

УДК 657.1

А.Г. Магомедов, Р.Ш. Камилова

ФГБОУ ВО «Дагестанский государственный университет», г. Махачкала,
email: aincrad9898@mail.ru

БУХГАЛТЕРСКИЙ НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Ключевые слова: налоговый учёт, доходы и расходы, положение по бухучёту, исключения, выручка, налогоплательщик, налоговая база, налог на прибыль.

В данной статье рассмотрен порядок учёта доходов и расходов в налоговом учёте. Перечислены те виды доходов и расходов, которые учитываются при определении налоговой базы для налога на прибыль, и исключения, не берущиеся в расчёт; рассматриваются отдельные аспекты ведения учёта доходов и расходов организации, а также порядок их признания в учете, так как доходы и расходы в соответствии с законодательством Российской Федерации являются объектами бухгалтерского учета экономических субъектов.

A.G. Magomedov, R.S. Kamilova

FSBEI HE "Dagestan State University", Makhachkala, email: aincrad9898@mail.ru

ACCOUNTING TAX ACCOUNTING OF INCOME AND EXPENSES

Keywords: tax accounting, income and expenses, accounting position, exceptions, revenue, taxpayer, tax base, income tax.

This article describes the procedure for accounting for income and expenses in tax accounting. The types of income and expenses that are taken into account when determining the tax base for income tax and exceptions that are not taken into account are listed; certain aspects of the organization of accounting for income and expenses of an organization, as well as the procedure for their recognition in accounting, are considered, since income and expenses in accordance with the legislation of the Russian Federation are objects of accounting of economic entities.

С 1 января 2002 года взимание налога на прибыль организации в Российской Федерации осуществляется в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации. С этого периода для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыли необходимо ведение налогоплательщиком налогового учета. При этом следует отметить, что система налогового учета должна быть организована налогоплательщиком налога на прибыль самостоятельно.

Для постановки налогового учета каждая организация должна использовать систему аналитических регистров налогового учета, в которых систематизируются данные первичных документов, или из бухгалтерской отчетности, необходимой для расчета налоговой базы по налогу на прибыль.

Основными элементами бухгалтерского учета, составляющими финансовые результаты, являются доходы и расходы. Данные бухгалтерского учета хозяйственных операций могут быть

непосредственно использованы для формирования суммы доходов и расходов предприятия. Доходы и расходы согласно статье 5 ФЗ «О бухгалтерском учете» являются предметом бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов. Динамика доходов и расходов позволяет анализировать эффективность работы предприятия – если доходы превышают расходы при сравнении, то это свидетельствует об увеличении активов или прибыли организации. Если потраченная сумма превышает доход, страдает организация.

Финансовые результаты в виде прибыли и убытков приводят к увеличению или уменьшению собственного капитала организации соответственно, что определяет необходимость эффективного управления затратами, от которых напрямую зависит себестоимость продукции и услуг. Это определяет важность учета доходов и расходов организации как одного из элементов бухгалтерского учета.

Таблица 1

Виды доходов

Доходы		Поступления, не облагаемые налогом
От реализации	Внереализационные	
выручка от продажи товаров (работ, услуг), как собственного изготовления, так и приобретённых, за вычетом суммы НДС	доходы от аренды имущества	в форме имущества, имущественных прав, работ (услуг), полученных от других лиц за счет авансовых платежей за товары (работы, услуги) от налогоплательщиков, устанавливающих доходы и расходы нарастающим итогом
	проценты по договорам займа, кредита или же банковского вклада	в форме имущества, имущественных прав, полученных в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств
	безвозмездно полученные активы (учитываются по рыночным ценам, но ограничиваются остаточной стоимостью передающей стороны)	взносы участников в уставный капитал
	излишки, обнаруженные в ходе инвентаризации	имущество, полученное по договорам аренды
	доходы от долевого участия в других организациях, не считая дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации.	в виде средств или иного имущества полученных по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований
	в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту иные суммы установленные законодательством	кредиты и займы иные суммы установленные законом

Налоговый учет доходов и расходов при исчислении налогооблагаемого дохода (и иных видов налогов, уплачиваемых по особым правилам) осуществляется и регулируется главой 25 НК РФ. [1]

Доход – это экономическая выгода, выраженная в деньгах или в натуральной форме. Налоговый учет предусматривает два вида доходов: текущий

доход и внереализационный доход. Существует также список необлагаемых налогом доходов.

При определении дохода сумма налога, предоставленная налогоплательщиком покупателю (получателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), освобождается в соответствии с настоящим Кодексом.

Сумму всех доходов, которую организация получила в течение отчетного (налогового) периода, указывают в регистре учета доходов текущего периода. Данные из этого регистра переносятся в декларацию по налогу на прибыль.

Доход определяется на основании документов налогового учета, а также основных и иных документов, подтверждающих получение дохода налогоплательщиком. [5]

Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные

Доход от реализации является основным элементом объекта налогообложения, в том числе доход от реализации товаров (проектов, услуг) собственного производства и ранее приобретенных, а также доход от реализации имущественных прав. Информация о доходах от реализации формируется в кредитном учете на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Выручка от реализации отражается в бухгалтерском учете вместе с НДС.

Если в бухгалтерском учете определение суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг) не соответствует требованиям НК РФ, а способ определения выручки иной, то необходимо вести регистр учета доходов, в котором данные бухгалтерского учета корректируются для получения данных, связанных с налоговым учетом.

Сведения о внереализационных доходах, полученных организацией, находится на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма всех доходов, полученных организацией в течение отчетного (налогового) периода, отмечается в регистре учета текущих доходов. Данные в этом регистре будут перенесены в декларацию по налогу на прибыль.

Оборот выручки представляет собой доход от реализации как бывших в собственности, так и приобретенных товаров (строительных работ и услуг), а также от реализации основных средств. Продажи основаны на всех поступлениях денежных средств или физических платежей за проданные товары (работы и услуги) или капитал. [6]

Доходы (расходы), выраженные в иностранной валюте или в условных

единицах, учитываются налогоплательщиком в совокупности с доходами (расходами), выраженными в рублях; при этом доходы (расходы) в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ на дату получения соответствующего дохода (расхода). [3]

Налогоплательщики уменьшают свой доход на сумму расходов, которые они несут. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные (накопленные) затраты налогоплательщика (и убытки, предусмотренные статьей 265 НК РФ). [4]

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых затрат на незавершенное производство и произведенную в течение месяца продукцию (выполненные работы, оказанные услуги). Порядок отнесения прямых расходов устанавливается налогоплательщиком в налоговой учетной политике и должен быть заявлен не менее чем за два налоговых периода.

В случае невозможности отнесения прямых затрат на конкретный производственный процесс изготовления такой продукции (работ, услуг) налогоплательщик использует экономически обоснованный показатель в своей налоговой учетной политике для самостоятельного определения механизма распределения этих затрат.

Сумма остатков НЗП на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца, на конец налогового периода – в состав прямых расходов следующего налогового периода.

Под обоснованными затратами понимаются экономически обоснованные затраты, оценка которых выражена в денежном выражении.

Под расходами на оформление документов понимаются расходы, определяемые документами, выданными в соответствии с законодательством Российской Федерации или дипломатической традицией региона ее создания, и косвенные документы (в том числе таможенные декларации), подтверждающие понесенные расходы (проездные документы, отчеты об оказанных услугах по договору и др.).

Расходы признаются расходами в той части, в которой они связаны с осуществлением организацией приносящей доход деятельности. [7]. Их можно разделить на производственные и коммерческие расходы, внереализационные расходы.

Чтобы определить прямые затраты и распределить их между незавершенным производством и готовой продукцией организации используют регистры для расчета прямых затрат, относящихся к остаткам незавершенного производства и готовой продукции.

Затраты на производство и распространение включают:

- расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и поставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг и приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- затраты (текущие) на содержание и эксплуатацию основных средств и другого имущества, ремонт и техническое обслуживание, содержание в исправном состоянии;

- затраты на разработку природных ресурсов;

- расходы на исследования и разработки;

- расходы на обязательное и дополнительное страхование;

- прочие затраты, связанные с производством и реализацией.

Затраты, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

- Материальные затраты;
- Затраты на оплату труда;
- Накопленная амортизация
- Прочие расходы.

Внеоперационные расходы, не связанные с производством и реализацией, включают обоснованные расходы на деятельность, не связанную непосредственно с производством и реализацией.

Эти расходы включают:

- расходы на содержание арендованного имущества (включая амортизацию);

- выплата процентов по ценным бумагам и иным долговым ценным бумагам, выпущенным налогоплательщиком.

- проценты, уплаченные в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам, установленным Правительством Российской Федерации;

- расходы, понесенные при выпуске имущественных ценных бумаг, в том числе расходы, связанные с подготовкой проспекта ценных бумаг, подготовкой или приобретением бланков, регистрацией ценных бумаг, управлением имущественными ценными бумагами;

- Стоимость валютных убытков. Не включаются отрицательные курсовые разницы, возникающие в результате переоценки выданных (полученных) авансом.

- Расходы в виде отрицательных разниц, возникающих в результате отклонения курса валют от официального курса Центрального банка Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

- затраты на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, амортизацию нематериальных активов, в том числе недоначисленные суммы амортизации в соответствии с их установленными сроками полезного использования, затраты на ликвидацию строительных и иных объектов незавершенного строительства, незавершенного строительства, охраны недр и других подобных операций;

- затраты, связанные с устранением неисправностей и активизацией производственных объектов и объектов, в том числе расходы на содержание рассматриваемых производственных объектов и объектов;

- расходы на проведение собраний акционеров (участников), в том числе расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и распространением информации, необходимой для проведения собраний, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собраний;

- возмещение понесенных убытков и понесенных расходов в виде штрафов, пени и/или других санкций за нарушение договора или долговых обязательств;

- иные предусмотренные законодательством расходы. [8]

К косвенным расходам относятся расходы во всех иных суммах за исключением внереализационных расходов, понесенных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. Они полностью относятся к расходам данного отчетного (налогового) периода.

В бухгалтерском учете производственные затраты, произведенные косвенно, для целей налогообложения списываются в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Для определения общей суммы накладных расходов в налоговом учете организации необходимо создать сводный налоговый регистр, в котором будут отражены все косвенные расходы за налоговый период, их сумма определяется нарастающим итогом с начала года.

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

1) дивиденды и другая прибыль, выплаченная налогоплательщиками после уплаты налогов;

2) прибыль в виде пеней, штрафов, пеней, подлежащих уплате в бюджет (по декларации о внебюджетных фондах), процентов, подлежащих уплате в бюджет, пеней и иных штрафов, налагаемых уполномоченными государственными органами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

3) вклад в уставный капитал, обыкновенные акции общества и форма инвестирования общества;

4) взносы в негосударственные пенсионные фонды, за исключением указанных в НК РФ;

5) сумма процентов, начисляемых кредитором налогоплательщиком-заемщиком сверх суммы, признаваемой расходом для целей налогообложения;

6) сумма отчислений на амортизационные расходы по вложениям в ценные бумаги, осуществляемые организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением отчислений на амортизационные отчисления по ценным бумагам, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг;

7) расходы, обоснованные законом. [9]

Налоговое законодательство устанавливает следующие принципы учета доходов и расходов компании:

– принцип непрерывности – учет доходов и расходов ведется непрерывно с момента регистрации компании до даты снятия с учета.

– принцип своевременности – доходы и расходы могут отражаться как по кассовому методу, так и по методу начисления.

– принцип последовательности – последовательное применение правил и норм налогового учета от одного налогового периода к другому.

– принцип адекватности учета доходов и расходов – налогоплательщики создают финансово обоснованные и документально подтвержденные расходы и при необходимости обосновывают их на законных основаниях (или доходах).

– принцип равномерного отражения доходов и расходов – если договором предусмотрено получение выручки за несколько отчетных периодов, это способствует равномерному распределению расходов, но поэтапной поставки товаров (работ, услуг) не происходит. [10]

Очень важным при учете расходов является отнесение их к конкретному учетному периоду, в противном случае расходы будут не признанными. Расходы могут быть признаны таковыми только в определенный отчетный период, когда были произведены. Время фактической выплаты денежных средств значения в данном случае не имеет

Счет 90 «Продажи» предусмотрен в плане счетов для обобщения информации о доходах и расходах повседневной деятельности, к нему открываются следующие субсчета:

- 90/1 «Выручка»;
- 90/2 «Себестоимость»;
- 90/3 «НДС»;
- 90/4 «Акцизы».

Субсчет 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» используется для отображения финансового результата, т.е. разница между выручкой и себестоимостью.

В конце каждого месяца результаты исследования компании представляются путем сравнения движения долга по разделам, открытым для расходов, и движения кредита по субсчетам по другим «минусовым» статьям (90/2-90/8).

Раскрытая сумма отражается следующей записью: Дт 90/9 Кт 99, если выручка превышает расходы или Дт 99 Кт 90/9, если ситуация наблюдается обратная.

На сегодняшний день на рынке представлено множество программ, способных отслеживать доходы и рас-

ходы организации. Наиболее популярной среди них является программа «1С-Предприятие». Последняя версия позволяет рассматривать большие объемы информации и работать с несколькими пользователями одновременно.

Программа имеет различные модули с интуитивно понятным интерфейсом. Производители следят за всеми законодательными изменениями и своевременно выпускают необходимые обновления.

Доступ к указанному программному обеспечению осуществляется на платной основе. Также в сети Интернет представлены другие платные и бесплатные программы для ведения бухгалтерского и налогового учета.

Целью бухгалтерского и налогового учета является формирование полной и достоверной информации о финансовом положении предприятия и предоставление ее заинтересованным внутренним и внешним пользователям.

Организация точного учета доходов и расходов является важнейшим аспектом деятельности предприятий любого размера. Каждая организация имеет свой собственный механизм управления доходами и расходами. Цель данного механизма – обеспечение стабильности

и регулярности поступления денежных средств от осуществления различных видов деятельности, а также обеспечение экономичности и максимальной выгоды. Оптимизация учета доходов и расходов как одна из основных задач учёта приобретает особо важное значение для любого хозяйствующего субъекта.

Под системой управления расходами, как правило, понимают тотальный контроль за осуществлением затрат и их максимальное уменьшение. Сам процесс управления расходами довольно сложен, так как часто возникают проблемы с привязкой понесенных затрат к конкретному продукту, работе или услуге. Для решения таких проблем, а также для предотвращения непредвиденных и скрытых расходов необходимо тщательное планирование и нормирование затрат. Таким образом, показатели доходов и расходов организации показывают степень ее финансовой стабильности и надежности.

Финансовые органы уделяют пристальное внимание процедурам учета доходов и расходов налогоплательщиков. При этом налоговый учет существенно отличается от бухгалтерского, поэтому бухгалтерам приходится разрабатывать дополнительные учетные регистры.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 17.02.2021) URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения 23.05.2022);
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (последняя редакция) URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 23.05.2022);
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.11.2020) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791);
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790);
5. Кузнецова О.Н. Налоговая нагрузка на предприятие и способы ее оптимизации // Вестник Брянского государственного университета. 2017;
6. Сергеева Т.Ю. Основные средства. Бухгалтерский и налоговый учет [Электронный ресурс]: практическое пособие / Т.Ю. Сергеева. – Электрон. текстовые данные. – Саратов: Ай Пи Эр Медиа, 2018. – 2227-8397. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/1025.html>. – ЭБС «IPRbooks» (дата обращения 24.05.2022);
7. Кругляк З.И. Налоговый учет [Электронный ресурс]: учебное пособие / З.И. Кругляк, М.В. Калининская. – Электрон. текстовые данные. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2019. – 978-5-222-26487-4. – Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/59393.html>. – ЭБС «IPRbooks» (дата обращения 24.05.2022);

8. Смагина, М.Н. Налоговый учёт и отчётность: учебное электронное издание / М.Н. Смагина; Тамбовский государственный технический университет. – Тамбов: Тамбовский государственный технический университет (ТГТУ), 2020. табл. – Режим доступа: по подписке. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=570535> (дата обращения: 25.05.2022). – Библиогр. в кн. – ISBN 978-5-8265-1904-2. – Текст: электронный;

9. Налоговое право: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / Н.Д. Эриашвили [и др.]. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. – ISBN 978-5-238-02394-6. – Текст: электронный // Электронно-библиотечная система IPR BOOKS: [сайт]. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/20973.html> (дата обращения: 25.05.2022);

10. Белоусов Д.С. Налоговое право: курс лекций / Белоусов Д.С. – Москва: Экзамен, 2021 – ISBN 2227-8397. – Текст: электронный // Электронно-библиотечная система IPR BOOKS: [сайт]. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/1299.html> (дата обращения: 25.05.2022).