

А.В. Малофеева, Т.В. Федорова

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Система налогового учета - это особый порядок учета доходов и расходов, момента их признания. Система налогового учета должна обеспечить порядок первичной регистрации фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов) и формирование показателей налоговой декларации по налогу на прибыль. Налоговый учёт должен обеспечить особый порядок учёта и правила признания доходов и расходов в зависимости от правил их признания для целей налогообложения, установленных гл. 25 НК РФ. Особенности налогового учета доходов организации, их классификации, отражения в регистрах налогового учета будет посвящена настоящая статья.

Ключевые слова: доходы, налоговый учет, доходы от реализации, внереализационные доходы, налог на прибыль, постоянные и временные разницы, дата признания доходов, метод начисления, кассовый метод, регистры налогового учета доходов.

Деятельность коммерческой организации направлена на систематическое получение прибыли от продажи выпускаемой продукции, товаров, выполнения работ или оказания услуг. Известно, что результатом предпринимательской деятельности может быть получение прибыли, отсутствие прибыли и получение убытка. Если по итогам года достигнут положительный финансовый результат - чистая прибыль, то она подлежит распределению и на основании решения собственников может быть направлена:

- на развитие производственной базы организации;
- покрытие убытков прошлых лет;
- формирование резервного капитала;
- выплату дивидендов (доходов);
- другие цели, предусмотренные учредительными документами организации.

Чистая прибыль организации как база для начисления дивидендов (доходов учредителей), других направлений использования формируется в системе бухгалтерского учета. Одним из важнейших показателей, влияющих на чистую прибыль как финансовый результат деятельности организации за определенный период, являются доходы.

Учет доходов и расходов позволяет определить налоговую базу по налогу на прибыль, поэтому является одним из важнейших участков налогового учета. Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Но не всякая экономическая выгода будет признана доходом организации, а только та, которую можно оценить и определить по правилам гл. 25 НК РФ (ст. 41 НК РФ).

Экономическая выгода признается доходом организации, если одновременно соблюдаются три условия:

- 1) она подлежит получению деньгами или иным имуществом;
- 2) ее размер можно оценить;

3) она может быть определена по правилам гл. 25 НК РФ.

Однако приведенное определение дохода, скорее, характеризует чистый доход, или прибыль организации.

Для целей обложения налогом на прибыль под доходами понимаются общие поступления организации (в денежной и натуральной формах) без учета расходов, которые организация понесла. Доходы в иностранной валюте (например, в долларах США) или доходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются вместе с доходами в рублях. Для этого указанные доходы нужно пересчитать в рубли в соответствии с методом признания доходов, закрепленным в учетной политике организации.

В таблице 1 показаны различия и ограничения в признании доходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Таблица 1 – Различия и ограничения в признании доходов в бухгалтерском и налоговом учете

Наименование дохода	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Различия в признании		
Доходы в виде безвозмездно полученного амортизируемого имущества	Признаются по мере начисления амортизации	Признаются в полном объеме по мере подписания акта приема-передачи имущества, акта приемки-сдачи работ, услуг (пп. 1 п. 4 ст. 271 НК)
Доходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, дата признания которых не установлена	Признаются: – равномерно; – пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов; – иной вариант, утвержденный учетной политикой	Признаются: – равномерно; – пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов (п. 2 ст. 271 НК)
Суммы восстановленных резервов по сомнительным долгам	Признаются: – в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; – в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном п. 5 ст. 266 НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Суммы восстановленных резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию	Признаются: – в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; – в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном ст. 267 НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Суммы восстановленных резервов по ремонту основных средств	Признаются: – в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; – в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном ст. 324 НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Суммы восстановленного резерва предстоящих расходов на	Признаются: – в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете;	Признаются в размере, установленном ст. 324.1 НК в последний день отчетного

Наименование дохода	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
оплату отпусков, ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год	– в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	(налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	Признаются при выявлении дохода: – - выявленная после окончания года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года; – - выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности, исправляется: записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде; 2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов (ПБУ 22/2010)	По доходам, не относящимся к конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в момент выявления дохода (получения, обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) (пп. 6 п. 4 ст. 271 НК) По доходам, относящимся к конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в том периоде, к которому относится выявленный доход (ст. 81 НК)
Ограничения		
Доходы от долевого участия в деятельности других организаций (полученные дивиденды)	Признаются в полном объеме в момент начисления дохода (по решению акционеров (участников) о выплате дивидендов) (п. 16 ПБУ 9/99)	Налог удерживается налоговым агентом - лицом, выплатившим дивиденды (ст. 275 НК)
Доход в виде стоимости имущества, полученного по безвозмездной помощи (содействию) в порядке, установленном 95-ФЗ «О безвозмездной помощи РФ...» от 04.05.99.	Признается в полном объеме (ПБУ 9/99)	Не признается доходом (п. 1 пп. 6 ст. 251 НК)
Доход в виде имущества, полученного налогоплательщиком	Признается в полном объеме (ПБУ 9/99, ПБУ 13/2000)	Не признается доходом, при выполнении условий п. 1 пп. 14 ст. 251 НК

Наименование дохода	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
в рамках целевого финансирования		
Доход в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости	Признается в полном объеме (п. 20 ПБУ 19/02)	Не признается доходом п. 1 пп. 24 ст. 251 НК
Доход в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг	Признается в полном объеме (п. 39 ПБУ 19/02)	Не признается доходом п. 1 пп. 25 ст. 251 НК
Доходы по сделкам по цене ниже рыночной	Ограничение Не признаются доходами	Признаются в соответствии со ст. 40 НК

Различия подходов к признанию выручки в бухгалтерском и налоговом учете могут привести к тому, что величина дохода может существенно различаться. Постоянные и временные разницы, возникающие в связи с различиями в признании доходов в бухгалтерском и налоговом учете отдельных операций, обуславливают отражение в бухгалтерском учете отложенных налогов и соответствующих им показателей - отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, постоянных налоговых обязательств (активов).

Отложенные налоги отражают в бухгалтерской отчетности часть прибыли организации, отдаваемую в бюджет вследствие непризнания части принятых к учету доходов и расходов для целей расчета налогооблагаемой прибыли и соответствующее влияние на финансовый результат организации.

Доходы по операциям, обуславливающие признание разных величин доходов в бухгалтерском и налоговом учете и возникающие при этом разницы (постоянные, временные), приведены в таблице 2.

Таблица 2 - Доходы по операциям, обуславливающим учет постоянных и временных разниц

Вид дохода	Признание		Вид разницы
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета	
Доходы в виде безвозмездно полученного амортизируемого имущества	По мере начисления амортизации	В полном объеме по мере подписания акта приема-передачи имущества, акта приемки-сдачи работ, услуг (пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Временная
Доходы от долевого участия в деятельности других организаций	В полном объеме в момент начисления дохода (по решению акционеров (участников) в соответствии с п. 16 ПБУ	На дату поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика (пп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Временная

Вид дохода	Признание		Вид разницы
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета	
	9/99)		
Доходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, дата признания которых не установлена	Равномерно. Пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов. Иной вариант, утвержденный учетной политикой	Равномерно. Пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов (п. 2 ст. 271 НК РФ)	Временная
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	При выявлении дохода: - в текущем периоде до окончания отчетного года (в месяце выявления дохода); - в отчетном году после его завершения, но до утверждения финансовой отчетности в установленном порядке (декабрь отчетного года)	В полном объеме в том периоде, к которому относится выявленный доход (ст. 81 НК РФ)	Временная
Доход в виде стоимости имущества, полученного по безвозмездной помощи (содействию) в установленном порядке, в рамках целевого финансирования	В полном объеме (ПБУ 9/99)	Не признается доходом (пп. 6 п. 1 ст. 251 НК РФ)	Постоянная
Доход, полученный от дооценки активов и от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости	В полном объеме в отчетном периоде в качестве дохода п. 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02)	Не признается доходом, учитываемым для целей налогообложения (п. 1 ст. 257, пп. 24 п. 1 ст. 251 НК РФ)	Постоянная
Доход в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг	В полном объеме (п. 39 ПБУ 19/02)	Не признается доходом (пп. 25 п. 1 ст. 251 НК РФ)	Постоянная

Величина дохода может быть определена на основании любых докумен-

тов, подтверждающих его получение. К таким документам относятся:

- первичные учетные документы;
- документы налогового учета;
- любые иные документы.

Первичными учетными документами признаются документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Эти документы должны подтверждать совершение хозяйственной операции. Кроме того, первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по утвержденной Госкомстатом России форме. Если форма документа не утверждена, то организация может разработать ее самостоятельно, но такой документ должен содержать все реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Федерального закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

К документам налогового учета относится, например, счет-фактура, служащий основанием для принятия к вычету сумм НДС, уплаченных поставщику.

К иным документам, не являющимся первичными документами и документами налогового учета, могут быть отнесены, например, гражданско-правовые договоры, отчет комиссионера (агента) перед комитентом, расчетные документы, счет и др. На рисунке 1 представлена классификация доходов в бухгалтерском и налоговом.

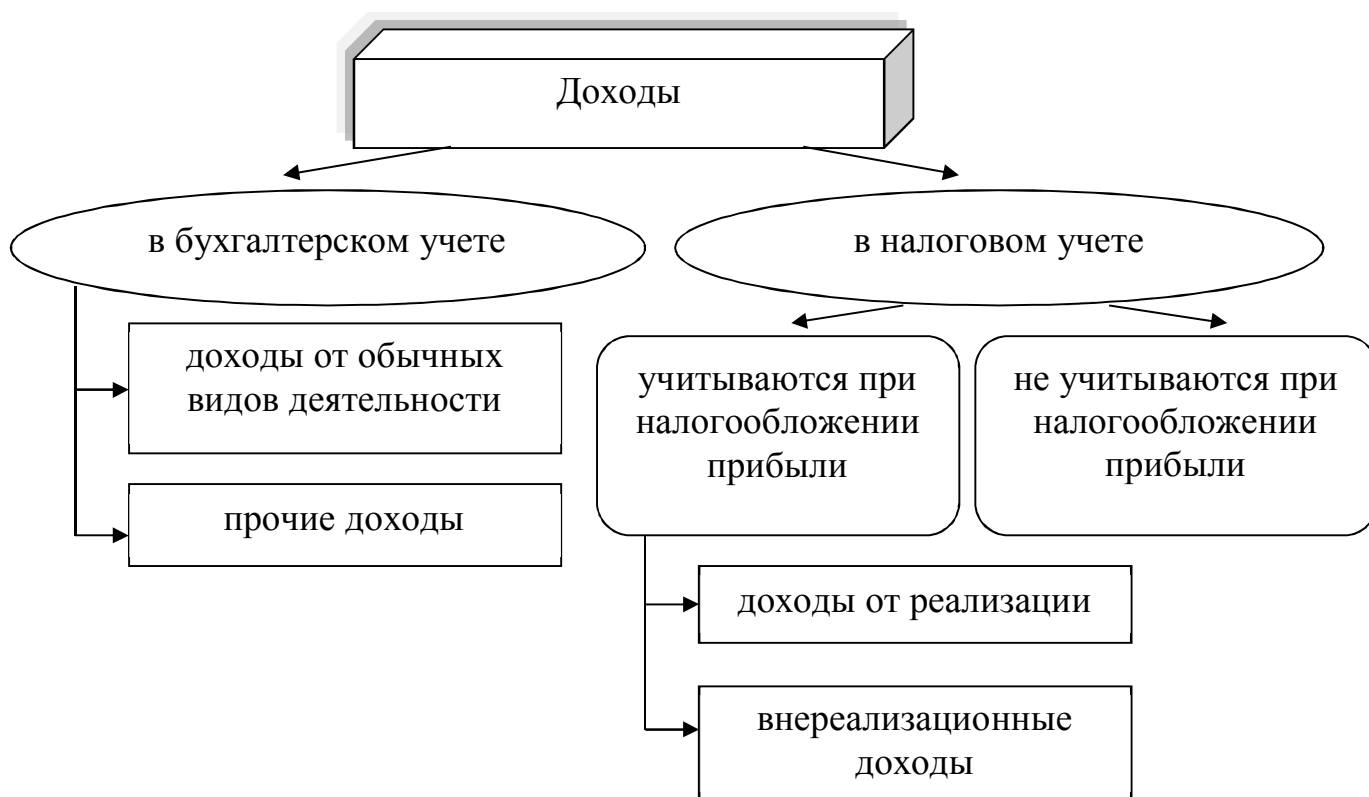


Рисунок 1 – Классификация доходов в бухгалтерском и налоговом учете

Доход от реализации - это выручка от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Причем к доходам от реализации относится выручка, по-

лученная от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных.

Организация должна учитывать в сумме выручки следующие поступления:

- все поступления, которые связаны с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, при этом не имеет значения, кто произвел оплату за проданную продукцию (работы, услуги). Например, это может сделать третье лицо, у которого перед покупателем был долг;
- указанные поступления учитываются в сумме выручки независимо от формы, в которой они получены: в денежной или натуральной. При этом суммы НДС, предъявленные покупателям товаров (работ, услуг), имущественных прав, в составе выручки не учитываются.

К внереализационным доходам относятся все иные поступления, не являющиеся выручкой от реализации товаров (работ, услуг) или имущественных прав.

Внереализационными доходами являются:

- положительные курсовые разницы;
- полученные организацией дивиденды;
- штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения убытков или ущерба, признанные должником или подлежащие уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу;
- доходы от сдачи имущества в аренду (включая земельные участки), если они не относятся к доходам от реализации;
- проценты, полученные по договорам займа, кредита;
- безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права;
- стоимость излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

Перечень внереализационных доходов, установленный ст. 250 НК РФ, является открытым. Это означает, что учесть в составе внереализационных доходов следует и те доходы, которые прямо не предусмотрены в данном перечне. За исключением, конечно, доходов, не учитываемых для целей налогообложения.

Некоторые доходы освобождены от налогообложения. Их перечень предусмотрен ст. 251 НК РФ. В частности, к доходам, которые не учитываются при налогообложении, относятся доходы в виде:

- имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка (пп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- взносов в уставный капитал организации;
- имущества, которое получено по договорам кредита или займа;
- капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного (полученного в безвозмездное пользование) имущества, произведенных арендатором (ссудополучателем);

- других доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ.

Перечень льготированных доходов является закрытым и не подлежит расширительному толкованию. Поэтому все иные доходы, которые не указаны в этом перечне, нужно учесть для уплаты налога на прибыль.

Чтобы правильно рассчитать прибыль за отчетный (налоговый) период, организации нужно точно знать, какие доходы и расходы она может признать в этом периоде, а какие нет.

Даты, на которые расходы и доходы можно признать для целей налогообложения, определяются двумя методами:

- метод начисления;
- кассовый метод.

При этом выбирается единый метод как для доходов, так и для расходов. Нельзя применять один метод для расходов, а другой - для доходов. Организация выбирает тот или иной метод самостоятельно. Важно помнить, что метод начисления могут применять без исключения все организации. А вот кассовый метод разрешено применять только некоторым из них.

Кассовый метод не могут применять:

- банки;
- компании с выручкой в среднем за предыдущие четыре квартала более 1 млн. руб. за каждый квартал;
- участники договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества.

Выбранный метод нужно отразить в учетной политике и применять последовательно с начала налогового периода и до его окончания.

Организации, применяющие кассовый метод, датой получения дохода признают:

- день поступления средств на счета в банках, в кассу организации;
- день поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;
- день погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Таким образом, при кассовом методе доходы учитываются, только если они фактически получены.

Если организация применяет метод начисления, то доходы она должна признать в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникли. При этом доходы признаются независимо от фактического поступления денежных средств, имущества или имущественных прав. В таблице 3 отражены виды и дата признания доходов при методе начисления.

Датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). Эта дата определяется в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ. Таким образом, отгрузив товар покупателю или выполнив определенный объем работ и передав его заказчику, следует учесть для целей налогооб-

ложения полученные доходы, несмотря на то, что оплата от покупателя (заказчика) еще не поступила.

Таблица 3 - Виды и дата признания доходов при методе начисления

Вид дохода	Дата признания дохода
Доходы от реализации товаров (п. 3 ст. 271 НК РФ)	Дата перехода права собственности к покупателю
Доходы от реализации работ, услуг (п. 3 ст. 271 НК РФ)	Дата передач оказанных услуг заказчика и результатов выполненных работ
Доходы от реализации работ, услуг (п. 3 ст. 271 НК РФ по договору комиссии агентскому договору) (п. 3 ст. 271 НК РФ)	Дата реализации принадлежащего комитенту имущества, указанная в отчете (извещении) комиссионера (агента)
Доходы: – от реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования (п. 5 ст. 271 НК РФ); – от реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг (п. 5 ст. 271 НК РФ); – в виде полученного права требования долга (п. 5 ст. 271 НК РФ)	Дата последующей должником уступки права требования или дата исполнения должником требования Дата подписания акта уступки права требования или договора

Наряду с общим порядком ст. 271 НК РФ предусматривает и особый порядок признания доходов, которые относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам. Если связь между доходами и расходами по сделке не может быть определена четко или определяется косвенным путем, то такие доходы нужно распределять равномерно по отчетным (налоговым) периодам.

В таблице 4 отражено признание внереализационных доходов при методе начисления.

Таблица 4 - Признание внереализационных доходов при методе начисления

Вид дохода	Дата признания дохода
Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) и иные аналогичные доходы (пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Дата подписания акта приемки-передачи имущества (работ, услуг)
Доходы от сдачи имущества в аренду. Лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности. Иные аналогичные доходы (пп. 3 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: – дата расчетов по договору; – дата предъявления документов для расчетов; – последний день отчетного (налогового) периода
Штрафы, пени, иные санкции за нарушение обязательств. Суммы возмещения убытков (ущерба) (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: – дата признания должником сумм штрафных санкций; – дата вступления в законную силу решения суда

Вид дохода	Дата признания дохода
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде (пп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Дата выявления дохода (получения или обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода)
Доходы в виде: - положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте; положительной переоценки стоимости драгоценных металлов (пп. 7 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: – дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы; – последнее число текущего месяца
Доходы от продажи (покупки) иностранной валюты (пп. 10 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Доходы в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества (пп. 8 п. 4 ст. 271 НК РФ)	Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества
Суммовая разница у налогоплательщика-продавца (пп. 1 п. 7 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: – дата погашения дебиторской задолженности; – дата реализации (если получена предоплата)
Суммовая разница у налогоплательщика-покупателя (пп. 2 п. 7 ст. 271 НК РФ)	Одна из следующих дат: – дата погашения кредиторской задолженности; – дата приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав (в случае предоплаты)

Рассмотрим порядок налогового учета доходов.

Пример 1. В 18 февраля 2012 г. ООО «Зодиак» продало 2 принтера за 14160 рублей в т.ч. НДС - 1160 рублей. Кроме того, 22 марта 2012 г. был реализован Автомобиль Audi A6 за 1003000 рублей в т.ч. НДС - 153000 рублей. Принтеры были отгружены в счет предоплаты, полученной в феврале. Оплата за компьютеры получена в апреле.

Реализация товаров отражается в регистре учета операций выбытия имущества и иных активов (табл. 5).

Таблица 5 - Регистр учета операций выбытия имущества и иных активов

Дата операции	Условия выбытия активов	Вид дохода	Основание выбытия	Наименование выбывающего актива	Сумма, руб.	Количество, шт.
18.02.12 г.	С последующей оплатой	Выручка от продажи покупных товаров	Накладная № 6 от 18.03.12 г.	Принтер	12000	2
22.03.12 г.	В счет ранее полученных авансов		Накладная № 7 от 22.03.12 г.	Автомобиль Audi A6	850000	1
Итого за 1 квартал		-	-	-	862000	-

Пример 2. На основании примера 1 формируется регистр - расчет Финан-

совый результат от реализации амортизируемого имущества (Таблица 6). Данные для формирования регистра:

- первоначальная стоимость автомобиля Audi A6 1050000 руб.;
- сумма начисленной амортизации на дату реализации 210000 руб.;
- расходы, связанные с реализацией объекта, (посреднические услуги) 5000 руб.

Таблица 6 - Регистр - расчет финансовый результат от реализации амортизируемого имущества

Дата реализации объекта	Наименование реализуемого объекта	Выручка (цена) от реализации объекта	Первоначальная (восстановительная) стоимость с учетом изменений первоначальной стоимости	Сумма начисленной амортизации на дату реализации	Расходы, связанные с реализацией объекта	Общая величина расходов, связанных с реализацией объекта	Величина дохода от реализации
22.03.	Автомобиль Audi A6	850000	840000	210000	5000	835000	15000

Министерство по налогам и сборам разработало только 2 налоговых регистра по учету внереализационных доходов:

- регистр учета штрафов, начисленных за нарушение хозяйственных договоров;
- регистр учета списанной кредиторской задолженности.

На примере 3 рассмотрим один из этих регистров.

Пример 3. 17 января 2012 г. ООО «Зодиак» отгрузило ООО «Олимп» товары общей стоимостью 150000 руб., которые должны быть оплачены 27 января 2012 г. При несвоевременной оплате согласно договору №23 от 16.01.12 г. начисляются пени из расчета 30% от суммы договора. Фактическая оплата была произведена 14.02.12 г. Составим регистр учета штрафов, начисленных за нарушение хозяйственных договоров (табл. 7).

Таблица 7 - Регистр учета штрафов, начисленных за нарушение хозяйственных договоров

Реквизиты договора	Признание дохода	Дата начала начисления штрафных санкций	Порядок начисления (база), руб.	Процентная ставка за нарушение	Дни пророчки	Сумма санкций, руб. (1)	Дата прекращения начисления санкций
№ 23 от 16.01.12	внереализационный доход	28.01.12	150000	30%	17	2096	13.02.12

Сумма санкций = 150000 руб.×30%×17 дней = 2096 руб.

Пример 5. Составим регистр учета доходов текущего периода ООО «Зодиак» за 1 квартал 2012 г. на основании примера 1-3.

Таблица 8 - Регистр учета доходов текущего периода

Вид дохода	Классификация доходов	Наименование объекта учета	Сумма, руб.	Общая сумма по видам доходов, руб.	Итого доходов, руб.
Реализация товаров	Доход от реализации	Принтер	12000	862000	864096
Реализация основных средств	Доход от реализации	Автомобиль Audi A6	850000		
Пени	Внереализационный доход	Штрафные санкции	2096	2096	

Налоговый учёт – это система сбора, обобщения и отражение информации по налогообложению, сгруппированных в соответствии требованиями НК РФ. Система налогового учёта должна обеспечить первичную регистрацию доходов и расходов, их систематизацию и формирование декларации по налогу на прибыль.

Налог на прибыль является одним из важнейших налогов в налоговой системе Российской Федерации и служит инструментом перераспределения национального дохода. Это прямой налог и его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата. Кроме того налоговый учёт должен обеспечить особый порядок учёта и правила признания доходов и расходов в зависимости от правил их признания для целей налогообложения, установленных гл. 25 НК РФ.

В статье был раскрыт порядок признания доходов для целей налогообложения прибыли. Подробно рассмотрены особенности доходов от реализации товаров собственного производства и внереализационных доходов.

Анализ организации учета доходов показал, что основные различия бухгалтерского и налогового учета доходов связаны с различными подходами к признанию доходов, их классификации, а также оценке налогооблагаемых баз. Для определения причин образования возможных разниц произведено четкое разделение постоянных и временных налоговых разниц по источникам их возникновения. При этом показано, что различия в моментах признания доходов в бухгалтерском и налоговом учете вызывают временные разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, а несовпадение бухгалтерской и налоговой классификации доходов ведет к образованию как положительных, так и отрицательных постоянных и временных налоговых разниц.

Доходы и расходы, являясь специфическими экономическими категориями, позволяют определить не только величину прибыли, но и оценить экономи-

ческую эффективность предпринимательской деятельности организации.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс РФ Часть первая. Федеральный Закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ. (в ред. от 29.06.2012 № 97-ФЗ). [Электронный ресурс] / Программа информационной поддержки Российской науки и образования Консультант плюс: Высшая школа; Windows 98 /ME/ NT 4/2000/ XP.
2. Налоговый кодекс РФ Часть вторая. Федеральный Закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ. (в ред. от 02.10.2012 № 162-ФЗ) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки Российской науки и образования Консультант плюс: Высшая школа; Windows 98 /ME/ NT 4/2000/ XP.
3. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. № 129–ФЗ (в редакции Федерального Закона от 28.11.2011 № 339-ФЗ). [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки Российской науки и образования Консультант плюс: Высшая школа; Windows 98 /ME/ NT 4/2000/ XP.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н). [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки Российской науки и образования Консультант плюс: Высшая школа; Windows 98 /ME/ NT 4/2000/ XP.
5. Бодрова, Т. В. Налоговый учет и отчетность [Текст]: учебное пособие. /Т. В. Бодрова – М.: Дашков и К, 2012. – 472с.
6. Маслова, И. А. Налоговый учет [Текст]: учебное пособие /И. А. Маслова, Л. В. Попова, Е. Л. Малкина – М.: Дело и Сервис, 2011. – 368с.
7. Нестеров, Г. Г. Налоговый учет [Текст]: учебное пособие. /Г. Г. Нестеров, А. В. Терзиди – М.: Эксмо, 2011. – 320с.
8. Новосёлов, К.В. Налог на прибыль [Текст] /К.В. Новоселов.– М.: АйСиГрупп, 2010. – 597с.
9. Гетьман, В. Г. Бухгалтерский и налоговый учет доходов [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://mvf.klerk.ru/bunu/bu004.htm>. Дата обращения: 26.09.2012 г.
10. Лазарева, А. Н. Методы учета доходов и расходов, налоговая база по налогу на прибыль [Электронный ресурс]. - Режим доступа к ресурсу: <http://www.bibliofond.ru>. Дата обращения: 26.09.2012 г.

Малофеева Анастасия Викторовна
студентка 5 курса факультета учета и информационных технологий
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: anastasiya.malofeeva.90@mail.ru

Фёдорова Татьяна Владимировна
к.э.н., доцент кафедры финансового учета
Орловского государственного института экономики и торговли

т. 89536299875