	Неиспользуемый остаток на отчетную дату	Положительная разница, отраженная в <u>строке 4</u>
6	Сумма превышения безнадежных долгов над суммой резерва сомнительных долгов на отчетную дату	Отрицательная разница, отраженная в <u>строке 4</u>

Регистр предназначен для обобщения информации о движении резерва сомнительных долгов, его использовании, сравнение резерва с показателями отчетного периода.

Пример

ООО «Снежинка» формирует резервы по сомнительным долгам на инвентаризации должников. На 31.12.2024 года организация создала резервы по задолженности трёх контрагентов, финансовое положение которых было признано неустойчивым:

ООО «Ветер» — в сумме 150 000 руб.

ООО «Солнце» — в сумме 114 000 руб.

ООО «Луна» — в сумме 185 000 руб.

Наименование должника	Сумма долга, руб.	Длительность просрочки на 31.12.2024 года, дни	% резерва	Сумма резерва, руб.
ООО «Ветер»	150 000	32	0%	0
ООО «Солнце»	114 000	95	100%	114 000
ООО «Луна»	185 000	53	50%	92 500
Итого:	449 000	X	X	206 500

Налоговый учет расходов на формирование резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

Согласно статье 267 НК РФ, формирование резерва под гарантированный ремонт и обслуживание определяет порядок учёта затрат. Предусматривается возможность для налогоплательщиков, занимающихся продажей товаров или выполнением работ, сформировать резервные фонды для будущих затрат, связанных с гарантийными услугами. Определение предельного объёма средств, резервируемых для

налоговых целей, ложится на плечи налогоплательщика, который вводит соответствующие нормы в свою учётную политику.

За основу расчёта максимально допустимого размера резерва принимается часть фактически понесённых продавцом расходов на гарантийное обслуживание, относительно дохода от продаж за прошедшие три года, увеличенных на сумму доходов за отчётный период. В ситуациях, когда налогоплательщик предоставлял товары или услуги в течение менее чем трех лет, расчёт предельной величины резерва производится на базе дохода за весь период проведения данных видов деятельности. В создании резерва на гарантированные затраты допускается установление сумм, не превосходящих ожидаемые издержки на выполнение договоренностей по гарантии с учётом её длительности.

Для налоговых целей расходы отражаются как суммы, выделяемые в гарантийный резерв на момент реализации вышеобозначенных товаров или работ. Нормативы предписывают, что этот резерв формируется только для товаров или работ, для которых договоренности с покупателем предусматривают обязательства по ремонту и обслуживанию на протяжении всего срока действия гарантии.

При завершении налогового периода, налогоплательщик обязан провести корректировку образованного резерва, зависящую от долевого соотношения реально произведенных затрат на гарантийные работы и обслуживание к общему объему доходов, вырученных от продажи соответствующих товаров или выполнения работ в течение данного периода. Неиспользованная часть резерва за гарантийный ремонт и обслуживание на конец налогового периода субъектом хозяйствования может быть переадресована в последующий налоговый интервал. В таком контексте, объем резерва, формируемого на новый налоговый период, предполагает корректировку, исходя из остатка предыдущего периода. Если величина новообразованного резерва превышает остаточную сумму прошлого периода, разница включается в статью прочих доходов налогоплательщика текущего периода.

В тех ситуациях, когда налогоплательщик инициировал формирование резерва под гарантийный ремонт и поддержку товаров или услуг, списание затрат на выполнение гарантийных услуг производится за счет накопленного резерва. Если размер накопленного резерва не покрывает расходы на ремонтные услуги, осуществленные хозяйствующим субъектом, то возникающая разница отражается как составляющая прочих издержек организации.

Остановка продаж товаров или предоставления услуг с гарантией на ремонт и обслуживание повлекут за собой добавление суммы ранее сформированного, но не востребованного резерва в доходы предприятия после истечения срока действия договоров гарантийного обслуживания.

В налоговом учете применяется регистр учета расходов на гарантийный ремонт (таб. 5.3) в котором отражаются соответствующие расходы для удобства расчета налога на прибыль.

Таблица 5.3

Регистр учета расходов на гарантийный ремонт

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Наименование объекта учета	Регистры хозяйственных операций
2	Реквизиты договора	Договор
3	Дата осуществления расходов	Регистры хозяйственных операций
4	Вид операции	Регистры хозяйственных операций
5	Гарантийный срок	Регистр — расчет резерва расходов на гарантийный ремонт
6	Способ начисления резерва	Регистр — расчет резерва расходов на гарантийный ремонт
7	Сумма расходов на данную операцию	Регистры хозяйственных операций
8	Сумма резерва по данному объекту	Регистр — расчет резерва расходов на гарантийный ремонт
9	Общая сумма произведенных расходов по данному объекту в течение предыдущих налоговых периодов	Регистр — расчет расходов на гарантийный ремонт предыдущего налогового периода
10	Общая сумма произведенных расходов по данному объекту в данном налоговом периоде	Расчетным путем
11	Вновь исчисленная сумма резерва расходов на гарантийный ремонт	Регистр — расчет резерва расходов на гарантийный ремонт
12	Сумма, переносимая в Регистр учета прочих расходов	Расчетным путем
13	Сумма, переносимая в Регистр учета доходов текущего периода	Расчетным путем

Регистр формируется для обобщения информации о порядке исчисления расходов на гарантийный ремонт данного налогового периода по данному товару (работе).

Записи в регистре производятся по каждому факту осуществления налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию по данному объекту учета в течение налогового периода. По окончании гарантийного срока записи в данный регистр не производятся.

Ведение регистра должно обеспечивать возможность группировки информации по способу начисления резерва.

Пример создания резервов по гарантийному ремонту:

Выручка от продажи гарантийных товаров за предшествующие 3 года без НДС — 10 230 000 руб., а расходы на ремонт по гарантии — 300 000 руб. В текущем месяце реализовано гарантийной продукции на сумму 460 000 руб.

Решение:

Процент резервирования: $(300\,000 / 10\,230\,000) \times 100 = 2,933\%$.

Каждый месяц этот процент будет применяться к фактической выручке от реализации гарантийных товаров, а полученные средства — отчисляться в резерв.

Отчисления в текущем месяце: $460\,000 \times 2,933\% / 100\% = 13\,491,80$ руб.

§ 5.2. Налоговый учёт расходов на формирование резервов на ремонт основных средств и на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет

Налоговый учёт расходов на формирование резервов на ремонт основных средств

Осуществление налогоплательщиком формирования резерва предстоящих затрат по ремонту оборудования и инфраструктуры предусматривает определение кумулятивной стоимости всех элементов амортизируемого имущества. Данная стоимость оценивается на начальном этапе налогового периода и является основой для создания резерва затрат на ремонтные работы. Резервируемые суммы налогоплательщик обязан определять в соответствии с периодичностью осуществления ремонта, частотой обновления компонентов основных средств и предварительной оценкой стоимости этих процедур. При

этом установленное ограничение максимальной суммы резерва основано на среднем уровне фактически понесенных издержек в течение предшествующих трех лет.

В соответствии с положениями статьи 324 НК РФ, процесс учета затрат, связанных с восстановлением основных средств, включает формирование и группировку расходов, непосредственно привязанных к проведению ремонтных работ. Под эти расходы подпадают стоимость материалов и запчастей, оплата труда ремонтных бригад, а также прочие сопутствующие издержки. Помимо использования собственных ресурсов, учтены затраты на услуги сторонних подрядчиков.

В учетной политике для налогообложения налогоплательщик уполномочен самостоятельно устанавливать нормы отчислений, которые будут направлены в резерв предстоящих расходов по ремонту. Этот расчет производится на основе общей оценки стоимости амортизируемого имущества и утвержденных нормативов отчислений, которые предварительно заложены в налоговую политику организации.

Равномерное распределение сумм в резерве для будущих расходов на ремонт ключевого оборудования происходит на финишной отметке соответствующего финансового временного отрезка. При этом, стоимость реально проведённого ремонта списывается на имеющиеся в резерве финансы, в случае если таковой был инициирован налогоплательщиком для предстоящих расходов на восстановление основных средств.

Когда размер затрат на обновление основных фондов внутри обозначенного финансового периода перекрывает величину сформированного накопления по предстоящим расходам, излишек расходов подлежит включению в дополнительные издержки для налоговых целей, подведение итогов которого производится в конце отчётного периода.

На завершающую дату расчётного периода фискального характера, произведенные в текущем году фактические затраты на обслуживание и ремонт основных активов, если оказываются ниже, чем остаток средств в резерве, приводят к учету разницы как доход предприятия для налоговых нужд.

В соответствии с принципами бухгалтерской политики, ориентированной на налоговые требования, и с учётом плана проведения масштабного обновления ключевых активов, предприятие может аккумулировать средства длительно, выходящими за рамки одного налогового периода. В таком контексте, на заключительное число те-

кущего налогового этапа, оставшиеся денежные активы не подвергаются присоединению к доходам для налогообложения.

В налоговом учете применяется регистр-расчет расходов на ремонт (таб. 5.4) в котором отражаются соответствующие расходы для удобства расчета налога на прибыль.

Таблица 5.4

Регистр-расчет расходов на ремонт
текущего отчетного периода

№	Наименование показателя	Источник информации
1	Дата формирования расходов	Последняя дата отчетного налогового периода
2	Объект основных средств	Регистр-расчет Формирование стоимости объекта учета
3	Амортизационная группа	Регистр информации об объекте основных средств
4	Сумма расходов на ремонт текущего периода по объекту (по объектам амортизационных групп 1–3)	Регистр-расчет Формирование стоимости объекта учета
5	Общая сумма расходов на ремонт текущего периода по объектам 4–10 групп	Расчетно: сумма показателей строки 4 по объектам 4–10 групп
6	Общая сумма расходов на ремонт текущего периода по всем объектам	Расчетно: сумма показателей строки 4 по всем объектам

Регистр предназначен для обобщения информации о расходах отчетного периода на ремонт основных средств у организаций, не являющихся организациями промышленности, агропромышленного комплекса, лесного хозяйства, транспорта и связи, строительства, геологии и разведки недр, геодезической и гидрометеорологической служб, жилищно-коммунального хозяйства.

Записи в регистре формируются по окончании каждого отчетного периода по всем объектам основных средств, по которым в отчетном налоговом периоде были произведены затраты на ремонт.

Пример формирования резерва на текущий ремонт основных средств.

ООО «Мир» приняло решение о создании резерва на текущие ремонты основных средств в 2024 году. Организация начисляет налог

на прибыль ежеквартально. Плановые расходы на ремонт в 2025 году по смете — 560 000 руб. Первоначальная стоимость основных средств на начало 2024 года — 5 000 000 руб. Расходы на текущие ремонты за три предыдущих года:

2021 год — 620 000 руб.;

2022 год — 530 000 руб.;

2023 год — 590 000 руб.

Среднегодовая стоимость (СГ) текущих ремонтов основных средств за три года:

$$СГ = (620\,000 \text{ руб.} + 530\,000 \text{ руб.} + 590\,000 \text{ руб.}) / 3 \text{ года} = 580\,000 \text{ руб.}$$

Сметная стоимость ремонта на 2024 год получилась меньше среднегодовой, поэтому компания создала резерв в размере сметной стоимости — 560 000 руб.

Норматив отчислений в резерв:

$$560\,000 \text{ руб.} / 5\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 11,2\%$$

На конец каждого квартала компания отчисляла в резерв:

$$Рк = \frac{1}{4} \times 5\,000\,000 \text{ руб.} \times 11,2\% = 140\,000 \text{ руб.}$$

Фактически организация провела ремонт основных средств в ноябре 2024 года и затраты на него составили 490 000 руб.

Часть резерва, превысившую затраты на ремонт, компания отнесла на внереализационные доходы на 31.12.2024 года в сумме 70 000 руб. (560 000 руб. — 490 000 руб.).

*Налоговый учёт расходов на формирование резерва
предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату
ежегодного вознаграждения за выслугу лет*

Согласно положениям статьи 324.1 НК РФ, налогоплательщики несут обязательства по формированию резерва расходов на будущую оплату отпусков и на выплаты ежегодного вознаграждения за выслугу лет. Определение максимального объема средств, предназначенных для резерва, и процентной доли месячных отчислений требует осуществления в соответствии с учетной политикой организации в сфере налогообложения. В этом контексте налогоплательщик должен осуществлять ежемесячные отчисления, пропорциональные суммам, предназначенным для покрытия будущих отпусков, включая выплаты во внебюджетные фонды, основываясь на оценке общегодовых расходов на эти цели. Для данного процесса необходимо составление детального расче-

та расходов. Расчет коэффициента отчислений в резерв осуществляется путем сравнения прогнозируемых годовых затрат на отпуска с ожидаемыми затратами на оплату труда за год.

Категории работников, соответствующие затратам на формирование такого резерва, имеют прямое отношение к счетам учета расходов на оплату труда. Крайне важным становится акт инвентаризации резервов на конец налогового периода, обусловленный необходимостью их корректного отражения на балансе.

Остатки неизрасходованных средств резерва, идентифицируемые на финишное число налогового периода, должны быть включены в состав налоговой базы за указанный период безотлагательно. В случае, когда средства резерва оказываются недостаточными, и этот факт подтверждается проведенной на конец налогового периода инвентаризацией, налогоплательщик должен включить в свои расходы общую сумму фактических затрат на отпуска и взносов в страховые системы на момент оговоренной даты, а именно 31 декабря года начисления резерва.

Необходимо детальное уточнение размеров резерва будущих расходов на отпуск работников, учитывая количество неиспользованных рабочих дней отпуска, среднесуточные траты на оплату труда, а также законодательно установленные страховые взносы.

Обязанностью налогоплательщиков является проведение инвентаризации с целью корректировки резервов, предназначенных для покрытия будущих затрат, связанных с оплатой отпусков и ежегодных вознаграждений за выслугу лет. Согласно учетной политике, подвергнутой изменениям в преддверии нового налогового периода, налогоплательщик вправе принять решение отказаться от формирования подобных резервов. В случае такого решения, остаток резерва, выявленный на конец года, в котором он был начислен, трансформируется во внереализационные доходы текущего налогового периода с точки зрения налоговых обязательств. Сообразно результатам инвентаризационных действий, если оказывается, что начисленная сумма резерва для покрытия не востребовавшего отпуска больше или меньше фактического остатка на конце года, то возникает необходимость в регулировании расходов или доходов соответственно. Это предполагает включение излишков в состав расходов на оплату труда или, при обратном раскладе, отрицательной разницы в состав внереализационных доходов.

Точно такой же механизм применяется при отчислениях и расчетах, связанных с ежегодными выплатами за выслугу лет. Важно под-

черкнуть, что инвентаризация должна завершиться до подачи налоговой декларации за отчетный период. Результаты инвентаризации могут указывать на превышение фактически начисленных сумм в отношении вознаграждений над сформированным резервом по состоянию на последнюю дату отчетного периода, что повлечет за собой включение данной разницы в расходную часть отчетного периода. В противоположной ситуации, когда начисленные вознаграждения оказываются меньшими, отрицательное отклонение войдет в состав внереализационных доходов.

Важно отметить, что при расчёте фактически начисленного вознаграждения за выслугу лет, затраты, покрытые за счет резервов, созданных в предшествующем налоговом периоде, не учитываются. Эта мера предотвращает двойной учет затрат при определении налоговой базы.

Пример создания резерва на оплату отпусков для налогового учета:

Компания «Ли́ра» приняла решение создавать резерв на оплату отпусков с 2024 года. Средняя зарплата на одного сотрудника за день в 2023 году составила 2100 руб. Численность сотрудников на 01.01.2024 — 350 человек. Общая ставка страховых взносов — 30 %. Директор компании решил с января 2024 года повысить зарплату на 10 %. Прав на дополнительные отпуска у сотрудников компании нет.

Предельная сумма резерва (ПСР):

$ПСР = 2100 \text{ руб.} \times 350 \text{ чел.} \times 28 \text{ дней} \times 1,3 \times 1,1 = 29\,429\,400 \text{ руб.}$

Плановый фонд оплаты труда (ФОТ) на 2024 год с учётом страховых взносов и индексации:

$ФОТ_{г} = 2100 \text{ руб.} \times 350 \text{ чел} \times 365 \text{ дней} \times 1,3 \times 1,1 = 383\,633\,250 \text{ руб.}$

Процент отчислений (ПР):

$ПР = 29\,429\,400 \text{ руб.} / 383\,633\,250 \text{ руб.} \times 100\% = 7,7\%.$

Фактически ФОТ за январь 2024 года с учётом страховых взносов составил 31 300 000 руб. Отчисления в резерв за январь составили (ОРя):

$ОРя = 31\,300\,000 \text{ руб.} \times 7,7\% = 2\,410\,100 \text{ руб.}$

Тесты:

1. Сомнительным долгом признается:

а) дебиторская задолженность, не погашенная в сроки, установленные договором;

- б) кредиторская задолженность, не погашенная в сроки, установленные договором;
- в) задолженность по оплате труда работникам организации;
- г) любая задолженность перед налогоплательщиком, не погашенная в сроки, установленные договором.

2. Основанием для создания резервов по сомнительным долгам являются:

- а) инвентаризация дебиторской задолженности на конец налогового периода;
- б) инвентаризация кредиторской задолженности на конец налогового периода;
- в) инвентаризация задолженности по оплате труда работникам организации;
- г) инвентаризация имущества организации.

3. Резерв по сомнительным долгам формируется в налоговом учете:

- а) ежемесячно;
- б) ежегодно;
- в) ежеквартально;
- г) подекадно.

4. Сумма созданного резерва по сомнительным долгам не должна превышать:

- а) 20 % от выручки налогового периода;
- б) 10 % от выручки налогового периода;
- в) 10 % от начисленной заработной платы;
- г) 10 % от расходов налогового периода.

5. При сроке возникновения сомнительного долга более 90 дней сумма формирования резерва составляет:

- а) 100 %;
- б) 50 %;
- в) 0 %;
- г) 200 %.

6. При сроке возникновения сомнительного долга от 45 до 90 дней сумма формирования резерва составляет:

- а) 100 %;

- б) 50 %;
- в) 0 %;
- г) 200 %.

7. При сроке возникновения сомнительного долга до 45 дней сумма формирования резерва составляет:

- а) 100 %;
- б) 50 %;
- в) 0 %;
- г) 200 %.

8. Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше суммы остатка резерва предыдущего налогового периода, то разница:

- а) подлежит включению во внереализационные расходы в текущем налоговом периоде;
- б) подлежит списанию на увеличение уставного капитала;
- в) уменьшает сумму добавочного капитала;
- г) подлежит включению во внереализационные доходы в текущем налоговом периоде.

9. Если сумма вновь создаваемого резерва больше суммы остатка резерва предыдущего налогового периода, то разница:

- а) подлежит включению во внереализационные расходы в текущем налоговом периоде;
- б) подлежит списанию на увеличение уставного капитала;
- в) уменьшает сумму добавочного капитала;
- г) подлежит включению во внереализационные доходы в текущем налоговом периоде

10. Можно ли отпускные, выплачиваемые работникам, принятым на работу в течение года (которые не были учтены при формировании резерва), сразу учитывать как расходы на оплату труда при расчете базы по налогу на прибыль?

- а) да, можно, ведь при расчете предельной суммы резерва не учитывались отпускные новым работникам.
- б) нет, нельзя;
- в) данные расходы не учитываются при расчете налога на прибыль.

11. Организация создавала налоговый резерв в 2022 г., но планирует отказаться от него в 2025 г. Можно ли остаток неиспользованного резерва включить во внереализационные доходы января 2025 г.?

а) нет, нельзя. Неиспользованный остаток нужно включить в доходы декабря 2024 г.;

б) да, можно, ведь в конце 2024 г. вы еще имеете право на создание резерва;

в) нет, нельзя, т.к. организация не имеет право отказаться от создания резерва.

12. Обязательно ли в налоговом учете проводить инвентаризацию отпускного резерва на конец года, если и в следующем году он будет создаваться?

а) нет — на новый год можно перенести разницу между начисленным и использованным резервом;

б) да, ведь переходящий остаток резерва должен быть подтвержден.

в) данный резерв не инвентаризируется.

Вопросы для самоконтроля:

1. Для чего создаются резервы в налоговом учете?

2. Идентичны ли перечни создаваемых резервов в бухгалтерском и налоговом учете?

3. Какой долг признается сомнительным?

4. Когда долг признается безнадежным?

5. Охарактеризуйте порядка формирования резерва по сомнительным долгам.

6. В каком порядке создается резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию?

7. Как формируется резерв по ремонту основных средств?

8. Какой порядок формирования резерва на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год?

9. Для каких целей формируются расходы по сомнительным долгам?

10. Варианты отражения в налоговом учете расходов на ремонт основных средств.

ГЛАВА 6. НАЛОГОВАЯ ОТЧЁТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Вопросы:

1. Состав отчетности по налогу на прибыль. Порядок представления налоговой отчетности по налогу на прибыль.
2. Подписи ответственных лиц. Электронная подпись (простая электронная подпись, усиленная электронная подпись, квалифицированная электронная подпись).

§ 6.1. Состав отчетности по налогу на прибыль.

Порядок представления налоговой отчетности по налогу на прибыль

В соответствии с нормами ст. 289, п. 1 НК РФ, субъекты, уплачивающие налоги, обязаны презентовать отчетность в налоговые органы. Указанная декларация о налогообложении предоставляется в инспекцию следующим образом: осуществляется подача по месту регистрации юридического лица, а также относительно каждого филиала, функционирующего обособленно. Дополнительно, налоговые агенты представляют в соответствующее местное отделение Федеральной налоговой службы (ИФНС) отчеты по выплаченным налогам, как это предусматривается ст. 23 НК РФ.

Определение «налоговой декларации» четко описано в НК РФ и заключается в информировании налоговой службы о множестве значимых аспектов. К числу этих аспектов относятся объекты, подлежащие обложению налогом, доходы, расходы, источники финансов, льготы налоговые, облагаемая база и прочие важные данные для корректного исчисления и уплаты налогов, согласно п. 1 ст. 80 НК РФ. Налогоплательщики должны обеспечить всестороннюю информацию в своих отчетах для гарантирования возможности налоговых специалистов осуществлять контроль за их деятельностью.

Формирование налоговой отчетности происходит на базе установленных законодательно форм (п. 1 ст. 80 НК РФ). Ответственность за непредставление в срок такой отчетности выражается в наложении штрафных санкций, как продиктовано ст. ст. 119 и 119.1 НК РФ. Формы деклараций и методика их заполнения, вместе с процедурой предоставления по сетям телекоммуникационным, апробируются ФНС России по согласованию с Министерством финансов страны (ст. 80 НК РФ).

Уточнение налоговой отчетности не исчерпывается только декларациями; запросы предоставления промежуточных расчетов авансовых платежей также распространяются на некоторые виды налогов.

В состав налоговой отчетности по налогу на прибыль входят:

- декларация по налогу на прибыль;
- налоговый расчет о суммах, выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов;
- декларация о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами России;
- декларация по налогу на прибыль иностранной организации¹.

Каждая налоговая декларация или иной документ, служащий основанием для расчета и уплаты налога, включает в себя:

- титульный лист;
- раздел 1, в котором отражается сумма налога, подлежащая уплате в бюджет;
- разделы, в которых отражаются основные показатели, необходимые для расчета налога;
- разделы, в которых отражаются дополнительные данные, используемые для расчета налога (при необходимости).

Оформление отчетности

Любая налоговая декларация оформляется в соответствии с порядком ее заполнения. При вводе в действие новых форм, выпуск таких правил является обязательным условием. Аналогичный порядок применяется и в отношении форм расчетов авансовых платежей по налогам.

Заполнение отчетности вручную. К бумажным бланкам предъявляются определенные требования, в частности:

- бланк должен быть напечатан на бумаге формата А 4;
- ширина полей не должна превышать 5 мм;
- информация должна быть только с одной стороны листа;
- текст должен быть напечатан только черным цветом;
- бланк должен содержать штриховой код и т. д.

¹ Приказ ФНС России от 02.10.2024 № ЕД-7-3/830@ «Об утверждении формы, порядка заполнения (представления) и формата представления в электронной форме налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, а также о внесении изменений в приложение к приказу ФНС России от 29.02.2024 № ЕД-7-3/164@» (зарегистрировано в Минюсте России 29.11.2024 № 80397).

Черное, синее или фиолетовое чернило необходимо при ручном заполнении налоговой отчетности. Компьютерное заполнение требует использования шрифта Courier New размера от 16 до 18 пунктов. Ошибки в бумажной форме должны исправляться путем нового заполнения, без применения корректирующих средств. Тщательное соединение листов декларации важно для сохранения целостности штрих-кода, при этом недопустима двусторонняя печать.

Для каждого значения в декларации — будь то текстовые, числовые или кодовые данные — начинать с левой ячейки, двигаясь слева направо, внести показатель. Пустые ячейки следует заполнять прочерками для поддержания структуры. Особого внимания заслуживает поле «Номер страницы», где нули заполняют свободное пространство слева от фактического номера страницы. Например, для отрицательных чисел, использовать символ «минус» перед числом, ставя его в самую первую ячейку. Для дробных значений, символ «/» должен быть выделен в отдельной ячейке.

Идентификационные данные, включая номер страницы, ИНН и КПП, наносятся на каждую страницу, с обязательным размещением номера в первой ячейке. Коды ОКТМО, состоящие из восьми знаков, требуют заполнения слева направо, используя прочерки для пустых ячеек, придерживаясь формата 11 знако-мест.

К основаниям, которые позволяют налоговому органу отвергнуть документы организации, которые содержат отчетные данные, отнесены такие основания, как непредставление или отказ в предъявлении необходимых документов. Такие документы удостоверяют личность лица, представляющего отчетность, а также удостоверяют, что этот представитель имеет соответствующее разрешение от организации для утверждения данных в документации. Другая причина — это подача отчетности в несоответствующем формате или порядке, что нарушает устанавливаемые требования. Также отказ возможен, если в документах отсутствуют подпись и печать (включая электронные версии) ответственного лица или уполномоченного представителя. Кроме того, декларацию (расчет) недопустимо представлять в налоговую инспекцию, не имеющую полномочий на прием этой категории отчетов.

В приеме декларации могут отказать, если обнаружены недочеты, включая технический характер. Важно подчеркнуть, что программируемое заполнение отчетности должно соответствовать определенным стандартам: текстовые и кодовые показатели должны располагаться слева направо, а стоимостные — правильно выравниваться по правому

краю. Ячейки, которые не содержат информации, не обязаны заполняться прочерками.

Для обеспечения законности подачи финансовой отчетности организациям и индивидуальным предпринимателям следует приступить к ряду процедур, среди которых ключевую роль играет получение квалифицированной электронной подписи. Этот процесс начинается с обращения к удостоверяющему центру Федеральной налоговой службы (УЦ ФНС России). Среди других необходимых шагов — ввод идентификационного номера абонента, присвоенного ранее, использование специализированного программного обеспечения «Налогоплательщик ЮЛ» для создания отчетных документов и установка целого ряда сертификатов, включая корневой сертификат ФНС России.

Кроме того, точность и достоверность электронных подписей, сформированных госорганами, могут быть проверены через специализированный электронный сервис, доступ к которому открыт через официальный портал Электронного правительства. Для полноценного доступа к инструментам «Представление налоговой и бухгалтерской отчетности в электронной форме» требуется наличие криптографических средств защиты информации и актуальных сертификатов удостоверяющего центра. В свою очередь, для валидации ключа электронной подписи подаются личные данные и документы, подтверждающие статус заявителя, в том числе СНИЛС и ИНН, как индивидуального предпринимателя, так и организации, а также ОГРН и ОГРНИП. Важным является также подтверждение полномочий лица, действующего от имени юридического лица, если таковое имеет место.

Порядок представления налоговой отчетности по налогу на прибыль

В соответствии с нормативными актами, все компании, у которых объем среднесписочного персонала превышает сто человек, а также предприятия, классифицируемые как крупнейшие налогоплательщики, обязаны подавать налоговые декларации только в цифровой форме, исключая любую информацию, которая подпадает под категорию государственных секретов. Среднесписочная численность сотрудников категоризируется следующим образом: у устоявшихся на рынке компаний она вычисляется за прошлый год, у вновь созданных — за месяц их основания, а у реорганизуемых предприятий — за месяц изменений организационной структуры.

Если среднесписочное число работников у предприятия не достигает порога в сто человек, передача информации по телекоммуникаци-

онным каналам связи является не обязательной, а исключительно добровольной мерой со стороны компании, и налоговая инспекция не имеет права вносить эту процедуру в список требований. Данное положение подкрепляется статьями 3 и 4 второй части НК РФ, которые устанавливают четкие правила по данному вопросу. Специально по НДС, в соответствии с п. 5 ст. 174 НК РФ, предписывается осуществление передачи отчетности в электронной форме.

Кроме того, фирмы, использующие право на отсрочку уплаты налога на прибыль, обязаны направлять в фискальные органы ежегодные уведомления о продлении данной привилегии или об отказе от нее, с приложением всех требуемых документов.

Ответственность за нарушение сроков подачи фискальной отчетности четко зафиксирована в НК РФ. Декларации могут быть предоставлены в бумажной форме или же транслированы через системы электронного документооборота по коммуникационным каналам, с использованием услуг операторов электронного документооборота (ЭДО). Федеральная налоговая служба на сегодняшний день инициирует пилотные проекты по бесплатной передаче налоговых отчетов в цифровом виде.

§ 6.2. Подписи ответственных лиц. Электронная подпись (простая электронная подпись, усиленная электронная подпись, квалифицированная электронная подпись)

В соответствии с НК РФ и учредительными документами, законный представитель организации выполняет свои обязанности без доверенности и обязан подписать формы налоговой отчетности. Определение «законного представителя» содержится в ст. 27 НК РФ и относится к тем лицам, кто имеет полномочия руководить организацией. В качестве законного представителя обычно выступает руководитель или управляющий организации.

Уполномоченные представители, которым даны полномочия от имени организации заниматься налоговыми правоотношениями, должны иметь доверенность, как указано в п. 3 ст. 29 НК РФ. Полное имя уполномоченного представителя следует указывать в соответствующем поле формы отчетности, при этом оно должно совпадать с данными, зафиксированными в паспорте. В зависимости от статуса представителя в поле «Достоверность и полноту сведений подтверждаю» ставится цифра: «1» для законного представителя, такого как генеральный директор или учредитель, и «2» для уполномоченного представителя.

Формы отчетности, отправляемые через телекоммуникационные каналы связи, должны быть заверены электронной подписью, следуя п. 5 ст. 80 НК РФ. Уполномоченный представитель обязан приложить к отчетности копию доверенности. В электронном виде передача копии доверенности также допускается и урегулирована тем же пунктом, а также п. 3 ст. 29 НК РФ.

Требования оформления доверенности прямо указывают, что подпись руководителя организации или иного уполномоченного лица является достаточной без нотариального удостоверения. Подтверждение этому можно найти в п. 3 ст. 29 НК РФ и п. 4 ст. 185.1 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ), где исключается необходимость удостоверения печатью организации.

Следует помнить, что каждая страница декларации должна содержать подпись и дату в соответствии с установленным порядком заполнения налоговой отчетности для обеспечения ее действительности.

Электронная подпись

(простая электронная подпись, усиленная электронная подпись, квалифицированная электронная подпись)

Электронная подпись (ЭП) — это информация в электронной форме, которая присоединена к другой информации в электронной форме (подписываемой информации) или иным образом связана с такой информацией и которая используется для определения лица, подписывающего информацию¹ (пп. 1 ст. 2 Федерального закона от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» (далее — Закона № 63-ФЗ)). Иными словами, электронная подпись — это электронный аналог собственноручной подписи.

В сфере цифрового обмена данными функционирует бипартитная система идентификации индивидуумов, на основе которой обеспечивается значимость электронных подписей, наравне с аналогами, созданными собственноручно. Согласно ст. 2 Закона № 63-ФЗ, подобное средство аутентификации представляет собой набор данных в цифровом формате, целями которого являются идентификация персоны, заверившей электронный документ, и контроль за целостностью информации посредством криптографических инструментов, таких как ключ подписи.

Для выдачи ключа подписи, необходимо заключить договор с удостоверяющим центром (УЦ), который создает сертификаты ключей про-

¹ Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи». — Ст. 2.1.

верки электронных подписей и выдает такие сертификаты заявителям при условии идентификации заявителя¹. Для гарантии подлинности необходимы ключи, выпускаемые доверенными удостоверяющими центрами, первичные перечни которых можно обнаружить на официальных ресурсах интернет-пространства, включая ФНС России и Росстата.

Заявитель может присутствовать при заключении договора или воспользоваться электронной подписью (при ее наличии) или оформить доверенность на представителя его интересов. Заявитель, это обычно главный бухгалтер и руководитель для юридического лица. Также могут подавать заявление на ЭП индивидуальные предприниматели и физические лица.

Предъявляется целый комплект личных и корпоративных документов для приобретения ключа. Перечень документации включает паспорт или иное документальное удостоверение личности владельца ключа ЭП, СНИЛС, уставные бумаги, выписку из ЕГРЮЛ, свидетельства о государственной регистрации, сведения о постановке на налоговый учет, а также документы, подтверждающие полномочия руководства. Для компаний, зарегистрированных за пределами РФ, необходимо предоставить переведенные на русский документы о госрегистрации.

Задача заявителя:

- выбор области применения ЭП;
- поиск УЦ, выдающего требуемые ЭП;
- подготовка документов.

Функции УЦ:

- изготовление ЭП и сертификатов;
- приостановление, возобновление и аннулирование сертификатов;
- ведение реестра сертификатов;
- проверка уникальности открытых ключей;
- подтверждение подлинности ЭП.

Если при проверке хозяйствующего субъекта обнаруживаются налоговые правонарушения, и решением налогового органа является приостановление хозяйственной деятельности субъекта, подается заявление генеральным директором в соответствующий УЦ для аннулирования ключа подписи. Так же поступают, если доказано, что генеральный директор субъекта, является номинальным, т. е. данный директор фактически не ведет хозяйственную деятельность, а только числится директором по документам. Сами налоговые органы не имеют права в аннулировании электронного ключа подписи.

¹ Там же. — Ст. 13.1.

Электронная подпись нужна хозяйствующему субъекту для:

- оформления электронных заявок на патент и сделок с собственностью;
- документооборота с партнерами (например, подпись в электронных счетах-фактурах);
- документооборота с государственными органами;
- передачи налоговых деклараций в ФНС;
- передачи бухгалтерской отчетности в ФНС, статистические органы;
- регистрации онлайн-кассы;
- документооборота с банком (например, подпись на платежных документах);
- другие случаи.

В соответствии с Законом № 63-ФЗ существует три вида электронных подписей: простая цифровая подпись, регламентирующая принадлежность через уникальные пароли и кодовые слова, и две расширенные формы — неквалифицированная и квалифицированная (рис. 6.2).



Рис. 6.1. Виды электронной подписи

Информация в электронной форме, подписанная простой электронной подписью или неквалифицированной электронной подписью, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, в случаях, установленных федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами, нормативными актами Центрального банка Российской Федерации или соглашением между участниками электронного взаимодействия, в том числе правилами платежных систем»¹.

Простая электронная подпись подходит для подписания договором между контрагентами. При этом необходимо подписать соглашение об использовании электронной подписи, данное соглашение должно подписываться обеими сторонами. Юридическую силу имеет только при указании закона или соглашения сторон. Также ее можно использовать для внутреннего документооборота.

Неквалифицированная электронная подпись создается с помощью криптографии. Данная подпись защищает документ от изменений и определяет подписавшее лицо.

Неквалифицированная электронная подпись подходит для внутреннего документооборота, документооборота между контрагентами, а также ею можно подписывать заявки на аккредитацию и участие в торгах. Для ее использования, так же, как и для простой, контрагентам необходимо подписать соглашение об условиях применения электронной подписи. Юридическую силу имеет только при указании закона или соглашения сторон.

Самая надежная подпись, это квалифицированная электронная подпись. Она имеет несколько степеней защиты.

Информация в электронной форме, подписанная квалифицированной электронной подписью, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, и может применяться в любых правоотношениях в соответствии с законодательством Российской Федерации, кроме случая, если федеральными законами или принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами установлено требование о необходимости составления документа исключительно на бумажном носителе².

¹ Там же. — Ст. 6.1.

² Там же.

Данная подпись имеет юридическую силу практически во всех сферах и защищает документ от изменений. Ключи создаются только в прошедших сертификацию ФСБ-программах. Даная подпись приравнивается к собственноручной.

Квалифицированная электронная подпись подходит, например, для:

- регистрации хозяйствующего субъекта;
- документооборота внутреннего и внешнего;
- совершения действий на портале «Госуслуги»;
- взаимодействия с ФНС
- регистрации онлайн-касс и т. д.

Для обработки документов с применением электронной подписи, требуются специализированные программные продукты, в том числе программы подготовки отчетности в цифровом виде, шифрование информации средствами криптографической защиты информации и электронные свидетельства ведомств, доступные на соответствующих порталах. Также, криптографическое программное обеспечение требуется для наложения защиты на готовые отчеты перед их отправлением.

Тесты:

1. В какие сроки уплачивается налог на прибыль?

а) суммы налога на прибыль, исчисленные исходя из фактически полученной прибыли по квартальным расчетам, уплачиваются в бюджет не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом;

б) налог на прибыль, подлежащий уплате по истечении налогового периода (календарный год) уплачивается до 28 марта следующего года; квартальные авансовые платежи налога на прибыль уплачиваются до 28 числа месяца следующего за отчетным кварталом; ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются равными долями в размере $1/3$ фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей, — в срок не позднее 28-го числа каждого месяца; ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом;

в) налог на прибыль, подлежащий уплате по истечении налогового периода (календарный год) уплачивается до 30 марта следующего года; квартальные авансовые платежи налога на прибыль уплачи-

ваются до 30 числа месяца следующего за отчетным кварталом; ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются равными долями в размере $1/3$ фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей, — в срок не позднее 15-го числа каждого месяца; ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачиваются не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

2. В случае неуплаты или неполной уплаты налога на прибыль:

а) обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на счета налогоплательщика или налогового агента;

б) обязанность по уплате налога исполняется путем судебного разбирательства;

в) налогоплательщику предоставляется рассрочка по уплате налога.

3. Проводится ли взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика?

а) да;

б) нет;

в) только с согласия налогоплательщика.

4. Можно ли взыскать налог за счет неденежного имущества налогоплательщика?

а) можно в любом случае;

б) нельзя;

в) только в отношении налогоплательщика — юридического лица или индивидуального предпринимателя.

5. Каков порядок установления налоговых ставок?

а) устанавливаются решением Правительства РФ;

б) устанавливаются НК РФ;

в) устанавливаются решением Президента РФ;

г) устанавливаются НК РФ по федеральным налогам, и НК РФ и законами субъектов РФ, а также актами органов местного самоуправления в отношении региональных и местных налогов.

6. *Что такое налоговый период?*

а) календарный год;

б) квартал;

в) месяц;

г) календарный год или иной период времени, по истечении которого определяется налоговая база или отчисляется сумма налога.

7. *При уплате налога с нарушением срока:*

а) налогоплательщик штрафуются;

б) налогоплательщик платит пени;

в) налогоплательщик платит штраф и пени.

8. *В компетенцию каких органов входит принятие решения об изменении срока уплаты налогов?*

а) Правительства Российской Федерации;

б) налоговых органов по согласованию с финансовыми органами субъектов РФ или местного самоуправления;

в) органов власти.

9. *Что такое налоговая декларация?*

а) извещение о расчете суммы налога;

б) извещение о полученных доходах;

в) заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога или другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

10. *Какой размер налоговой ставки применяется в настоящее время при налогообложении прибыли?*

а) в зависимости от вида деятельности;

б) в зависимости от форм собственности;

в) 20 % для всех форм собственности и видов деятельности;

г) 25 % для всех форм собственности и видов деятельности.

11. *Можно ли подписывать декларацию электронной подписью?*

а) да, можно;

б) нет, только ручкой с черной пастой;

в) нет, только ручкой с синей пастой.

Вопросы для самоконтроля:

1. Что входит в состав налоговой отчетности?
2. Охарактеризуйте различные виды электронной подписи.
3. Кто является законным представителем организации?
4. Какие организации обязаны сдавать налоговую отчетность в электронном виде?
5. Как осуществляется контроль принимаемой отчетности налоговым органом?
6. В каких случаях налоговый орган вправе отказать в приеме налоговой декларации?
7. Кто утверждает формы и электронные форматы представления налоговой отчетности?
8. В каком случае можно представлять единую упрощенную декларацию?
9. Каковы сроки представления налоговой декларации по налогу на прибыль?
10. Кто является уполномоченным представителем?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время отмечается тенденция сближения налогового и бухгалтерского учетов, что не может положительным образом сказаться на оптимизации налогообложения по налогу на прибыль. В предлагаемом учебном пособии авторами рассмотрены те направления, где при правильной организации налогового учета можно законно оптимизировать налогообложение и тем самым снизить налоговое бремя по налогу на прибыль.

Издание призвано оказать помощь обучающимся в изучении дисциплины «Налоговый учет» и в приобретении соответствующих компетенций:

- способность подготавливать исходные данные, необходимые для расчета экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов;

- способность осуществлять бухгалтерский, финансовый, оперативный, управленческий и статистические учеты хозяйствующих субъектов и применять методики и стандарты ведения бухгалтерского, налогового учетов, формирования и предоставления бухгалтерской и налоговой отчетности;

- способность выбирать инструментальные средства для обработки финансовой, бухгалтерской и иной экономической информации и обосновывать свой выбор.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты¹

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020).
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья) от 26.11.2001 № 146-ФЗ.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
8. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ.
9. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ.
10. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ.
11. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».
12. Федеральный закон от 30.11.2011 № 342-ФЗ «О службе в органах внутренних дел Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».
13. Федеральный закон от 22.10.2004 № 125-ФЗ «Об архивном деле в Российской Федерации».
14. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».
15. Федеральный закон от 07.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции».
16. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
17. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

¹ Все нормативные правовые акты приводятся в соответствии с данными официального интернет-портала правовой информации pravo.gov.ru (дата обращения: 05.02.2025).

18. Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

19. Федеральный закон от 19.07.2011 № 247-ФЗ «О социальных гарантиях сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

20. Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

21. Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

22. Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации».

23. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

24. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

25. Федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

26. Федеральный закон от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне».

27. Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

28. Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».

29. Федеральный закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации».

30. Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

31. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

32. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».

33. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандар-

тов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации».

34.Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)».

35.Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».

36.Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02».

37.Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».

38.Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».

39.Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

40.Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018...»).

41.Приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)».

42.Приказ Минфина России от 08.11.2010 № 143н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010)».

43.Приказ Минфина России от 21.03.2000 № 29н «Об утверждении Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию».

44.Приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».

45.Приказ Минфина России от 24.11.2003 № 105н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03».

46. Приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций».

47. Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 "Инвентаризация"».

48. Приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 "Бухгалтерская (финансовая) отчетность"».

49. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

50. Приказ Минфина России от 02.02.2011 № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011)».

51. Приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011)».

52. Приказ Минфина России от 14.09.2012 № 126н «О применении Методических рекомендаций по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1996 г. № 112».

53. Приказ Минфина России от 25.11.1998 № 56н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98)».

54. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99».

55. Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000».

56. Приказ Минфина России от 02.07.2002 № 66н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02».

57. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы"».

58. Приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)».

59. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"».

60. Приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008)».

61. Приказ Минфина России от 28.08.2014 № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов».

62. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99».

63. Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете"».

64. Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 "Нематериальные активы"».

65. Положение Банка России от 29.06.2021 № 762-П «О правилах осуществления перевода денежных средств».

66. Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

67. Указание Банка России от 09.12.2019 № 5348-У «О правилах наличных расчетов».

Основная литература

68. Беликова Т. Н. От нуля до баланса. Бухгалтерский учет для начинающих : обновленное издание / Т. Н. Беликова. — Санкт-Петербург : Питер, 2021. — 240 с.

69. Дятлова А. Ф., Колесникова Е. Н., Бородин В. А. [и др.] Бухгалтерский учет : учебник / А. Ф. Дятлова, Е. Н. Колесникова, В. А. Бородин [и др.]; под ред. Ю. А. Бабаева, В. И. Бобошко, А. Дятловой. — 4-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юнити-Дана, 2021. — 624 с.

70. Остаев Г. Я., Хосиев Б. Н., Каллагова А. Х., Эриашвили Н. Д. Бухгалтерский (финансовый) учет бизнеса : учебник / Г. Я. Остаев, Б. Н. Хосиев, А. Х. Каллагова, Н. Д. Эриашвили. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юнити-Дана, 2020. — 464 с.

71. Теория бухгалтерского учета (в схемах и таблицах) : учебное наглядное пособие / сост.: В. П. Слиская [и др.]. — Санкт-Петербург : СПбУ МВД России, 2021. — 86 с.

72. Чернецова Ю. А., Свирина М. В., Шитова Т. М. Бухгалтерский учет : курс лекций / Ю. А. Чернецова, М. В. Свирина, Т. М. Шитова. — Москва : Моск. ун-т МВД России им. В. Я. Кикотя, 2020. — 381 с.

Дополнительная литература

73. Мацкевич Д. А. Особенности работы в программе «1С: бухгалтерия» : учебно-практическое пособие / Д. А. Мацкевич. Москва : Моск. ун-т МВД России им. В. Я. Кикотя, 2021. — 74 с.

74. Хахонова Н. Н., Богатая И. Н. Бухгалтерский учет : практикум : учебное пособие / Н. Н. Хахонова, И. Н. Богатая ; Ростовский государственный экономический университет (РИНХ). — 2-е изд., доп. и перераб. — Ростов-на-Дону : Издательско-полиграфический комплекс РГЭУ (РИНХ), 2022. — 418 с.

75. Чернецова Ю. А., Родченкова О. А. Бухгалтерский учет : учебно-практическое пособие / Ю. А. Чернецова, О. А. Родченкова. Москва : Моск. ун-т МВД России им. В. Я. Кикотя, 2020. — 227 с.

76. Шахбанов Р. Б., Шахбанова С. Р. Бухгалтерский учет : учебно-практическое пособие : / Р. Б. Шахбанов, С. Р. Шахбанова. — 5-е изд. — Москва; Берлин : Директ-Медиа, 2021. — 84 с.

Перечень ресурсов

*информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»,
необходимых для освоения дисциплины*

77. Официальный сайт Минфина России: <https://minfin.gov.ru/>.

78. Официальный сайт федеральной службы государственной статистики: <https://rosstat.gov.ru/>.

79. Официальный сайт федеральной налоговой службы: <https://www.nalog.ru/>.

80. Официальный сайт Центрального банка Российской Федерации: <http://www.cbr.ru/>.

81. Система Гарант: <http://www.garant.ru/>.

Учебное издание

Грачев Александр Владимирович,
кандидат экономических наук, доцент;
Толкачева Ольга Петровна,
кандидат экономических наук

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Редактор *Лукьянова Г. В.*
Компьютерная верстка *Душкова А. Ю.*

ISBN 978-5-00277-016-8



EDN: RCGHFQ



Подписано в печать 20.06.2025. Формат 60×84 ¹/₁₆

Печать цифровая. Объем 7,0 п. л. Тираж 75 экз. Заказ № 45/25

Отпечатано в Санкт-Петербургском университете МВД России
198206, Санкт-Петербург, ул. Летчика Пилутова, д. 1