

Н. И. Малис, Л. П. Грундел, А. С. Зинягина

# НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ ДЛЯ СПО

Под редакцией **Н. И. Малис**

*Рекомендовано Учебно–методическим отделом среднего профессионального образования в качестве учебника и практикума для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования*

Книга доступна в электронной библиотечной системе  
[biblio-online.ru](http://biblio-online.ru)



Москва ■ Юрайт ■ 2017

УДК 336.22(075.32)

ББК 65.261.4я723

М19

**Авторы:**

**Малис Нина Ильинична** — кандидат экономических наук, профессор, заведующая кафедрой налогового консультирования Департамента налогов и налогового права Финансового университета при Правительстве Российской Федерации;

**Грундел Лариса Петровна** — кандидат экономических наук, доцент, заместитель заведующего кафедрой налогового консультирования Департамента налогов и налогового права Финансового университета при Правительстве Российской Федерации;

**Зинягина Алла Сергеевна** — доцент кафедры налогового консультирования Департамента налогов и налогового права Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

**Рецензенты:**

*Родионова О. А.* — доктор экономических наук, профессор, руководитель отдела финансово-экономических отношений Агротехнопарка Всероссийского научно-исследовательского института организации производства, труда и управления в сельском хозяйстве;

*Колчин С. П.* — доктор экономических наук, профессор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

**Малис, Н. И.**

М19 Налоговый учет и отчетность : учебник и практикум для СПО / Н. И. Малис, Л. П. Грундел, А. С. Зинягина ; под ред. Н. И. Малис. — М. : Издательство Юрайт, 2017. — 341 с. — Серия : Профессиональное образование.

ISBN 978-5-534-02601-6

В учебнике рассматриваются основные этапы становления и развития налогового учета и соответствующей ему отчетности, даны теоретические основы налогового учета, описан действующий механизм налогового учета по всем налогам налоговой системы Российской Федерации, представлены схемы, статистический материал, примеры, контрольные вопросы и задания.

Соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта среднего профессионального образования и профессиональным требованиям.

*Для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования, обучающихся по специальностям: «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также всех, кто интересуется вопросами налогового учета и отчетности. Также может быть полезен для профессиональной подготовки и переподготовки бухгалтерских и финансовых работников.*

УДК 336.22(075.32)

ББК 65.261.4я723

*Информационно-правовая поддержка  
предоставлена компанией «Гарант»*



*Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав. Правовую поддержку издательства обеспечивает юридическая компания «Дельфи».*

© Малис Н. И., Грундел Л. П.,  
Зинягина А. С., 2015

© ООО «Издательство Юрайт», 2017

ISBN 978-5-534-02601-6

# Оглавление

<b>Предисловие .....</b>	<b>7</b>
<b>Принятые сокращения .....</b>	<b>9</b>
<b>Глава 1. Сущность, задачи и методология налогового учета.....</b>	<b>11</b>
1.1. Объективная необходимость возникновения налогового учета. Этапы развития системы налогового учета.....	11
1.2. Нормативное регулирование налогового учета и отчетности .....	14
1.3. Понятие налогового учета. Цели ведения налогового учета и его отличие от бухгалтерского учета.....	14
1.4. Первичные учетные документы.....	15
1.5. Методология налогового учета.....	17
1.6. Элементы налога.....	21
1.7. Аналитические регистры налогового учета.....	23
1.8. Налоговая отчетность.....	25
<i>Практикум</i> .....	27
<b>Глава 2. Налоговый учет и налоговая отчетность по налогу на добавленную стоимость .....</b>	<b>29</b>
2.1. Налогоплательщики и элементы налога .....	29
2.2. Алгоритм расчета налога на добавленную стоимость.....	36
2.3. Особенности формирования данных для подготовки налоговой отчетности по НДС.....	38
2.3.1. Документы, применяемые при расчетах налога на добавленную стоимость .....	38
2.3.2. Особенности учета операций, облагаемых по ставке 0 процентов.....	40
2.3.3. Налоговый учет налога на добавленную стоимость при получении и перечислении авансов.....	41
2.3.4. Особенности учета налога на добавленную стоимость при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации .....	44
2.3.5. Особенности налогового учета налога на добавленную стоимость при производстве строительно-монтажных работ.....	46
2.3.6. Налоговые вычеты при приобретении основных средств.....	47
2.3.7. Раздельный учет налога на добавленную стоимость .....	48
2.3.8. Передача имущества в качестве вклада в уставный капитал .....	50
2.3.9. Передача имущества на безвозмездной основе .....	51
2.3.10. Особенности учета налога на добавленную стоимость при передаче имущественных прав .....	52
2.3.11. Ограничения в применении налоговых вычетов налога на добавленную стоимость по расходам, нормируемым при расчете налога на прибыль .....	55

2.3.12. Особенности налогового учета по налогу на добавленную стоимость налоговыми агентами.....	56
2.3.13. Комплексный пример, иллюстрирующий особенности формирования данных для подготовки налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость.....	58
2.4. Порядок составления налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость.....	60
<i>Практикум</i> .....	63
<b>Глава 3. Налоговый учет и налоговая отчетность по акцизам .....</b>	<b>67</b>
3.1. Субъекты и объекты налогообложения.....	67
3.2. Налоговая база и налоговая ставка.....	73
3.3. Порядок исчисления акциза и авансового платежа акциза.....	76
3.4. Налоговые вычеты.....	80
3.5. Сроки и порядок уплаты акциза, отчетность.....	83
3.6. Учет объема производства и оборота подакцизных товаров.....	85
<i>Практикум</i> .....	92
<b>Глава 4. Налоговый учет и налоговая отчетность по налогу на прибыль... 96</b>	<b>96</b>
4.1. Налогоплательщики и элементы налога.....	96
4.2. Алгоритм расчета налога на прибыль.....	98
4.2.1. Способы формирования налоговой базы.....	98
4.2.2. Доходы в налоговом учете.....	107
4.2.3. Расходы в налоговом учете.....	109
4.3. Особенности формирования данных для подготовки налоговой отчетности по налогу на прибыль.....	119
4.3.1. Документы налогового учета налога на прибыль.....	119
4.3.2. Налоговый учет материальных расходов.....	120
4.3.3. Налоговый учет амортизируемого имущества.....	121
4.3.4. Особенности налогового учета расходов при реализации имущества и имущественных прав.....	124
4.3.5. Налоговый учет нормируемых расходов.....	127
4.3.6. Безвозмездная передача имущества.....	130
4.3.7. Перенос убытков на будущее.....	132
4.3.8. Доходы по работам (услугам) с длительным технологическим циклом.....	132
4.3.9. Комплексный пример, иллюстрирующий особенности формирования данных для подготовки налоговой отчетности по налогу на прибыль.....	133
4.4. Порядок составления налоговой отчетности по налогу на прибыль.....	138
<i>Практикум</i> .....	140
<b>Глава 5. Налоговый учет и налоговая отчетность по налогу на доходы физических лиц .....</b>	<b>143</b>
5.1. Налогоплательщики и элементы налога.....	143
5.2. Алгоритм расчета налога на доходы физических лиц.....	146
5.2.1. Доходы, не подлежащие налогообложению.....	146
5.2.2. Доходы, учитываемые при определении налоговой базы.....	148

5.2.3. Доходы, облагаемые по ставке 13% .....	149
5.2.4. Доходы, облагаемые по ставке 35% .....	150
5.2.5. Доходы, облагаемые по ставке 9%.....	152
5.2.6. Налоговые вычеты.....	152
5.2.7. Эффективная ставка налога на доходы физических лиц .....	160
5.3. Особенности формирования данных для подготовки налоговой отчетности по налогу на доходы физических лиц .....	161
5.3.1. Особенности исчисления налога на доходы физических лиц налоговыми агентами и налогоплательщиками.....	161
5.3.2. Документы налогового учета налога на доходы физических лиц ....	164
5.3.3. Комплексный пример для заполнения регистра налогового учета по налогу на доходы физических лиц.....	165
5.4. Налоговая отчетность по налогу на доходы физических лиц.....	166
<i>Практикум</i> .....	168
<b>Глава 6. Особенности ведения налогового учета по налогу на добычу полезных ископаемых .....</b>	<b>171</b>
6.1. Налогоплательщики и основные элементы налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых .....	171
6.2. Порядок определения количества и стоимости добытого полезного ископаемого.....	177
6.3. Налоговые ставки и их корректировка .....	182
6.4. Расчет суммы налога и порядок уплаты его в бюджет .....	187
<i>Практикум</i> .....	189
<b>Глава 7. Налоговый учет и налоговая отчетность по налогу на имущество организаций .....</b>	<b>194</b>
7.1. Налогоплательщики и элементы налога .....	194
7.2. Алгоритм расчета налога на имущество .....	197
7.3. Особенности формирования данных для подготовки налоговой отчетности по налогу на имущество .....	198
7.4. Порядок составления налоговой отчетности .....	203
7.4.1. Заполнение налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество за девять месяцев 2014 года.....	203
7.4.2. Заполнение налоговой декларации по налогу на имущество за 2014 год.....	204
<i>Практикум</i> .....	205
<b>Глава 8. Транспортный налог .....</b>	<b>208</b>
8.1. Субъекты и объекты налогообложения по транспортному налогу.....	208
8.2. Порядок расчета транспортного налога.....	210
8.3. Налоговая база по транспортному налогу .....	211
8.4. Порядок уплаты транспортного налога организациями и физическими лицами.....	212
8.5. Порядок сдачи отчетности по транспортному налогу организациями.....	215
<i>Практикум</i> .....	219
<b>Глава 9. Налог на игорный бизнес .....</b>	<b>222</b>
9.1. Субъекты и объекты налогообложения по налогу на игорный бизнес.....	222

9.2. Налоговая база по налогу на игорный бизнес .....	227
9.3. Порядок исчисления налога на игорный бизнес .....	230
9.4. Порядок сдачи отчетности по налогу на игорный бизнес .....	232
<i>Практикум</i> .....	235
<b>Глава 10. Налоговый учет и налоговая отчетность по специальным налоговым режимам .....</b>	<b>238</b>
10.1. Общие требования к налоговому учету при применении упрощенной системы налогообложения.....	238
10.1.1. Объекты и субъекты налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения.....	241
10.1.2. Порядок исчисления налога по упрощенной системе налогообложения .....	250
10.1.3. Порядок и сроки представления налоговой декларации.....	251
10.1.4. Ведение учета при применении упрощенной системы налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями.....	251
10.2. Условия применения, отчетность и алгоритм расчета единого налога на вмененный доход.....	259
10.2.1. Субъекты и объекты налогообложения по единому налогу на вмененный доход .....	260
10.2.2. Порядок исчисления и уплаты единого налога на вмененный доход .....	268
10.3. Условия применения, отчетность и алгоритм расчета единого сельскохозяйственного налога .....	271
10.3.1. Субъекты и объекты применения системы налогообложения для сельскохозяйственных производителей .....	272
10.3.2. Налоговая база по единому сельскохозяйственному налогу .....	281
10.3.3. Порядок исчисления и представление отчетности по единому сельскохозяйственному налогу .....	283
10.4. Условия применения и отчетность при патентной форме налогообложения .....	284
<i>Практикум</i> .....	288
<b>Глава 11. Налоговый учет и отчетность по местным налогам .....</b>	<b>295</b>
11.1. Налогоплательщики и объекты налогообложения местными налогами... 295	
11.1.1. Налогоплательщики и элементы налогообложения налогом на имущество физических лиц .....	295
11.1.2. Элементы налогообложения земельным налогом .....	298
11.2. Особенности формирования налоговой отчетности по местным налогам .....	300
11.3. Механизм расчета местных налогов.....	301
<i>Практикум</i> .....	303
<b>Список рекомендуемых источников .....</b>	<b>307</b>
<b>Глоссарий .....</b>	<b>309</b>
<b>Приложение .....</b>	<b>313</b>

## Предисловие

Становление и развитие рыночных отношений и соответствующей им налоговой системы вызвало необходимость создания вспомогательного аппарата, способствующего определению налоговых баз по различным налогам.

Налоговый учет в каждой организации или у физических лиц связан с обязательствами налогоплательщиков по уплате налога. Основа любой системы учета — первичные документы. В налоговом учете так же, как и в бухгалтерском, каждая операция должна быть зафиксирована первичными документами, причем техника учета в данном случае является специфической и отражает требования налогового законодательства, зафиксированные в Налоговом кодексе Российской Федерации. До введения указанного кодекса выполнение задач по исчислению налогов и сборов всецело решалось бухгалтерским учетом, поскольку бухгалтерский учет выполнял функции по расчетам налогов практически в полном объеме.

Развитие налогового механизма по различным налогам предопределило недостаточность бухгалтерского учета для выполнения тех или иных задач налогообложения, в результате чего появился самостоятельный вид учета — налоговый, соответственно этому изменилась и налоговая отчетность. Указанное обстоятельство предопределяет актуальность, теоретическую, практическую и прикладную значимость учебника.

В представленном учебнике отражены основные этапы становления и развития налогового учета и соответствующей ему отчетности, даны теоретические основы налогового учета, описан действующий механизм налогового учета по всем налогам налоговой системы России.

Особенностью и преимуществом представленного учебника является комплексное рассмотрение всех элементов налогового учета по налогам, присутствующим в налоговой системе Российской Федерации. Студентам представлен теоретический материал, связанный с особенностями расчета налоговых баз по разным налогам, а также и практический материал, изучение которого поможет студентам самостоятельно рассчитывать соответствующие налоги и заполнять необходимую налоговую отчетность.

При подготовке учебника был использован классический подход к написанию такого рода работ, а также инновационный подход, связанный с большим количеством практического материала, примеров расчета налоговых баз в различных экономических ситуациях и по разным налогам, для чего использовались кейсы, тесты и задачи.

Учебник написан в соответствии с федеральным государственным образовательным стандартом среднего профессионального образования и предназначен для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский

учет и аудит», «Налоги и налогообложение», «Налоговое консультирование». Учебник может быть полезен для профессиональной подготовки и переподготовки бухгалтерских и финансовых работников.

В результате изучения материала представленного учебника обучающиеся должны освоить:

***трудовые действия***

- владеть методологией налогового учета;
- владеть навыками составления налоговой отчетности;
- владеть инструментами налогового регулирования налогового учета

и отчетности;

***необходимые умения***

- правильно определять объект налогообложения;
- рассчитывать налоговую базу по всем налогам;
- заполнять налоговую отчетность;

***необходимые знания***

- налоговое законодательство РФ;
- правила определения налоговых баз по всем налогам;
- правила заполнения и предоставления налоговой отчетности.



## Принятые сокращения<sup>1</sup>

### *Нормативные правовые акты*

**ГК РФ** — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ; часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ; часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ; часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ

**КоАП РФ** — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ

**НК РФ** — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ

### *Прочие сокращения*

**абз.** — абзац (-ы)

**АО** — акционерное общество

**БУ** — бухгалтерский учет

**гл.** — глава (-ы)

**ЕСХН** — единый сельскохозяйственный налог

**ЗАО** — закрытое акционерное общество

**МПЗ** — материально-производственные запасы

**НДПИ** — налог на добычу полезных ископаемых

**НДС** — налог на добавленную стоимость

**НМА** — нематериальные активы

**НУ** — налоговый учет

**ОАО** — открытое акционерное общество

**ООО** — общество с ограниченной ответственностью

**ОС** — основные средства

**п.** — пункт (-ы)

**подп.** — подпункт (-ы)

**ПФ РФ** — Пенсионный фонд Российской Федерации

**разд.** — раздел (-ы)

**РФ** — Российская Федерация

**ст.** — статья (-и)

**УСН** — упрощенная система налогообложения

**ФФОМС** — Федеральный фонд обязательного медицинского страхования

**ЦБ РФ** — Центральный банк Российской Федерации (Банк России)

---

<sup>1</sup> В Сборнике использованы сокращенные наименования органов государственной власти в соответствии с Перечнем полных и сокращенных наименований федеральных органов исполнительной власти, установленным распоряжением Администрации Президента РФ совместно с Аппаратом Правительства РФ от 16.07.2008 № 943/788.



# Глава 1

## СУЩНОСТЬ, ЗАДАЧИ И МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

---

В результате изучения данной главы студент должен:

**знать**

- цели введения налогового учета;
- отличие налогового учета от бухгалтерского учета;
- нормативную базу налогового учета и отчетности;

**уметь**

- применять основные принципы ведения налогового учета;
- применять нормативные документы, регламентирующие ведение налогового учета и составления налоговой отчетности;

**владеть**

- инструментами регулирования налогового учета и налоговой отчетности;
  - основными принципами ведения налогового учета.
- 

### 1.1. Объективная необходимость возникновения налогового учета. Этапы развития системы налогового учета

До 1992 г. выполнение задач по исчислению налогов и сборов всецело решалось *бухгалтерским учетом* (далее — БУ). Официально понятие «*налоговый учет*» (далее — НУ) появилось только в НК РФ в 2001 г. Однако формирование системы налогового учета началось намного раньше.

1. Начальный этап развития и становления *системы налогового учета* начался в 1992 г., и ее отдельные элементы были регламентированы следующими документами:

— Законом РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»;

— постановлением от 05.08.1992 № 552 «Положение по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли»;

— Инструкцией Госналогслужбы России от 06.03.1992 № 37 «О порядке исчисления и уплаты налога на прибыль».

В указанных документах были определены основные понятия *налогового учета*, используемые при расчете налоговой базы по налогу на прибыль.

Для предприятий, осуществляющих реализацию продукции (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости, под *выручкой для целей налогообло-*

жения понималась сумма сделки, определяемая исходя из сложившихся рыночных цен в регионе на момент сделки.

Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) определялась как разница между выручкой от реализации (без НДС и акцизов) и затратами, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей расчета налога на прибыль. Перечень затрат, включаемых в себестоимость, устанавливался постановлением от 05.08.1992 № 552.

В «Отчете о финансовых результатах и их использовании» себестоимость продукции формировалась с учетом затрат, учитываемых при расчете налога на прибыль, установленных постановлением от 05.08.1992 № 552. «Затраты, не включаемые в себестоимость», возмещались за счет «Нераспределенной прибыли» (чистой прибыли) и не формировали прибыль до налогообложения, т.е. бухгалтерский учет финансовых результатов был привязан к налоговому учету. Например, в подп. «ж» п. 2 постановления от 05.08.1992 № 552 указано: «Платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду осуществляются за счет себестоимости продукции (работ, услуг), а платежи за превышение их — за счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователей».

Очевидно, что при таком отражении затрат в бухгалтерской отчетности искажались показатель себестоимости продукции (работ, услуг), показатель прибыли до налогообложения и показатель нераспределенной прибыли.

2. Наиболее важные шаги на пути разделения бухгалтерского и налогового учетов, а также формирования идеологии налогового учета связаны с принятием постановления Правительства РФ от 01.07.1995 № 661, внесшим существенные изменения и дополнения в постановление от 05.08.1992 № 552. С этого момента возросли функции контроля государства над формированием налоговой базы по налогу на прибыль.

**Обратите внимание:** все затраты организации, связанные с производством и реализацией продукции, в полном объеме формировали фактическую себестоимость продукции в БУ, в то время как для целей налогообложения выручка и затраты корректировались с учетом нормативных документов. Понятие «затраты за счет чистой прибыли» применительно к затратам для налогообложения перестало использоваться в нормативных документах.

На практике термин «затраты за счет чистой прибыли» до сих пор используется некоторыми бухгалтерами и финансистами.

Были внесены существенные изменения в инструкцию Госналогслужбы России от 10.08.1995 № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Форма «Расчет налога от фактической прибыли» была дополнена «Справкой о порядке определения данных, отражаемых по строке 1», в которой приводился пересчет прибыли (убытка) по данным БУ в прибыль для налогообложения. В табл. 1.1 приведен фрагмент Справки.

Как видно из фрагмента Справки, прибыль по данным бухгалтерского учета (бухгалтерская прибыль) пересчитывалась в налогооблагаемую прибыль путем корректировок, производимых в связи с различиями в учете доходов и расходов между БУ и НУ. Именно с введением такого порядка

## Фрагмент Справки

№ п/п	Показатель	Сумма, тыс. руб.
1	Прибыль (убыток) по данным бухгалтерского учета	23 500
4	Прибыль для целей налогообложения увеличивается на суммы: превышения фактических затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг), над установленными лимитами:	
4.1	а) по оплате процентов по рублевым кредитам банков на производственные нужды;	700
	е) на представительские расходы	100
	Всего по строке 4	800
6	Валовая прибыль, отражаемая по строке 1 Расчета налога от фактической прибыли (строка 1 + строка 4)	24 300

расчета налоговой базы по налогу на прибыль БУ был отделен от НУ. Данный порядок используется в настоящее время в случае, если *НУ по налогу на прибыль в организации ведется на основании БУ, а не автономно* (подробнее см. в гл. 3).

3. Следующим важным этапом можно считать введение в действие в 1998 г. части первой НК РФ, поскольку в ней были даны некоторые важные понятия, касающиеся налогового учета:

- в п. 1 ст. 54 НК РФ указано, что налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по *итогам каждого налогового периода на основе данных регистров БУ и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением;*

- даны определения обязательств налогоплательщиков, их прав и ответственности, прав налоговых органов;

- приведены определения материальной выгоды, реализации, элементов налогов;

- приведены определения рыночной цены для целей налогообложения (ст. 40 НК РФ).

4. Значительным этапом стало введение в действие с 1 января 2001 г. части второй НК РФ, в которую было включено понятие «Налоговый учет». С 1 января 2002 г. введена новая форма налоговой декларации по налогу на прибыль, в которой доходы и расходы сформированы *по данным налогового учета*.

5. В 2003 г. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н вводится ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Были внесены новые статьи в формы № 1 «Бухгалтерский баланс» и № 2 «Отчет о прибылях и убытках» — расчеты по отложенным налогам на прибыль. Несмотря на то что данное положение является бухгалтерским стандартом, его основные положения используются в НУ налога на прибыль. Например, классификация разниц в учете доходов и расходов между БУ и НУ на *постоянные*

*разницы и временные различия* позволяет контролировать налоговую базу по налогу на прибыль текущего и последующих периодов.

ПБУ 18/02 было введено в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283).

## 1.2. Нормативное регулирование налогового учета и отчетности

В настоящее время сложилась *четырёхуровневая система нормативного регулирования налогового учета и отчетности*:

- 1) НК РФ;
- 2) инструкции, утверждающие формы расчетов налогов и налоговых деклараций;
- 3) официальные разъяснения ФНС России по применению налогового законодательства;
- 4) внутренние документы налогоплательщика, регламентирующие организационно-методические процедуры ведения налогового учета.

Внутренними документами налогоплательщика является *Учетная политика для налогового учета*, с приложениями, разъясняющими применение методов налогового учета.

## 1.3. Понятие налогового учета. Цели ведения налогового учета и его отличие от бухгалтерского учета

---

**Налоговый учет** — это система обобщения информации *для определения налоговой базы по налогу* на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

---

**Целями ведения НУ** являются:

- формирование полной и достоверной информации о порядке учета *для целей налогообложения* хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода;
- обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

**Объектами налогового учета** является имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет *размер налоговой базы* текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов.

---

**Бухгалтерский учет** — формирование документированной систематизированной информации *об объектах бухгалтерского учета* в соответствии с требованиями, установленными федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

---

**Объектами бухгалтерского учета** экономического субъекта являются факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы (ст. 1, 5 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Различия между указанными объектами учета — различия в оценке, по которой они применяются к учету (бухгалтерская оценка или налоговая оценка). При сопоставлении определений целей БУ и НУ можно увидеть сходства — *формирование документированной достоверной информации*. Однако конечные цели формирования такой информации отличаются:

- в БУ — составление на ее основе достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- в НУ — составление на ее основе достоверной налоговой отчетности.

Понятие и сущность НУ установлены в гл. 25 НК РФ, однако они *могут быть применены ко всем налогам и сборам*.

#### 1.4. Первичные учетные документы

Источниками формирования достоверной информации в БУ и НУ служат *первичные учетные документы*. Они являются *едиными* для БУ и НУ и оформляются для документирования фактов хозяйственной жизни (фактов хозяйственной деятельности).

До 1 января 2013 г. все первичные документы должны были оформляться в соответствии с унифицированными формами, утвержденными Госкомстатом России и прочими ведомствами. С 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, *не являются обязательными к применению*. Теперь каждый хозяйствующий субъект составляет и утверждает в составе учетной политики формы первичных учетных документов, необходимых для документирования фактов его хозяйственной деятельности<sup>1</sup>.

Теперь появилась возможность применять наравне с унифицированными формами первичных документов их модифицированные формы. На практике организации *утверждают в составе учетной политики для бухгалтерского учета следующие группы первичных документов*:

- формы унифицированных учетных документов;
- модифицированные формы унифицированных учетных документов;
- оригинальные формы первичных учетных документов, используемые в конкретной организации.

При утверждении форм первичных учетных документов необходимо учитывать требования законодательства, установленные к их оформлению (ст. 9 Закона о бухучете).

Первичные учетные документы должны содержать следующие *обязательные реквизиты*:

- наименование документа;

---

<sup>1</sup> См. информацию Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»».

- дату составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) хозяйственную операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление;
- подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичный учетный документ должен быть составлен *при совершении факта хозяйственной жизни*, а если это не представляется возможным — непосредственно после его окончания.

Формы первичных учетных документов определяет *руководитель экономического субъекта* по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы можно разделить на две группы:

- *исходящие* — документы, созданные в пределах организации и отправляемые из нее контрагентам (покупателям, заказчикам или частным лицам);
- *входящие* — документы, созданные за пределами организации и получаемые ею от контрагентов (поставщиков, исполнителей или частных лиц).

Первичные учетные документы, используемые для ведения БУ и НУ, можно подразделить на следующие основные виды в зависимости от вида хозяйственной операции:

- *товарная накладная* — применяется для оформления продажи товарно-материальных ценностей (исходящая накладная) или приобретения товарно-материальных ценностей (входящая накладная). Соответственно в НУ исходящая накладная подтверждает сумму выручки у продавца, а входящая накладная — покупную стоимость;

- *акт приемки-передачи услуг* — подтверждает оказание услуг. Соответственно у исполнителя акт подтверждает выручку, а у заказчика — сумму расхода на приобретение услуг;

- *акт приемки-передачи работ* — подтверждает выполнение работ. Соответственно у исполнителя акт подтверждает выручку, а у заказчика (если выполняются строительные-монтажные работы) первоначальную стоимость основных средств для расчета налоговой базы по налогу на имущество и амортизируемую стоимость при расчете налоговых расходов на амортизацию;

- *счет-фактура* является одновременно первичным документом и налоговым документом. На основании счета-фактуры в БУ отражается НДС при реализации товаров (работ, услуг) у продавца, НДС при приобретении товаров (работ, услуг) у покупателя, также НДС по операциям, признаваемым объектами налогообложения по НДС;

- *грузовая таможенная декларация (ГТД) и инвойс поставщика* — подтверждение покупной стоимости товарно-материальных ценностей и суммы налогового вычета по НДС при импорте.

В связи с тем, что с 2013 г. налогоплательщики вправе утвердить в составе учетной политики для БУ собственные формы документов, надо уделять особое внимание контролю над *входящими первичными учетными документами*.



При некорректном оформлении первичных документов в НУ могут быть не признаны контролирующими органами расходы в виде покупной стоимости товарно-материальных ценностей при их реализации, сумма начисленной амортизации основных средств, сумма налога на прибыль, вычет по НДС и прочее.

## 1.5. Методология налогового учета

Под **методологией НУ** понимается совокупность специальных приемов и методов, которые применяются при ведении НУ. Методология НУ устанавливается нормативными документами и раскрывается организацией в учетной политике по налоговому учету.

Понятие «учетная политика» установлено законодательством по бухгалтерскому учету — ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций» (утверждены приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н), в котором установлены правила формирования и раскрытия учетной политики организаций для бухгалтерского учета.

Понятие «учетная политика для целей налогообложения» введено в гл. 25 НК РФ с 2007 г.

**Учетная политика для целей налогообложения** — это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (ст. 11 НК РФ).

Однако данное определение распространяется только на налоговый учет налога на прибыль.

В ст. 167 и 313 НК РФ установлены общие требования к учетной политике НУ, в соответствии с которыми учетная политика:

- утверждается соответствующими приказами и распоряжениями руководителя организации;
- применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения;
- утверждается *на длительный срок* (как минимум на отчетный год);
- обязательна для применения во всех структурных подразделениях, независимо от их месторасположения.

*Изменения* в учетную политику разрешается вносить налогоплательщику в случаях:

- изменения законодательства по налогам и сборам (обязательное изменение);
- принятия организацией новых или иных способов ведения налогового учета (добровольное изменение учетной политики);
- существенного изменения условий деятельности организации (добровольное изменение учетной политики).

Далее будет использован термин «учетная политика для налогового учета» (УПНУ), так как, по мнению авторов, он точнее отражает суть этого документа и аналогичен термину «учетная политика для бухгалтерского учета». УПНУ следует формировать на основе принципов, установленных НК РФ, а также принципов, заимствованных из законодательства по БУ.

Налоговый учет ведется в соответствии с базовыми принципами, установленными НК РФ. Эти принципы аналогичны принципам ведения бухгалтерского учета, изложенным в ПБУ 1/2008 (п. 5 и 6):

– *принцип последовательности применения норм и правил налогового учета*, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому (ст. 313 НК РФ). Налогоплательщики обязаны применять нормы и правила, установленные учетной политикой для налогового учета *как минимум в течение одного налогового периода*;

#### **Пример 1.1**

Торговая организация «Орион» в соответствии с УПНУ использует метод учета стоимости покупных товаров при их реализации по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО). В сентябре 2014 г. было принято решение перейти на метод списания товара по средней стоимости. Организация может изменить норму налогового учета только с начала следующего налогового периода, т.е. с 1 января 2015 г., закрепив новую норму в УПНУ на 2015 г.

– *принцип непрерывности* отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения, в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет (ст. 314 НК РФ). Нарушение этого принципа приводит к искажению налоговой базы отчетного (налогового) периода и некорректному исчислению налога. При наличии операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных (налоговых) периодах (п. 1 ст. 271 и п. 1 ст. 272 НК РФ) налогоплательщик обязан отразить в УПНУ порядок признания доходов и расходов или учитывать доходы и расходы по принципу равномерности признания доходов и расходов (ст. 271 НК РФ).

Нарушение принципа непрерывности с целью оптимизации налогообложения — регулирования размера налоговой базы и налога — *не допускается*;

– *принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности* (ст. 271 и 272 НК РФ) — доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств — доходов и фактической оплаты — для расходов (*метод начисления*).

#### **Пример 1.2**

ООО «Орион», находящееся на общем режиме налогообложения, заключило договор с консалтинговой компанией на оказание консультационных услуг по бухгалтерскому учету и налогообложению. Факт оказания услуг подтверждается актом оказанных услуг (с расшифровкой услуг). По акту от 28.12.2014 стоимость оказанных услуг составила 35 400 руб., в том числе НДС 18% в размере 5400 руб. Услуги оплачены 21 января 2015 г. Налогоплательщику следует отразить в НУ расход в раз-

*Метод начисления* является основным методом, применяемым в НУ (так же, как и в БУ).

При *кассовом методе* доходы определяются по мере поступления средств на расчетный счет (кассу) организации (для доходов) и по мере фактической оплаты — для расходов. В ряде случаев НК РФ устанавливает как добровольное использование кассового метода, так и обязательное использование.

Кассовый метод *могут* использовать организации (за исключением банков), если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила *1 млн руб. за каждый квартал*.

Кроме того, кассовый метод *обязаны* использовать:

- организации, применяющие УСН;
- организации, уплачивающие ЕСХН;
- все организации при расчете налоговой базы по НДС, в случае если оплата за товары (работы, услуги) поступает раньше (предоплата), чем происходит отгрузка (подробнее в гл. 2);

— *принцип равномерности признания доходов и расходов* отражен в ст. 271 и 272 НК РФ. Так, в ст. 271 НК РФ установлено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. В этом принципе реализовано понятие соотношения доходов и расходов в БУ и НУ: расходы отражаются в том же отчетном периоде, что и доходы, для получения которых они были произведены.

### **Пример 1.3**

Выручка от реализации товаров в I квартале 2014 г. в ООО «Орион» составила 23 560 000 руб. (без НДС). Себестоимость реализованных товаров — 18 300 000 руб. В налоговой декларации по налогу на прибыль указанные выручка и расходы, связанные с получением выручки, должны быть соотнесены, т.е. отражены в первом отчетном периоде (I квартал 2014 г.). Регулирование размера налогооблагаемой прибыли путем признания в разных отчетных периодах доходов (части доходов) и связанных с ними расходов (части расходов) не допускается.

---

Мы полагаем, что базовые принципы ведения налогового учета целесообразно дополнить следующими принципами, заимствованными из законодательства по БУ:

- *принцип приоритета содержания перед формой* (п. 6 ПБУ 1/2008) является принципом БУ, но актуален и для НУ. Принцип предполагает отражение в налоговом учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.

Нарушение данного принципа в БУ влечет искажение показателей бухгалтерской отчетности и при существенности искажений — модифицированное аудиторское заключение или отказ от выдачи аудиторского заключения.

Нарушение данного принципа в НУ влечет налоговые последствия при условии переквалификации сделки налоговым органом, т.е. изменения сути сделки для целей налогообложения;

#### Пример 1.4

ООО «Вега» является комиссионером по реализации товаров и использует УСН с объектом налогообложения «Доходы». Доходом общество признавало сумму комиссионного вознаграждения. Налоговыми органами договор комиссии был переквалифицирован в договор купли-продажи в результате выявленных нарушений в оформлении первичных документов (отсутствие отчетов комиссионера). В результате этого был доначислен единый налог с суммы превышения выручки от продажи товаров над суммой комиссионного вознаграждения.

— *принцип рациональности* (заимствован из п. 6 ПБУ 1/2008) — рациональное ведение налогового учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (соотношение затрат и выгод). То есть осуществление дополнительных затрат на ведение налогового учета, связанные с налоговой оптимизацией (в рамках действующего законодательства), не должны превышать экономической выгоды, которая может быть получена от этой оптимизации.

#### Пример 1.5

ООО «Орион» является торговой организацией, реализующей импортные товары. В соответствии со ст. 320 НК РФ торговые организации с целью оптимизации налогообложения имеют право учитывать расходы по приобретению товара как прямые и косвенные расходы: прямые расходы признаются пропорционально реализованным товарам, а косвенные могут быть признаны одновременно. Руководством ООО был проведен анализ дополнительного объема операций по налоговому учету (автоматизация учета прямых и косвенных расходов, контроль и анализ за движением временных разниц между БУ и НУ и пр.) и возникающих в связи с этим дополнительных расходов и выгод. В результате анализа было принято решение оставить действующую методологию налогового учета себестоимости реализованных товаров.

При формировании УПНУ следует отражать только те *элементы УП*, которые имеют для нее *практическую значимость*. На практике в УПНУ включаются выдержки из НК РФ, *не имеющие альтернативных вариантов применения*, т.е. в УПНУ устанавливаются те элементы, которые *обязаны применять все налогоплательщики*.

#### Пример 1.6

Часто в УПНУ включают требования о применении обязательного документа, регламентирующего амортизацию основных средств.

Выдержка и УПНУ: «применять Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, в соответствии с постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»».

Этот документ является единственным и обязательным для применения всеми налогоплательщиками, имеющими амортизируемое имущество. Поэтому такой пункт не является элементом УП.

Аналогично учетной политике для БУ, УПНУ должна быть раскрыта в *организационных и методических аспектах*.

*Организационные аспекты УПНУ:*

- лицо, ответственное за ведение НУ — специализированная организация или структурное подразделение налогоплательщика;
- структура налоговой службы (если НУ ведется налогоплательщиком) — структурное подразделение, налоговые специалисты, работники бухгалтерии и т.д.;
- лица, ответственные за подготовку налоговой отчетности и правильность расчета налогов;
- организация документооборота, порядок хранения документов налоговой отчетности и регистров налогового учета и др.

*Методические аспекты УПНУ:*

- описание способов ведения НУ (имеющих альтернативные варианты учета);
- способы ведения НУ, не установленные нормативными документами (например, способ ведения раздельного учета по НДС);
- специальные для отрасли способы ведения НУ (например, налоговый учет возвратных отходов в различных отраслях промышленности);
- формы аналитических налоговых регистров.

### Пример 1.7

#### Аспекты учетной политики для налогового учета

Организационные аспекты	Методические аспекты (налог на прибыль)
1. Налоговый учет ведется бухгалтерской службой организации. 2. Ответственность за подготовку налоговой отчетности и правильность расчета налогов несет заместитель главного бухгалтера. 3. Порядок разработки и хранения документов налоговой отчетности и регистров налогового учета установлен в графике документооборота организации	1. Налоговая база определяется на основании данных бухгалтерского учета и корректировок. 2. Форма налогового регистра для расчета налоговой базы (корректировочная таблица) приведена в приложении. 3. Амортизация основных средств начисляется линейным методом. 4. Прямыми расходами, связанными с приобретением товаров признаются: — цена поставщика; — расходы на доставку до склада; — таможенные пошлины. Остальные расходы признаются косвенными расходами

## 1.6. Элементы налога

Ведение налогового учета по конкретному налогу невозможно без знания элементов этого налога. Каждый налог (сбор) имеет самостоятельные

элементы, устанавливаемые НК РФ. Остановимся на общих определениях элементов налога (сбора).

---

**Объект налогообложения** — реализация товаров (работ, услуг), прибыль, стоимость имущества, доход, расход и другие объекты, имеющие стоимостную оценку, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, *т.е. это то, что облагается налогом.*

---

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с НК РФ.

**Обратить внимание:** к примеру, объект обложения налогом на имущество организаций — *среднегодовая стоимость основных средств фирмы.* Платой за воду облагается *объем израсходованной воды.*

---

**Налоговая база** — стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

---

**Обратить внимание:** налоговая база по акцизам на бензин — *объем реализованного бензина в тоннах.*

Налоговая база по налогу на имущество организаций — *остаточная стоимость основных средств в рублях.*

---

**Налоговый вычет** — сумма, на которую можно уменьшить налоговую базу в соответствии с НК РФ.

---

Право применения налогового вычета установлено не для всех налогов. Налоговые вычеты применяются при расчете налоговой базы по НДС, НДФЛ, УСН.

**Обратить внимание:** налоговую базу по НДФЛ можно уменьшить на суммы следующих вычетов: *стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.*

---

**Отчетный период** — это отрезок времени, по окончании которого рассчитываются и уплачиваются авансовые платежи по налогу: квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

**Налоговый период** — это отрезок времени, по окончании которого рассчитывается и уплачивается налог. Налоговый период может состоять из нескольких отчетных периодов.

**Ставка налога** — это величина налоговых начислений на единицу налоговой базы с учетом налоговых льгот: процентов от стоимости, рублей с кубометра, тонны и т.д.

---

Налоговые ставки и порядок их применения устанавливаются применительно к каждому налогу (сбору).

Основные виды налоговых ставок:

– *твердые* – устанавливаются в абсолютной сумме на единицу (иногда весь объект) обложения независимо от размеров доходов (в 2015 г.: ставка акцизов на бензин класса 3 – 7 300 руб. за 1 т);

– *пропорциональные* – ставка остается неизменной независимо от размера дохода (налог на прибыль 24%, НДС 18% и т.д.);

– *прогрессивные* – возрастают по мере роста облагаемого дохода (до 2001 г. в России НДФЛ);

– *регрессивные* – уменьшаются с увеличением величины объекта налогообложения (ЕСН до 2010 г.).

В настоящее время прогрессивные и регрессивные налоговые ставки не применяются.

---

**Льготы по налогам и сборам** (ст. 56 НК РФ) – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

---

## 1.7. Аналитические регистры налогового учета

Налогоплательщики *исчисляют налоговую базу* по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком *самостоятельно*. Налоговые и иные органы *не вправе* устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. Установлены общие требования к содержанию аналитических регистров налогового учета (ст. 314 НК РФ).

---

**Аналитические регистры налогового учета** – это сводные формы, предназначенные для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах и аналитических данных налогового учета *для расчета налоговой базы*.

---

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета *разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно* и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для налогового учета.

Формы аналитических регистров налогового учета в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты (ст. 313 НК РФ):

- наименование регистра;
- период (дату) составления;

- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Наряду с введением гл. 25 НК РФ МНС России были разработаны рекомендации «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации». Подразумевалось, что НУ будет вестись автономно (параллельно бухгалтерскому учету). Однако практика применения гл. 25 НК РФ показала, что налоговый учет можно вести на основании данных БУ, т.е. интегрированно с ведением БУ. В связи с этим ст. 313 НК РФ дополнена абз. 3, согласно которому если в регистрах бухгалтерского учета *содержится недостаточно информации для определения налоговой базы* в соответствии с требованиями НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым *регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета*.

Требования к составу реквизитов для регистров БУ и регистров НУ тождественны. В табл. 1.2 приведен регистр БУ («Карточка учета материалов»), а табл. 1.3 регистр НУ («Регистр-расчет стоимости материалов, списанных в отчетном периоде»), регистрирующие материальные расходы на канцтовары (данные формы регистров реализованы в бухгалтерской программе 1С).

Таблица 1.2

**Регистр БУ по учету товарно-материальных ценностей, руб.**

Дата	Документ	Операции	Дебет		Кредит	
			счет	сумма	счет	сумма
19 февраля 2015 г.	Перемещение материалов 00000005	Отпуск материалов Передан материал Канцтовары Администрация Основной склад	26	7939,19	10.6	7939,19
		Кол-во				124,000

Таблица 1.3

**Регистр НУ по учету товарно-материальных ценностей, руб.**

Дата операции	Основание выбытия	Количество	Цена единицы списания	Стоимость
19 февраля 2015 г.	Передача материально-производственных запасов на основании акта от 19.11.2014 № 00000005	124,000	64,03	7939,19



Как видно из таблиц, сумма материального расхода, приведенная в регистрах, равна. Это свидетельствует о том, что для данного расхода *нет различий между БУ и НУ*. Очевидно, что в этом случае не обязательно оформлять два регистра. Поэтому каждая организация самостоятельно выбирает один из способов ведения НУ: на основании данных БУ или автономно (параллельный учет).

*На практике* чаще применяется ведение НУ по налогу на прибыль на основании данных БУ. В этом случае налоговые регистры разрабатываются:

- для расчета налоговой базы по налогу на прибыль;
- для учета разниц, возникающих между оценкой активов, обязательств, доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

## 1.8. Налоговая отчетность

Приказом ФНС России от 20.12.2010 № ММВ-7-6/741@ установлены единые требования для разработки форм налоговых деклараций и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов и порядок их заполнения.

При вводе в действие новых форм налоговых деклараций по налогам и сборам (внесении изменений и дополнений в действующие декларации) обязательным считается наличие следующих документов:

- формы налоговой декларации;
- инструкции по заполнению налоговой декларации;
- методических рекомендаций по проведению камеральной проверки налоговой декларации;
- формата представления налоговой декларации в электронном виде и др.

Все налогоплательщики *обязаны заполнять декларацию (расчет) по налогу (сбору)* в соответствии с порядком, установленном в соответствующей инструкции по налогу (сбору). Порядок заполнения декларации обязателен для всех категорий налогоплательщиков, уплачивающих данный налог и применяющих декларацию. Декларации, заполненные с нарушением порядка заполнения, не принимаются налоговыми органами.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговые органы в соответствии с периодичностью и сроками, установленными НК РФ. Перечень налоговых деклараций (расчетов) и информация о периодичности и сроках представления в налоговые органы приведен в табл. 1.4.

*Таблица 1.4*

### Перечень налоговых деклараций

Форма	Периодичность и срок представления в инспекцию ФНС России
Налоговая декларация НДС (приказ ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@)	Ежеквартально, не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

Форма	Периодичность и срок представления в инспекцию ФНС России
Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций (приказ ФНС России от 26.11.2014 № ММВ-7-3/600@)	Ежеквартально, не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода
Налоговая декларация по НДС (форма 3-НДС) (приказ ФНС России от 24.12.2014 № ММВ-7-11/671@)	Ежегодно, не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом
Расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в ПФР и на обязательное медицинское страхование в ФФОМС плательщиками страховых взносов, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (форма РСВ-1 ПФР) (постановление Правления ПФР от 16.01.2014 № 2П)	Ежеквартально, не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным периодом
Расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения (форма-4 ФСС РФ) (приказ Минтруда России от 19.03.2013 № 107н)	Ежеквартально, не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом
Налоговая декларация по налогу на имущество организаций (приказ ФНС России от 24.11.2011 № ММВ-7-11/895)	Ежегодно, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом
Налоговый расчет по авансовому платежу по налогу на имущество организаций (приказ ФНС России от 24.11.2011 № ММВ-7-11/895)	Ежеквартально (I, II и III кварталы), не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода
Налоговая декларация по земельному налогу (приказ ФНС России от 28.10.2011 № ММВ-7-11/696@)	Ежегодно, не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом
Налоговая декларация по транспортному налогу (приказ ФНС России от 20.02.2012 № ММВ-7-11/99@)	Ежегодно, не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом
Налоговая декларация по акцизам на подакцизные товары, за исключением табачных изделий (приказ ФНС России от 14.06.2011 № ММВ-7-3/369@)	Ежемесячно, не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

Форма	Периодичность и срок представления в инспекцию ФНС России
Расчет регулярных платежей за пользование недрами (приказ МНС России от 11.02.2004 № БГ-3-21/98@)	Ежеквартально, не позднее последнего дня месяца, следующего за отчетным периодом
Налоговая декларация по водному налогу (приказ Минфина России от 03.03.2005 № 29н)	Ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
Налоговая декларация по НДС (приказ ФНС России от 16.12.2011 № ММВ-7-3/928@)	Ежемесячно, не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции (приказ Минфина России от 07.04.2006 № 55н)	Ежеквартально, не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН (приказ ФНС России от 04.07.2014 № ММВ-7-3/352@)	Ежегодно, не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом
Налоговая декларация по ЕНВД для отдельных видов деятельности (приказ ФНС России от 04.07.2014 № ММВ-7-3/353@)	Ежеквартально, не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода
Налоговая декларация по налогу на игорный бизнес (приказ ФНС России от 28.12.2011 № ММВ-7-3/985@)	Ежемесячно, не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

Если налоговая декларация (расчет) не представлены в установленный срок, то к налогоплательщику могут быть предъявлены следующие санкции:

- взыскание штрафа в размере *5% неуплаченной суммы налога*, подлежащей уплате на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% от указанной суммы и не менее 1000 руб. (ст. 119 НК РФ);
- влечет предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 300 до 500 руб. (ст. 15.5 КоАП РФ).

## Практикум

### Вопросы и задания для самоконтроля

1. Обоснуйте применение понятия «налоговый учет» ко всем налогам, а не только к налогу на прибыль (гл. 25 НК РФ).

2. Каковы составляющие (уровни) нормативного регулирования налогового учета?
3. Перечислите обязательные реквизиты первичного учетного документа.
4. Назовите организационные аспекты учетной политики для налогового учета. Приведите примеры.
5. Назовите методологические аспекты учетной политики для налогового учета. Приведите примеры.
6. Какова роль аналитических регистров налогового учета? Всегда ли надо их составлять?
7. Перечислите обязательные реквизиты аналитического регистра налогового учета. Приведите пример.

### **Тесты**

1. Учетная политика для налогового учета организации устанавливается ...
  - а) налогоплательщиком;
  - б) налогоплательщиком и корректируется налоговыми органами.
  
2. Имеет ли право налогоплательщик модифицировать формы налоговой декларации?
  - а) да;
  - б) нет.
  
3. При применении УСН использование кассового метода при ведении налогового учета является ...
  - а) правом налогоплательщика;
  - б) обязанностью налогоплательщика.
  
4. При ведении налогового учета применяются первичные документы ...
  - а) составленные по унифицированным формам, утвержденным уполномоченными органами;
  - б) разработанные и утвержденные налогоплательщиком;
  - в) все варианты правильные.
  
5. Принцип последовательности означает применения норм и правил налогового учета ...
  - а) как минимум в течение одного налогового периода;
  - б) в течение всего срока деятельности организации.

#### *Ответы на тесты*

1—а; 2—б; 3—б; 4—б; 5—а.

## Глава 2

# НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ И НАЛОГОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

---

В результате изучения данной главы студент должен:

### **знать**

- особенности расчета налоговой базы и применения налоговых вычетов;
- особенности формирования данных для подготовки налоговой отчетности;
- структуру документов налогового учета и отчетности, порядок их заполнения;
- порядок представления налоговой отчетности налогоплательщиками;

### **уметь**

- определять объекты налогообложения по разным ставкам налога;
- определять момент возникновения налоговой базы по НДС;
- рассчитывать налоговую базу и применить налоговые вычеты;

### **владеть**

- инструментами расчета налоговой базы;
  - навыками подготовки документов налогового учета;
  - навыками формирования налоговой отчетности.
- 

## 2.1. Налогоплательщики и элементы налога

Налог на добавленную стоимость (НДС) — *косвенный налог*. Одним из признаков косвенных налогов является их *перелагаемость*, так как налог устанавливается в виде надбавки к цене (в отличие от прямых налогов, определяемых доходом (прибылью) налогоплательщиков) и *перелагается на конечного потребителя*. Компания, производящая продукцию, оказывающая услуги, выполняющая работы, по существу является *сборщиком косвенного налога*, а покупатель (конечный потребитель) — *плательщиком*.

**Налогоплательщиками** НДС (ст. 143) являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу Таможенного союза.

*Не признаются налогоплательщиками НДС* по операциям внутри Российской Федерации (так называемый «внутренний НДС») организации и индивидуальные предприниматели:

- применяющие УСН;
- применяющие систему налогообложения в виде ЕНВД;

- освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (если в соответствии со ст. 145 НК РФ сумма выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не превысила 2 млн руб.);
- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
- имеющие статус участника проекта «Сколково» и др.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет (подлежащая возмещению из бюджета) рассчитывается по итогам каждого **налогового периода**<sup>1</sup>.

Налоговый период по НДС (ст. 163 НК РФ) — *квартал* (I квартал, II квартал, III квартал, IV квартал).

**Объект налогообложения** по НДС (ст. 146) — это:

- реализация товаров, работ, услуг *на территории РФ*;
- передача имущественных прав *на территории РФ*;
- передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг *на безвозмездной основе*;
- выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления, т.е. выполнение СМР собственными силами;
- ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;
- передача товаров, работ, услуг *для собственных нужд*, если расходы на их приобретение *не учитываются при расчете налога на прибыль*.

Местом реализации товаров для исчисления НДС (ст. 147 НК РФ) *признается: территория РФ* при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

- товар находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

**Товаром** для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (ст. 38 НК РФ).

### Пример 2.1

Российская организация реализует товары, приобретенные ею на территории Украины, в Туркменистан без ввоза на территорию России. Местом реализации товаров, приобретаемых на территории Украины и в дальнейшем реализуемых в Туркменистан без ввоза на территорию России, территория России не признается. Реализация не признается объектом налогообложения НДС. В декларации по НДС заполняется разд. 7 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)».

**Местом реализации работ, услуг** (ст. 148) признаются:

- территория РФ — *основной подход*;
- *место осуществления деятельности покупателя* работ, услуг при оказании некоторых видов услуг (*особый подход*), *приведенных в п.п. 4 п. 1 ст. 148:*

<sup>1</sup> До 2008 г. налоговым периодом по НДС признавался месяц.

- передаче патентов, торговых марок, лицензий и авторских прав, оказании услуг по разработке программ для ЭВМ и баз данных, оказании консультационных, юридических, аудиторских, рекламных маркетинговых услуг и пр.;
- предоставлении персонала в случае, если персонал работает в месте деятельности покупателя;
- сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг и др.

### Пример 2.2

1. Российская организация «Альфа» оказала консультационные услуги на территории РФ иностранной компании «PROFIT» (USA), не состоящей на налоговом учете в России, в сумме 10 000 долл. США.

Вывод: объекта налогообложения не возникает, так как российская организация является продавцом услуг. Территория оказания услуг значения не имеет.

2. Иностранная компания «PROFIT» (USA), не состоящая на налоговом учете в России, оказала российской организации «Альфа» консультационные услуги на территории РФ в сумме 5000 долл. США.

Вывод: объект налогообложения возникает, так как вид услуг включен в перечень ст. 148 и российская организация является покупателем услуг.

3. Российская организация «Альфа» оказывает услуги по обучению иностранных специалистов за пределами России.

Вывод: объекта налогообложения не возникает. Статьей 148 НК РФ не установлено, что местом реализации *услуг в сфере образования* признается территория РФ, если услуги фактически оказаны на территории РФ, т.е. услуги, оказанные за пределами РФ, объектом налогообложения не являются.

---

**Налоговая база** НДС (ст. 153 НК РФ) — стоимостное выражение объекта налогообложения.

Момент определения налоговой базы (ст. 167) — *наиболее ранняя из дат*:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) и передачи имущественных прав;
- день оплаты (частичной оплаты) товаров (работ, услуг) и передачи имущественных прав.

Особенностью определения налоговой базы по НДС является то, что она не всегда связана с возникновением объекта налогообложения.

### Пример 2.3

12 октября 2014 г. организация «Альфа» получила предоплату под поставку товара в сумме 2000 руб. На дату получения денежных средств начисляется НДС:  $\text{НДС} = 2000 / 118 \times 18 = 305,08$  руб.

---

**Ставки** НДС установлены в ст. 164 НК РФ: 0, 10, 18%. Ставки применяются к обороту (налоговой базе) без НДС.

Расчетные ставки (п. 4 ст. 164) применяются к обороту (налоговой базе), включающему НДС (10/110, 18/118), и применяются для расчета

НДС при удержании налога налоговыми агентами, при получении оплаты в счет предстоящих поставок, при передаче имущественных прав и т.д.

#### Пример 2.4

20 января 2015 г. организация «Альфа» в соответствии с договором о долевом строительстве дома оплатила долю в сумме 15 000 000 руб. 25 сентября 2013 г. организация «А» передала имущественные права на долю компании «Б» за 25 000 000 руб. НДС равен  $(25\,000\,000 - 15\,000\,000) \times 18/118 = 1\,525\,423,73$  руб.

**Льготы** по НДС установлены для:

- отдельных операций (ст. 149 НК);
- отдельных налогоплательщиков (ст. 145 НК РФ);
- специальных налоговых режимов (УСН, ЕНВД).

*Не подлежат налогообложению* (ст. 149 НК РФ) следующие операции:

- реализация медицинских товаров по перечню, утвержденному Правительством РФ (п. 2);
- осуществление банками банковских операций (кроме инкассации) (подп. 3 п. 3);
- оказание услуг по страхованию, операции по предоставлению займов в денежной форме (п. 3);
- передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. (подп. 25 п. 3);
- передача исключительных прав на изобретения, программы для ЭВМ, базы данных, ноу-хау, а также прав на использование указанных результатов на основании лицензионных договоров (подп. 26 п. 2);
- операции по уступке (приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров кредита и займа (подп. 29 п. 3) и др.

Налогоплательщики, осуществляющие операции по реализации товаров, работ, услуг, предусмотренные в п. 3 ст. 149 НК РФ, *вправе отказаться от льготы на срок не менее года* (по заявлению в налоговый орган по месту регистрации организации).

**Налоговые вычеты** — суммы, на которые можно уменьшить НДС, исчисленный с налоговой базы. Вычетам подлежат суммы НДС:

- предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ;
- уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

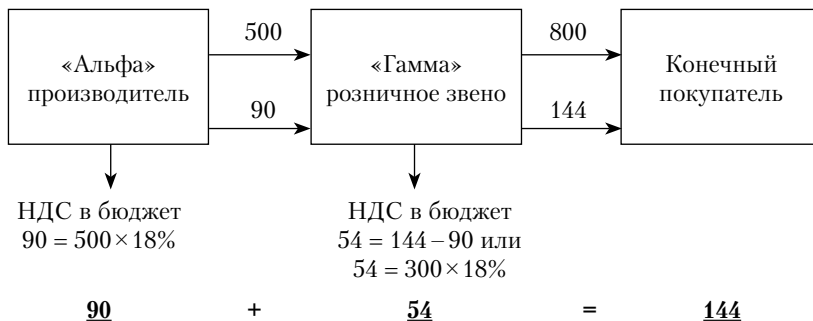
#### Пример 2.5

Компания «Гамма» (розничное звено) приобрела у компании «Альфа» (производитель) товар на сумму 590 руб., включая НДС 90 руб., и продала его покупателям за 944 руб. Для упрощения расчетов предположим, что у производителя налоговых вычетов нет.

Рассмотрим пример на схеме.

Как видно из схемы 1, компания «Альфа» (производитель) обязана начислить и уплатить в бюджет НДС с суммы выручки (без НДС), т.е. 90 руб. Налоговых вычетов нет.





**Схема 1. Формирование налоговых вычетов по НДС**

Организация «Гамма» (розничное звено) начислит с выручки НДС в сумме 144 руб., но применит налоговый вычет — сумму НДС, предъявленную компанией «Альфа» при приобретении товаров (90 руб.). Поэтому в бюджет следует уплатить 54 руб., т.е. разницу между начислением и налоговым вычетом.

Покупатель розничной сети (конечный потребитель) является фактическим плательщиком НДС — 144 руб. (в цене приобретенного товара), а компании «Альфа» и «Гамма» являются сборщиками НДС. Таким образом реализуется принцип переложимости налога, характерный для косвенных налогов.

Общие правила применения налоговых вычетов установлены в ст. 172 НК РФ, в соответствии с которой налоговые вычеты производятся при соблюдении следующих трех условий:

- 1) товары (работы, услуги), в том числе ОС и НМА должны быть приняты на учет (отражены в бухгалтерском учете);
- 2) наличие счета-фактуры, предъявленного поставщиком, оформленного в соответствии с требованиями НК РФ;
- 3) товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС.

### Пример 2.6

Организация «Альфа» приобрела товар от поставщика на сумму 1180 руб. (в том числе НДС 180 руб.) и приняла его к бухгалтерскому учету. Счет-фактура поставщика оформлен в соответствии с законодательством. Товар был использован в облагаемых НДС торговых операциях — был продан за 2360 руб., том числе НДС (18%) 360 руб.

1. Товар принят на учет на счетах бухгалтерского учета.
2. Счет-фактура, предъявленный поставщиком, оформлен в соответствии с требованиями НК РФ.
3. Выручка от продажи приобретенного товара облагается НДС.

Вывод: три обязательных условия для осуществления налоговых вычетов соблюдены, и НДС к уплате в бюджет равен  $\text{НДС} = 360 - 180 = 180$  руб.

При несоблюдении хотя бы одного из условий налоговые вычеты применить нельзя и следует уплатить в бюджет 360 руб.

**Обратите внимание:** применить налоговые вычеты можно в том налоговом периоде, когда выполнены вышеуказанные три условия, *независимо от факта оплаты товаров (работ, услуг) поставщику*. То есть применяется *метод начисления*.

Согласно ст. 172 НК РФ, регламентирующей порядок применения налоговых вычетов с 2015 г., налоговые вычеты, предусмотренные п. 2 ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах *в пределах трех лет после принятия на учет* приобретенных налогоплательщиком на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. До 2015 г. налоговые вычеты по НДС следовало применять в том периоде, когда налогоплательщик получал на это право. Перенос на последующие периоды не допускался.

### Историческая справка

До введения в действие гл. 21 НК РФ (до 1 января 2001 г.) вопросы, касающиеся порядка исчисления и уплаты НДС, регулировались Законом РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» и инструкцией Госналогслужбы России от 11.10.1995 № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость». В соответствии с Законом сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, определялась как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, *фактически уплаченными поставщикам* за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

НК РФ установлены требования *фактической оплаты НДС* для применения налоговых вычетов в следующих случаях (п. 4 ст. 168):

- при ввозе товаров на таможенную территорию — вычет после уплаты таможенным органам;
- для вычета НДС, уплаченного в бюджет налоговым агентом — вычет после уплаты налога в бюджет.

*Особенности применения налоговых вычетов* определили разделение операций на облагаемые по ставкам 10 и 18%, облагаемые по ставке 0% и не облагаемые НДС (табл. 2.1).

Таблица 2.1

### Применение налоговых вычетов

Вид операций	Особенности применения налоговых вычетов
Операции, облагаемые НДС по ставкам 10 и 18%	Вычеты применяются при соблюдении трех условий: — принятие на учет товаров (работ услуг); — наличие счета-фактуры; — использование приобретенных товаров (работ, услуг) в деятельности, облагаемой НДС
Операции, облагаемые НДС по ставке 0% (экспорт)	Вычеты применяются, но откладываются до подтверждения ставки 0% (три условия также должны быть соблюдены)
Операции, не облагаемые НДС	Вычеты не применяются, а НДС, предъявленный поставщиками, включается в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг)

### Пример 2.7

Пример состоит из трех блоков, в которые включена цепочка контрагентов «Производитель — Продавец — Конечный покупатель».