

УДК 657.6

## ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО УЧЁТА В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

© 2010

*С.А. Хмелев*, кандидат экономических наук, доцент кафедры  
«Экономика, финансы и бухгалтерский учет»

*Тольяттинский государственный университет, Тольятти (Россия)*

*Ключевые слова:* налоговый учет; экономическая безопасность; налогообложение; налогоплательщик; финансовая стратегия.

*Аннотация:* В статье рассматриваются вопросы учетной политики для целей налогообложения.

Целью налогового учета является формирование полной и достоверной информации о налогооблагаемых объектах, имуществе и хозяйственных операциях налогоплательщика и контроля исчисления и уплаты налога на прибыль. Прозрачность налогового учета определяется следующими условиями: соответствие учетной политики для целей налогообложения требованиям НК РФ и особенностям хозяйственной деятельности предприятия; достоверность бухгалтерского учета; обязательное определение порядка перехода от данных бухгалтерского учета к данным налогового учета; разработка системы регистров налогового учета, которая предусматривает набор определенных форм отчетных регистров, их взаимосвязь и последовательность заполнения; четкое изложение правил налогового учета имущества и операций в инструкции или стандарте налогового учета. Соблюдение перечисленных условий сделает налоговый учет достоверным, а значит, обеспечивающим экономическую безопасность предприятия.

Следует отметить, что очень важным инструментом обеспечивающим экономическую безопасность предприятия является формирование учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета (рис. 1).

Учетная политика должна раскрывать организационно-технические, методологические и налоговые аспекты.

На выбор и обоснование учетной политики влияют следующие факторы:

- организационно-правовая форма организации (акционерное общество, государственное и муниципальное унитарное предприятие, общество с ограниченной ответственностью, производственный кооператив);
- отраслевая принадлежность и вид деятельности (промышленность, сельское хозяйство, торговля, строительство, посредническая деятельность);
- масштабы деятельности организации (объем производства и реализация продукции, численность работающих, стоимость имущества организации);
- управленческая структура организации и структура

бухгалтерии;

- финансовая стратегия организации.

Таким образом, учетная политика для целей налогообложения – это инструмент, с помощью которого осуществляется процесс реальной либерализации системы налогового учета, происходит совершенствование нормативной системы регулирования налогового учета и налоговых деклараций.

Данные налогового учета должны отражать: порядок формирования суммы доходов и расходов; порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде; сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах; порядок формирования сумм создаваемых резервов; сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль. Подтверждением данных налогового учета признаются первичные учетные документы (включая справки бухгалтера), аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы.

При этом налоговые органы не вправе устанавливать для организаций обязательные формы документов для налогового учета. Лишь в случаях, когда в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, организация вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

В случае ведения самостоятельных регистров налогового учета в них должны содержаться следующие реквизиты: наименование регистра; период (дата) составления; измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении; наименование хозяйственных операций; подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

В целях обеспечения экономической безопасности

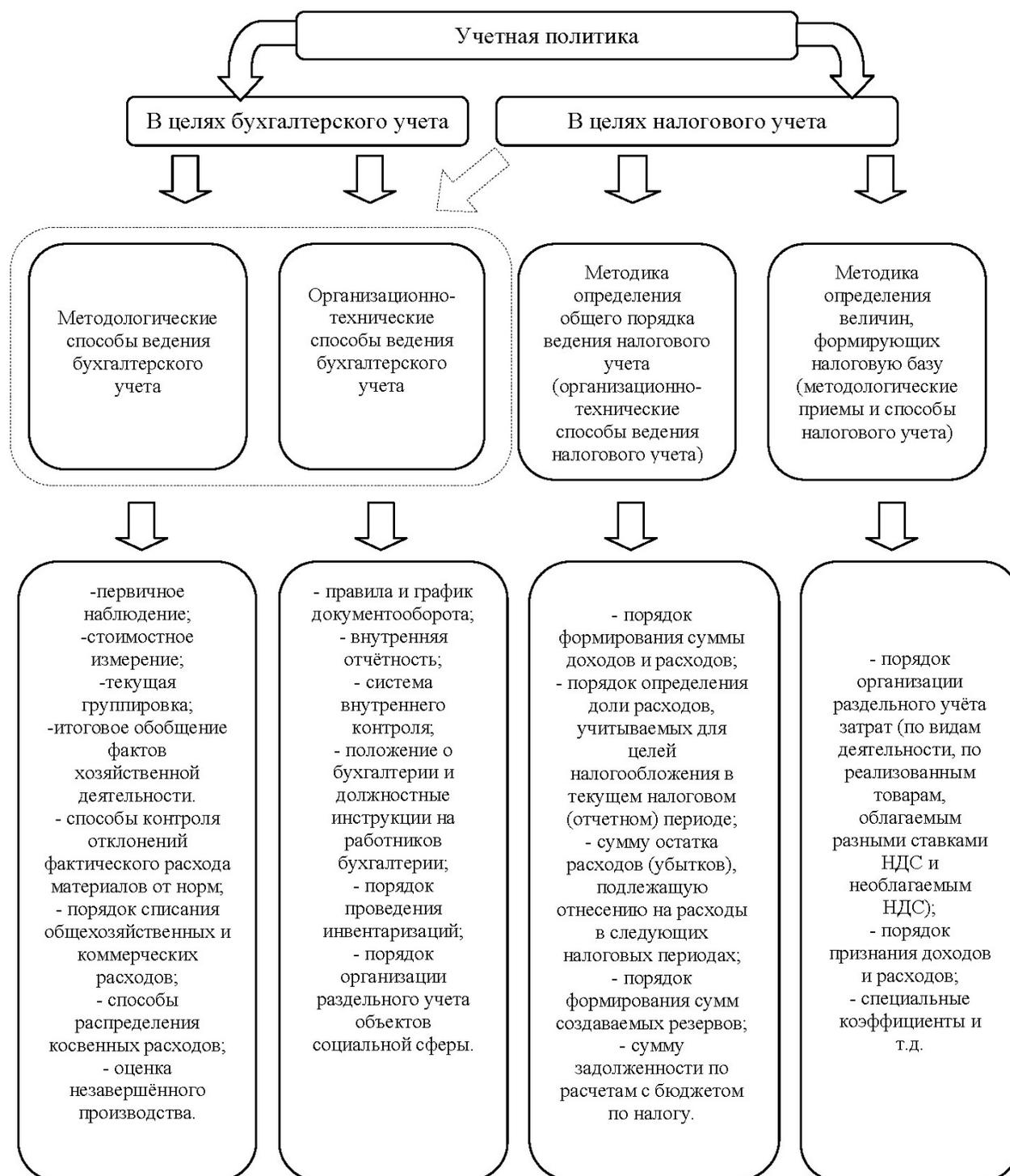


Рис. 1. Виды учетной политики.

при хранении регистров налогового учета должна быть обеспечена их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и/или объектов в целях налогообложения осуществляется организацией в случае изменения

законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах - не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства. Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной

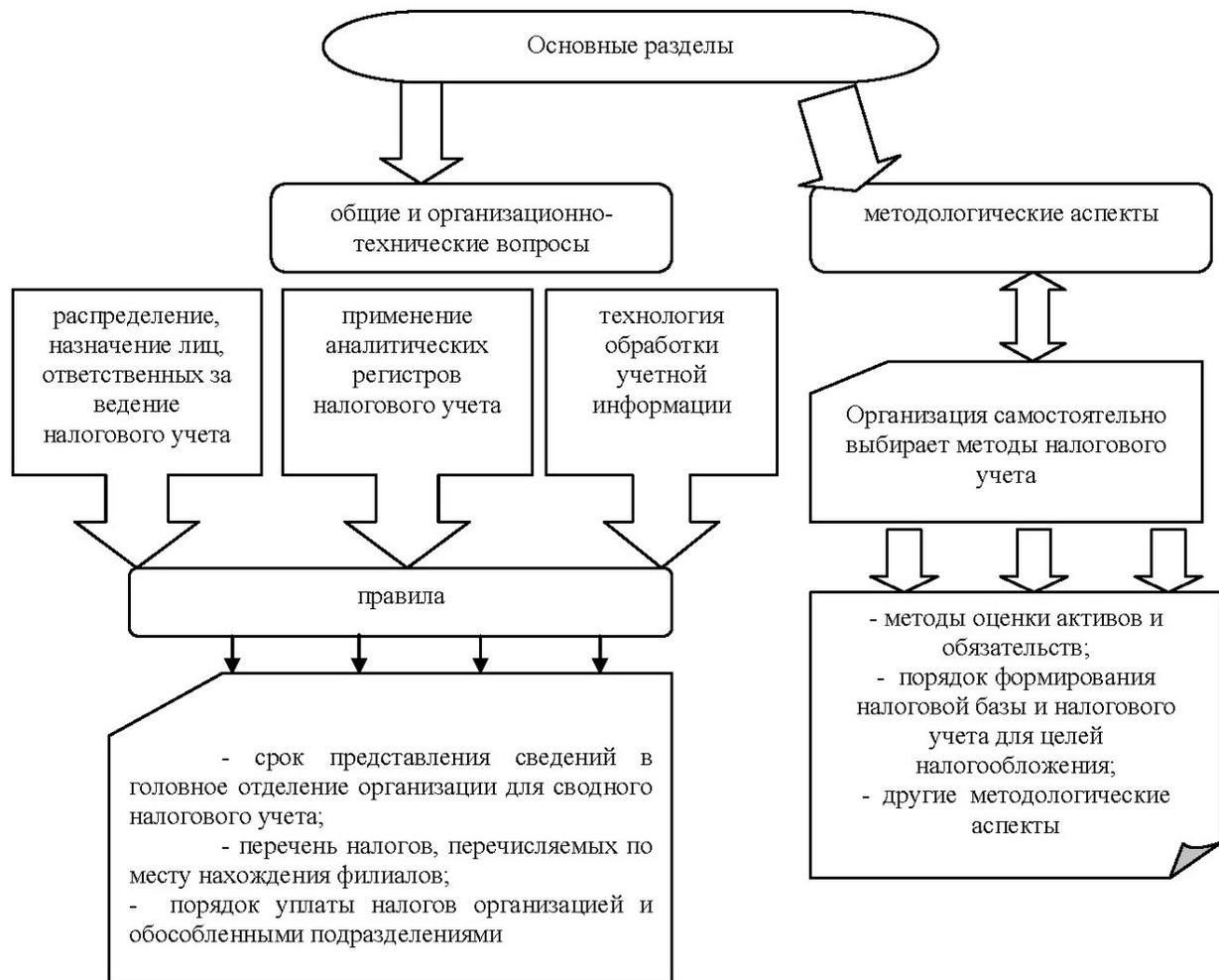


Рис. 2. Основные разделы положения об учетной политике для целей налогообложения.

для всех обособленных подразделений организации. Основные разделы положения об учетной политике для целей налогообложения представлены на схеме (рис. 2).

Если для целей бухгалтерского финансового учета информация накапливается в бухгалтерских регистрах, то для целей налогового учета используются налоговые регистры.

Налоговые регистры - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями настоящей главы, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность 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).

При этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета предна-

значены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

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

При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Так как не существует четких и единых стандартов к структуре налоговых регистров, то информация в них

может быть сформирована по различным признакам. Так существуют особенности налогового учета в зависимости от того, производственное это предприятие или торговое, строительное или оказывающее услуги. Налоговые регистры должны отражать все особенности налогового учета предприятия. Таким образом, содержание налоговых регистров во многом зависит от принятой учетной политики предприятия.

Обязательным элементом учетной политики предприятия является порядок формирования доходов и расходов.

Налоговый учет доходов производственных предприятий ведется в обычном порядке. Доходы от продажи товаров учитывают в составе выручки от реализации. Для целей налогообложения товаром считается любое реализуемое или предназначенное для реализации имущество предприятия (основные средства, нематериальные активы, материалы, ценные бумаги, готовая продукция и т.д.). Доходы от его продажи учитывают в составе выручки. Остальные поступления отражают в составе внереализационных доходов.

Расходы производственных предприятия, связанные с производством и реализацией, делятся на прямые и косвенные.

К прямым относят расходы:

- на приобретение сырья и материалов, которые используют в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, необходимых для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- на оплату труда основного производственного персонала, страховые взносы во внебюджетные фонды и взносы, начисленные с их заработной платы (платежи по страхованию сотрудников в состав прямых расходов не включают);
- связанные с начислением амортизации по основным средствам производственного назначения.

Остальные расходы (кроме внереализационных) относят к косвенным. Облагаемую прибыль предприятия уменьшают только те прямые расходы, которые относятся к реализованной продукции. Косвенные и внереализационные расходы учитывают при налогообложении полностью. Налоговые регистры должны отражать процессы формирования доходов и расходов, определения прибыли.

Для промышленных предприятий особую роль играют расходы на приобретение сырья и материалов. Запасы сырья и материалов это вид оборотного капитала предприятия, который обладает наименьшей ликвидностью. Управление этим ресурсом является важнейшей тактической задачей любого предприятия, от которой зависит не только получения прибыли, но и конкурентоспособность выпускаемой продукции, следовательно, и экономическая безопасность.

Материалы отражают в бухгалтерском и налоговом учете по фактической себестоимости. Это правило также распространяется на сырье, комплектующие и полу-

фабрикаты.

Фактическая себестоимость материалов - это сумма всех расходов, связанных с их приобретением. Как в налоговом, так и в бухгалтерском учете себестоимость материалов формируется в зависимости от того, как они были получены.

Материалы могут быть куплены у поставщиков, получены в качестве вклада в уставный капитал, получены безвозмездно. Если те или иные расходы (например, транспортные) связанные с приобретением разных партий материалов, включаются в фактическую себестоимость ценностей пропорционально их покупной цене.

По правилам налогового учета в фактическую себестоимость материалов не включают:

- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с покупкой материалов (если другой порядок не установлен учетной политикой);
- проценты по кредитам, полученным для покупки материалов;
- отрицательные суммовые разницы, связанные с покупкой материалов (в бухучете их называют курсовыми);
- таможенные пошлины, уплаченные при ввозе материалов в Россию (если другой порядок не установлен учетной политикой).

В бухгалтерском учете затраты на оплату информационных и консультационных услуг, связанных с покупкой материалов, увеличивают их стоимость. В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов. На фактическую себестоимость материалов они не влияют.

В налоговом учете проценты по любым кредитам (в пределах нормативов) учитывают как внереализационные расходы.

При приобретении материалов по внешнеторговым контрактам могут образовываться разницы. Такие суммы в налоговом учете называют суммовой разницей, а в бухгалтерском учете - курсовой. По правилам бухгалтерского учета отрицательные курсовые (суммовые) разницы отражают как прочие расходы предприятия. В налоговом учете отрицательные суммовые разницы учитывают как внереализационные расходы. Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете на стоимость поступивших материалов курсовые (суммовые) разницы не влияют.

Если материалы получены безвозмездно, фактическая себестоимость определяется в налоговом учете, исходя из рыночной цены. Безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 3000 рублей между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

В налоговом учете фактическую себестоимость материалов отражают:

- в регистре «Учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав»;
- в регистре-расчете «Формирование стоимости объекта учета»

После этого оформляется один из следующих регистров:

- если материалы списываются по методу ФИФО - регистр «Информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО»;

- если материалы списываются по средней себестоимости - регистр «Информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости».

Регистр «Учет операций приобретения имущества, работ, услуг, прав» заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с получением материалов (например, договоров, накладных, счетов-фактур и т.д.). Исходя из данных этого регистра, заполняется регистр-расчет «Формирование стоимости объекта учета». Далее оформляется регистр «Информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО», либо регистр «Информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости» (в зависимости от метода списания материалов).

Материалы могут быть списаны с баланса предприятия в результате: передачи в производство; использования для собственных нужд; безвозмездной передачи; передачи в качестве вклада в уставный капитал другой предприятия; продажи на сторону.

В налоговом учете фактическую себестоимость материалов, переданных в производство, списывают одним из трех методов.

По себестоимости каждой единицы - по этому методу списывают материалы, которые учитывают в особом порядке. К таким материалам относят драгоценные металлы и камни, радиоактивные материалы и т.д. Единица этих материалов, как правило, уникальна, то есть существует в единственном экземпляре.

По средней себестоимости - при использовании этого метода определяется средняя себестоимость единицы материалов. Ее определяют по каждому наименованию одинаковых материалов, например, кирпич, доски, цемент и т.д. Федеральная налоговая служба России, в рекомендациях по применению налоговых регистров предусматривает, что средняя себестоимость определяется после каждой операции, связанной со списанием материалов.

По себестоимости первых по времени приобретенных (ФИФО) - материалы, поступившие ранее других, списываются первыми. Например, если материалы были куплены партиями, то сначала передается в производство первая партия, затем вторая и т.д. Если материалов в первой партии недостаточно, то списывается часть материалов из второй.

Рекомендации Федеральной налоговой службы России по применению налоговых регистров предусматривают, что стоимость материалов, которая должна быть списана, определяется после каждой операции, связанной с их списанием. Материалы, предназначенные для основного производства, могут быть ис-

пользованы на собственные нужды предприятия. Себестоимость таких материалов в состав прямых расходов не включается. Она учитывается в составе тех расходов, на которые списаны материалы (затрат на ремонт основных средств, затрат на ремонт инвентаря и т.д.). Фактическая себестоимость материалов, использованных для собственных нужд, списывается в том же порядке, что и при их передаче в производство (то есть по себестоимости единицы, средней себестоимости, методу ФИФО).

В бухгалтерском учете фактическую себестоимость безвозмездно переданных материалов, а также затраты, связанные с такой передачей, отражают в составе прочих расходов. При налогообложении прибыли такие расходы не учитывают. Стоимость безвозмездно переданного имущества облагается НДС.

В бухгалтерском учете выручку от продажи материалов отражают в составе прочих доходов, а затраты, связанные с их продажей, - в составе прочих расходов. В налоговом учете такие доходы отражают в составе выручки от реализации, а расходы - в составе затрат, связанных с получением доходов.

Доходы, полученные от продажи материалов, уменьшают: фактическую себестоимость проданных материалов; расходы, связанные с продажей материалов.

С 2010 г. при реализации материалов, которые были получены при ремонте, демонтаже, ликвидации основных средств, в расходах признают их рыночную стоимость (то есть всю сумму, которая была ранее включена во внереализационные доходы предприятия). Такой же порядок действует и при продаже излишков, выявленных при инвентаризации.

Фактическую себестоимость списанных материалов отражают в следующих регистрах налогового учета:

- регистр «Информация о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости»;

- регистр-расчет «Стоимость списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО»;

- регистр «Налоговый учет первоначальной стоимости приобретенных материалов»;

- сводный регистр-расчет «Стоимость материалов, списанных в отчетном периоде»;

- регистр «Учет стоимости реализованного прочего имущества»;

- регистр «Учет операций выбытия имущества, работ, услуг, прав».

При списании материалов, прежде всего, оформляют регистр-расчет «Стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде».

Последующий налоговый учет стоимости израсходованных материалов зависит от способа их списания. Если материалы списываются по средней себестоимости, то оформляют регистр «Информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости». Если материалы спи-

сываются по методу ФИФО, то оформляют регистр-расчет «Стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО». Некоторые данные из этих регистров переносят в регистры налогового учета первоначальной стоимости приобретенных материалов.

Если предприятие продает материалы на сторону (безвозмездная передача, передача в качестве вклада в уставный капитал), дополнительно оформляют:

- регистр «Учет операций выбытия имущества, работ, услуг, прав»;
- регистр «Учет стоимости реализованного прочего имущества».

Все эти регистры заполняют на основании первичных документов по отпуску материалов (лимитно-заборных карт, требований-накладных), договоров и накладных (при отпуске материалов на сторону) и данных регистров налогового учета по формированию фактической себестоимости материалов.

В состав затрат, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль предприятия, включают только прямые расходы, которые относятся к реализованной готовой продукции или работам. Предприятия, которые оказывают услуги, могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на всю сумму своих прямых расходов. Относятся ли эти расходы к оказанным услугам или нет, значения не имеет. Прямые расходы, которые относятся к незавершенному производству (то есть продукции, не прошедшей всех стадий обработки, или работам, которые начаты, но не выполнены) и готовой продукции, не реализованной покупателям, налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Для расчета суммы прямых расходов, которая относится к готовой продукции, работам или услугам, бухгалтер должен определить стоимость:

- незавершенного производства на конец месяца;
- готовой продукции, выпущенной в течение месяца;
- готовой продукции, не реализованной покупателям на конец месяца.

Предприятия самостоятельно определяют порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на готовую продукцию (выполненные работы). Выбранный порядок необходимо закрепить в учетной политике предприятия для целей налогового учета. Применять его следует не менее двух налоговых периодов.

Федеральной налоговой службой России не установлены единые сводные регистры по учету прямых расходов, которые относятся к реализованной продукции (работам) и включаются в затраты отчетного периода. Предприятиям необходимо разработать соответствующие регистры самостоятельно.

Также отдельно учитываются в налоговом учете доходы и расходы по обслуживающим производствам и хозяйствам. К обслуживающим производствам относятся жилищно-коммунальные хозяйства (жилые дома, гостиницы, общежития и т.д.), объекты социально-культурной сферы (поликлиники, дома культуры, са-

натории и базы отдыха и т.д.) и другие подразделения, которые числятся на балансе предприятия. Доходы и расходы по этим производствам (хозяйствам), а также налоговая база по этой деятельности определяется отдельно от других видов деятельности. Результатом деятельности обслуживающих производств (хозяйств) может быть убыток, который включают в расходы при определении налоговой базы по прибыли, если выполняются следующие условия:

- стоимость оказываемых услуг не должна быть ниже стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями;
- расходы на содержание объектов обслуживающих производств (хозяйств) не должны превышать расходы на содержание аналогичных специализированных организаций;
- условия оказания услуг обслуживающим производством (хозяйством) не должны отличаться от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых такая деятельность является основной.

Если хотя бы одно из перечисленных условий не выполняется, то полученный убыток можно перенести на будущее на срок до 10 лет.

При этом на погашение полученного убытка можно направлять только прибыль, полученную от деятельности обслуживающих производств (хозяйств).

В налоговом учете доходы и расходы обслуживающих производств (хозяйств) отражают в двух налоговых регистрах:

- регистр-расчет «Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств»;
- регистр «Учет убытков обслуживающих производств и хозяйств».

Прежде оформляется регистр-расчет «Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств». Его заполняют на основании первичных документов, в которых отражены затраты, связанные с содержанием обслуживающих производств, а также налоговых регистров, в которых есть необходимая информация. Исходя из данных этого регистра, заполняется регистр учета убытков обслуживающих производств и хозяйств.

Информация налоговых регистров производственных предприятий является неотъемлемой частью общей учетно-информационной системы предприятия, направленной на повышение экономической безопасности.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бодрова Т.В. Налоговый учет и отчетность : учебное пособие / Т.В. Бодрова. – М.: Дашков и Ко, 2010г. – 480с.
2. Волкова Г.А. Налоги и налогообложение: учебное пособие / (Г.А.Волкова и др.); под ред. Г.Б.Поляка. – 3-е изд., -М: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
3. Соловьев И.Н. Формирование государственной политики в борьбе с налоговыми преступлениями.

- Экономический вестник МВД России. 2004. № 4. М. : Дело и Сервис, 2010г. – 416 с.
4. Попова Л.В., Головина Т.А., Никулина Л.Н. 5. Федосеева Т.В. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Л.В.Попова, Т.А.Головина, Л.Н. Никулина. – Налоговый учет, отчетность, аудит : учебное пособие / ТТИ ЮФУ. Таганрог, 2009г.

## FEATURES OF REALIZATION OF THE TAX ACCOUNT IN SYSTEM OF ECONOMIC SAFETY OF THE ENTERPRISE

© 2010

*S.A. Hmelev*, candidate of economical sciences, associate professor of the chair  
«Economics, finance and accounting»  
*Togliatti State University, Togliatti (Russia)*

---

*Keywords:* tax accounting; economic security; taxation; taxpayer; financial strategy.

*Annotation:* In this paper, the accounting policy for tax purposes.