

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

**Анна Николаевна Полозова  
Лариса Викторовна Брянцева  
Ирина Викторовна Оробинская  
Ирина Николаевна Маслова**

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

Проведено исследование на одну из актуальных тем, поскольку в современных условиях методические основы формирования учетной налоговой политики в организациях представляют собой стратегически важную экономическую задачу. Показано, что ключевой особенностью разработки учетной налоговой политики является определение общего подхода к ведению налогового учета. Среди существующих методических подходов выделяют, как правило, ведение налогового учета параллельно с бухгалтерским учетом, а также слияние бухгалтерского и налогового учета в объединенный учет. Специфической особенностью формирования политики для целей налогообложения является наличие элементов, которые относятся только к налоговому учету – это порядок уплаты налогов, особый налоговый режим. Таким образом, обоснованность содержания учетной налоговой политики дает возможность организациям законным образом оптимизировать налоговые платежи. В современных условиях налоговый учет должен отражать достоверную и полную информацию об экономическом и финансовом состоянии организации. Последняя же не только необходима для принятия адекватных управленческих решений в ходе налогового планирования, но и должна быть доступной пониманию всеми заинтересованными пользователями. Методологической основой исследования послужили фундаментальные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативно-правовые акты государственных органов власти, федеральные законы, материалы научно-практических конференций, затрагивающие вопросы налогового учета в организациях. Ключевым положением данных публикаций является следующее: принятая учетная политика для целей налогообложения организации должна обеспечивать целостность системы налогового учета, поэтому она должна охватывать все необходимые аспекты учетного процесса.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** налогообложение, учетная политика, бухгалтерский учет, налоговый учет, налог на прибыль.

## THEORETICAL AND METHODOLOGICAL BASES OF FORMATION OF TAX ACCOUNTING POLICY OF ENTERPRISES

**Anna N. Polozova  
Larisa V. Bryantseva  
Irina V. Orobinskaya  
Irina N. Maslova**

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

The authors undertake a study on a topical problem, because in the modern conditions theoretical and methodological bases of formation of tax accounting policy in enterprises constitute a strategically important economic task. It was shown that the key feature of developing the accounting policy for tax purposes is the definition of a general approach to tax accounting. As a rule, among the existing methodological approaches scientists define the following: tax accounting in parallel with business accounting; merger of business accounting and tax accounting into combined accounting. A specific feature of formation of the policy for tax purposes is the presence of elements that refer only to tax accounting, i.e. the procedure for paying taxes and a special tax regime. Thus, the well-founded nature of the tax accounting policy enables the organizations to legally optimize the tax payments. In the modern conditions tax records must reflect accurate and complete information about the economic and financial condition of the organization. The latter is not only necessary for making adequate managerial decisions in the course of tax planning, but also should be understandable for all the interested users. The methodological basis for this study included the fundamental concepts presented in the works of Russian and foreign scientists, legislative and regulatory legal acts of state authorities, Federal laws, and materials of scientific conferences that address the issues

of tax accounting in organizations. The key provision of these publications is the following: the accounting policy adopted for taxation purposes by the organization must ensure the integrity of the tax accounting system, therefore it should cover all the necessary aspects of the accounting process.

KEY WORDS: taxation, accounting policy, accounting, tax accounting, profit tax.

Современное налоговое законодательство регламентирует процессы, связанные с налоговым учетом, выделяя их тезисом «для целей налогообложения». В данном случае речь идет об информации, формируемой в налоговом учете. В отдельных случаях для исчисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, требуется информация, находящаяся в регистрах бухгалтерского учета; с другой стороны, данные регистров бухгалтерского учета не могут являться базой для исчисления определенных налогов. Поэтому возникает необходимость формирования политики учета особого статуса – налоговой.

Из приведенного в п. 2 ст. 11 НК РФ определения учетной политики для налогообложения следуют три важных вывода, которые характеризуют ее особенности как самостоятельного политического акта:

1) организация осуществляет выбор одного способа (метода) из нескольких, регулирующих порядок определения налоговой базы, обозначенных налоговым законодательством;

2) процесс фиксирования налоговой базы включает в себя не только определение доходов и (или) расходов, их признание, оценку и распределение, но и учет иных необходимых для целей налогообложения показателей экономической деятельности налогоплательщика;

3) выбранные способы (методы) внедряются в организацию-налогоплательщика, включая все ее структурные подразделения.

Важной особенностью формирования учетной налоговой политики является продолжительность ее установления. Известно, что налоговым периодом при исчислении налогов и сборов, как правило, является период с 1 января по 31 декабря отчетного года включительно. Неизменность учетной налоговой политики сохраняется в течение этого периода, за исключением случаев, предусмотренных налоговым законодательством [1, 3]. При исчислении таких налогов, как НДС, акциз, налог на игорный бизнес (и др.), где налоговым периодом считается меньший по времени период (квартал или месяц), учетная налоговая политика также может действовать в течение года.

Согласно положениям Налогового кодекса изменения в учетной налоговой политике могут проводиться добровольно в результате:

1) принятия организацией новых или иных способов ведения налогового учета;

2) существенного изменения условий деятельности организации; и в обязательном порядке – в результате изменений налогового законодательства.

В первом случае изменения вводятся с начала нового налогового периода, во втором – с момента вступления в силу соответствующих нормативных актов. При изменении учетной налоговой политики в отношении отдельных фактов хозяйственной жизни можно утвердить изменения и (или) дополнения, вносимые в действующую учетную налоговую политику [2, 6].

Важной особенностью формирования учетной политики для целей налогообложения является сам факт ее принятия. Согласно абз. 5 ст. 313 НК РФ порядок ведения налогового учета устанавливается организацией в соответствующей учетной налоговой политике и утверждается приказом (распоряжением) руководителя. Иначе говоря, его содержание должно быть согласовано с главным бухгалтером и утверждено руководителем организации, несущим ответственность за правомерность исчисления и уплаты налогов и сборов. Поэтому в организации должен быть принят административный документ – Приказ (распоряжение) об учетной налоговой политике (о политике учета для целей налогообложения), зафиксированный на бумажном носителе и подписанный руководителем [9, 10].

Ключевой особенностью разработки учетной налоговой политики является определение общего подхода к ведению налогового учета. Среди существующих методических подходов выделяют, как правило, следующие:

- 1) ведение налогового учета параллельно с бухгалтерским учетом (известно, что правила бухгалтерского и налогового учета совпадают в некоторых случаях);
- 2) слияние бухгалтерского и налогового учета в объединенный учет, то есть максимальная сбалансированность учетного процесса (известно, что правила бухгалтерского и налогового учета не совпадают в некоторых случаях) [4].

Первый подход считается предпочтительным, его положения предусматривают несколько различающихся способов (инструментов):

- 1) использование налогового плана счетов – предполагает наличие отличающихся от счетов бухгалтерского учета кодировки и наименования счетов, перечень которых охватывает объекты, влияющие на налогообложение;
- 2) использование субсчетов – предполагает отражение базовой величины объекта (облагается налогом) и разницы между базовой и дополнительной (не облагается налогом), то есть на одном счете отражаются два объекта с помощью разных субсчетов, но общая величина объектов по счету будет учтена для целей бухгалтерского учета. Этот способ применяется, если стоимостная величина объекта для целей налогообложения меньше, чем для целей бухгалтерского учета [5].

Одной из особенностей формирования учетной налоговой политики являются способы подтверждения данных налогового учета. К ним относятся:

- 1) описание форм первичных документов, используемых для характеристики фактов хозяйственной жизни, по которым не предусмотрены унифицированные формы;
- 2) описание форм регистров налогового учета, если они разрабатываются организацией самостоятельно;
- 3) описание алгоритмов расчетов налоговой базы.

Первичные документы, принимаемые к налоговому учету, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование, дату, содержание фактов хозяйственной жизни, измерители фактов хозяйственной жизни в денежном или натуральном выражении, наименование должности ответственных лиц и их подписи.

Регистры налогового учета в обязательном порядке должны содержать: наименование, период (дату), измерители в денежном и натуральном выражении (если это возможно), наименование факта хозяйственной жизни, подпись лица (с расшифровкой), ответственные за составление регистра.

Согласно ст. 314 НК РФ аналитические регистры налогового учета – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Алгоритмы расчетов налоговой базы – это последовательность обработки данных, которые учитываются в разработанных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Общей особенностью первичных документов, налоговых регистров и алгоритмов расчетов налоговой базы является признание их содержания согласно ст. 313 НК РФ налоговой тайной, поскольку они характеризуют содержание данных налогового учета. Кроме того, лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну, а за ее разглашение нести ответственность.

Специфической особенностью формирования политики для целей налогообложения является наличие элементов, которые относятся только к налоговому учету, – это по-

рядок уплаты налогов, особый налоговый режим (в том числе упрощенная система налогообложения).

Наконец, согласно ст. 31 НК РФ, система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, последовательно применяя его нормы и правила, устанавливается в учетной политике для целей налогообложения. Следовательно, приказ (распоряжение) об учетной налоговой политике относится к документам налогового учета и не регламентируется налоговыми и иными органами [7].

Изложенные особенности наглядно демонстрируют, что разработка учетной политики для целей налогообложения является неотъемлемым элементом текущего налогового учета.

Обоснованность содержания учетной налоговой политики дает возможность организациям законным образом оптимизировать налоговые платежи, поскольку выбор варианта из альтернативных, как правило, осуществляется, учитывая три преимущества [16]:

1) реализация возможностей снижения налогооблагаемой базы, разрешенных нормами права;

2) использование льготных режимов налогообложения, предусмотренных действующим законодательством;

3) осуществление специальных расчетов для обеспечения экономии в виде высвобождаемых денежных средств при выборе варианта учета.

В учетную политику для целей налогообложения целесообразно включать следующие основные элементы, содержащие варианты налогового учета:

1) порядок ведения налогового учета по каждому налогу, в том числе формы регистров налогового учета;

2) порядок раздельного налогового учета фактов хозяйственной жизни, облагаемых налогами по разным ставкам;

3) порядок раздельного налогового учета фактов хозяйственной жизни, облагаемых и не облагаемых налогами;

4) порядок формирования налоговой базы по каждому налогу (налог на прибыль, НДС, налог на имущество, транспортный налог, налог на доходы физических лиц, налог на вмененный доход, единый налог при упрощенной системе налогообложения и др.).

Осуществление вышеперечисленных вариантов (правил) является для организации обязательным, так как для свободной (рыночной) экономики это особенно важно. Очевидно, что в современных условиях налоговый учет должен отражать достоверную и полную информацию об экономическом и финансовом состоянии организации. Последняя же не только необходима для принятия адекватных управленческих решений в ходе налогового планирования, но и должна быть доступной пониманию всеми заинтересованными пользователями. Поэтому несоблюдение названных требований искажает сущность экономического и финансового положения организации и квалифицируется как неверное ведение налогового учета [11-15].

Кроме того, нужно отметить, что принятые организацией в учетной политике для целей налогообложения варианты (правила) не являются унифицированными элементами учетного процесса, так как они устанавливают лишь основные моменты в построении системы налогового учета. Аргументом в пользу такого утверждения может служить, например, такой факт, когда выходящие в свет новые акты налогового законодательства содержат положения, отменяющие или вводящие новые способы (методы) налогового учета.

Авторы проанализировали и сравнили особенности формирования учетной политики для целей налогообложения, изложенные в публикациях специалистов-практиков (см. табл.)

Как видно из характеристики основных аспектов, изложенных в данных публикациях, в настоящее время в Российской Федерации порядок ведения налогового учета, формирования и раскрытия учетной политики для целей налогообложения находит необходимое и серьезное воплощение в экономической деятельности организации.

Ключевым положением данных публикаций является следующее: принятая учетная политика для целей налогообложения организации должна обеспечивать целостность системы налогового учета, поэтому она должна охватывать все необходимые аспекты учетного процесса.

### Особенности формирования и раскрытия учетной политики для целей налогообложения (теоретический обзор)

Аспект формирования и раскрытия	Автор, источник
Характеризуются важные пункты о налогах в учетной политике организации. Изложены санкции за отсутствие самых важных положений учетной политики: 1) метод амортизации основных средств; 2) способ расчета предельного уровня процентов по заемным средствам; 3) метод определения стоимости сырья и материалов, используемых в производстве; 4) метод списания покупных товаров при их реализации; 5) порядок начисления авансовых платежей по налогу на прибыль; 6) метод применения доходов и расходов; 7) определение перечня прямых расходов; 8) источник данных для ведения налогового учета	Березин А. [1]
Рассматриваются основные аспекты учетной политики предприятия для целей налогообложения на 2015 г.; приводится пример – Приказ об утверждении Положения об учетной политике для целей налогообложения при общей системе налогообложения на 2015 г.; приводятся подробные Комментарии к Положению об учетной политике для целей налогообложения и др.	Брызгалин А.В. [2]
Описываются правила формирования учетной политики для целей налогообложения; изложен порядок раскрытия учетной политики; рассмотрены ключевые аспекты, учитываемые в ходе разработки учетной политики для целей налогообложения	Брянцева Л.В., Полозова А.Н. [4]
Раскрываются основные аспекты учетной политики организации для целей налогообложения, изучаются принципы составления учетной политики для целей налогообложения, раскрываются основные налоговые нововведения на 2015 г.	Горбова Н. [5]
Раскрывается сущность и обоснована необходимость разработки учетной политики для целей налогового учета агрохолдинга; рассматриваются особенности налоговых отношений холдинговых компаний с бюджетом; раскрывается порядок составления налоговой учетной политики в агрохолдинге; систематизированы правила формирования учетной политики для целей налогообложения	Ермакова М.С. [6]
Излагаются варианты элементов учетной политики в соответствии с Налоговым кодексом РФ: НДС, налог на прибыль, налог на имущество, учет расходов. Отмечается цель налогового учета и его роль в разработке учетной политики	Зонова А.В., Горячих С.П. [7]
Приводится образец учетной политики для целей налогового учета, включающий разделы: общие положения, налог на имущество, транспортный налог, НДС, НДФЛ, налог на прибыль; рассматривается порядок внесения изменений в налоговую учетную политику	Ларина Л.П. [8]
Описываются особенности налогового учета в организациях, его взаимосвязь с учетной политикой для целей налогообложения; характеризуются задачи налогового учета и варианты налогового учета; раскрыты требования, предъявляемые к учетной политике для целей налогообложения	Полозова А.Н., Брянцева Л.В. [14]
Рассматриваются правила формирования и раскрытия учетной политики для целей налогообложения; излагаются варианты пунктов учетной политики со ссылкой на документы в соответствии с НК РФ: НДС, налог на прибыль, налог на имущество, НДФЛ, налоговый учет доходов и расходов, резервы, оценка стоимости покупных товаров, сырья, материалов; отмечаются ключевые аспекты формирования и раскрытия учетной политики: 1) дополнения и изменения; 2) первичные документы, счета-фактуры; 3) учетная политика в соответствии с МСФО	Полозова А.Н., Брянцева Л.В. [14]

Как видно из характеристики основных аспектов, изложенных в данных публикациях, в настоящее время в Российской Федерации порядок ведения налогового учета, формирования и раскрытия учетной политики для целей налогообложения находит необходимое и серьезное воплощение в экономической деятельности организации.

Ключевым положением данных публикаций является следующее: принятая учетная политика для целей налогообложения организации должна обеспечивать целостность системы налогового учета, поэтому она должна охватывать все необходимые аспекты учетного процесса.

## Библиографический список

1. Березин А. Самые важные пункты о бухгалтерском учете и налогах в учетной политике любой компании / А. Березин // Главбух. – 2014. – № 2. – С. 34-39.
2. Брызгалин А.В. Учетная политика предприятия для целей налогообложения на 2015 год / А.В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 2. – С. 10-199.
3. Брянцева Л.В. Сущность налогового мониторинга как нового вида налогового администрирования / Л.В. Брянцева, И.В. Оробинская, И.Н. Маслова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2014. – Вып. 4 (43). – С. 189-198.
4. Брянцева Л.В. Учетная политика для целей налогообложения: практическая реализация / Л.В. Брянцева, А.Н. Полозова // Территория науки. – 2015. – № 2. – С. 87-92.
5. Горбова Н. Учетная политика организации в целях налогообложения на 2015 год / Н. Горбова // Налоговый учет для бухгалтера. – 2015. – № 3. – С. 18-27.
6. Ермакова М.С. Учетная политика для целей налогового учета агрохолдинга / М.С. Ермакова // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 4. – С. 256-262.
7. Зонова А.В. Учетная политика организаций: практические рекомендации / А.В. Зонова, С.П. Горячих // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2013. – № 7. – С. 39-46.
8. Ларина Л.П. Учетная политика для целей налогообложения / Л.П. Ларина // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 12. – С. 35-41.
9. Луканина А.В. Анализ базовых категорий МСФО в рамках принципа приоритета содержания над формой / А.В. Луканина // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 32. – С. 28-40.
10. Макарова Л.Г. Применение конструктора учетной политики СПС «Консультант плюс» в практике и преподавании аудита. Эффективность деятельности организации / Л.Г. Макарова, Л.И. Кельдина // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 21. – С. 45-58.
11. Назаренко Б.А. К практическим определениям юридических критериев налоговой оптимизации / Б.А. Назаренко // Налоги. – 2015. – № 1. – С. 22-27.
12. Немова Н.И. Новое в налоговом законодательстве / Н.И. Немова // Бухгалтерский учет. 2015. – № 2. – С. 14-17.
13. Оробинская И.В. Проблемные аспекты применения НДС предприятиями АПК России / И.В. Оробинская, А.Г. Казьмин // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 12. – С. 41-50.
14. Полозова А.Н. Учетная политика организации для целей налогообложения: особенности формирования / А.Н. Полозова, Л.В. Брянцева // Сахар. – 2014. – № 9. – С. 2-5.
15. Филобокова Л.Ю. Налоговая политика и налогообложение субъектов малого предпринимательства / Л.Ю. Филобокова, О.В. Григорьева // Аудитор. – 2014. – № 12. – С. 77-87.
16. Шаталов С.Д. Об основных направлениях налоговой политики на современном этапе / С.Д. Шаталов // Финансы. – 2015. – № 5. – С. 3-7.

## СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

### Принадлежность к организации

Анна Николаевна Полозова – доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогообложения, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Российская Федерация, г. Воронеж, тел. 8(473) 253-87-60, E-mail: annapolo@yandex.ru.

Лариса Викторовна Брянцева – доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогообложения, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Российская Федерация, г. Воронеж, тел. 8(473) 253-87-60, E-mail: blv2466@mail.ru.

Ирина Викторовна Оробинская – доктор экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Российская Федерация, г. Воронеж, тел. 8(473) 253-87-60, E-mail: orob-irina@yandex.ru.

Маслова Ирина Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Российская Федерация, г. Воронеж, тел. 8(473) 253-87-60, E-mail: irmsl@mail.ru.

Дата поступления в редакцию 29.04.2016

Дата принятия к печати 08.06.2016

## AUTHOR CREDENTIALS

### Affiliation

Anna N. Polozova – Doctor of Economic Sciences, Professor, the Dept. of Taxes and Taxation, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russian Federation, Voronezh, tel. 8(473) 253-87-60, E-mail: annapolo@yandex.ru.

Larisa V. Bryantseva – Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Dept. of Taxes and Taxation, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russian Federation, Voronezh, tel. 8(473) 253-87-60, E-mail: blv2466@mail.ru.

Irina V. Orobinskaya – Doctor of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Taxes and Taxation, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russian Federation, Voronezh, tel. 8(473) 253-87-60, E-mail: orob-irina@yandex.ru.

Irina N. Maslova – Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Taxes and Taxation, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russian Federation, Voronezh, tel. 8(473) 253-87-60, E-mail: irims1@mail.ru.

Date of receipt 29.04.2016

Date of admittance 08.06.2016