**Как организовать налоговый учет на предприятии**

Кислов Д.В., к.э.н.

В каком документе описать сформированную систему налогового учета? На что следует обратить особое внимание при формировании системы налогового учета?

**Не «может», а «обязан»?**

Для этих целей используется обычная учетная политика предприятия. Чаще всего в ней выделяют отдельный раздел. Нормы, регулирующие правила формирования и раскрытия учетной политики, содержатся в нормативном документе (Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденном приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н). Но, по моему мнению, основные моменты в части, не противоречащей налоговому законодательству, можно использовать и в целях формирования учетной политики, в целях расчета налоговых баз.

Более того, в ст. 313 НК РФ прямо указывается, что порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. То есть налогоплательщик не просто может, а обязан сформировать учетную политику для целей организации налогового учета.

Структурируем учетную политику

При формировании учетной политики для целей налогового учета рекомендуем выделять два раздела, аналогично разделам, посвященным бухгалтерскому учету.

Первый раздел – организационно-технический. В нем можно указать организационно-технические аспекты ведения налогового учета. Также в данном разделе можно прописать форму и содержание регистров налогового учета по налогу на прибыль и НДС, форму аналитического регистра налогового учета для целей определения налоговой базы по НДФЛ, способ ведения налогового учета (например, в специализированной программе 1С или электронных таблицах), перечень должностных лиц, имеющих право подписи счетов-фактур, и т. п.

Второй раздел – методический. В нем будут регламентированы особенности ведения налогового учета.

На что следует обратить особое внимание при формировании системы налогового учета?

Налог на прибыль

Основные средства и нематериальные активы

порядок определения первоначальной и остаточной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов.

Это обуславливается тем, что возникает немало споров с налоговыми органами относительно включения ряда расходов, связанных с приобретением актива, в его первоначальную стоимость или в состав прочих и внереализационных расходов.

конкретные сроки полезного использования основных средств в пределах временного интервала согласно классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации (постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1);

определение нормы амортизации по основным средствам, бывшим в эксплуатации, если применяется линейный метод.

Норма амортизации устанавливается с учетом или без учета срока эксплуатации основных средств предыдущими собственниками (п. 7 ст. 258 НК РФ).

метод начисления амортизации (линейный или нелинейный);

применяется ли так называемая амортизационная премия в отношении основных средств (п. 9 ст. 258 НК РФ).

Если учетной политикой предусмотрено применение такой премии, то должно быть оговорено, применяется ли единый размер амортизационной премии или возможны какие-нибудь особенности.

применяются ли понижающие или повышающие коэффициенты к нормам амортизации основных средств (п. 13 ст. 258 НК РФ);

порядок определения остаточной стоимости объектов в случае, если используется нелинейный метод начисления амортизации.

Материальные расходы и товары

порядок формирования покупной стоимости товаров.

Налогоплательщик имеет право сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров (ст. 320 НК РФ).

Соответственно, в учетной политике должен быть прописан конкретный порядок формирования покупной стоимости товарных активов.

метод оценки материальных расходов и покупных товаров при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг) (п. 8 ст. 254 НК РФ) и при реализации покупных товаров (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ). Законодательство допускает выбор следующих методов оценки: по стоимости единицы запасов, по средней стоимости, по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);

нормы для списания топлива и смазочных материалов.

Поясним, что контролеры настаивают на применении для целей налогового учета «Норм расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте», введенных в действие распоряжением Министерства транспорта РФ от 14.03.2008 № АМ-23-р. Однако есть судебные решения, согласно которым указанные «Нормы...» носят рекомендательный характер. Нормирование расходов горюче-смазочных материалов в целях налогообложения прибыли НК РФ не предусмотрено.

Учет расходов

состав прямых и косвенных расходов. Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг);

величина суточных, принимаемая для целей исчисления прибыли;

порядок расчета процентов в налоговом учете.

Например, согласно ст. 269 НК РФ при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1, 1 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% по долговым обязательствам в иностранной валюте.

критерии сопоставимости условий по долговым обязательствам. В учетной политике можно конкретизировать нормы НК РФ: «При этом под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные одной и той же категорией кредиторов (физическими лицами или юридическими лицами) в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения»;

порядок учета расходов на ремонт основных средств.

Налогоплательщик может учесть рассматриваемые расходы в составе прочих расходов, а может, для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств, создавать резервы под предстоящие ремонты (ст. 260 НК РФ).

В учетной политике следует указать, создается резерв или нет. Если принято решение о создании резерва, нужно обговорить норматив отчислений и срок его создания, а также порядок подтверждения сумм резерва (плановой стоимости ремонта).

Создание резервов

НК РФ предоставляет возможность создания резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (ст. 324.1 НК РФ), резерва по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ), по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 НК РФ).

Таким образом, в учетной политике, во-первых, должен быть зафиксирован факт создания резервов, во-вторых, особенности их формирования.

В отношении резерва по сомнительным долгам целесообразно указать виды задолженности, суммовые или временные критерии, по которым создается резерв, его размер (в процентах от выручки, т. к. норматив установлен в процентах от выручки).

По «трудовым» резервам необходимо определить, на что конкретно создается резерв (на отпуска или вознаграждения), обозначить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв.

Нормы, касающиеся резерва по гарантийному обслуживанию, должны содержать информацию о предельном размере отчислений в этот резерв.

Учет доходов

выбор метода определения доходов и расходов (кассовый метод или метод начисления).

Для этого требуется, в первую очередь, учесть норматив выручки, установленный законодательством. Налогоплательщик может выбирать метод, если средняя сумма его выручки (без НДС) за предыдущие четыре квартала не превышала 1 млн руб. за каждый квартал.

порядок распределения доходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, а также в случае, если связь между доходами и расходами не может быть обозначена четко или устанавливается косвенным путем;

порядок исчисления налога на прибыль при наличии обособленных подразделений.

В целях конкретизации долей прибыли, приходящихся на обособленные подразделения, налогоплательщик должен выбрать, какой из показателей будет применяться – среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный показатель должен быть неизменным в течение налогового периода.

НДС

применяется ли право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога. На такое освобождение согласно ст. 145 НК РФ имеют право налогоплательщики, у которых за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб.;

порядок отнесения сумм налога к вычету в случае осуществления облагаемых и необлагаемых операций.

Налогоплательщик должен разработать и описать в учетной политике порядок расчета пропорции, в которой суммы «входного» НДС будут учитываться по операциям, как облагаемым налогом, так и не подлежащим налогообложению (освобожденным от налогообложения).

способы ведения раздельного учета (облагаемых и не облагаемых НДС операций, а также операций, облагаемых по ставкам 18 и 0%);

особенности исчисления и уплаты НДС в случае, когда организация имеет обособленные подразделения, выделенные на самостоятельный баланс.

Источник www.buhgalteria.ru