Оглавление

Введение

Глава 1. Организационные основы налогового учёта российских организаций. Элементы налогового учета, определяемые Налоговым кодексом РФ

§1.1. Система основных положений налогового учета

§1.2. Проблемы законодательного регулирования налогового учета

§1.3. Состав, структура и классификация регистров налогового учета на современном этапе

Глава 2. Основные схемы организации налогового учёта на предприятиях Российской Федерации.

§2.1. Постановка создаваемой организации на налоговый учёт

§2.2. Альтернативные варианты организации налогового учета

§2.3. Взаимодействие учётной и налоговой политики организации

§2.4. Учёт платежей по единому социальному налогу

Глава 3. Перспективы развития системы налогового учета в России

§3.1. Основные результаты налоговой реформы в России

§3.2. Автоматизация налогового учета

§3.3. Совершенствование налогообложения предприятий в Российской Федерации

Заключение

Список использованной литературы

Введение

В данной дипломной работе «Организация налогового учета в организации» была предпринята попытка разобраться в действующей системе налогового учета в российских организациях, выделить её особенности и пути оптимизации налогообложения предприятий.

Актуальность темы исследования. С 01.01.02 с вступлением в действие Главы 25 Налогового кодекса РФ произошли коренные перемены в исчислении прибыли организаций для целей налогообложения, самой существенной из которых является введение самостоятельной системы налогового учёта, принципиально отличающейся от системы бухгалтерского учёта, особенно в части порядка исчисления производственных расходов.

В связи с этим перед организациями встала необходимость в создании налогового учёта и контроля правильности осуществления расчётов по налогу на прибыль таким образом, чтобы, с одной стороны, выполнить требования законодательства, а с другой, – минимизировать обусловленные этим затраты. Проблемы ведения налогового учёта достаточно полно исследованы применительно к прежнему порядку налогообложения прибыли организаций, однако практика показывает необходимость детального изучения их в сфере ныне осуществляемой налоговой реформы. В настоящее время перед налогоплательщиками стоит альтернатива выбора между двумя принципиально различными подходами: ведением налогового учета как самостоятельной системы либо как подсистемы, использующей и обрабатывающей данные бухгалтерского учёта.

Теоретической и методологической основой дипломного исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых и практиков, нормативно-правовые документы, учебники и учебные пособия по налогам и налогообложению. К исследованию применен системный подход с использованием методов экономического, сравнительного, факторного анализа, а также другие методы исследования.

Основой исследования является теория научного познания в её конкретных приложениях. Использован диалектический метод при изучении организационно-методических и учетно-правовых закономерностей предмета и объекта исследования.

Эмпирической и информационной базой послужили нормативные, справочные данные; экспертные разработки и оценки российских ученых, опубликованные в научной литературе и периодической печати; официальные статистические и аналитические материалы, учебная литература по налогам и налогообложению, а также материалы научно-практических конференций филиала РГСУ в городе Ош.

Нормативно-правовую основу дипломного исследования составили законодательные и нормативные документы Российской Федерации.

В рыночных условиях выбор правильного налогового режима играет важную роль в финансовом планировании предприятий. В условиях высоких налоговых ставок неправильный или недостаточный учет налогового фактора может привести к весьма неблагоприятным последствиям или даже вызвать банкротство предприятия. С другой стороны, правильное использование предусмотренных налоговым законодательством льгот и скидок может обеспечить не только сохранность и полученных финансовых накоплений, но и возможности финансирования расширения деятельности, новых инвестиций за счет экономии на налогах или даже за счет возврата налоговых платежей из казны.

В процессе написания дипломной работы нами была затронута очень важная проблема – это проблема учёта доходов и расходов организации, уплаты и возмещения НДС, учёт отчислений по ЕСН и прочих налогов и платежей в бюджет. Мы считаем, что решение этих вопросов имеет принципиальное значение в вопросах формирования налога на прибыль предприятий, а также других налогов и платежей в бюджет и отчислений по ЕСН. И как справедливо отмечал Джон Сандерленд, судья Верховного суда США - «Право налогоплательщиков избегать налогов с использованием всех разрешённых законами средств никем не может быть оспорено»[[1]](#footnote-1).

Целью дипломной работы явилось исследование особенностей налогового учёта российских организаций, налогового механизма государства, налогового регулирования и специфики применения налогового законодательства в отношении хозяйствующих субъектов при несоблюдении принципов и правил налогового учёта, выявление перспектив развития российских предприятий через налоговое регулирование субъектов хозяйственной деятельности, выявления проблем взаимодействия бухгалтерского и налогового учёта, правильность определения налоговой базы при использовании этих двух систем. В связи с тем, что объём работы очень ограничен, а предприятие по месту прохождения практики ООО «Икар» обанкротилось, материалы преддипломной практики в работе не рассматриваются.

Достижение цели исследования обеспечивалось решением следующих научных и практических задач:

* определить экономическое, учетное, правовое, фискальное содержание налогового учета, его место и роль в налоговой системе РФ;
* выявить взаимосвязи и отношения между бухгалтерским и налоговым учетом, сходства и принципиальные различия их методов и принципов;
* изучить организационно-методическую основу ведения налогового учета по налогу на прибыль применительно к порядку, введенному Главой 25 НК РФ;
* раскрыть принципы ведения специального и смешанного вариантов организации налогового учета;
* проанализировать подходы к организации смешанного налогового учета, разработать методику контроля правильности ведения налогового учета по налогу на прибыль.

С целью более детального понимания перспектив реформирования системы налогового и бухгалтерского нами был проведен обзор результатов налоговой реформы и перспектив совершенствования налогообложения организаций в России.

Считаем, что данная дипломная работа может иметь практическое применение для разрешения многих проблем, так как затрагивает интересы предприятий и организаций всех отраслей экономики. А правильное использование предусмотренных налоговым законодательством льгот и скидок, правильный выбор и реализация учётной политики могут обеспечить организации не только сохранность полученных финансовых накоплений, но и возможности финансирования расширения деятельности, новых инвестиций за счёт экономии на налогах или даже за счет возврата налоговых платежей из казны.

Структура дипломной работы: оглавление, введение, три главы, с разделением на параграфы, заключение и список использованной литературы.

Глава 1. Организационные основы налогового учёта российских организаций

§1.1. Система основных положений налогового учета. Элементы налогового учета, определяемые Налоговым кодексом РФ

В соответствии с Главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации с 1 января 2002 года все организации обязаны определять облагаемую базу по налогу на прибыль по данным налогового, а не бухгалтерского учета. Таким образом, организации являющиеся налогоплательщиками по налогу на прибыль должны кроме бухгалтерского учета вести еще и налоговый учёт.

Определение налогового учета дано в статье 313 Налогового Кодекса. Налоговый учёт — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ. Он осуществляется в целях формирования достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. Кроме того, налоговый учет необходим при обеспечении информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога на прибыль.

Согласно Налоговому кодексу РФ информация о налоговом учёте должна отражать порядок формирования суммы доходов и расходов; порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчётном) периоде; сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах; порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль. Организации предоставляется право самостоятельно организовывать систему налогового учёта, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета и условий хозяйственной деятельности. Налоговый учет ведётся последовательно от одного налогового периода к другому.

Организация обязана разрабатывать приказ об учётной по литике организации для целей налогообложения, который ут верждается соответствующим приказом руководителя.

Систему налогового учёта организации выбирают самостоятельно, порядок его ведения устанавливается каждой организацией в учётной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением руководителя).

В связи с изменениями, введёнными законодательством по налогу на прибыль, осложнились задачи ведения учёта в организациях. Налоговый учёт доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль отделен от бухгалтерского учёта и становится самостоятельным направлением учёта фактов хозяйственной жизни организаций.

В настоящее время в практической деятельности организаций сложились три подхода к ведению налогового учёта:

1. Формирование данных налогового учёта на счетах бухгалтерского учёта.

2. Параллельное ведение бухгалтерского и налогового учёта.

3. Ведение учёта по правилам налогового учёта.

1. Первый подход основан на том, что данные налогового учёта получают на основе регистров бухгалтерского учёта и первичных документов, а также дополнительных расчетов доходов и расходов по правилам налогового учёта. Этот подход получил законное обоснование после внесения изменений в главу 25 и статью 313 Налогового Кодекса Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ.

В статье 313 записано: "В случае, если в регистрах бухгалтерского учёта содержится недостаточно информации для определения налоговой базы …налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учёта дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учёта, либо вести самостоятельные регистры налогового учёта".

Этот подход к ведению учёта менее трудоемок и более гибок в условиях постоянно меняющегося налогового законодательства.

Основная идея "встраивания" налогового учёта внутрь бухгалтерского учёта базируется на выявлении сходств и различий бухгалтерского и налогового учета подходов в группировке объектов учета. В бухгалтерском и налоговом учёте могут применяться одинаковые и различные методы группировки (классификации) и оценки объектов учёта. Даты получения доходов и осуществления расходов также могут признаваться одинаково или по-разному в бухгалтерском и налоговом учёте.

Так курсовые разницы, штрафы, пени, неустойки, списанная дебиторская и кредиторская задолженность в бухгалтерском и налоговом учёте отражаются в составе внереализационных доходов и даты признания доходов и расходов совпадают. Не совпадают подходы с точки зрения бухгалтерского и налогового учета по амортизации основных средств, расходов на НИОКР, суммовых разниц у покупателя и поставщика и других доходов и расходов. В таких случаях необходимо дополнять регистры бухгалтерского учёта реквизитами и /или дополнительно вести расчёты и ведомости налогового учёта.

Очевидно, что применение первого подхода наиболее осуществимо сегодня, так как не требует значительных затрат времени и денежных средств. При этом каждая организация-налогоплательщик должна четко определить основные различия в отражении операций и имущества для целей бухгалтерского и налогового учета и разработать способы корректировки бухгалтерских форм и/или дополнительные формы регистров налогового учета. Для средних и малых предприятий, а также организаций, ведущих учёт вручную в журналах-ордерах или в электронных таблицах Excel, применять этот подход можно на постоянной основе.

Применение первого подхода также может быть первоначальной стадией

2. Параллельное ведение бухгалтерского и налогового учёта - Данный подход основан на параллельном ведении бухгалтерского и налогового учёта на основе первичных документов. При этом подходе отдельно формируются регистры бухгалтерского учёта и бухгалтерская отчетность по правилам бухгалтерского учёта, а также регистры налогового учёта и декларация по налогу на прибыль по правилам налогового учёта.

Вполне понятно, что осуществление второго подхода возможно только в системе компьютерной обработки данных, поэтому на рынке программных продуктов предлагаются системы налогового учета, адаптируемые для конкретных организаций. При внедрении программ компьютерного учета особое внимание следует обратить на постановку технического задания для ведения налогового учета. Предварительно должно быть проведено обследование системы бухгалтерского учета и учетной политики предприятия. На основе понимания сходств и различий бухгалтерского и налогового учета и задачи оптимизации налогообложения разрабатывается концепция налогового учета (далее по тексту - *Концепция*) и учётная политика для целей налогообложения. Концепция и учётная политика служат основанием для разработки стандарта налогового учёта, который является техническим заданием для внедрения выбранного программного продукта. Практическое осуществление данного подхода требует значительных затрат времени и средств организации.

***3. Ведение учёта по правилам налогового учёта* -** Такой подход основан на ведении учёта по правилам налогового учёта, в связи с чем, возникает необходимость провести корректировку учётных данных для их соответствия правилам бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской отчётности. Применение такого подхода может повлиять на оценку аудиторов о достоверности бухгалтерской отчётности, так как согласно п.6 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", достоверной и полной считается отчётность, сформированная из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учёту.

Требования к системе налогового учёта и составлению отчётности по налогу на прибыль изложены в главе 25 Налогового Кодекса.

Основные требования ведения налогового учёта определяют:

 — объекты учёта;

 — правила группировки доходов и расходов;

 — порядок признания доходов и расходов, в том числе и для отдельных категорий налогоплательщиков или особых обстоятельств;

 — методы налогового учёта;

 — требования к составлению регистров налогового учёта.

Основные правила составления отчетности определяют:

 — налоговый и отчётный период;

 — ставки налога;

 — алгоритм расчёта налоговой базы.

Объектами налогового учёта являются имущество и хозяйственные операции налогоплательщика.

Для целей налогового учёта применяется следующая группировка доходов:

 — доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав;

 — внереализационные доходы;

 — доходы, учитываемые и не учитываемые в целях налогообложения.

Расходы группируются:

— на расходы, связанные с производством и реализацией;

— внереализационные расходы;

— расходы, учитываемые и не учитываемые в целях налогообложения

Под расходами понимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а также убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Расходы, связанные с производством и /или реализацией подразделяются на 4 группы:

— материальные расходы;

— расходы на оплату труда;

— суммы начисленной амортизации;

— прочие расходы.

Из состава прочих расходов выделены расходы на ремонт основных средств, на освоение природных ресурсов, на НИОКР, на обязательное и добровольное страхование имущества.

Порядок признания расходов для отдельных категорий налогоплательщиков или особых обстоятельств различен.

Определен особый порядок признания расходов по:

— формированию резервов по сомнительным долгам;

— гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;

— определению расходов при реализации товаров;

— отнесению процентов по долговым обязательствам к расходам.

Налоговым Кодексом определены два метода налогового учёта:

1. — метод начисления
2. — кассовый метод.

Порядок признания доходов и расходов при различных методах налогового учёта различен.

При определении расходов методом начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на:

 — прямые расходы

 — косвенные.

Разделение расходов на прямые и косвенные связано с оценкой незавершенного производства и является фактором прямого действия на расчёт налога на прибыль.

К прямым расходам на производство и реализацию относятся:

1. расходы 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. расходы на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке;
3. расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;
4. единый социальный налог, начисленный на расходы по оплате труда;
5. суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг.

Все иные суммы расходов по производству и реализации являются косвенными.

В концепции налогового учёта излагаются способы налогового учёта имущества и хозяйственных операций. Это способы учёта:

1. состояния объектов основных средств и начисления амортизации основных средств;
2. доходов от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;
3. расходов, осуществленных (понесенных) налогоплательщиком;
4. доходов от реализации покупных товаров, стоимости реализованных покупных товаров и прямых расходов по покупным товарам;
5. доходов от реализации и выбытия амортизируемого имущества, остаточной стоимости реализованного амортизируемого имущества и расходов, связанных с его реализацией;
6. доходов от реализации прочего имущества, цены приобретения реализованного прочего имущества и расходов, связанных с его реализацией;
7. доходов от реализации прав требования как реализации финансовых услуг, стоимости реализованного права требования;
8. доходов от реализации права требования до наступления срока платежа, стоимости реализованного права требования до наступления срока платежа;
9. доходов от реализации права требования после наступления срока платежа, стоимости реализованного права требования после наступления срока платежа;
10. убытка, образовавшегося при уступке права требования;
11. доходов от реализации товаров, продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств; расходов и убытков обслуживающих производств и хозяйств, понесенных при реализации товаров, работ и услуг; убытков от деятельности обслуживающих производств и хозяйств;
12. убытков прошлых лет обслуживающих производств и хозяйств с расчетом сумм, учитываемых в уменьшение прибыли обслуживающих производств и хозяйств отчётного периода;
13. внереализационных доходов, в том числе доходов в виде штрафов, пеней, и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
14. внереализационных расходов, в том числе расходов в виде штрафов, пеней, и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
15. прямых расходов незавершенного производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;
16. прямых расходов, принимаемых к уменьшению налогооблагаемой базы при реализации товаров, (работ, услуг) собственного производства;
17. расходов и убытков будущих периодов;
18. доходов по операциям с ценными бумагами, а также доходов в виде дивидендов;
19. расходов на ремонт основных средств;
20. расходов на освоение природных ресурсов;
21. расходов на формирование НИОКР;
22. расходов на формирование резервов по сомнительным долгам;
23. расходов на формирование резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

В концепции налогового учёта излагается перечень и порядок расчетов:

1. налоговых баз и (или) исключений из налоговых баз;
2. доходов при безвозмездном получении имущества;
3. рыночных цен по однородным или идентичным товарам, работам, услугам;
4. сумм резерва на конец отчетного периода;
5. убытка от реализации амортизируемого имущества, принимаемого для целей налогообложения;
6. убытка при реализации права требования как реализации финансовых услуг;
7. убытка при реализации права требования в соответствии со статьей 279, п.1 НК РФ;
8. убытка при реализации права требования в соответствии со статьей 279, п.2 НК РФ;
9. убытков будущих периодов по истечении 45 дней от даты уступки права требования;
10. убытка обслуживающих производств и хозяйств, не учитываемых для целей налогообложения;
11. суммы убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств, учитываемых в уменьшение прибыли текущего периода;
12. остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных (ст. 319 НК РФ) и корректировки суммы прямых расходов;
13. расходов по торговым операциям;
14. корректировки амортизации по основным средствам, переданным в безвозмездное пользование и переведенным на консервацию;
15. суммы списания убытков, уменьшающих налоговую базу отчетного (налогового периода).

Концепция налогового учета может реализоваться в стандарте налогового учета (для компьютерной обработки данных) или в инструкции по заполнению налоговых регистров (для обработки данных в электронных таблицах или вручную).

# *Критерии признания расходов -* В налоговом учёте признаются только те расходы, которые экономически целесообразны, связаны с деятельностью, направленной на извлечение дохода, и подтверждены документами (ст. 252 НК РФ). Причем документы должны быть оформлены в соответствии с российским законодательством.

Если расход одновременно можно отнести к нескольким группам, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он их отнесет. Расход может быть учтен в налоговом учёте только один раз.

При определении расходов методом начисления они признаются в том отчётном периоде, в котором они были произведены. При определении расходов кассовым методом в налоговом учете они признаются после того, как будут оплачены.

# *Включение в расходы покупной стоимости товарно-материальных запасов* - К издержкам обращения не относится покупная стоимость товара. Термин "покупная стоимость товара" используется в НК РФ для обозначения стоимости товара согласно условиям договора купли-продажи. Покупная стоимость товара учитывается в составе расходов при их реализации в соответствии с п.п. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ.

При реализации покупных товаров доходы от реализации можно уменьшить на стоимость приобретения этих товаров (покупную стоимость). Стоимость товаров определяется одним из четырех методов, утвержденных в учётной политике для целей налогообложения:

1. по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
2. по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
3. по средней стоимости;
4. по стоимости единицы товара.

Требование налогового законодательства о создании регистров налогового учета поставило российские компании перед необходимостью вести три вида учёта — управленческий, бухгалтерский и налоговый. Чтобы минимизировать затраты на ведение различных видов учета, необходимо автоматизировать учетную функцию и интегрировать налоговый учет с системами бухгалтерского и управленческого учета.

*Особенности налогового учёта кассовых операций* - Общие требования по организации налогового учёта установлены статьей 313 НК РФ. Статьей 313 НК РФ установлено, что налоговый учёт - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым кодексом.

Система налогового учёта, в отличие от бухгалтерского учёта, пока не регламентирована законодательно. В соответствии со ст. 313 НК РФ: «…система налогового учёта организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учёта, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учёта устанавливается налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя».

§1.2. Проблемы законодательного регулирования налогового учёта

Понятие налогового учёта является сравнительно новым для отечественной системы законодательного регулирования деятельности хозяйствующих субъектов. Необходимость обособленного формирования данных о размере налоговой базы возникла одновременно с появлением различий в нормативном регулировании группировки и детализации данных для целей бухгалтерского учёта и для целей налогообложения.

В связи с этим перед производственными предприятиями встала необходимость в организации налогового учета и контроля правильности осуществления расчетов по налогу па прибыль таким образом, чтобы, с одной стороны, выполнить требования законодательства, а с другой — минимизировать обусловленные этим издержки.

В настоящее время перед предприятиями-налогоплательщиками остро стоит проблема выбора между двумя принципиально различными подходами: организации налогового учета как самостоятельной автономной системы и как подсистемы, использующей и обрабатывающей данные бухгалтерского учета, выступающего в качестве базовой системы. При этом ввиду того, что для бухгалтерских подразделений предприятий практически невозможно самостоятельно разработать методику организации и ведения налогового учета по причине отсутствия методологической поддержки со стороны государства, большое значение приобретает оказание аудиторскими организациями сопутствующих услуг по постановке системы налогового учета.

Учитывая то, что налоговый учет является важным инструментом всей налоговой системы, анализ его принципов неотделим от правовых проблем общего состоянии налоговой системы. В связи с этим возникла необходимость углубленного исследования теоретических и практических аспектов организации и функционирования института налогового учета как составной части налогового менеджмента на производственном предприятии. Несмотря на то что проблемы организации налогового учета достаточно полно исследованы применительно к прежнему порядку налогообложения прибыли организаций, практика убедительно доказывает необходимость детального изучения их в свете ныне осуществляемой налоговой реформы.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ постановка налогового учета всецело находится в ведении налогоплательщика. Статья 313 НК РФ определяет понятие «налоговый учет» как систему обобщения информации для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов. При этом основной причиной введения налогового учета признают наличие различий между правилами бухгалтерского учета и порядком формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

В соответствии с НК РФ определена также цель налогового учета — формирование полной и достоверной информации о порядке учета в целях налогообложения осуществляемых налогоплательщиком хозяйственных операций. Обобщены также основные принципы ведения налогового учета:

- налоговый учет организуется налогоплательщиком самостоятельно;

- применяется последовательно от одного налогового периода к другому;

- непрерывно и в хронологическом порядке отражает все операции и объекты учета для целей налогообложения;

- основывается на нормах и правилах определения налоговой базы по налогу на прибыль, установленных 25 главой НК РФ.

Законодательством также предусмотрены различные варианты обобщения информация для целей налогового учета. Налогоплательщик может выбрать одну из схем формирования налоговой декларации.

Рассмотрим подробнее варианты взаимодействия финансового и налогового учета при формировании налоговой отчетности (рис. 1).

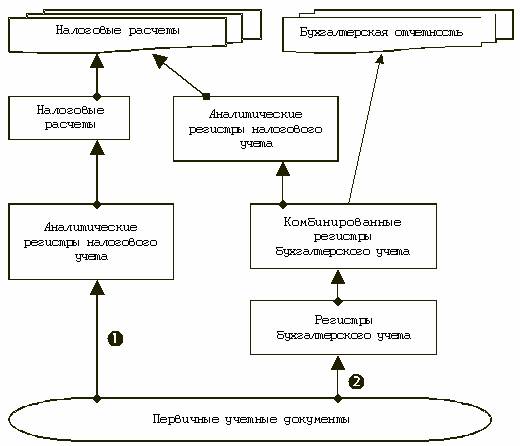


Рис. 1. Варианты формирования налоговой отчетности

Преимуществом первого варианта является то, что данные для формирования налоговой базы поступают непосредственно из налоговых регистров, которые, в свою очередь, формируются непосредственно по первичным учетным документам. Взаимодействие финансовой и налоговой составляющей бухгалтерского учета в этом варианте сведено к минимуму, общими документами для подсистем учета являются только данные первичных документа.

Недостатком такой схемы является ее высокая стоимость по сравнению с другими вариантами, связанная с привлечением большего числа дополнительного персонала, со значительным увеличением объема учетных документов.

Преимуществом второго варианта является относительно небольшой объем учетной работы.

Однако комбинированные регистры могут быть использованы в случае сходных методов группировки данных в финансовом и налоговом учете, при разных правилах учета они не применимы. Например, когда организация применяет разные способы начисления амортизации в налоговом и финансовом учете применение комбинированных регистров нецелесообразно.

При различных правилах учета желательно наряду с финансовыми и комбинированными регистрами применять аналитические регистры налогового учета. Такая схема позволяет в максимальной степени использовать данные финансового учета и сближает налоговую и финансовую подсистемы бухгалтерии.

Разработка комбинированных регистров налогового и финансового учета предполагает дополнение существующих регистров необходимыми реквизитами. В дальнейшем набор таких регистров требует систематизации для определения доходов и расходов организации при расчете налогооблагаемой прибыли с учетом особенностей конкретной организации-налогоплательщика.

Рассмотрев в динамике проблему взаимодействия системы бухгалтерского учета и налогообложения и оценив отечественный опыт в построении моделей их сосуществования, можно сделать вывод, что национальная концепция развития системы бухгалтерского налогового учета должна строиться исходя из следующих ключевых принципов (рис. 2).

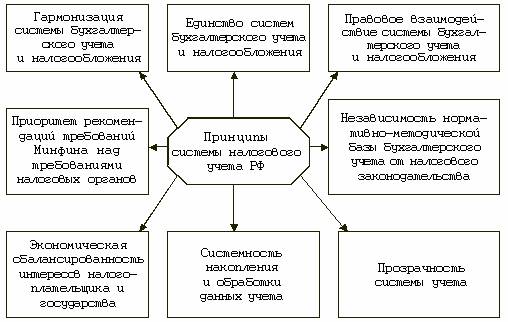


Рис. 2. Ключевые принципы системы налогового учета

Принцип единства систем бухгалтерского учета и налогообложения заключается в создании системы учета, отвечающей рыночной экономике. При формировании соответствующего интереса со стороны широкого круга пользователей отчетности государство должно исходить из приоритета бухгалтерских правил, поступаясь в разумных пределах интересами налогообложения.

Методика расчетов налоговых сумм и документальное оформление налоговых отношений в целом должны исходить из основ классического бухгалтерского учета, а не наоборот.

Построение модели взаимоотношений бухгалтерского учета и налогообложения требует системности в процессе накопления и обобщения данных о налоговых обязательствах в учете, а также их отражения в отчетности. В ее основе должна быть схема отражения данных на счетах бухгалтерского учета, которая бы, с одной стороны, не нарушала целостность учета, а с другой — приводила к системному формированию информации, нужной для налогообложения. Это позволит реализовать одну из основных целей бухгалтерской отчетности — обеспечить все группы заинтересованных пользователей данными, достаточными для дальнейшей обработки и интерпретации в интересах и целях каждой из групп.

Существующая же система налогового учета не позволяет оценить влияние отдельных элементов и статей доходов и расходов на величину отклонения налогооблагаемой прибыли от учетной. Отсутствие возможности установить взаимосвязь налоговой и бухгалтерской прибыли не позволяет инвесторам оценить влияние налоговой составляющей на финансовый результат деятельности организации. Более того, без знания факторов, которые влияют на величину налоговой базы, определяя ее отклонения от финансового результата организации, невозможно проанализировать действующую систему налогообложения и определить те изменения, внесения которых она требует для дальнейшего совершенствования.

Принцип гармонизации системы бухгалтерского учета и налогообложения предполагает, что оптимизация функционирования и дальнейшего развития бухгалтерского учета и налогообложения, совершенствование их взаимоотношений во многом определяются сопоставимостью и однородностью понятийного аппарата вышеуказанных систем. Гармонизация применяемых системами терминов и определений приведет к согласованию объектов учета и налогообложения и, как следствие, к ликвидации противоречий, возникающих между бухгалтерским учетом и налогообложением. При разработке общих понятий следует также учитывать правовое толкование соответствующих понятий, содержащихся в нормах гражданского права.

Принцип правового взаимодействия системы бухгалтерского учета и налогообложения предусматривает, что нормы налогового законодательства должны находить отражение в правилах бухгалтерского учета и наоборот.

Экономическая сбалансированность интересов налогоплательщика и государства основывается на том факте, что превалирование контрольной функции налогообложения над остальными функциями налоговой системы недопустимо, так как ведет к игнорированию государством интересов хозяйствующих субъектов.

Прозрачность системы учета предполагает, что налоговый учет в современном его виде привел к усложнению систем учета на предприятиях. Существующая налоговая методика исчисления результатов деятельности организации приводит к усложнению процедуры расчета налоговых обязательств. Появление дополнительных учетных процедур требует от налогоплательщиков увеличения штата работников и расходов на оплату труда.

§1.3. Состав, структура и классификация регистров налогового учета на современном этапе

Налоговый учет ведется на основе данных первичных документов в аналитических регистрах бухгалтерского и налогового учета.

Регистры налогового учета представляют собой формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями главы 25 Налогового Кодекса без распределения по счетам бухгалтерского учета.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и /или любых машинных носителях. Формы и порядок отражения в регистрах данных налогового учета и первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно.

Основанием записи в регистре налогового учета являются первичные учетные документы, в том числе справка бухгалтера. Подтверждением данных налогового учета являются первичные учетные документы, аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы.

Для сдачи отчетности устанавливается налоговый период и отчетный период.

Отчетный период — для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи, — месяц, два месяца и т.д.; первый квартал, полугодие и 9 месяцев.

Налоговый период — календарный год.

Налоговая база определяется в соответствии с порядком налогового учета доходов и расходов, принятым в Налоговом Кодексе. Установлены особенности определения налоговой базы по отдельным видам доходов и видам деятельности:

1. — доходов от долевого участия;
2. — доходов простого товарищества;
3. — по деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств;
4. — по доверительному управлению имуществом;
5. — при передаче имущества в уставный капитал (фонд);
6. — при уступке права требования;
7. — по операциям с ценными бумагами.

Расчет налога ведется по различным ставкам (0 %, 6%, 15%, 24% - для российских организаций и 10% и 20% — для иностранных организаций не связанных с деятельностью постоянного представительства) в зависимости от вида получаемых доходов. Сумма начисленных налогов уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Расчет налоговой базы ведется в целом по организации, включая обособленные подразделения.

**Организация налогового учёта в организации начинается с разработки концепции налогового учета организации.** Концепция налогового учета представляет собой основные теоретические принципы ведения налогового учета и составления отчетности.

Концепция налогового учета организации включает общие положения по организации системы налогового учета, изложенные в Налоговом Кодексе, и выбранные организацией конкретные формы и способы учета доходов и расходов и порядок признания доходов и расходов.

Концепция налогового учета разрабатывается применительно к хозяйственной деятельности организации и учетной системе. Разработка может осуществляться специалистами со стороны или своими силами

При формировании концепции налогового учета конкретной организации, принимаются допущения об отсутствии отдельных объектов налогообложения, либо выборе определенного варианта налогооблагаемой базы из числа возможных.

Формы и способы ведения налогового учета зависят от:

1. — форм и методов ведения бухгалтерского учета;
2. — системы обработки учетных данных и организации информационной системы;
3. — количества фактов хозяйственной жизни, которые подлежат налоговому учету;
4. — специфики деятельности организации.

Порядок признания доходов и расходов определяется организацией в соответствии с требованиями налогового Кодекса и выбранными вариантами учета, определяемыми учетной политикой для целей налогообложения.

Разработка системы бухгалтерского и налогового учета взаимосвязана - невозможно поставить налоговый учет, не проведя анализ системы бухгалтерского учета и необходимые корректировки бухгалтерского учета.

Глава 2. Основные схемы организации налогового учёта на предприятиях Российской Федерации

§2.1.Постановка создаваемой организации на налоговый учет

Постановка создаваемой организации на налоговый учет осуществляется в том же регистрирующем органе (государственной налоговой инспекции), который осуществляет государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и вносит соответствующие записи в единые государственные реестры юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Постановка на налоговый учет осуществляется после государственной регистрации юридического лица и внесения о нем сведений в ЕГРЮЛ. Организации-налогоплательщики должны стать на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, подав в налоговый орган заявление по форме № 09-1 -1 «Заявление о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения его обособленного подразделения на территории Российской Федерации».

Постановка на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения осуществляется на основе сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц. При постановке на учет в налоговом органе организации присваивается ИНН, который представляет Ю-значный цифровой код, состоящий из последовательности цифр, характеризующих слева направо следующее:

* код налогового органа, который присвоил ИНН;
* собственно порядковый номер о записи юридического лица в территориальном разделе Единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН) налогового органа, осуществившего постановку на учет, — для организаций пять знаков;
* контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, состоящее из одного знака.

В дополнение к ИНН в связи с постановкой на учет в разных налоговых органах по основаниям, предусмотренным НК РФ, для организаций применяется код причины постановки на учет (КПП), состоящий из последовательности цифр слева направо, представляющий девятизначный цифровой код. Код причины постановки на учет присваивается организации при постановке на учет:

* по месту нахождения вновь созданного юридического лица (в том числе путем реорганизации) одновременно с присвоением ИНН;
* при изменении места нахождения юридического лица в налоговом органе по новому месту нахождения на основании выписки из ЕГРЮЛ, поступивший из налогового органа по прежнему месту нахождения организации;
* по месту нахождения обособленных подразделений на основании заявления о постановке на учет.

Постановка на учет в налоговом органе организаций и внесения сведений в ЕГРН осуществляется на основе сведений, внесенных в ЕГРЮЛ. Для постановки на учет в налоговом органе организации и внесения сведений в ЕГРН используется выписка из ЕГРЮЛ по форме № 5 к Правилам ведения ЕГРЮЛ.

Налоговый орган по месту нахождения юридического лица обязан осуществить его постановку на учет с присвоением ИНН и КПП, внести в ЕГРН не позднее пяти рабочих дней со дня представления документов для государственной регистрации и выдать (направить по почте с уведомлением о вручении) заявителю *свидетельство* о постановке на учет в налоговом органе одновременно со свидетельством о государственной регистрации юридического лица.

Копии документов, содержащиеся в регистрационном деле юридического лица (за исключением заявления и документа об оплате государственной пошлины) с сопроводительным письмом не позднее трех рабочих дней, следующих за днем внесения записи в ЕГРЮЛ, направляются в налоговый орган по месту нахождения организации заказным письмом с уведомлением и с приложением описи вложения или курьерской связью для формирования учетного дела налогоплательщика. При этом в регистрационное дело юридического лица подшиваются копия сопроводительного письма, которым направлен пакет документов юридического лица, и уведомление с отметкой отделения почтовой связи о дате вручения документов юридического лица налоговому органу по месту его нахождения.

В качестве документов, подтверждающих создание обособленного подразделения организации, могут быть представлены учредительные документы юридического лица с указанием в них сведений об обособленном подразделении, либо выписка из ЕГРЮЛ, либо положение об обособленном подразделении, либо распоряжение (приказ) о его создании. При отсутствии документов, подтверждающих создание обособленного подразделения, постановка на учет организации в налоговом органе осуществляется на основании заявления о постановке на учет и заверенной в установленном порядке копии свидетельства о постановке на учет организации в налоговом органе организации по месту ее нахождения. При наделении организацией обособленного подразделения по уплате налогов по месту нахождения представляется в налоговый орган документ, подтверждающий указанные полномочия. Налоговый орган обязан осуществить постановку организации на учет по месту нахождения обособленного подразделения в течение пяти дней со дня представления всех необходимых документов. Налоговый орган, осуществивший постановку на учет юридического лица, выдает ему свидетельство о постановке на учет по форме № 09-1 -2 или уведомление по форме № 09-1-3.

Налоговые органы, осуществившие постановку на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения, месту принадлежащего ей недвижимого имущества, месту принадлежащих ей транспортных средств, а также по иным основаниям, предусмотренным НК РФ, обязаны сообщать по месту нахождения организации о постановке на учет и о присвоении соответствующего КПП в течение одного рабочего дня со дня постановки организации на учет в данном налоговом органе.

Регистрация организаций в качестве страхователей в территориальном органе Пенсионного фонда РФ: Регистрация организаций в качестве страхователей осуществляется в 30-дневный срок с момента государственной регистрации по месту их нахождения. Организации имеющие отдельный баланс, расчетный счет, начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лип, регистрируются в качестве страхователей по месту нахождения каждого подразделений, через которые эти организации выплачивают вознаграждения физическим лицам.

Регистрация организаций в качестве страхователей производится на основании Заявления о регистрации в территориальном органе Пенсионного фонда РФ страхователя-организации (см. ниже), а также представленных одновременно с ним заверенных в установленном порядке копий:

* свидетельства о государственной регистрации; учредительных и иных документов, необходимых при государственной регистрации;
* других документов, подтверждающих в соответствии с законодательством РФ создание организации;
* свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
* письма органа статистики о присвоении кодов и классификационных признаков.

При регистрации организации в качестве страхователя по месту нахождения обособленного подразделения к документам, перечисленным выше, дополнительно прилагаются заверенные в установленном порядке копии:

* документов, подтверждающих создание обособленного подразделения (учредительных документов, в которые внесены дополнения о создании обособленного подразделения, положения об обособленном подразделении, распоряжения (приказа) о создании, доверенности, выданной организацией руководителю обособленного подразделения);
* документов, подтверждающих исполнение обособленным подразделением обязанности организации по уплате страховых взносов по месту нахождения этого обособленного подразделения;
* свидетельства о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения.

Заявление о регистрации страхователя-организации заполняется в соответствии с Порядком заполнения заявления о регистрации в территориальном органе Пенсионного фонда РФ страхователя-организации, изложенным ниже.

Сведения о страхователе-организации после ее регистрации вносятся в государственный банк данных по всем категориям страхователей. На каждого вновь зарегистрированного страхователя в территориальном органе ПФР заводится личное дело страхователя, в которое подшиваются документы, представленные организациями для их регистрации в качестве страхователей. Для учета страхователей, регистрирующихся в территориальном органе ПФР, ведется Журнал регистрации страхователей в территориальном органе ПФР.

При регистрации страхователю-организации вручается Извещение о регистрации в территориальном органе ПФР страхователя-организации, удостоверяющее регистрацию в качестве страхователя и содержащее необходимую информацию о регистрационном номере страхователя, о порядке и сроках уплаты взносов на обязательное пенсионное страхование и представлении в установленном порядке сведений о застрахованных лицах в территориальный орган ПФР. Организации при регистрации в территориальном органе ПФР в качестве страхователя по месту нахождения обособленного подразделения вручается Извещение о регистрации в территориальном органе ПФР страхователя-организации по месту нахождения обособленного подразделения в двух экземплярах, один из которых в 10-дневный срок подлежит представлению в территориальный орган ПФР по месту нахождения организации.

*Порядок* заполнения заявления о регистрации в территориальном органе ПФР страхователя-организации утвержден постановлением Правления ПФР от 19 марта 2003 г. № ЗЗп. В соответствии с установленным порядком заявление заполняется в одном экземпляре и представляется в территориальный орган ПФР по месту нахождения организации, при наличии обособленного подразделения — также по месту нахождения обособленного подразделения, одновременно с копиями заверенных в установленном порядке документов.

Сведения, указанные в Заявлении, должны соответствовать учредительным и иным документам, необходимым для регистрации. В адресной части заявления указываются наименование и код территориального органа ПФР, в который представляются заявление и другие документы, необходимые для регистрации. Полное и сокращенное наименование страхователя указываются в соответствии с учредительными документами страхователя.

Идентификационный номер налогоплательщика (далее — ИНН), код причины постановки на учет (далее — КПП), код налогового органа (ИМНС), в котором страхователь состоит на учете по месту своего нахождения, указываются в соответствии с документом, подтверждающим постановку организации на учет в налоговом органе. Юридический адрес включает почтовый индекс, наименование субъекта Российской Федерации, наименование района, наименование города (поселка и т.д.), наименование улицы (проспекта, переулка и т.д.), номер дома (владения), корпуса (строения), квартиры (офиса) и указывается в соответствии с учредительными документами организации или иным распорядительным документом о создании организации. Для общественных организаций и объединений приводится адрес, указанный в документе о представлении юридического адреса. В случае отсутствия у юридического лица приведенных выше адресов указывается адрес места нахождения органов организации, фактический адрес постоянно действующего исполнительного органа страхователя (администрации, дирекции, правления или иного подобного органа) указывается независимо оттого, совпадает ли он с юридическим адресом. Форма Заявления о регистрации в территориальном органе ПФР страхователя-организации утверждена постановлением Правления ПФР от 19 марта 2003 г. № ЗЗп. (Приложение 1)

§2.2. Альтернативные варианты организации налогового учета

Учитывая то, что налоговый учет является важным инструментом всей налоговой системы, анализ его принципов неотделим от правовых проблем общего состоянии налоговой системы. В связи с этим возникла необходимость углубленного исследования теоретических и практических аспектов организации и функционирования института налогового учета как составной части налогового менеджмента на производственном предприятии. Несмотря на то что проблемы организации налогового учета достаточно полно исследованы применительно к прежнему порядку налогообложения прибыли организаций, практика убедительно доказывает необходимость детального изучения их в свете ныне осуществляемой налоговой реформы.

Как уже говорилось выше, в соответствии с Налоговым кодексом РФ постановка налогового учета всецело находится в ведении налогоплательщика. Статья 313 НК РФ определяет понятие «налоговый учет» как систему обобщения информации для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов. При этом основной причиной введения налогового учета признают наличие различий между правилами бухгалтерского учета и порядком формирования налоговой базы по налогу на прибыль. В соответствии с НК РФ определена также цель налогового учета — формирование полной и достоверной информации о порядке учета в целях налогообложения осуществляемых налогоплательщиком хозяйственных операций.

Одной из основных целей, стоящих перед должностными лицами, ответственными за организацию налогового учета, является точное определение категорий имущества, используемого при непосредственном производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, а также персонала, заработная плата которого подлежит включению в прямые расходы организации. Если при этом будет допущена ошибка, неминуем пересчет налоговой базы и задолженности перед бюджетом. Занижение базы может иметь место в том случае, когда расходы, которые должны относиться к прямым, будут включаться в состав косвенных и списываться на уменьшение налоговой базы вне зависимости от объемов реализации готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг и от объемов незавершенного производства.

Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном или налоговом периоде, также уменьшает доходы от реализации отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства.

В настоящее время существует множество мнений по выбору формы ведения налогового учета, укрупненно их можно свести в несколько следующих направлений.

1. Система налогового учета, рекомендуемая Федеральная налоговая служба России (далее в тексте ФНС России), базируется на построении массива регистров промежуточных расчетов. Эти регистры предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ. При этом под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрены соответствующие отдельные строки в декларации, т. е. их значения хоть и участвуют в формировании отчетных данных, но не в полном объеме через специальные расчеты или в составе обобщающего показателя. Постановка системы налогового учета — дело дорогостоящее и интеллектуально емкое. Не каждый бухгалтер обладает необходимой квалификацией, чтобы внедрить новую систему налогового учета. ФНС России разработала порядок ведения налогового учета для организаций, регистры налогового учета, которые доведены до налогоплательщиков. Это рекомендательные формы для предприятий, которые при желании смогут ими воспользоваться.

Использование подобной методики в настоящее время, на наш взгляд, представляется наиболее реальным. Она позволяет внесистемно, т. е. без создания параллельной учетной системы, на основе отдельных выборочных данных бухгалтерского учета определить объект налогообложения. При этом общий объем учетной работы по сравнению с остальными методиками значительно снижается, поскольку итоговые показатели по существенной части расчетов уже произведены в финансовом учете и не требуют пересчета для налогового учета. Таким образом, не происходит ненужного дублирования одних и тех же учетных операций. Основной проблемой при этом является получение необходимой налоговой информации по тем объектам учета, где требования по бухгалтерским стандартам и Налоговому кодексу не совпадают.

2. Организация налогового учета по принципу «приход-расход» с ведением книги доходов и расходов (аналогично применяющейся сейчас упрощенной системе бухгалтерского учета). Этот способ оптимален для небольших организаций, количество операций в которых невелико и которые будут определять доходы и расходы по кассовому методу. Однако в организациях с исследуемой спецификой в подавляющем большинстве случаев использование этой системы не представляется возможным, так как они, как правило, не относятся к той группе налогоплательщиков, которым разрешено применение кассового метода учета доходов и расходов.

3. При построении системы налогового учета использовать принцип двойной записи с использованием «налогового плана счетов» и разработкой «налоговых» проводок. Этот способ представляет собой автономный вариант ведения налогового учета (рис. 1), он очень трудоемок, так как в этом случае налоговый учет полностью отделяется от традиционного бухгалтерского.

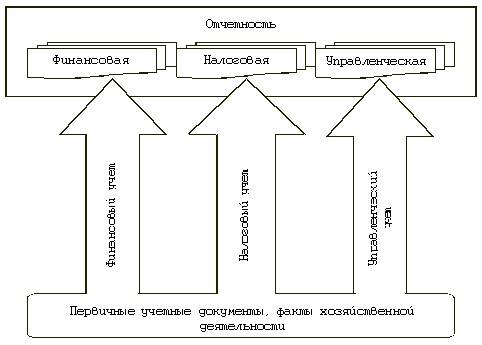


Рис. 3. Автономный вариант ведения налогового учета

На сегодняшний день рассматривать налоговый учет как нечто обособленное от бухгалтерского было бы несправедливо. Слишком тесна методическая и документальная связь между ними. Не вызывает сомнений, что бухгалтерский и налоговый учет на предприятии являются предметом деятельности одних и тех же специалистов. На основании этого можно утверждать, что налоговый учет является одним из разделов бухгалтерского учета наряду с финансовым и управленческим учетом. Остается только определить ему место в бухгалтерии предприятия.

4. Четвертый путь — адаптировать для налогового учета действующий План счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина России от 31.10. 2000 г., пересмотрев порядок аналитическою учета доходов и расходов, который ведется на субсчетах к счетам бухгалтерского учета, и вести в одном Плане счетов и бухгалтерский и налоговый учет. При этом налоговый учет рассматривается только во взаимодействии с финансовой и управленческой составляющей бухгалтерского учета (рис. 2). Причина этому — наличие нормативного регулирования финансового учета со стороны государства, а так как управленческий учет не регулируется законодательством России, то его рассматривают как элемент бухгалтерии, заслуживающий внимания.

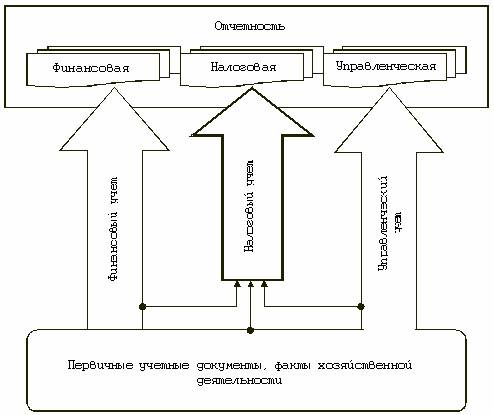


Рис. 4. Вариант ведения налогового учета во взаимодействии с финансовой и управленческой составляющей бухгалтерского учета

В рамках этого варианта специалистами предлагается организовать систему налогового учета, которая будет состоять из аналитических таблиц, таблиц промежуточных налоговых расчетов и сводных таблиц. Аналитические таблицы налогового учета — это первичные бухгалтерские документы или данные бухгалтерского учета, сгруппированные в таблицы по элементам затрат, сформированные на основании требований главы 25 НК РФ. Так, налоговый учет по материальным расходам представлен в виде аналитической таблицы, заполняемой на основании первичных бухгалтерских документов.

На основании аналитических таблиц налогового учета составляются сводные таблицы налогового учета, служащие для формирования в них конечных данных налоговой отчетности. При этом количество регистров налогового учета также велико, как и в Системе налогового учета, рекомендованной ФНС России, что исключает возможность их применения на средних и крупных предприятиях.

Одновременное использование первичных документов для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения в принципе возможно, но на практике вряд ли может быть реализовано. Это связано с тем, что документальное оформление бухгалтерских операций достаточно жестко регламентировано не только документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, но и действующим законодательством.

Более рациональным является перегруппировка данных первичных бухгалтерских документов в соответствии с целями и задачами налогового учета и оформление их в виде бухгалтерских справок при организации налогового учета на том рабочем месте, где учитываются кассовые операции (это может быть как сам кассир, так и другой работник), целесообразно составление бухгалтерских справок по объектам бухгалтерского наблюдения.

5. Компромиссный вариант. Он заключается в использовании для налогового учета дополнительно вводимых забалансовых «налоговых» счетов к бухгалтерскому Плану счетов, на которых вести учет доходов расходов в разрезе требований главы 25 НК РФ. Обороты и остатки по этим счетам не будут отражаться в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В этом случае бухгалтер сможет при проведении какой-либо операции в бухгалтерском учете одновременно делать запись по соответствующему субсчету налогового счета. Это будет удобно бухгалтерам, ведущим учет на компьютере с использованием бухгалтерских программ. Они должны будут добавить в алгоритм проведения некоторых хозяйственных операций дополнительные записи по счетам налогового учета и составить новые алгоритмы в тех случаях, когда бухгалтерский и налоговый учет одних и тех же операций ведутся по-разному [2].

Сторонниками данного варианта предполагаются забалансовые счета налогового учета, представленные в таблице 1, по дебету которых отражаются расходы и убытки, а по кредиту — доходы и прибыль.

Счета налогового учёта

Таблица 1

|  |  |
| --- | --- |
| **№ счета** | **Наименование счета** |
| 012 | Доходы от реализации без НДС |
| 013 | Расходы, связанные с производством и реализацией |
| 014 | Прибыль (убыток) от реализации |
| 015 | Внереализационные доходы |
| 016 | Прибыль (убыток) от внереализационных операций |
| 017 | Налоговая база |
| 018 | Перенос убытков на будущее |
| 018 | Расходы будущих периодов |
| 036 | Внереализационные расходы |

В схеме проводок бухгалтерского учета типовых хозяйственных операций дописываются проводки, предназначенные для отражения данных на счетах налогового учета, и настраивают новые алгоритмы для случаев, когда принципы отражения той или иной операции в обоих видах учета неодинаковы. На основании накопленной на счетах налогового учета информации составляются аналитические регистры. Каждый регистр представляет собой отчет, где собрана информация, отраженная на определенном налоговом счете. Состав регистров ориентирован на соответствующие формы представления данных в декларации по налогу на прибыль организации и ее приложениях.

Записи на налоговых счетах производятся по правилам, предусмотренным для забалансовых счетов бухгалтерского Плана счетов. Обороты и остатки по этим счетам не отражаются в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В этом случае бухгалтер может при проведении какой-либо операции в бухгалтерском учете одновременно делать запись по соответствующему субсчету налогового счета.

Фрагмент типовых хозяйственных операций представлен в таблице 2.

Таблица 2 Порядок отражения на счетах налогового учета

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ операции** | **Содержание операции** | **Корреспондирующие счета** | |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | Отражена выручка от реализации продукции | 62 | 012 |
| 2 | Отражены расходы, связанные с производством | 013 | 10, 02, 69, 70 и т.д. |
| 3 | Отражен финансовый результат от реализации продукции:— прибыль— убыток | 01499 | 99014 |
| 4 | Отражены внереализационные доходы | 58, 50, 52, 71 и т.д. | 015 |
| 5 | Отражены внереализационные расходы | 036 | 10, 11, 40, 41, 43 и т.д. |
| 6 | Отражен финансовый результат от внереализационных операций:— прибыль— убыток | 01699 | 99016 |

В компьютерной системе «1С: Бухгалтерия 7.7» (более подробно вопросы автоматизации налогового учёта будут рассмотрены в третьей главе). для отражения данных налогового учета также применяются забалансовые счета, которые не используются для ведения бухгалтерского учета и не учитываются при формировании бухгалтерской отчетности. Номера налоговых счетов начинаются с буквы «Н»:

Н01 «Формирование стоимость объекта учета»;

2 «Движение имущества, прав»;

формируемые расходы»;

Н04 «Расходы будущих периодов»;

Н05 «Амортизируемое имущество»;

06 «Доходы от реализации имущества, работ, услуг, прав»;

Н07 «Расходы, связанные с реализацией имущества, работ, услуг, прав»;

Н08 «Внереализационные доходы»;

Н09 «Внереализационные расходы»;

Н10 «Убытки прошлых лет по объектам обслуживающих производств»;

Н11 «Убытки прошлых лет»;

Н12 «Учет целевого финансирования»;

Н13 «Движение дебиторской и кредиторской задолженности».

Важно отметить, что в основе такого варианта налогового учета лежит двойная запись операций на счетах налогового учета.

§2.3. Взаимодействие учётной и налоговой политики организации

В последнее время все больше и больше внимания уделяется налоговому и управленческому учету, при этом недооценивается значение бухгалтерского (финансового) учета. В частности, бытует мнение, что кроме как для расчета налога на имущество, он особо и не нужен. Хотя это далеко не так - финансовая отчетность просто необходима для внешних пользователей.

За последние годы роль бухгалтерского учета в хозяйственной жизни российских предприятий существенно изменилась. Прежде всего, это заключается в том, что налоговые органы перестали быть единственным реальным пользователем бухгалтерской отчетности. Мощным шагом в этом направлении стало разъединение финансового и налогового учета, произошедшее с выходом в свет главы 25 НК РФ. С этого момента прошло уже достаточно много времени. Достаточно для того, чтобы понять, что для того или иного предприятия представляет собой финансовый учет, существующий самостоятельно по отношению к учету налоговому. При этом очень важно не забывать о значимой роли управленческого учета для внутренних пользователей отчетности, показывающего реалии хозяйственной деятельности компании.

С появлением в хозяйственной практике налогового учета как самостоятельного массива информации, служащего основой налоговой отчетности, у многих счётных работников сформировалось отношение к финансовому учету как к некоему практически (за исключением целей налога на имущество) ненужному довеску к налоговому и управленческому учету, который необходимо вести только потому, что это предписывается законодательством. В особенности такое мнение характерно для представителей малого и среднего бизнеса.

Если сама необходимость ведения финансового учета воспринимается как ненужная обуза, то, что остается говорить об учетной политике для целей бухгалтерского учета. Ее составление зачастую рассматривается руководством как совершенно бесцельная трата времени.

Т.е. остро стоит вопрос о том, зачем предприятию нужен финансовый учет в совокупности с учетом управленческим и налоговым, и не проще ли вести его так, чтобы бухгалтерские проводки полностью совпадали с данными налогового учета, что снимет с бухгалтера груз необходимости ведения "двойной бухгалтерии".

Как ни странно, ответ на этот вопрос дает действующее бухгалтерское законодательство, а именно - требование рациональности, закрепленное в пункте 7 ПБУ 1/98 (утв. приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н), согласно которому учетная политика организации должна обеспечивать "рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации". Этот принцип бухгалтерского учета при комментариях ПБУ 1/98, как правило, остается незамеченным, однако для целей организации бухгалтерского учета на предприятии он имеет принципиальное значение. Его смысл можно пояснить убытки, которые предприятие будет нести из-за отсутствия соответствующей реальным информационным запросам предприятия системы учета, могут во много раз превысить затраты на ее организацию.

Следовательно, здесь очень важно понимать, что финансовый учет следует рассматривать и воспринимать, как и любое другое направление деятельности коммерческого предприятия - он должен приносить прибыль. Иначе говоря, расходы на организацию системы финансового учета не должны превышать доходы от использования формируемой в нем информации. Безусловно, доходы эти достаточно сложно исчислить, ведь организации не продают свою бухгалтерскую отчетность. Вместе с тем, управленческие решения, принимаемые пользователями отчетности на основе анализа содержащейся в ней информации, могут приносить предприятию абсолютно реальные выгоды.

Закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", в качестве внешних пользователей финансовой отчетности называет инвесторов и кредиторов (см. п. 3 ст. 1). Иными словами, внешние пользователи отчетности - это лица, которые либо уже вложили деньги в уставный капитал предприятия, либо раздумывают над тем, чтобы это сделать. Достаточно часто единственным источником информации о финансовом благополучии предприятия для этих лиц является финансовая отчетность компании.

Итак, мы видим, что у ведения финансового учета на предприятии существует (помимо предоставления отчетности в налоговые и статистические органы) достаточно значимая цель - формирование информации для внешних пользователей отчетности компании - реальных и потенциальных инвесторов (если конечно таковые у предприятия существуют и этой отчетностью интересуются).

**Значение учётной политики для формирования мнения внешних пользователей нельзя недооценивать.** Дело в том, что, как бы это провокационно не звучало, учётная политика фактически представляет собой законный способ манипулирования показателями отчётности: величиной прибыли, оценкой активов и т. д. Следовательно, учётная политика предприятия представляет собой реальный инструмент влияния на мнение пользователей отчетности о финансовом положении компании. От того, какой метод учёта тех или иных хозяйственных операций будет выбран в учетной политике предприятия, напрямую будет зависеть картина финансового положения компании, демонстрируемая в бухгалтерской отчетности. Например, от того, какой будет применяться метод оценки запасов, способ начисления амортизации, механизм списания условно-постоянных расходов, зависит то, как будет выглядеть организация: прибыльной или убыточной, платежеспособной или не могущей своевременно погасить свои обязательства, финансово устойчивой или чрезмерно зависящей от привлеченных **источников финансирования**.

Аналогично, учётная политика для целей налогообложения организации представляет собой легальный способ минимизации налогооблагаемых величин.

**Формирование и утверждение учётной и налоговой политик позволяет максимизировать цели составителей отчетности -** заплатить как можно меньше налогов и как можно больше "понравиться" инвесторам, **и оптимизировать пути их достижения.**

В том случае, если методика формирования финансовой и налоговой отчётности совпадают, цели эти начинают противоречить друг другу.

Действительно, если организация хочет показать инвесторам то, насколько привлекательно для них финансовое положение предприятия и как выгодно вкладывать в него деньги, то главной задачей составителей отчётности будет максимально завысить значения соответствующих показателей этой отчётности. Т.е. - максимально увеличить прибыль, чтобы добиться хороших показателей рентабельности и финансового левериджа, демонстрация в отчётности возможно высокой оценку активов, чтобы анализ отчётности организации показывал хорошие показатели платежеспособности и т. д.

Вместе с тем, достижение этих целей приведет к совершенно обратной ситуации в области налогообложения. Так, например, завысив свою прибыль, предприятие столкнётся с необходимостью платить высокий налог на прибыль, показав высокую оценку основных средств – организация должна будет платить большой налог на имущество.

Если же цель включает заплатить в бюджет как можно меньше налогов, то задачей будет - наоборот максимально занизить соответствующие показатели отчётности, например, показать как можно меньшее значение прибыли. За счёт этого удастся заплатить меньше налога на прибыль, однако автоматически снизятся показатели рентабельности деятельности организации и меньше станет значение финансового левериджа компании.

Таким образом, в случае совпадения методов, используемых в финансовом и налоговом учете, предприятие сталкивается с проблемой недостижимости выделенных двух целей одновременно. Т.е. возможны два варианта: либо стремится к привлечению дополнительных инвестиций через "приукрашивание" показателей финансового благополучия компании, либо к снижению налогового бремени посредством выбора в учетной политике для целей налогообложения способов учета, снижающих налогооблагаемую базу.

**Как сосуществовать бухгалтерской и налоговой учетной политике?**

Существующее в настоящее время положение вещей, при котором в соответствии с главой 25 НК РФ налоговый учет ведется совершенно самостоятельно от учета финансового, позволяет организациям достигать указанных целей одновременно. Сегодня предприятие можем формировать и утверждать два совершенно самостоятельных приказа об учетной политике: приказ об учетной политике для целей бухгалтерского учета и приказ об учетной политике для целей налогообложения. Первый будет разрабатываться в соответствии с ПБУ 1/98, второй - на основании главы 25 НК РФ. Первый - в целях формирования в финансовой отчетности картины финансового положения организации, второй - в целях исчисления налогооблагаемой прибыли. При этом в такой ситуации выделенные выше цели привлечения инвестиций и минимизации налогооблагаемых величин могут достигаться одновременно и совершенно параллельно друг другу.

Так, например, в соответствии с пунктами 16-22 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" (утв. приказом Минфина России от 09 06.2001 № 44н) организация в приказе об учётной политике для целей бухгалтерского учета может выбрать метод оценки запасов ФИФО. В условиях роста цен применение метода ФИФО позволит показать в отчетности максимально высокую прибыль от операций с запасами организации и продемонстрировать максимально высокую оценку остатка запасов на конец отчетного периода. При анализе отчетности это приведет к получению высоких показателей рентабельности, платежеспособности и финансового левериджа.

При этом в приказе об учетной политике для целей налогообложения в соответствии с пунктом 8 статьи 254 НК РФ организация может выбрать метод оценки запасов ЛИФО, что позволит в налоговом учете получить минимальное значение прибыли от операций с запасами, снизив объем перечисляемого в бюджет налога.

В итоге организация получает максимальную прибыль в финансовом учете и минимальную в налоговом, при этом платит в бюджет меньше налогов. Однако увечится объем дополнительной работы для бухгалтерии, т.к. придётся постоянно пересчитывать ЛИФО в ФИФО и обратно.

Такое замечание является абсолютно обоснованным. Действительно, параллельное ведение финансового и налогового учета, предполагающих различные методы оценки фактов хозяйственной жизни, означает дополнительную работу бухгалтерии, а в зависимости от объемов деятельности компании может предполагать и создание новых рабочих мест. Во многих организациях работает либо специалист по налоговому учету, либо целый отдел (департамент) налогового учета, также в зависимости от объемов деятельности предприятия. И вот здесь как раз и необходимо будет попытаться оценить реальные выгоды, которые может получить предприятие, полностью разграничив финансовый и налоговый учет для достижения тех целей, о которых мы говорили выше.

Если демонстрация внешним пользователям отчетности картины финансового положения компании, отличной от формируемой правилами налогового учета, приносит организации реальные выгоды в виде дополнительных инвестиций, отсутствия у инвесторов желания изъять "свои" деньги из бизнеса компании, либо просто доверия данным ее финансовой отчетности, если эти реально ощутимые выгоды перевешивают значение дополнительных затрат на организацию бухгалтерского учета, то такая политика в области соотношения финансового и налогового учета является оправданной.

Вместе с тем, обратная описанной ситуация, при которой разделение финансового и налогового учета не имеет для предприятия никакого смысла, также является довольно распространенной на практике. В особенности такое положение вещей характерно для предприятий малого и среднего бизнеса, где решения об инвестициях часто принимаются отнюдь не на основе данных финансовой отчетности. При таком положении вещей у предприятий есть возможность максимально сблизить данные финансового и налогового учета. Прежде всего, это может быть достигнуто принятием максимально схожих между собой приказов об учётной политике для целей бухгалтерского учёта и учётной политике для целей налогообложения. Так, в зависимости от выбора оценки МПЗ (ТМЗ) как в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета, так и в приказе об учетной политике для целей налогообложения - выбрать метод оценки запасов ЛИФО. В этом случае данные бухгалтерского и налогового учета операций организации с запасами будут полностью идентичны.

Однако можно пойти дальше - в приказе об учётной политике для целей бухгалтерского учёта закрепить такие методы учёта конкретных хозяйственных операций, которые будут соответствовать методике их (этих операций) налогового учёта.

Так, например, в соответствии со статьей 318 НК РФ расходы организации на производство и реализацию для целей налогового учета делятся на прямые и косвенные. Прямые расходы согласно пункту 2 статьи 318 НК РФ "относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены", а "сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода".

Прямые расходы подлежат распределению между суммами остатков незавершенного производства, готовой продукцией на складе, отгруженной, но не реализованной продукцией, и реализованной за период продукцией, а косвенные расходы за период в полной сумме списываются в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

В учетной политике для целей бухгалтерского учета организации можно закрепить положение, согласно которому расходы, относимые НК РФ к прямым, будут учитываться на счете 20 "Основное производство", а косвенные расходы будут отражаться на счете 26 "Общехозяйственные расходы".

При этом в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета следует выбрать метод списания общехозяйственных расходов, при котором их сумма в конце отчетного периода будет списываться записью по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счета 26 "Общехозяйственные расходы".

В этом случае данные бухгалтерского и налогового учета расходов организации на производство и реализацию будут совпадать между собой.

И здесь следует помнить о том, что пункт 4 статьи 13 Федерального Закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учёте" предоставляет организациям возможность принимать в своей учетной политике ту методологию бухгалтерского учета конкретных хозяйственных операций, которая согласно профессиональному мнению бухгалтера позволяет "достоверно" представить в отчетности картину финансового положения компании. При этом критерии достоверности законом не устанавливаются. Т.е. это будет означать, что достоверной считается картина финансового положения предприятия, соответствующая нормам НК РФ.

§2.4. Учёт платежей по единому социальному налогу

Единый социальный налог (далее ЕСН) уплачивается в соответствии с гл. 24 НК РФ, нормативными правовыми актами Минфина РФ и Федеральной налоговой службы.

Налогоплательщиками налога признаются:

1) лица, производящие выплаты физическим лицам:

* организации;
* индивидуальные предприниматели;
* физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

В целях налогообложения члены крестьянского (фермерского) хозяйства приравниваются к индивидуальным предпринимателям.

Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, указанным в п. 1 и 2, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию. Рассмотрим особенности объектов налогообложения ЕСН по трем пунктам А, В и С.

А. Объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в абзацах втором и третьем п. 1, указанного выше, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам. Объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в абзаце четвертом п. 1, признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц. Не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Б. Объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в п. 2, приведенном выше, признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для налогоплательщиков — членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства) из дохода исключаются фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с развитием крестьянского (фермерского) хозяйства.

В. Указанные в п. А выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если:

* у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;
* у налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

*Налоговая база налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями,* определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом А (вышеизложенным), начисленных налогоплательщиком за налоговый период в пользу физических лиц. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 НК РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7 п. 1 ст. 238 НК РФ).

Исчисление налоговой базы для других категорий налогоплательщиков изложено в ст. 237 НК РФ.

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) — исходя из государственных регулируемых розничных цен. При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а Для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.

*В соответствии со ст. 238 НК РФ не подлежат налогообложению*:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов Рф решениями представительных органов местного самоуправления в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;

2) все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с:

* возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
* бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;
* оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
* оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
* увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;
* возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
* трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
* выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

* физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;
* членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) семьи;

4) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиком, финансируемым из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями, — в пределах размеров, установленных законодательством РФ;

5) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства;

6) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

7) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников;

8) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

9) другие выплаты в соответствии со ст. 238 НК РФ.

*Налоговые льготы.* От уплаты налогов освобождаются:

1) организации любых организационно-правовых форм — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II, III группы;

2) следующие категории налогоплательщиков — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо:

общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные отделения;

организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;

учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов. Указанные в настоящем пункте льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов;

3) другие категории налогоплательщиков в соответствии со ст. 239 Н К РФ.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

*Ставки налога.* Ставки по ЕСН определены, как уже говорилось выше, в соответствии с гл. 24 НК РФ, нормативными правовыми актами Минфина РФ и ФНС России.[[2]](#footnote-2)

Для налогоплательщиков (работодателей) — организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются ставки согласно приведённым в таблице 3.

Для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются ставки согласно приведённым в таблице 4.

Ставки ЕСН для налогоплательщиков (работодателей) — организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

*Таблица 3*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года | Федеральный бюджет | Фонды социального страхования Российской Федерации | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
|  |  |  | Федеральный фонд обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| До 280 000 руб. | 20,0% | 3,2% | 0,8% | 2,0% | 26,0% |
| (От 280 001 руб. J до 600 000 руб. | 56000 + 7,9% с суммы, превышающей 280000 руб. | 8960 руб.+ 1,1% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 2240 руб.+ 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб. | 5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280000 руб. |
| Свыше 600 000 руб. | 81280 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб. | 12480 руб. | 3840 руб. | 7200 руб. | 104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб. |

Ставки ЕСН для налогоплательщиков (работодателей) — организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

*Таблица 4*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждое физическое  лицо нарастающим итогом  с начала года | Федеральный бюджет | Фонд социального страхования Российской Федерации | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
|  |  |  | Федеральный фонд обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| До 280 000 руб. | 15,8% | 2,2% | 0,8% | 1,2% | 20,0% |
| От 280 001 руб. до 600 000 руб. | 44240 + 7,9% с суммы, превышающей 280000 руб. | 6160 руб. +1,1% с суммы, превышающей 280000 руб. | 2240 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280000 руб. | 3360 руб.+ 0,6% с суммы, превышающей 280000 руб. | 56 000 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280000 руб. |
| Свыше 600000 руб. | 69 520 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб. | 9680 руб. | 3520 руб. | 5280 руб. | 88 000 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб. |

Для индивидуальных предпринимателей, не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, установлены следующие налоговые ставки (табл. 5):

Ставки ЕСН для индивидуальных предпринимателей, не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам

*Таблица 5.*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база нарастающим итогом | Федеральный бюджет | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
|  |  | Федеральный фонд  обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| До 280 000 руб. | 7,3% | 0,8% | 1,9% | 10,0% |
| От 280 001 руб. до 600000 руб. | 20 440 руб.+ 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 2240 руб.+ 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 5320 руб.+ 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 28 000 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб. |
| Свыше 600 000 руб. | 29 080 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб. | 3840 руб. | 6600 руб. | 39 520 руб.+ 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб. |

*Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога* налогоплательщиками, производящими выплаты физическим лицам, установлен в ст. 243 НК РФ, положениями которой обязаны руководствоваться налогоплательщики.

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством РФ.

Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федераций» от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ. При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за этот же период. В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных для налогоплательщиков — физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за этот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором произошло такое занижение.

Данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, данные о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за этот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Минфином России.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ. Если по итогам налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ. Налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящихся к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Бухгалтерский учёт начислений по ЕСН осуществляется на счёте 69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению» с одновременным аналитическим учётом на субсчетах 69.1. «Расчёты по социальному страхованию», 69.2. «Расчёты по пенсионному страхованию», 69.3. «Расчёты по обязательному медицинскому страхованию».

Счёт 69 кредитуется на суммы отчислений на социальное страхование и обеспечение работников, а также их медицинское страхование, подлежащие перечислению в соответствующие фонды. По дебету счёта 69 проводятся суммы, выплачиваемые за счёт отчислений на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование.

При расчёте налогооблагаемой базы учитываются начисленные работнику суммы, независимо от источника их финансирования и размеров, за исключением сумм, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 238 ч. 2 НК РФ и с учётом налоговых льгот установленных ст. 239 ч. 2 НК РФ. Ставки налога зависят от налоговой базы на каждого работника, исчисленных нарастающим итогом с начала года. Основной особенностью является регрессивная шкала ставок налога. Конкретный процент страховых тарифов на обязательное социальное страхование определяется в зависимости от класса профессионального риска. В Фонд социального страхования плательщики перечисляют ежемесячно не всю сумму взносов, а лишь остаток начисленных страховых взносов за вычетом произведённых фактически произведённых расходов на санаторно-курортное обслуживание работников и членов их семей и выплату всех видов пособий по социальному страхованию.

При отражении расчётов по социальному страхованию и обеспечению в учёте возникают следующие проводки (табл. 6):

Отражение расчётов по ЕСН в учёте

*Таблица 6*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| Начисление ЕСН и взносов на социальное страхование | | | |
| 1 | Начислен единый социальный налог (ЕСН) с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Фонд социального страхования | 20, 23, 25, 26, 29, 44 | 69-1-1 |
| 2 | Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Пенсионный фонд | 20, 23, 25, 26, 29, 44 | 69-2 |
| 3 | Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования | 20, 23, 25, 26, 29, 44 | 69-3-1 |
| 4 | Начислен ЕСН с заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в территориальный фонд обязательного медицинского страхования | 20, 23, 25, 26, 29, 44 | 69-3-2 |
| 5 | Начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний | 20, 23, 25, 26, 29, 44 | 69-1-2 |
| 6 | Начислены взносы на суммы выплат в пользу работников, производимых организацией за счет соответствующих источников | 91 | 69 |
| 7 | Страховые взносы с сумм отпускных | 96 | 69 |
| 8 | Фактическое перечисление отчислений по социальному страхованию и обеспечению | 69-1-1, 69-1-2, 69-2, 69-3-1, 69-3-2 | 51 |

Начисленные суммы взносов социального страхования могут быть уменьшены при их использовании на начисление пособий из ФСС (табл. 7):

*Таблица7* Отражение в учёте расчётов по начислению пособий из ФСС

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Документы | Корреспонди-рующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| 1. Начисление пособий из ФСС: |  | 69-1-1 | 70 |
| — пособия по временной нетрудоспособности | Листок нетрудоспособности | 69-1-1 | 70 |
| — пособие по беременности и родам | Справка из жен. консультации о постановке на учет | 69-1-1 | 70 |
| — единовременное пособие беременным женщинам, вставшим на учет в медучреждение |  | 69-1-1 | 70 |
| — ежемесячное пособие на рождение ребенка | Справка загса о рождении и заявление родителей; | 69-1-1 | 70 |
| — ежемесячное пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет | Копия свидетельства о рождении и заявление на выдачу пособия | 69-1-1 | 70 |
| — пособие на погребение | Справка загса о смерти, заявление на выдачу пособия | 69-1-1 | 70 |
| 2. Выплата работнику пособий за счет средств Фонда социального страхования | Расходный кассовый ордер, платежная ведомость | 70 | 50 |

Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования РФ сведения (отчёты) по форме, утвержденной Фондом социального страхования РФ, о суммах:

1) начисленного налога в Фонд социального страхования РФ;

2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком До достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;

3) направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;

4) расходов, подлежащих зачету;

5) уплачиваемых в Фонд социального страхования РФ.

Уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Налоговую декларацию налогоплательщики представляют по форме, утвержденной Минфином России, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документам, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда РФ. Органы Пенсионного фонда представляют в налоговые органы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов, открытых для ведения индивидуального (персонифицированного) учета.

Обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению. Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту обособленных подразделений организации.

Порядок исчисления и уплаты единого социального налога налогоплательщиками, не производящими выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, установлен в ст. 244 НК РФ.

Глава 3. Перспективы развития системы налогового учета в России

# §3.1.Основные результаты налоговой реформы в России

Надо отметить, что в Российской Федерации в целом к настоящему времени закончено формирование основ современной налоговой системы государства с рыночной экономикой. Основные параметры устройства российской налоговой системы в настоящее время уже не отражают систему налогов и сборов, унаследованную от советских времен. Налоговая система РФ базируется на общепринятых в современной мировой практике основных видах налогов с учетом специфики российской экономики.

Однако начало проведения в России масштабной налоговой реформы связывается с принятием первых глав второй части Налогового кодекса в 2000 году. При этом необходимо отметить, что в основном эта реформа была направлена на упрощение налоговой системы и снижение налогового бремени на экономических агентов – как за счет снижения налоговых ставок и изменения правил исчисления и уплаты налогов, так и путем повышения эффективности процедур налогового администрирования. Следует, однако, отметить, что переходный характер российской экономики характеризуется наличием множества специфических для данного этапа проблем, среди которых можно выделить недостаточный уровень развития базовых институтов (включая институты правоприменения (инфорсмента), обеспечения исполнения контрактов, уровень развития судебной системы, защиты прав собственности). В этих условиях проведенная налоговая реформа является лишь первым шагом на пути формирования конкурентоспособной налоговой системы, определившим базу для ее построения.

Эта налоговая реформа, имевшая мало аналогов в мировой практике, имела объективные причины. Основы действовавшей к 2000 году налоговой системы были заложены на рубеже 90-х годов. Около полутора десятка налоговых законов было принято Верховным Советом РСФСР в самом конце 1991 г. Они вступили в действие с начала 1992 г. и продолжали действовать на протяжении всех 90-х годов, хотя за прошедшее с момента их принятия десятилетия в эти законодательные акты было внесено большое число изменений и дополнений.

Необходимость налоговой реформы 2000-х годов была также обусловлена и тем обстоятельством, что построение налоговой системы России в начале 1990-х годов происходило в условиях форсированного перехода к новым экономическим условиям, что выражалось, среди прочего, в резком сокращении объема ВВП, перераспределяемого через государственный бюджет. Масштабное (более чем в два раза) сжатие бюджетных расходов в условиях экономического кризиса оказало свое влияние и на налоговую политику – пытаясь компенсировать существенное сокращение бюджетной поддержки экономических агентов, органы власти включали в налоговое законодательство большое количество налоговых льгот и освобождений, существование которых не было оправдано соображениями экономической эффективности. В результате, налоговая система, созданная в течение 1990-х годов, оказалась как недостаточно эффективной с фискальной точки зрения, так и не способствовала установлению конкурентных рыночных отношений и, в конечном итоге, – экономическому росту.

Единственным по-настоящему революционным элементом новой налоговой системы стал налог на добавленную стоимость, введенный с целью частичной замены применявшегося ранее в Советском Союзе налога с оборота. Однако и этому налогу были присущи искажения (часть из которых сохранилась до настоящего времени), обусловленные желанием государства усилить его фискальную роль и одновременно приспособить его к сложной ситуации в экономике, характеризовавшейся массовыми неплатежами, бартером, низким уровнем исполнения налогового законодательства и т.п.

Правительство Российской Федерации, понимая необходимость безотлагательного проведения налоговой реформы, во второй половине 1990-х годов неоднократно предпринимало шаги в этом направлении. Так, до 2000 года дважды Правительством Российской Федерации вносились в Государственную Думу проекты Налогового кодекса России в качестве систематизированного законодательного акта, призванного в комплексе решить основные задачи реформирования налоговой системы. Однако в связи с тем, что предложения Правительства Российской Федерации затрагивали интересы весьма мощных лоббистских групп, Дума под различными предлогами затягивала рассмотрение и окончательное принятие этого документа.

В условиях проблем с принятием Налогового кодекса Российской Федерации Правительством Российской Федерации предпринимались шаги по решению наиболее острых вопросов налогообложения путем подготовки отдельных частных законопроектов или собственных постановлений. В рамках таких спонтанных действий в России, например, был введен региональный налог с продаж, который впоследствии оказался неэффективным, но отмена, которого была связана с чрезвычайно высокими политическими и экономическими издержками.

В целом же проведение налоговой реформы, связанной с разработкой и введением в действие второй части Налогового кодекса Российской Федерации, а также с дальнейшим совершенствованием законодательства, направленным на создание стимулов для экономического развития, привело к снижению налоговой нагрузки практически по всем основным налогам, за исключением налогов, связанных с добычей и переработкой углеводородного сырья. В частности, на снижение налоговой нагрузки были направлены следующие меры.

1. В ходе налоговой реформы были существенно снижены ставки основных налогов:

а) ставка налога на добавленную стоимость была снижена с 20% до 18% с 2004 года;

б) ставка налога на прибыль организаций была снижена с 35% до 24% с 2002 года;

в) в отношении налога на доходы физических лиц с 2001 года была введена единая ставка в размере 13%;

г) была проведена радикальная реформа единого социального налога, в которой можно выделить следующие основные этапы:

- объединение взносов в государственные социальные внебюджетные фонды в единый социальный налог с регрессивной шкалой налоговых ставок (До проведения налоговой реформы в 2000 году кроме подоходного налога с физических лиц, взимаемого по базовой ставке 12% и предельной ставке 30%, и отчислений в Пенсионный фонд физическими лицами по ставке 1%, работодатель уплачивал начисления на фонд оплаты труда: в Пенсионный фонд – 28%; Фонд социального страхования – 5,4%; Фонд обязательного медицинского страхования – 3,6%; Фонд занятости – 1,5%; Если учитывать только подоходный налог и платежи в социальные внебюджетные фонды, то суммарная ставка подоходного налогообложения (сумма подоходного налога и отчислений во внебюджетные фонды, деленная на сумму дохода, включающего налог, и отчислений во внебюджетные фонды) составляла около 37,2% при учете базовой ставки подоходного налога в 12% и около 50% при учете прогрессивного характера шкалы ставок подоходного налога.);

- сокращение базовой ставки налога с 35,6% до 26% и ликвидация налоговой ставки 20% с 2005 года;

- отказ от индексации значений порогов регрессии, что в условиях наблюдаемых темпов роста заработной платы приводит, по оценкам Минфина России, к сокращению эффективной ставки ЕСН на 1 процентный пункт в год.

2. Отмена налогов с оборота и прочих налогов, которые до проведения налоговой реформы обеспечивали существенную часть доходов бюджетной системы. В ходе налоговой реформы были отменены следующие налоги:

а) налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (ставка – до 1,5% от выручки);

б) налог на пользователей автомобильных дорог (ставка - до 3,75% от выручки);

в) налог на реализацию горюче-смазочных материалов (ставка - 25% от объема реализации ГСМ);

г) налог с продаж (ставка – до 5% от объема розничной реализации).

3. Важным этапом снижения налогового бремени являлось введение специальных налоговых режимов, которые в настоящее время позволяют значительно снизить налоговые платежи для организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налоги в рамках специальных налоговых режимов. Речь идет о следующих специальных налоговых режимах, предоставляющих возможность заменить уплату налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, налога на добавленную стоимость и единого социального налога уплатой единого налога:

а) упрощенная система налогообложения (ставка составляет 6% от выручки или 15% от разницы между доходами и расходами с возможностью уменьшить налог на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование);

б) единый налог на вмененный доход (ставка составляет 15% от величины вмененного дохода, устанавливаемого в зависимости от вида деятельности налогоплательщика);

в) единый сельскохозяйственный налог для сельскохозяйственных товаропроизводителей (налоговая ставка составляет 6% от разницы между доходами и расходами налогоплательщика).

4. В ходе налоговой реформы были приняты также и другие меры, не связанные с изменением налоговых ставок, но которые привели к снижению налоговой нагрузки:

а) в отношении налога на добавленную стоимость были реализованы следующие меры:

- переход на метод начисления;

- ускоренное принятие к вычету налога при капитальном строительстве;

- совершенствование порядка возмещения налога;

- переход к поквартальной уплате налога;

- предоставление налоговых освобождений и льгот по некоторым операциям сельхозтоваропроизводителей, при реализации программных продуктов, расширение сферы применения льготной 10-процентной ставки;

- расширение применения нулевой налоговой ставки;

б) в рамках реформирования налога на прибыль организаций были реализованы следующие меры:

- переход на метод начисления;

- принятие к вычету всех экономически обоснованных расходов;

- отмена искажающих налоговых льгот;

- введение «амортизационной премии»;

- установление нулевой налоговой ставки для сельхозтоваропроизводителей;

- снятие ограничений для переноса убытка на будущие налоговые периоды;

- освобождение от налогообложения дивидендов, выплачиваемых российскими организациями при стратегическом участии;

- ускоренная амортизация основных фондов, используемых исключительно для научно-технической деятельности;

в) по единому социальному налогу было предусмотрено введение льготных шкал регрессии для сельхозтоваропроизводителей, организаций, осуществляющих деятельность в области информационно-коммуникационных технологий;

г) были созданы особые экономические зоны, предполагающие предоставление ряда льгот по налогу на добавленную стоимость, единому социальному налогу, налогу на имущество организаций и таможенным платежам;

д) были предоставлены налоговые льготы по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче нефти на участках недр с высокой степенью выработанности, а также установлено освобождение от уплаты данного налога («налоговые каникулы») при добыче нефти на месторождениях Восточной Сибири.

Перечисленные меры, по различным оценкам, позволили уменьшить налоговое бремя на экономических агентов, не связанное со специальным налогообложением добычи и переработки полезных ископаемых, на сумму, эквивалентную 7% – 8% ВВП за весь период налоговой реформы.

Кроме того, в 2008 году был реализован целый ряд инициатив, направленных на создание стимулов для реализации инновационного сценария экономического развития страны и связанных с предоставлением налоговых льгот и снижением налоговой нагрузки на экономических агентов:

1. Снижение ставки налога на добычу полезных ископаемых, взимаемого при добыче нефти, путем увеличения необлагаемого минимума цены барреля нефти, учитываемого при расчете коэффициента Кц.

2. Расширение возможностей для применения понижающих коэффициентов к ставке налога на добычу полезных ископаемых, взимаемого при добыче нефти на участках недр с высокой степенью выработанности, а также расширение списка территорий, при добыче нефти на которых предоставляются «налоговые каникулы» по налогу на добычу полезных ископаемых.

3. Увеличение предельного размера затрат на добровольное медицинское страхование сотрудников, принимаемых к вычету по налогу на прибыль организаций и не облагаемых как доходы физических лиц, предоставление возможности налогоплательщикам налога на прибыль организаций осуществлять затраты, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, на софинансирование процентов по ипотечным кредитам, взятым сотрудниками организаций.

4. Введение возможности для работодателей за счет затрат, учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций, осуществлять софинансирование добровольных пенсионных накоплений сотрудников.

5. Введение возможности использования налогоплательщиками налога на прибыль организаций нелинейного метода начисления амортизации с установлением норм, предполагающих значительное ускорение сроков амортизации основных средств, а по имуществу с небольшими сроками полезного использования в комбинации с «амортизационной премией» – фактически предоставление возможности «свободной амортизации» (т.е. отнесение затрат на капитальные вложения на расходы по налогу на прибыль в сроки, не превышающие или несущественно превышающие налоговый период по налогу на прибыль организаций).

6. Увеличение размеров налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц.

7. Введение возможности отнесения на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций, затрат на научные исследования и разработки с повышающим коэффициентом.

8. Дифференциация акцизов на моторное топливо в зависимости от экологического класса топлива.

В совокупности снижение налоговой нагрузки в результате перечисленных мер может уже в 2009 году составить до 350 млрд. рублей.

Одним из приоритетных направлений налоговой реформы являлось реальное облегчение налоговой нагрузки на экономику (по оценкам, номинальная налоговая нагрузка, исчисленная из 100-процентной собираемости всех налогов и сборов, составляла перед началом налоговой реформы приблизительно 41% ВВП). Несмотря на серьезные бюджетные ограничения реформа обеспечила снижение номинального налогового бремени, сопровождаемое мерами, позволяющими увеличить фактическую собираемость налогов. Эти меры были направлены на расширение базы налогообложения и включали в себя сокращение числа и объема налоговых льгот и перекрытие имеющихся в законодательстве каналов ухода от налогообложения.

*Таблица 1*Поступления основных налогов и платежей в бюджет расширенного правительства Российской Федерации в 1998-2007 гг. (% ВВП)[[3]](#footnote-3)

|  | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговые доходы | 31,92% | 31,41% | 35,73% | 35,67% | 35,55% | 34,57% | 35,32% | 36,63% | 36,36% | 36,69% |
| Налог на прибыль организаций | 3,67% | 4,56% | 5,39% | 5,75% | 4,28% | 3,98% | 5,09% | 6,16% | 6,21% | 6,58% |
| Налог на доходы физических лиц | 2,71% | 2,43% | 2,37% | 2,86% | 3,31% | 3,44% | 3,37% | 3,27% | 3,46% | 3,84% |
| Налог на добавленную стоимость | 5,95% | 5,95% | 6,20% | 7,17% | 6,95% | 6,66% | 6,27% | 6,81% | 5,62% | 6,86% |
| Акцизы | 2,58% | 2,25% | 2,27% | 2,72% | 2,44% | 2,59% | 1,43% | 1,19% | 1,01% | 0,95% |
| Таможенные пошлины | 1,39% | 1,79% | 3,14% | 3,71% | 2,99% | 3,42% | 5,04% | 7,50% | 8,32% | 7,04% |
| НДПИ и прочие налоги на природные ресурсы\* | 0,85% | 0,92% | 1,06% | 1,44% | 3,05% | 2,97% | 3,40% | 4,20% | 4,32% | 3,63% |
| ЕСН и взносы в пенсионный фонд \*\* | 7,89% | 7,14% | 7,29% | 7,18% | 6,89% | 6,61% | 6,29% | 5,45% | 5,36% | 5,60% |
| Прочие налоги \*\*\* | 6,89% | 6,37% | 8,01% | 4,84% | 5,65% | 4,91% | 4,42% | 2,04% | 2,05% | 2,18% |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| ВВП | 2742 | 4545 | 6940 | 9041 | 10834 | 13201 | 16966 | 21 625 | 26 883 | 32 987 |

\* – до введения НДПИ – платежи за добычу полезных ископаемых

\*\* – до 2001 года – платежи в государственные социальные внебюджетные фонды

\*\*\* – налоги на совокупный доход, налоги на имущество, прочие налоги

Как следует из представленных данных, для всего периода с 1998 по 2007 гг. характерен постепенный рост поступлений основных налогов и платежей в бюджет расширенного правительства. Однако совокупная налоговая нагрузка на экономических агентов в целом за период налоговой реформы выросла несущественно – общая сумма налогов и платежей, рассчитанная в процентном отношении к ВВП, увеличилась с 35,7% ВВП в 2000 году до 36,7% ВВП по итогам 2007 года. В числе основных факторов роста налоговых доходов бюджетной системы можно назвать благоприятную конъюнктуру на товары российского экспорта и, в первую очередь, нефть, газ и металлы, расширение налоговой базы по многим налогам, обусловленное ростом российской экономики, улучшение налогового администрирования, а также частичное сокращение величины налоговой задолженности. Кроме того, достаточно важным фактором роста налоговых доходов бюджетной системы являлась положительная динамика поступлений единого социального налога, который с 2001 года заменил существовавшие на тот момент различные платежи в государственные социальные внебюджетные фонды. Также в период до 2004 года был отменен ряд налогов и сборов, что дополнительно сказалось на динамике налоговых поступлений. В частности, были отменены налог с продаж, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (до 2001 г. налог взимался по ставке 1,5% с оборота предприятий), налог на приобретение автотранспортных средств, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, а также было произведено сначала снижение, а потом – и полная отмена налога на пользователей автодорог и владельцев автотранспортных средств.

Динамика поступлений отдельных налогов в значительной степени различалась. Так, наибольшей волатильностью как в реальном выражении, так и в процентах ВВП характеризовались поступления налога на прибыль организаций. Из таблицы 1 видно, что до 2001 г. поступления данного налога росли, причиной чему стал рост сальдированного финансового результата деятельности предприятий в экономике, улучшение платежей и расчетов в экономике, а также введение в 2001 г. 5% муниципального налога на прибыль для компенсации отмены налога на содержание ЖКХ. Однако по итогам 2002 было зафиксировано значительное сокращение поступлений по налогу на прибыль организаций, составившее около 1,4 процентных пункта по отношению к ВВП. В 2003 году в реальном выражении поступления по налогу несколько выросли, тогда как в процентном отношении к ВВП еще более снизились – с 4,3% до 4,0% ВВП.

Основными факторами падения поступлений налога на прибыль в 2002 г. стали вступление в действие новых положений Налогового кодекса Российской Федерации, относящихся к данному налогу, в частности, изменение структуры и объема затрат (в сторону увеличения), принимаемых к вычету при определении налоговой базы, снижение налоговой ставки с 35% до 24%, применение «переходного» положения, связанного с определением налоговой базы по методу начисления, изменение начисления амортизации, а также общее снижение чистого финансового результата деятельности предприятий. При этом, по оценкам Минфина России, в 2003 г. около 0,12% ВВП от суммарного сокращения поступлений было обусловлено именно фактом налоговых изменений в части определения базы по налогу на прибыль.

Лишь в 2004 г. тенденция снижения налоговых поступлений была прервана: поступления выросли на 1,1 процентных пункта по отношению к ВВП и продолжили рост в 2005 – 2007 гг. Основным фактором роста поступлений по итогам 2004 г. стало сохранение благоприятной макроэкономической конъюнктуры, в частности, благодаря экономическому росту и повышению мировых цен на нефть. На этом фоне наблюдалось значительное расширение базы налогообложения: если в 2003 г. величина чистого сальдированного результата предприятий и организаций снизилась на 12%, то в 2004 г. она продемонстрировала рост на 50%, а в 2005 – 2007 гг. – в среднем ежегодно на треть. Кроме того, рост поступлений в 2004 г. частично был обусловлен прекращением действия ряда льгот по налогу на прибыль, полученных до реформы налога в 2002 г., тогда как рост поступлений в 2005 г. отчасти стал следствием перечисления в бюджет в первом квартале 2005 г. платежа, связанного с погашением налоговой задолженности НК «ЮКОС».

Поступления налога на доходы физических лиц (подоходный налог) в реальном выражении оставались достаточно стабильными вплоть до 2001 г. Однако с 2002 года начался рост поступлений данного налога в реальном выражении, который сохранялся на протяжении всего последующего периода. Вместе с тем в процентном отношении к ВВП рост наблюдался лишь до 2004 г. включительно, после чего последовало некоторое снижение доли поступлений в ВВП. Рост возобновился лишь начиная с 2006 г., и в 2007 году поступления данного налога в процентном отношении к ВВП составили рекордные 3,84%. Рассматривать динамику поступлений данного налога необходимо с учетом того, что в 2001 г. была проведена его реформа, в результате которой была введена плоская шкала налогообложения со ставкой налога в 13%. Так, можно заметить, что уже по итогам 2001 г. был зафиксирован рост налоговых поступлений. Одним из факторов роста является то, что до реформирования налог уплачивался по ставке 12%, поэтому ее увеличение на 1 процентный пункт при предположении о неизменности налоговой базы или ее расширении привело к заметному росту поступлений (по различным оценкам, приблизительно на 0,1% ВВП) даже несмотря на снижение предельной ставки налога для той части населения, которая платила налог по более высокой ставке (снижение поступлений приблизительно на 0,05% ВВП). Кроме того, по оценкам, около 0,2% ВВП роста поступлений подоходного налога был обусловлено расширением налоговой базы. Последующий рост был в основном обусловлен общим ростом доходов населения вследствие роста экономики, а также их частичной легализации. В последние годы нельзя не отметить позитивные результаты деятельности ФНС России по легализации заработной платы в теневом секторе экономики.

До 2003 г. включительно налоговые поступления от акцизов как в реальном выражении, так и по отношению к ВВП заметно колебались. Однако в целом поступления росли, достигнув в 2001 г. максимальных значений за весь рассматриваемый период. Далее, начиная с 2002 г., последовало достаточно заметное снижение. Первоначальный рост поступлений в 2001-2003 г. был обусловлен введением акцизов на дизельное топливо и моторные масла, увеличением ставок на алкогольную продукцию, бензин (более чем в 3 раза - столь значительное увеличение ставки акциза на бензин было призвано компенсировать отмену налога на реализацию горюче-смазочных материалов и снижение ставки налога на пользователей автомобильных дорог), а также акцизов на природный газ, рост мировых цен на который вызывал соответствующий рост акцизов. Слом тенденции к росту акцизов, зафиксированный в 2004 г. и положивший начало сокращению их реальной величины и доли в ВВП, в значительной степени был обусловлен введением моратория на индексацию ставок акциза на моторное топливо и отменой с 1 января 2004 г. акциза на природный газ, поступления по которому в 2003 г. составляли около 45% от общих доходов бюджетной системы по акцизам.

Существенный вес в налоговых доходах занимают поступления налога на добавленную стоимость. При этом если в реальном выражении вплоть до 2005 года преобладала тенденция к их росту, то в долях ВВП они росли лишь до 2001 г, после чего последовал трехлетний спад поступлений по отношению к размеру российский экономики. Заметное улучшение наблюдалось лишь по итогам 2005 года, после чего в 2006 г. поступления заметно сократились, а по итогам 2007 года – вновь возросли. Подробнее динамика доходов бюджетной системы от НДС, а также анализ факторов, оказавших влияние на эту динамику, рассмотрены ниже.

Также важной статьей доходов бюджетной системы Российской Федерации являются платежи за пользование природными ресурсами, значительную часть которых составляют поступления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Если до 2001 года поступления оставались относительно незначительными, то с 2002 года они стали устойчиво расти вследствие проведенной налоговой реформы, а также роста мировых цен на энергоносители и объемов добычи в России. Поскольку ставка НДПИ была непосредственным образом связана с уровнем мировой цены на нефть, значительное улучшение мировой конъюнктуры рынка энергоносителей автоматически сказывалось на уровне налоговых поступлений по данному налогу и, как следствие, суммарным поступлениям платежей за пользование природными ресурсами. Довольно схожая динамика наблюдалась и в отношении доходов от внешнеэкономической деятельности, которые на протяжении большей части рассматриваемого периода росли, с одной стороны, вследствие роста российской экономики и роста внешнеэкономической активности, а, с другой стороны, вследствие включения экспортных пошлин на нефть, которые с 2002 года начали рассчитываться исходя из результатов мониторинга мировой цены на нефть.

Динамика поступлений в бюджет расширенного правительства единого социального налога, включая взносы на обязательное пенсионное страхование, также показывает постепенное снижение доходов, рассчитанных в процентном отношении к ВВП. Если сразу после введения ЕСН и регрессивной шкалы ставок в 2001 году доходы от этого вида налога превышали 7% ВВП, то в 2004 году они упали до 6,3% ВВП, а уже начиная с 2005 года снижение максимальной налоговой ставки и проведенная реформа шкалы регрессии привела к существенному падению соответствующих поступлений, которые составляют в последние три года 5,4% – 5,6% ВВП.

Таким образом, по итогам анализа основных тенденций налоговых доходов бюджета расширенного правительства можно сделать вывод о том, что налоговая реформа привела к снижению объема поступлений таких налогов, как акцизы, налоги и отчисления на социальные нужды, прочие налоги, при этом поступления налога на добавленную стоимость в долях ВВП практически не изменились по сравнению с предреформенным периодом. При этом прирост налоговых доходов был вызван, прежде всего значительным приростом налогов на добычу полезных ископаемых, таможенных пошлин, а также увеличением поступлений налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц.

Поступления налогов на доходы организаций и физических лиц существенно возросли, однако потери из-за отмены оборотных налогов и снижения налоговых ставок по ЕСН были компенсированы, в основном, за счет роста увеличения налоговой нагрузки, связанной с добычей и экспортом углеводородного сырья. Так, если условно рассчитать объем бюджетных доходов от добычи и переработки нефти как сумму поступлений НДПИ, взимаемого при добыче нефти, акцизов на нефтепродукты и вывозных таможенных пошлин на товары, выработанные из нефти, то суммы бюджетных поступлений по этим позициям с 2003 по 2007 год возросли с 5,2% ВВП до 8,1% ВВП, составив в 2006 году 10% ВВП (см. Таблицу 2). Таким образом, можно заметить, что основной прирост налоговых доходов и поступлений бюджета расширенного правительства пришелся на период быстрого роста доходов от добычи и переработки нефти. При этом рост нефтяных доходов в % ВВП замещал снижение общей налоговой нагрузки. По итогам 2007 года в условиях снижения цен на нефть в первой половине года, а также снижения доли нефтяного сектора в ВВП, падение налоговых доходов и сборов бюджета расширенного правительства было предотвращено, в основном, за счет поступлений, полученных от реализации имущества НК «ЮКОС».

Налоговые доходы бюджета расширенного правительства всего и доходы, связанные с добычей и переработкой нефти, % ВВП[[4]](#footnote-4)

Таблица 2

|  | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговые доходы и сборы бюджета расширенного правительства всего | 34,6% | 35,3% | 36,6% | 36,4% | 36,7% |
| Доходы бюджета расширенного правительства, связанные с добычей, экспортом и переработкой нефти | 5,2% | 6,6% | 9,2% | 10,0% | 8,1% |

Таким образом, поддержание текущего уровня доходов бюджета в настоящее время в процентном отношении к ВВП при прочих равных условиях определяется, в основном, поступлениями доходов от сырьевого сектора, что, в свою очередь, зависит от конъюнктуры на мировых сырьевых рынках. При этом снижение доли нефтегазового сектора в ВВП будет приводить к снижению доли соответствующих бюджетных доходов в ВВП даже при условии фиксированного уровня нефтяных цен. Поддержание уровня нефтегазовых доходов в процентном отношении к ВВП требует либо увеличения добычи и экспорта нефти, либо постоянного роста цен.

§3.2. Автоматизация налогового учета

Концепция налогового учета может реализоваться в стандарте налогового учета (для компьютерной обработки данных) или в инструкции по заполнению налоговых регистров (для обработки данных в электронных таблицах или вручную).

Постановка налогового учета в системе компьютерной обработки данных требует значительных затрат времени и средств, поэтому на 1 этапе внедрения налогового учета для всех предприятий можно использовать электронные таблицы Excel. При использовании данных бухгалтерского учета для ведения налогового учета необходимые корректировки доходов и расходов осуществляются в электронных таблицах по правилам налогового учета. Методика ведения налогового учета, основывается на положениях концепции налогового учета, изложенных выше.

Основополагающие принципы построения системы налогового учета на основе данных бухгалтерского учета включают:

— максимальное использование данных бухгалтерского учета для целей формирования данных налогового учета;

— привязка аналитических регистров налогового учета к декларации по налогу на прибыль.

Создание системы регистров налогового учета в электронных таблицах определяется системой регистров бухгалтерского учета и необходимостью дополнительной детализации аналитического учета имущества и отдельных хозяйственных операций.

Перечень регистров налогового учета разрабатывается с учетом требований составления налоговой декларации и порядком ведения налогового учета доходов и расходов, изложенным в Налоговом Кодексе. Каждой строке налоговой декларации соответствует регистр учета или определенная ячейка регистра налогового учета.

Большая часть регистров налогового учета заполняется на основе аналитических или синтетических ведомостей бухгалтерского учета, журналов — ордеров, карточек по отдельным счетам и других регистров бухгалтерского учета. Часть регистров налогового учета ведется на основе карточек налогового учета основных средств и нематериальных активов, расходов и убытков будущего периода и других. Часть регистров налогового учета ведется на основе первичных бухгалтерских документов.

Одновременно с разработкой системы налогового учета составляется схема распределения между учетным персоналом функций по составлению налоговых первичных документов, вводу данных, подготовке регистров налогового учета и их контролю. Изменение функций персонала закрепляется в должностных инструкциях.

При разработке стандарта налогового учета в системе компьютерной обработки данных, у организации возникает проблема выбора программного обеспечения. Опыт работы с одним из стандартных программных продуктов (1:С Предприятие 7.7), позволяет выделить основные отличия в подходах к ведению налогового учета разработчиков этого программного продукта и нашей Компании.

Подход, реализованный в программном продукте 1:С Предприятие 7.7.:

1. Реализация системы налогового учета обеспечивается в момент принятия к учету первичных документов. При вводе первичных документов расходы и доходы отражаются отдельно в бухгалтерском и налоговом учете.

Реализация этого подхода в момент принятия к учету первичных документов требует документировать прямые и косвенные расходы по производству, в том числе выделить расходы по производству:

* готовой продукции (по номенклатуре);
* работ, услуг, предназначенных для реализации на сторону;
* работ, услуг, предназначенных для собственного потребления;
* работ, услуг по созданию основных средств (по каждому объекту).

Например, по расходам на оплату труда работников и амортизации основных средств, потребуется документально зафиксировать использование рабочего времени по каждому работнику и амортизацию по каждому объекту основных средств. Это требует разработки сложной системы документооборота и привлечения дополнительного персонала.

2. Расчет суммы расходов, признаваемых в отчетном периоде, требует разработки алгоритмов закрытия счетов налогового учета. Алгоритмы в конфигурации 1:С Предприятие 7.7 называются регламентными процедурами. Но типовых алгоритмов в налоговом учете нет и быть не может.

В компьютерной системе «1С: Бухгалтерия 7.7» для отражения данных налогового учета также применяются забалансовые счета, которые не используются для ведения бухгалтерского учета и не учитываются при формировании бухгалтерской отчетности. Номера налоговых счетов начинаются с буквы «Н»:

Н01 «Формирование стоимость объекта учета»;

Н02 «Движение имущества, прав»;

Н03 «Нормируемые расходы»;

Н04 «Расходы будущих периодов»;

Н05 «Амортизируемое имущество»;

Н06 «Доходы от реализации имущества, работ, услуг, прав»;

Н07 «Расходы, связанные с реализацией имущества, работ, услуг, прав»;

Н08 «Внереализационные доходы»;

Н09 «Внереализационные расходы»;

Н10 «Убытки прошлых лет по объектам обслуживающих производств»;

Н11 «Убытки прошлых лет»;

Н12 «Учет целевого финансирования»;

Н13 «Движение дебиторской и кредиторской задолженности».

Важно отметить, что в основе такого варианта налогового учета лежит двойная запись операций на счетах налогового учета, хотя на словах ее разработчики отрицают.

3. Формирование налоговых регистров учета расходов в программе не реализовано.

4. Построение аналитики по налоговым счетам не позволяет автоматически заполнить все строки декларации.

Основные принципы при автоматизации систем налогового и бухгалтерского учёта включают:

1. Расходы по производству, которые в момент принятия к бухгалтерскому учету нельзя однозначно отнести к прямым и косвенным налоговым расходам по видам деятельности, распределяются расчетным путем, по окончании отчетного месяца. При этом, в бухгалтерском учете обеспечивается предварительная группировка таких расходов, которая позволяет осуществить это распределение на счетах налогового учета с минимальными затратами на дополнительное документирование.

2. Алгоритмы расчета суммы расходов, признаваемых в отчетном периоде, разрабатываются в стандарте налогового учета с учетом специфики деятельности конкретной организации. Так например, разрабатываются алгоритмы расчета следующих видов расходов:

 — по использованию в производстве материалов собственного изготовления;

 — по учету расходов на формирование и использование резервов на ремонт основных средств и резервов на оплату отпусков, выслугу лет, вознаграждений по итогам работы за год.

3. Налоговые регистры учета расходов формируются отдельно от бухгалтерских регистров.

4. Декларация по налогу на прибыль заполняется автоматически по всем строкам.

Подходы к ведению налогового учета - Стандарт налогового учета в системе компьютерной обработки данных основывается на определенных подходах к ведению налогового учета:

1) на ведении забалансового учета тех операций и имущества, налоговый учёт которых отличен от бухгалтерского учета;

2) применении данных бухгалтерского учета при отсутствии различий;

3) корректировке данных бухгалтерского учета при определенных различиях.

1. Забалансовые счета налогового учёта используются для учёта налоговых доходов и расходов, порядок признания которых для целей налогового учёта отличается от бухгалтерского учёта.

Для учёта каждого вида доходов и расходов, порядок признания которых для целей налогового учёта отличен от бухгалтерского, организуется синтетический налоговый счет.

К каждому счёту плана счетов забалансового налогового учёта прикрепляются необходимые для формирования показателей декларации по налогу на прибыль аналитические справочники, формы и справочники-перечисления. Для ведения аналитического учета используются аналитические справочники. В справочниках применяются шифры аналитического учёта 1, 2 и 3 уровня.

Кодирование счетов налогового учета начинается с буквы Н. Относительно формирования показателей бухгалтерского баланса, счета налогового учета являются забалансовыми.

Учёт операций на счетах налогового учета ведется с применением двойной записи.

Поскольку с бухгалтерских счетов переносится не вся информация, а только необходимая для дальнейшей обработки, в случае отсутствия корреспондирующего налогового счета может использоваться специальный счёт.

Рабочий план счетов и субсчетов налогового учёта разрабатывается с учётом дополнительной детализации доходов и расходов в соответствии с требованиями Налогового Кодекса.

2. Информационной базой для обработки информации на счетах налогового учёта являются данные бухгалтерского учета.К плану счетов бухгалтерского учета прикрепляются необходимые для формирования входящих данных налогового учета аналитические справочники. Бухгалтерский и налоговый учет максимально сближены между собой.

3. Корректировка данных бухгалтерского учёта основана на следующих правилах:

3.1. При оценке объектов учёта:

— если в бухгалтерском учёте оценка объектов учёта совпадает с оценкой для целей налогообложения, то данные из бухгалтерского учета без изменения переносятся в регистры налогового учёта и налоговую декларацию;

— если в налоговом учёте стоимостная оценка объектов учета признана большей, чем в бухгалтерском учёте, то суммы фиксируются на специальных забалансовых счетах налогового учёта после предварительного расчета;

— если в налоговом учете стоимостная оценка объекта учета признана меньшей, чем в бухгалтерском учёте, то построением аналитики в бухгалтерском учете можно обеспечить раздельный учет принимаемых и не принимаемых для целей налогообложения сумм;

— если выделение объектов учёта влечет за собой значительное увеличение аналитики и неудобства для пользователей программы компьютерного учёта, то данные объектов учета отражаются на счетах налогового учета.

3.2. При различиях в группировке объектов учёта:

— если для целей бухгалтерского и налогового учета предусмотрена различная группировка объектов учета, то данные налогового учета по указанным объектам учета отражаются на забалансовых налоговых счетах.

3.3. При совпадении или различиях в определении даты признания доходов и расходов при методе начисления:

— при совпадении дат признания событий в налоговом и бухгалтерском учете, данные бухгалтерского учета могут быть перенесены в регистры налогового учета и налоговую декларацию;

— если операции признаются в бухгалтерском учете раньше или позже, то данные налогового учета по таким операциям отражаются на счетах налогового учета, а данные бухгалтерских счетов имеют отметку "Не для целей налогообложения".

§3.3. Совершенствование налогообложения предприятий в Российской Федерации

К совершенствованию налогообложения предприятий в Российской Федерации надо подходить с точки зрения того, что налогообложение является прерогативой не только государства, как законодателя и получателя доходов бюджета, но и как возможности самого предприятия планировать свои доходы и расходы, в т.ч. и налоговые в рамках существующего законодательства, т.е. налогового планирования. Рассматривать данный аспект начнем с понятия экономического содержания и сущности налогообложения, мотивации налогоплательщиков, налогового менеджмента и особенностей комплексного подхода к аспектам данной проблемы.

1. Экономическое содержание налогообложения необходимо рассматривать как необходимость и совокупность форм и методов государственного управления, когда налоговая система страны выполняет свою роль, обеспечивая поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов, позволяющих решать проблемы и задачи государственного управления, обороны страны, финансирование системы образования, здравоохранения, социальные и другие цели.

В Российской Федерации доля налоговых доходов в формировании финансовых ресурсов страны составляет около 84 процентов.

В условиях развитых экономических отношений налогам присущи различные функции, проявляющиеся в действии и выражении свойств налога, как экономической категории. Налоги являются действенным инструментом стоимостного распределения и перераспределения доходов государства. Важнейшие функции налогов:

* фискальная (fiacus - казна);
* регулирующая;
* контрольная;
* стимулирующая.

2. Принципиальным моментом для современного понимания сущности налогообложения является обязательность налоговых платежей в бюджет, что подчеркивает объективную и органическую связь налогообложения и налоговой системы страны с другими функциями государственной политики, и в частности с мотивацией и контролем.

Принципы налогообложения реализуются посредством налоговой политики, которая представляет собой систему мероприятий государства в области налогов и является составной частью финансовой политики. Задачи налоговой политики состоят в:

* обеспечении государства финансовыми ресурсами;
* создании условий для регулирования хозяйства страны в целом;
* сглаживании возникшего неравенства в уровнях доходов населения.

Предметом контроля являются состояние и полнота уплаты налоговых платежей, исследования жалоб налогоплательщиков, постоянный мониторинг и отслеживание сегментов реального сектора экономики для определения фактического уровня доходов физических и юридических лиц-налогоплательщиков. Налоговая проверка может проводиться раз в год всем спектрам предоставляемых товаров и услуг. А встречные сверки проводятся по линиям поставщиков и партнёров по бизнесу в зависимости от задач поставленных перед налоговой инспекцией и возникающих при налоговых проверках хозяйствующих субъектов независимо от количества предыдущих налоговых проверок у одного и того же субъекта налоговых правоотношений.

Мотивация к уплате налогов у налогоплательщиков достигается путем введения системы льгот при уплате налогов, возможности выбора системы налогообложения самим налогоплательщиком в зависимости от выбранной им сферы деятельности и объемов производства или размеров основных средств (величины текущих активов). А также системы пени, штрафов и других наказаний, предусмотренных в соответствии с Налоговым, Административным и Уголовным Кодексами Российской Федерации.

В рыночных условиях выбор правильного налогового режима играет важную роль в финансовом планировании предприятий. В условиях высоких налоговых ставок неправильный или недостаточный учёт налогового фактора может привести к весьма неблагоприятным последствиям или даже вызвать банкротство предприятия.

С другой стороны, учредители предприятий не всегда понимают и осознают обязательность уплаты налогов в твёрдо установленные для них сроки, часто работают без регистрации в органах Пенсионного Фонда, Фонда Обязательного Медицинского страхования, статистики, ГНИ, вследствие чего возникает правонарушение с последующими финансовыми штрафными санкциями. На этой почве отдельные руководители предприятий и индивидуальные предприниматели входят в сговор с недобросовестными работниками фискальных органов, и в результате государство недобирает доходы в бюджет.

3. В условиях системно-трансформационных изменений мировой экономики, экономики страны и регионов содержание государственной налоговой политики изменяется в направлении формирования эффективной системы налогообложения предприятий и системы льгот для предприятий. Здесь должны найти свое отражение особенности государственной социальной политики, развития и совершенствование налоговой системы страны, функции государственных фискальных органов налоговой стратегии предприятия, использование современных информационных технологий для отслеживания налоговых платежей и оптимизации контроля за правильностью исчисления и своевременного поступления средств на счета казначейства.

4. Налоговый менеджмент - это сложная, многоаспектная категория. Налоговый менеджмент является комплексной функцией и неотъемлемой частью (элементом) управления и регулирования отношений в государством и хозяйствующими субъектами. С одной стороны, это функция управления, по отношению к которому он выступает средством и инструментом реализации налоговой политики, как со стороны государства, так и хозяйствующего субъекта, а с другой это управленческая деятельность, имеющая свои методы, способы и формы реализации. Для понимания сущности налогового менеджмента его необходимо рассматривать в системе категорий “цель—средство—результат”, т.е. системного подхода. Системой налогового менеджмента, адекватной современным рыночным условиям, является системный поход, в котором основной упор делается на обновление, пополнение и совершенствование знаний, навыков и умений сотрудников Федеральной налоговой службы. В подходе к налогообложению, гарантирующем равную защиту прав, как собственников предприятий, так и интересов государства с полным соблюдением всех законодательно-правовых норм.

5. Комплексное рассмотрение проблем дальнейшего совершенствования налогообложения российских организаций в современных условиях должно заключаться в подходе к налогообложению одновременно как к функции финансового контроля и функции управления. Необходима выработка программы, основанной на научной методологии, принципах, целях и задачах и предусматривающей схемы и технологии принятия решений на всех стадиях экономической деятельности хозяйствующего субъекта. То есть в процессе проектирования, создания и функционирования предприятия, распределения (перераспределения) и использования притоков и оттоков денежных средств, создающих условия и ориентиры деятельности для оптимального налогообложения.

Заключение

Мы рассмотрели максимально возможные в рамках нашего дипломного исследования, ограниченном объёмом работы 90 страниц, основные аспекты организации налогового учёта в российских организациях, включающих вопросы:

1. постановки (организации) налогового учёта
2. для чего необходима постановка налогового учёта?
3. о необходимости организации (постановки) налогового учёта на предприятии, законодательно закрепленной в Налоговом кодексе Российской Федерации.
4. **главной цели постановки налогового учёта** – оперативного контроля над состоянием расчётов с бюджетом и внебюджетными фондами по налоговым обязательствам организации.
5. почему организацию налогового учёта сложно провести самостоятельно
6. как организация (постановка) оптимального, с точки зрения документооборота (разработки налоговых регистров), налогового учёта позволит предприятию эффективно управлять задолженностью перед бюджетом и внебюджетными фондами, избежать налоговых рисков и нежелательных финансовых последствий.
7. о том, что постановка налогового учёта на предприятии требует глубоких профессиональных знаний и опыта в сфере налогов.

Применение новых информационных технологий в целях автоматизации бухгалтерского и налогового учёта предприятия:

1. экономит время на получение информации о состоянии расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
2. руководство и инвесторы смогут своевременно принимать правильные управленческие решения;
3. будут сведены к минимуму налоговые риски организации.

В проведённом нами обзоре налоговой реформы в России за последние годы было выявлено, что за период, начиная с 2000 г. были частично или полностью решены следующие проблемы:

1. Повышение уровня справедливости и нейтральности налоговой системы за счет:

- выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков (прежде всего за счет отмены имеющихся необоснованных льгот и освобождений);

- отмены неэффективных и оказывающих наиболее негативное влияние на экономическую деятельность хозяйствующих субъектов налогов и сборов (прежде всего так называемых «оборотных» налогов);

- исправления деформаций в правилах определения налоговой базы по отдельным налогам, искажающих экономическое содержание этих налогов;

- улучшение налогового администрирования и повышение уровня собираемости налогов.

2. Снижение общего налогового бремени на законопослушных налогоплательщиков, что включает в себя:

-более равномерное распределение налоговой нагрузки между налогоплательщиками;

- снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда;

- снижение ставок налогообложения прибыли предприятий.

3. Упрощение налоговой системы за счет:

- установления закрытого перечня налогов и сборов;

- сокращения числа налогов и сборов;

- максимальной унификации налоговых баз и правил их исчисления по отдельным налогам, а также порядка их уплаты.

4. Обеспечение стабильности и предсказуемости налоговой системы.

5. Учет налогоплательщиков - это информационная основа всей налоговой работы. От того насколько качественно будут выполнены все процедуры на этом участке, зависит качество работы всей налоговой инспекции. Однако нельзя сводить учёт плательщиков только к определенной совокупности формальных, технических процедур по включению сведений о плательщике в базу данных Единого государственного реестра налогоплательщиков по получению и составлению некоторого количества стандартных документов. Практика работы показывает, что налоговый контроль должен осуществляться уже на этом, первом, участке налоговой работы, иначе есть реальная угроза включения в БД ЕГРН недостоверных данных, что резко снижает эффективность всей работы по сбору налогов.

В итоге мы можем отметить, что:

1. Налоговый учёт в организации осуществляется на основании главы 25 НК РФ, учёт ЕСН – главы 24 НК РФ
2. Система налогового учёта, рекомендуемая Федеральной налоговой службой России, базируется на построении массива регистров промежуточных расчетов. Информационной базой налогового учета являются данные бухгалтерского учёта
3. правильная постановка налогового учёта – основа налогового планирования на предприятии и планирования налоговых платежей в бюджет не только на краткосрочной, но также среднесрочный и долгосрочный период.
4. возможны два сценария действий организации при формировании двух приказов: об учетной политике для целей налогообложения и об учетной политике для целей бухгалтерского учета. Выбор того или иного сценария конкретной организацией должен определяться соображениями его выгоды для деятельности компании.

Степень выгодности конкретного варианта будет зависеть исключительно от характеристик деятельности организации. Определять их и делать выбор предстоит руководству организации (предприятия) и финансовому менеджеру либо главному бухгалтеру компании. Однако, исходя из современной системы учёта, для большинства предприятий Российской Федерации наиболее целесообразно строить налоговый учёт на основе бухгалтерского учёта.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс РФ. Ч I и II.
2. Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 8 августа 2001 года N 129-ФЗ.
3. Аванесов Ю.А. Организация торговли. – Москва, экономика 2003.
4. Бухгалтерский учёт в бюджетных организациях. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2006.
5. Бухгалтерский учёт: Конспект лекций /изд. 4-е, перераб. И дополн./ Составитель В.И.Руденко. – Ростов н/Д: Феникс, 2007.
6. Волков О.И., Скляренко В.К. Экономика предприятия: Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2007.
7. Голубков Е.П. Маркетинговые исследования: теория, практика и методология. – Москва, Финпресс, 2004.
8. Ефремова О.В. Финансовый анализ. – Москва, издательство «Бухгалтерский учет», 2004.
9. Ковалев В.В. Финансовый анализ. Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. – Москва, Финансы и статистика, 2004.
10. Ковалев В.В., Петров В.В. Как читать баланс. – Москва, Финансы и статистика, 2004.
11. Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации части первой, части второй (постатейный) с практическими комментариями и разъяснениями налоговых органов/ Автор-составитель В.В. Токмаков./ Изд. 8-е, перераб. и доп.- М.: Книжный мир, 2008.
12. Кондраков Н.П., Бухгалтерский учёт и финансовый анализ для менеджеров. Уч.пособ. М., ИД «Дело», 2003г.
13. Кондраков Н.П., Бухгалтерский учёт. Учебное пособие. Изд. 4-е, перераб. и доп. Москва, ИНФРА-М,2002г.
14. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит в условиях рынка. – Москва: Перспектива, 2002.
15. Крейнина М.Н. Финансовый менеджмент. – Москва, издательство «Дело и сервис», 2007
16. Крепкий Л. Методология коммерческого успеха. Организационные формы и технологии, повышающие конкурентоспособность в сфере торгово-посреднической деятельности. Ч. 1, 2// Риск – 1996 - №6- с. 37; № 2 с. 78 – 1997 г.
17. Кобушин М.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. Учебное пособие для вузов. Москва, Юнити-Дана, 2004.
18. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. Учебник для вузов. М. МЦФЭР. 2001Г.
19. Раицкий К.А. Экономика предприятия. Учебник для вузов – 2е издание. Москва.
20. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Финансовый и управленческий анализ. – Москва, Приор, 2000.
21. Четырский Е.М. Методы финансовых и коммерческих расчетов. – Москва, 2003.
22. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. – Москва, Инфра-эн, 2004.
23. Упрощенная система налогообложения малого бизнеса в 2003г. Комментарий к гл.26 НК РФ. В.Д. Новодворский, Р.Л.Сабанин, СПб:ЗАО «ИД «Питер», 2002г.
24. Финансы. Денежное обращение. Кредит /Под ред. Л.А. Дробозиной Л.А.- М., 1997.
25. Финансово-экономический словарь законодательно определённых терминов: Учебно-практ. пособ. – М.: Дело, 2002.
26. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Учебник для вузов. М. ИНФРА-М. 2002Г.
27. Эшатова А.Т. Оптимизация налогообложения малого бизнеса в Кыргызской Республике://Вестник филиала РГСУ в г. Ош 2005 г., № 3.

1. Эшатова А.Т. Оптимизация налогообложения малого бизнеса в Кыргызской Республике://Вестник филиала РГСУ в г. Ош 2005 г., № 3. [↑](#footnote-ref-1)
2. Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации части первой, части второй (постатейный) с практическими комментариями и разъяснениями налоговых органов/ Автор-составитель В.В. Токмаков./ Изд. 8-е, перераб. и доп.- М.: Книжный мир, 2008. , стр. 571-575. [↑](#footnote-ref-2)
3. Приложение к Бюджетной стратегии Российской Федерации на период до 2023 года. – М., 2008. [↑](#footnote-ref-3)
4. Приложение к Бюджетной стратегии Российской Федерации на период до 2023 года. – М., 2008. [↑](#footnote-ref-4)