

# НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Л. В. Брянцева, И. В. Орбинская, А. Н. Полозова

## ПРИНЦИПЫ РАЗРАБОТКИ НАЛОГОВОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

**Аннотация.** Предметом исследования являются экономические отношения возникающие в процессе налогового учета анализа финансовых результатов предприятия. Авторы считают необходимым признать самостоятельность права на существование как бухгалтерского, так и налогового учета. Следует отметить, что налоговый учет направлен на предоставление соответствующей информации таким потребителям, как государственные органы. Главной целью при разработке учетной политики для целей налогообложения является создание приемлемой для организации системы налогового учета, которая должна учитывать технологические параметры организации. Методологической основой исследования послужили фундаментальные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативно-правовые акты государственных органов власти, федеральные законы, Указы Президента и Постановления Правительства РФ, материалы научно-практических конференций. В работе использованы абстрактно-логический, монографический, статистико-экономический и другие методы экономических исследований. Основные выводы проведенного исследования сводятся к пониманию учетной налоговой политики с двух сторон: с одной стороны, это – система способов налогового учета, применяемых организацией, с другой, – документ, в котором содержится описание такой системы. Все это влечет за собой существование альтернативных вариантов налогового учета и вызывает необходимость выбора организации относительно методических подходов учетного процесса. Так, авторы выделяют на ряд основных принципов технологии разработки учетной политики для целей налогообложения: последовательность применения учетной политики; временная определенность фактов хозяйственной жизни.

**Ключевые слова:** налогообложение, Налоговый учет, Бухгалтерский учет, Принципы, налоговый контроль, учетная политика, финансовый результат, Налог на прибыль, субъекты налогообложения, Налоговый кодекс.

**Abstract.** The subject of the research is the economic relations arising in the process of tax accounting of corporate fiscal effects. According to the authors, it is necessary to acknowledge the independent rights of accounting and fiscal (tax) accounting. It should be also noted that tax accounting is aimed at providing relevant information for both consumers and state authorities. The main objective of the accounting policy for taxation purposes should be to create an adequate system of tax accounting which would consider technological parameters of an enterprise. The methodological basis of the research implies fundamental concepts represented in Russian and foreign researches, legislative and regulatory acts of state authorities, federal laws, Decrees of the President and Government Resolutions as well as materials of research and practice conferences. In their research the authors have applied abstract-logical, monographic, statistical-economic and other methods of economic research. The main conclusions of the research provide an overview of tax accounting policy based on the two aspects. On the one hand, it is a system of tax accounting methods applied by an enterprise, on the other hand, it is a document containing the description of this system. This creates alternative versions of tax accounting and the need to choose particular methodological approaches to accounting process. The authors describe the main principles of developing tax accounting policy such as the accounting continuity and the accrual principle (temporarily determined business operation items).

**Keywords:** tax subjects, accounting policy, tax control, principles, accounting, tax accounting, taxation, tax code, profit tax, fiscal effect.

**Т**ермин «учетная политика для целей налогообложения» впервые появился в налоговом законодательстве в 2001 году в связи с вступлением в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ. С введением главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ была озвучена обязательность ведения такого вида учета, как налоговый. Таким образом, в настоящее время необходимо признать самостоятельность права на существование как бухгалтерского, так и налогового учета, призванных способствовать исполнению одной цели – выведению финансового результата, но предоставляющих соответствующую информацию разным потребителям: первый – собственникам организации, второй – государственным органам, поэтому величина этого финансового результата может различаться.

Учетная политика для целей налогообложения – выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Иначе говоря, это совокупность закрепляемых в приказе обязательных правил, по которым систематизируется и обобщается информация о фактах хозяйственной жизни в течение отчетного (налогового) периода с целью определения налоговой базы по конкретным налогам. Таким образом, понимание учетной налоговой политики сводится к восприятию ее двуединой сущности: с одной стороны, это – система способов налогового учета, применяемых организацией, с другой, – документ (внутриорганизационный нормативный акт), в котором содержится описание такой системы. Отсюда вытекает причинная значимость налоговой учетной политики: существование альтернативных вариантов налогового учета вызывает необходимость выбора организации относительно методических подходов учетного процесса.

Основной целью при разработке учетной политики для целей налогообложения является создание приемлемой для организации системы налогового учета, опираясь на соответствующие технологические параметры:

- принципы;
- условия;
- назначение;
- регламентация;
- субъекты;
- ответственные и исполнители;
- порядок утверждения.

Технология разработки учетной политики для целей налогообложения опирается на ряд основных принципов (правил), которые в той или иной степени лимитируют процессы ее формирования, раскрытия и представления. К ним относятся следующие ключевые принципы:

- последовательность применения учетной политики;
- временная определенность фактов хозяйственной жизни.

1. Первый принцип предполагает, что принятая учетная налоговая политика применяется последовательно от одного периода к другому. Под последовательностью применения учетной политики следует понимать относительную неизменность методических способов ведения налогового учета, избранных организацией. Согласно ст. 313 НК РФ, «Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому».

Поэтому политика для целей налогообложения должна применяться последовательно, в противном случае может возникнуть несопоставимость налоговой отчетности за разные периоды, что неприемлемо.

Нормативные акты налогового учета разрешают применение учетной политики лишь с 1 января. Согласно п.12 ст. 167 НК РФ, «Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующим за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации».

Тем не менее, существуют условия, когда возможно внести изменения в учетную налоговую политику. Согласно статье 313 НК РФ, изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком 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.

В случае если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности».

Иначе говоря, заинтересованные пользователи должны иметь возможность сопоставить информацию об организации за разные периоды времени с целью выявления тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности.

2. Второй принцип предполагает временную определенность фактов хозяйственной жизни. Согласно правил налогового учета, установленными главой 25 «Налог на прибыль» НК РФ, для некоторых видов доходов и расходов вводятся моменты начисления, отличающихся от применяемых в бухгалтерском учете. Можно считать, что принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни заключается в признании доходов и расходов в соответствующие моменты времени согласно нормам налогового учета. Иначе говоря, факты хозяйственной жизни организации для целей налогообложения относятся к тому налоговому периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени наступления или выплаты денежных средств, связанных с данными фактами. Причем, речь идет о законных, имеющих отношение к доходам и расходам.

В ходе разработки учетной налоговой политики необходимо постоянно и оперативно учитывать изменения в законодательстве, связанные с правилами составления первичных документов, которые отражаются в Приложении к учетной политике для налоговых целей, опираясь на регламенты бухгалтерского учета.

Федеральный закон от 06.12.11 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который вступил в силу с 2013 года, в ст. 9 регламентирует правила состав-

ления первичных документов. В соответствии с этим положением обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы первичных учетных документов утверждает руководитель организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета; первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Поэтому в учетной политике для целей налогообложения необходимо отразить формы внутренних и внешних первичных документов, а также уточнить, что первичные документы считаются утвержденными, если они подписаны руководителем, либо определить порядок утверждения при делегировании полномочий подписания первичных документов.

Как уже было сказано ранее, при формировании учетной налоговой политики следует исходить из определения этого понятия, приведенного в п. 2 ст. 11 НК РФ: «это совокупность способов (методов) определения доходов и (или) расходов...»[39]. Причины разработки учетной налоговой политики состоит в том, что бы обосновать выбор этих способов (методов).

Существует ряд ситуаций, когда появляется возможность такого выбора:

- 1) на усмотрение организации предлагается два или более вариантов налогового учета, согласно нормативному акту;

2) порядок налогового учета объекта или факта хозяйственной жизни не регламентирован;

3) существуют расхождения между нормами налогового и бухгалтерского учета;

4) порядок налогового учета объекта или факта хозяйственной жизни регламентирован, но параметры регламентации противоречивы.

Таким образом, назначением учетной налоговой политики необходимо считать ее способность дать объяснения пользователям налоговой отчетности, на основе каких правил, она сформирована, то есть учетная политика для целей налогообложения служит единственным источником информации, объявляющим о выбранных организацией способов (методов) учета налогов.

Важнейшим документом, регламентирующим учетную налоговую политику для целей налогообложения является глава 25 «Налоговая прибыль» НК РФ, которая впервые ввела понятие учетной налоговой политики. Однако необходимо признать, что положения Налогового кодекса постоянно видоизменяются, поэтому и содержание политики налогового учета нуждается в постоянном обновлении.

Разрабатывают учетную налоговую политику субъекты, которые совпадают с кругом субъектов налогового учета. Под субъектом следует понимать юридическое лицо в целом. Кроме того, в соответствии с п.12 ст. 167 НК РФ: «Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации».

Однако, не смотря на то, что учетную налоговую политику разрабатывают все субъекты учета, требования к ней могут различаться: субъекты учета могут заниматься разными видами экономической деятельности, иметь разные пра-

ва собственности, положения учетной налоговой политики для целей налогообложения могут регламентироваться разными нормативными актами, т.к. ссылки на учетную политику имеют место во многих нормативно – правовых актах.

Хотя в качестве субъектов учета, как правило, подразумеваются юридические лица, разрабатывают учетную налоговую политику наемные работники (физические лица). Лицом, официально отвечающим за разработку учетной налоговой политики, является главный бухгалтер, но утверждается она руководителем организации, который несет ответственность за содержание учетной налоговой политики. Поэтому главный бухгалтер должен проявлять лояльность в ходе формирования и раскрытия учетной политики для целей налогообложения, а руководству организации необходимо уделять большое внимание и серьезно разбираться в ее положениях.

В ходе разработки учетной налоговой политики необходимо помнить, что распоряжение об утверждении составляется в форме Приказа письменно. Согласно п.12 ст. 167 НК РФ: «Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующим приказом, распоряжениями руководителя организации». «Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, считается применяемой со дня создания организации».

Иначе говоря, учетная налоговая политика для целей налогообложения применяется со дня создания организации, то есть со дня ее регистрации в качестве юридического лица.

### Библиография

1. Бухгалтерский и налоговый учет, финансовый анализ и контроль; Амалфея-Москва, 2012. 728 с.
2. Красноперова О. А. Аренда. Бухгалтерский и налоговый учет; ГроссМедиа, РОСБУХ-Москва, 2012. 288 с.
3. Крутякова Т.Л. Бухгалтерский и налоговый учет; АйСи Групп-Москва, 2012. 224 с.

4. Оробинская И.В. Механизм оптимизации налога на прибыль для участников консолидированной группы налогоплательщиков АПК посредством создания резервных фондов по сомнительным долгам / И.В. Оробинская // *Налоги и налогообложение*. 2014. №3.
5. Оробинская И.В. Трансформация механизма налогообложения агропромышленного комплекса / И.В. Оробинская. Воронеж: издательство «ИСТОКИ», 2015. 288 с
6. Тюмина М.А. Налоговый учет и отчетность; Феникс-Москва, 2010. 352 с.
7. Ермакова М.С. Особенности формирования учетной политики для целей налогообложения агрохолдинга // *Финансы и управление*. 2013. №2. С. 77-105. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.2.778. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_778.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html)
8. Лукашова И.В. Сравнительный анализ налога на жилую недвижимость в странах Центральной Азии // *Финансы и управление*. 2016. №2. С. 1 - 21. DOI: 10.7256/2409-7802.2016.2.17578. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_17578.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_17578.html)
9. Баженов А.А., Шейн Ю.А. Проблемы отражения в бухгалтерском учете приобретенных организациями энергоресурсов // *Финансовое право и управление*. 2016. №1. С. 30 - 36. DOI: 10.7256/2310-0508.2016.1.17710.

### References (transliterated)

1. *Bukhgalterskii i nalogovyi uchet, finansovyi analiz i kontrol'*; Amalfeya-Moskva, 2012. 728 с.
2. Krasnoperova O. A. *Arenda. Bukhgalterskii i nalogovyi uchet*; GrossMedia, ROSBUKh-Moskva, 2012. 288 с.
3. Krutyakova T.L. *Bukhgalterskii i nalogovyi uchet*; AiSi Grupp-Moskva, 2012. 224 с.
4. Orobinskaya I.V. *Mekhanizm optimizatsii naloga na pribyl' dlya uchastnikov konsolidirovannoi gruppy nalogoplatel'shchikov APK posredstvom sozdaniya rezervnykh fondov po somnitel'nykh dolgam* / I.V. Orobinskaya // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2014. №3.
5. Orobinskaya I.V. *Transformatsiya mekhanizma nalogooblozheniya agropromyshlennogo kompleksa* / I.V. Orobinskaya. Voronezh: izdatel'stvo «ISTOKI», 2015. 288 с
6. Tyumina M.A. *Nalogovyi uchet i otchetnost'*; Feniks-Moskva, 2010. 352 с.
7. Ermakova M.S. *Osobennosti formirovaniya uchetnoi politiki dlya tselei nalogooblozheniya agrokholdinga* // *Finansy i upravlenie*. 2013. №2. С. 77-105. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.2.778. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_778.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html)
8. Lukashova I.V. *Sravnitel'nyi analiz naloga na zhiluyu nedvizhimost' v stranakh Tsentral'noi Azii* // *Finansy i upravlenie*. 2016. №2. С. 1 - 21. DOI: 10.7256/2409-7802.2016.2.17578. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_17578.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_17578.html)
9. Bazhenov A.A., Shein Yu.A. *Problemy otrazheniya v bukhgalterskom uchete priobretennykh organizatsiyami energoresursov* // *Finansovoe pravo i upravlenie*. 2016. №1. С. 30 - 36. DOI: 10.7256/2310-0508.2016.1.17710.