

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

В. В. СЕМЕНИХИН,

руководитель «Экспертбюро Семенихина»

Налоговый учет и классификация доходов

Налоговый учет доходов

Налоговая база по налогу на прибыль согласно ст. 313 НК РФ определяется на основе данных налогового учета.

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, которые группируются в соответствии с порядком, установленным НК РФ.

Налоговый учет дает возможность формирования полной и достоверной информации о порядке учета в целях исчисления налога на прибыль проводимых хозяйственных операций. Кроме того, налоговый учет обеспечивает необходимой информацией внутренних и внешних пользователей.

Система налогового учета организуется налогоплательщиками самостоятельно, при этом необходимо соблюдать принципы последовательности применения норм и правил налогового учета. Принятая учетная политика должна быть утверждена соответствующим приказом или распоряжением руководителя организации.

Учетная политика для целей налогообложения в соответствии с п. 12 ст. 167 НК РФ применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения, и является обязательной для обособленных подразделений организации, если такие подразделения создаются. Вновь созданные организации должны утвердить учетную политику не позднее окончания первого налогового периода. Принятая учетная политика считается применяемой со дня создания организации.

В случае внесения изменений в налоговое законодательство Российской Федерации, а также в случае выбора налогоплательщиком иных способов и методов учета, предлагаемых НК РФ, необходимо внести изменения в учетную политику организации.

Если внесение изменений в учетную политику связано с изменениями в законодательстве Российской Федерации, решение о внесении изменений должно быть принято не ранее момента вступления в силу изменений норм законодательства.

Если налогоплательщик принял решение об изменении применяемых способов и методов учета, то решение об изменении учетной политики принимается с начала следующего налогового периода. Приказ о внесении изменений должен быть подписан не позднее 31 декабря текущего налогового периода.

Налогоплательщик вправе вносить изменения в учетную политику для целей налогообложения в течение налогового периода только в двух случаях: при изменении законодательства о налогах и сборах, а также в случае начала осуществления нового вида деятельности, на что обращено внимание специалистов Минфина России в письме от 14.04.2009 № 03-03-06/1/240.

Статьей 313 НК РФ установлено, что данные налогового учета должны отражать, в частности, порядок формирования суммы доходов. Данные налогового учета подтверждаются первичными учетными документами, в том числе справкой бухгалтера, аналитическими регистрами налогового учета, а также расчетом налоговой базы.

В письме УФНС Российской Федерации по г. Москве от 27.12.2007 № 20-12/124747 сказано, что в качестве первичных учетных документов в налоговом учете выступают копии первичных документов, используемых в бухгалтерском учете.

Статьей 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» определено, что хозяйственные операции должны оформляться оправдательными документами, служащими первичными документами, на основе которых в организации ведется бухгалтерский учет.

Первичные документы принимаются к бухгалтерскому учету, если они составлены по

унифицированным формам первичной учетной документации. Если какая-либо форма документа не предусмотрена альбомами унифицированных форм, организация может самостоятельно разработать необходимый документ.

Форма документа, разработанного самостоятельно, должна содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

При осуществлении внешнеэкономической деятельности для подтверждения хозяйственных операций используются документы, составленные в соответствии с требованиями иностранных государств, представителями которых являются контрагенты. Такие документы должны содержать реквизиты, отражающие суть операции. В иностранных документах в обязательном порядке должны быть те же обязательные реквизиты, которые предусмотрены и для российских первичных документов. На это обращено внимание в письме УФНС России по г. Москве от 13.04.2007 № 20-12/135154. Также в письме отмечено, что в соответствии со ст. 68 Конституции РФ государственным языком на всей ее территории является русский язык. В связи с этим, организация вправе представить документы, оформленные в соответствии с законодательством иностранного государства и подтверждающие расходы, при условии, что они переведены на русский язык.

Если в регистрах бухгалтерского учета недостаточно информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль, налогоплательщик вправе дополнить применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Аналитические регистры налогового учета согласно определению, содержащемуся в ст. 314 НК РФ, представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Для форм аналитических регистров налогового учета также предусмотрены обязательные рек-

визиты: наименование регистра, период (дата) его составления, измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении, наименование хозяйственных операций и подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

После вступления в действие гл. 25 НК РФ МНС России разработало рекомендации «Система налогового учета, рекомендуемая МНС Российской Федерации для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации».

Согласно данным рекомендациям учет следует организовать таким образом, чтобы обеспечить непрерывное отражение в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с установленным НК РФ порядком влекут за собой или могут повлечь изменение размера налоговой базы.

Налогоплательщики могут самостоятельно определять порядок документооборота и последовательность выполнения операций по формированию показателей налогового учета, а также формы представления данных на бумажных носителях. Регистры могут вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

В случае обнаружения ошибок в аналитические регистры налогового учета допускается внесение исправлений, которые должны быть обоснованы и подтверждены подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты.

Для налогового учета доходов могут применяться следующие регистры налогового учета, рекомендованные МНС России:

регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав, входящий в состав регистров учета хозяйственных операций. Регистр формируется для обобщения информации об операциях выбытия имущества налогоплательщика, реализации им работ, услуг, прав и формирования сумм соответствующих доходов от реализации, подлежащих включению в состав налоговой базы в порядке, установленном гл. 25 НК РФ. Ведение регистра должно обеспечивать возможность группировки информации по условиям получения налогоплательщиком дохода и по видам полученных доходов;

регистр учета доходов текущего периода, входящий в состав регистров формирования отчетных данных. Регистр формируется для обобщения информации об операциях получения доходов отчетного (налогового) периода в целях выявления сумм доходов (в том числе внереализационных доходов) отчетного (налогового) периода, используемых при заполнении декларации по налогу на прибыль.

Классификация доходов

Прежде всего напомним читателям о том, что доходом в соответствии со ст. 41 НК РФ признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Определенную классификацию доходов содержит ст. 248 НК РФ, согласно которой к доходам в целях налогообложения прибыли относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы.

Реализацией товаров, работ или услуг в целях налогообложения признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Такое понятие реализации содержит п. 1 ст. 249 НК РФ. В случаях, предусмотренных НК РФ, реализацией признается передача права собственности на товары, работы, услуги на безвозмездной основе.

В целях налогообложения прибыли товары определяются в соответствии с п. 3 ст. 38 НК РФ, согласно которому товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Под имущественным правом следует понимать юридически закрепленные права юридических и физических лиц владеть, распоряжаться и пользоваться определенными имущественными ценностями, правовую фиксацию принадлежности имущественной ценности конкретному лицу.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров, работ, услуг и имущественных прав. Такими налогами являются налог на добавленную стоимость, определяемый в соответствии с гл. 21 НК РФ, и акциз, определяемый в соответствии с гл. 22 НК РФ.

К доходам от реализации в соответствии со ст. 249 НК РФ относится выручка от реализации товаров (работ, услуг), причем как собственного производства, так и ранее приобретенных. По-

мимо этого, к доходам от реализации относится выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги, имущественные права. Для признания доходов налогоплательщик может выбрать один из предлагаемых НК РФ методов признания доходов и расходов: метод начисления (ст. 272 НК РФ) или кассовый метод (ст. 273 НК РФ).

Обращаем внимание на то, что НК РФ установлены особенности определения доходов от реализации как для отдельных категорий налогоплательщиков, так и для доходов, полученных в связи с особыми обстоятельствами.

Внереализационными доходами в целях налогообложения прибыли в соответствии со ст. 250 НК РФ признаются доходы, не являющиеся доходами от реализации, т. е. доходы, не перечисленные в ст. 249 НК РФ. Перечень внереализационных доходов фактически состоит из 22 пунктов, тем не менее он является открытым.

Проводя классификацию полученных доходов, следует помнить о том, что гл. 25 НК РФ содержит ст. 251, содержащую закрытый перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В статье отмечалось, что в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, работы, услуги на безвозмездной основе признается реализацией. Имущество, работы, услуги или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если их получение не влечет у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу, выполнить для него работы, оказать ему услуги, что установлено п. 2 ст. 248 НК РФ.

В совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях, учитываются доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте и в условных денежных единицах. Пересчет доходов производится в зависимости от выбранного налогоплательщиком и закрепленного в учетной политике метода признания доходов и расходов.

Суммы, однажды отраженные в составе доходов налогоплательщика, не могут быть повторно включены в состав его доходов.

Налоговый учет и группировка расходов

Группировка расходов

Налогоплательщики, определяя налоговую базу по налогу на прибыль, уменьшают полученные доходы на сумму произведенных расходов, что

соответствует требованиям абз. 1 п. 1 ст. 252 НК РФ. При этом не следует забывать о расходах, не учитываемых в целях налогообложения, перечень которых содержит ст. 270 НК РФ.

Расходами в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 252 НК РФ признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

Обоснованными расходами согласно абз. 3 п. 1 ст. 252 НК РФ признаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Если расходы произведены на территории иностранного государства, то документы иностранного государства должны быть оформлены в соответствии с обычаями делового оборота. Помимо этого под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы, в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором.

Произведенные налогоплательщиком расходы в целях исчисления налога на прибыль согласно п. 2 ст. 252 НК РФ подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и вне-реализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, в соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ в свою очередь подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы.

К материальным расходам согласно п. 1 ст. 254 НК РФ относятся следующие затраты:

- на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- на приобретение материалов, используемых:
 - для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);
 - на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроль, содержание, эксплуатация основных средств и иные подобные цели);
- на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного

оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

- на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, расходы на трансформацию и передачу энергии;
- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика. К работам (услугам) производственного характера относятся:
 - выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов);
 - контроль за соблюдением установленных технологических процессов;
 - техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы;
 - транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);
- к материальным расходам относятся затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов,

очистке сточных вод, формированию санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются (п. 7 ст. 254 НК РФ):

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, если иное не установлено ст. 261 НК РФ;

- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ;

- технологические потери при производстве и (или) транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья;

- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

В расходы налогоплательщика на оплату труда в соответствии со ст. 255 НК РФ включаются:

- любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах;

- стимулирующие начисления и надбавки;

- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;

- премии и единовременные поощрительные начисления;

- расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Перечень расходов, относимых к расходам на оплату труда, содержащийся в ст. 255 НК РФ, остается открытым, так как очень сложно предусмотреть все возможные виды выплат, которые могут быть произведены налогоплательщиками работникам.

Амортизируемым имуществом согласно п. 1 ст. 256 НК РФ признаются: имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, срок полезного использования которых составляет более 12 мес., а первоначальная стоимость — более 20 000

руб., находящиеся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ), используемые для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признаются и капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, при условии, что улучшения произведены арендатором с согласия арендодателя. Перечень имущества, не подлежащего амортизации, приведен в п. 2 ст. 256 НК РФ.

Подлежащие амортизации основные средства распределяются по амортизационным группам в соответствии со сроками их полезного использования, всего таких групп десять. Если основное средство не содержится ни в одной из групп, срок его полезного использования на основании п. 5 ст. 258 НК РФ следует установить самостоятельно, руководствуясь техническими условиями или рекомендациями изготовителя.

Сумма амортизации начисляется отдельно по каждому объекту основных средств и определяется ежемесячно. При определении прочих расходов, связанных с производством и реализацией, необходимо руководствоваться ст. 264 НК РФ.

Расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, согласно п. 1 ст. 318 НК РФ, устанавливающей порядок определения суммы расходов на производство и реализацию для налогоплательщиков, применяющих метод начисления, подразделяются на прямые и косвенные расходы.

Налоговый кодекс предлагает относить к прямым расходам материальные затраты, определяемые в соответствии с подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ, а именно:

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Налогоплательщикам дано право самостоятельно установить в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

В письме Минфина России от 02.03.2006 № 03-03-04/1/176 отмечено, что положения НК РФ, поз-

воляющие налогоплательщикам самостоятельно определять перечень прямых расходов, направленные на сближение налогового учета с бухгалтерским учетом. Поэтому порядок отнесения расходов на производство и реализацию, осуществленных в течение отчетного (налогового) периода, к расходам в целях налогообложения следует устанавливать по аналогии с порядком, применяемым организацией в целях бухгалтерского учета.

Кроме того, по мнению Минфина России, высказанному в письме от 02.03.2006 № 03-03-04/1/176, организациям, в структуре оборотного капитала которых значительную долю составляет незавершенное производство, при определении состава прямых расходов следует руководствоваться перечнем прямых расходов, приведенным в п. 1 ст. 318 НК РФ.

Расходы, не отнесенные в состав прямых расходов, относятся к косвенным расходам. Исключения составляют внереализационные расходы, определяемые в соответствии со ст. 265 НК РФ.

В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

Некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов. В такой ситуации налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой группе он отнесет такие затраты.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), утвержденный Федеральным законом от 31.07.1998 № 146-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), утвержденный Федеральным законом от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
3. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

(Продолжение следует)