

ЭВОЛЮЦИЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПОЛИТИКИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ

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

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

Статья написана на одну из актуальных тем. В условиях трансформационной экономики нормативно-правовое регулирование политики налогового учета в организациях представляет собой стратегически актуальную фискальную цель, поскольку от эффективной и обоснованной с точки зрения норм права системы налогообложения во многом зависит величина поступлений налоговых доходов, а следовательно, и фискальная стабильность в стране. Целью работы является исследование процесса становления нормативно-правовой базы налоговой учетной политики в российских организациях, а также обеспечение необходимой информацией внутренних и внешних пользователей, осуществляющих контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налоговых платежей в бюджет, корректного учета их сумм. Методологической основой исследования послужили базовые концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативно-правовые акты государственных органов власти, Указы Президента и Постановления Правительства РФ, затрагивающие процессы формирования налогового учета в организациях. Результаты исследования состоят в практических рекомендациях оптимального использования нормативно-правовой базы налогового учета в организациях. В частности, отмечается, что регистры налогового учета следует создавать одним из двух способов: 1) если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, организация может самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета соответствующими реквизитами, формируя таким образом регистры налогового учета; 2) если в организации четко разграничены бухгалтерский и налоговый учет, целесообразно вести отдельно регистры налогового учета. В работе делается вывод, что взаимосвязь и взаимозависимость элементов системы налогообложения организаций-налогоплательщиков на уровне макросреды и микросреды раскрываются посредством оценки эволюционных этапов формирования налогового учета, а также одного из способов его реализации – налоговой политики.

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

THE DEVELOPMENT OF LEGAL REGULATION OF TAX ACCOUNTING POLICY IN ENTERPRISES

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

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

The topic of this research is of great interest. In the conditions of transformational economy the legal regulation of tax accounting policy in enterprises is a strategically relevant fiscal goal, because an efficient and legally justified tax system largely influences the amount of tax revenues, and, consequently, the fiscal stability in the country. The objective of this work was to study the process of formation of the legal basis for tax accounting policy in Russian enterprises, as well as to provide the necessary information to internal and external users that control the correctness of calculation, completeness and timeliness of tax payments to the budget and adequate recording of their amounts. The methodological basis for this study included the basic concepts presented in the works of Russian and foreign scientists, the legislative and regulatory acts of state authorities, Decrees of the President and the Government of the Russian Federation concerning the processes of formation of tax accounting in enterprises. The results of research consist in practical recommendations for the optimal use of the regulatory framework for tax

accounting in enterprises. For instance, it is noted that tax registers should be created in one of the two ways: 1) if the accounting registers contain an insufficient amount of data to determine the tax base, the enterprise can add the relevant details to the utilized accounting registers, thus creating the tax accounting registers; 2) if the enterprise has a clear distinction between business and tax accounting, it is advisable to keep separate tax accounting registers. The authors conclude that the interrelation and interdependence of the elements of the system of taxation of taxpaying enterprises at the levels of macro- and micro-environment are revealed by the assessment of stages of formation of tax accounting and tax policy as one of the ways of its implementation.

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

Организации-налогоплательщики, функционирующие в условиях финансового кризиса, должны уделять особое внимание учету внутрифирменной системы налогообложения [11, 13, 14, 15]. В данном отношении политика выступает как декларация о намерениях, связанных с приоритетами тех или иных способов ведения учета для целей налогообложения [9, 10, 12]. Поэтому представляет несомненный научный интерес идея выявления особенностей формирования учетной налоговой политики в ходе эволюции ее нормативно-правового регулирования.

Регулирование политики налогового учета в России имеет продолжительную историю и свои этапы эволюции. Оценка развития норм права в налоговом и бухгалтерском законодательстве дает основание выделить следующие этапы формирования политики налогового учета:

- первый – до 1992 г.;
- второй – с 1 января 1992 г. по 1 января 2002 г.;
- третий – с 1 января 2002 г. по настоящее время.

До 1992 г. (первый этап) нормативно-правовые основы бухгалтерского и налогового учета совпадали, поскольку налогом на прибыль облагалась прибыль, сформированная в бухгалтерском учете [5, 6, 7, 8].

Второй этап формирования налогового учета начался введением в действие в России элементов новой налоговой системы. Впервые появились требования учета фактов хозяйственной жизни, касающихся уплаты налога на прибыль, в связи с принятием Закона РФ от 27.12.1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». В соответствии с п. 5 ст. 2 этого закона для организаций, которые осуществляют прямой обмен или продажу товаров (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости, выручкой для целей налогообложения считалась сумма сделки, рассчитываемая по рыночным ценам продаж идентичных товаров (работ, услуг). Кроме того, в бухгалтерской отчетности и для целей налогообложения впервые стали использоваться отличительные экономические категории: в бухгалтерской отчетности – «балансовая прибыль или убыток», в налоговой – «валовая прибыль».

Принятый 3 декабря 1994 г. Закон № 54-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций"» дополнил перечень отличий бухгалтерской прибыли от налоговой еще одной экономической категорией – положительными курсовыми разницеми, которые учитывались в бухгалтерском учете и не увеличивали налогооблагаемую прибыль.

В 1995 г. вступило в силу Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 26.12.1994 г. № 170, которое впервые ввело для применения в бухгалтерском учете ключевой принцип «временной определенности фактов хозяйственной деятельности». Начиная с этого периода времени продажи в бухгалтерском учете стали признаваться во время отгрузки товаров. В то же время для целей налогообложения продолжался применяться способ «по оплате». Постановление Правительства РФ от 01.07.1995 г. № 661 «О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении

прибыли» дополнило перечень различий между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью. Было определено, что в бухгалтерском учете все издержки организации, связанные с производством продукции (работ, услуг), в полном объеме относятся на производственную себестоимость продукции (работ, услуг), тогда как для целей налогообложения осуществленные затраты и расходы корректируются в соответствии с утвержденными лимитами, нормами и нормативами.

В Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (Постановление Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283 с приложением) было впервые заявлено, что реформированная модель отечественного бухгалтерского учета должна поддерживать концепцию существования и сближения систем налогообложения и бухгалтерского учета.

С принятием частей первой и второй Налогового кодекса РФ позиции налогового учета укрепились. Согласно пункту 1 ст. 54 НК РФ для определения налога используется информация на основе регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иной документально подтвержденной информации о фактах хозяйственной жизни [2, 3]. Таким образом, нормы налогового законодательства определили, что бухгалтерский учет не может быть единственным источником информации, необходимой для исчисления налогов и сборов [1, 4, 9].

В налоговом законодательстве термин «учетная политика для целей налогообложения» получил правовую основу в соответствии с вступившей в силу главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ в 2001 г. Содержание этой категории тогда не было прописано, но нормы п. 12 ст. 167 НК РФ дают возможность признать в качестве основных положения, регламентирующие применение учетной политики в целях налогообложения.

Третий этап развития политики налогового учета, который начался 1 января 2002 г. и продолжается по сегодняшний день, связан с введением в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, где впервые с позиции норм права утверждена обязательность ведения такого вида учета, как налоговый.

Согласно ст. 31 НК РФ под налоговым учетом понимается система обобщенной информации для исчисления налоговой базы по конкретному налогу на основе данных первичного учета, представленных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. Хотя статья 313 включена в главу 25 Налогового кодекса РФ, это не означает, что только плательщики налога на прибыль должны вести налоговый учет. В подп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ закреплена обязанность налогоплательщиков (плательщиков сборов) осуществлять в соответствии с нормами права учет своих доходов, расходов и объектов налогообложения, если она предусмотрена определенным законодательством о налогах и сборах.

Другими словами, организации-налогоплательщики должны определять базу налогообложения по истечении каждого налогового периода на основе регистров налогового учета или иной, документально подтвержденной информации о фактах хозяйственной жизни, связанных с налогообложением.

Нормативное определение налоговой учетной политики организации как самостоятельной категории было введено в 2002 г. ст. 167 НК РФ. С этого момента в соответствующих документах Министерства финансов РФ появились уточнения: «только для целей бухгалтерского учета» и «для целей налогового учета», однако для обеспечения приоритета бухгалтерского учета приказом МФ РФ от 19.11.2002 №114н было принято ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» и внесены соответствующие изменения к Инструкции по применению Плана отчетов. Этими документами впервые регламентировались различия между процессами бухгалтерского и налогового учета, хотя Министерство финансов РФ регулирует только бухгалтерский учет, а налоговый учет регламентируется Налоговым кодексом РФ. Согласно ст. 313

НК РФ «система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть используется последовательно от одного налогового периода к другому», а налоговые службы не имеют права устанавливать для организаций-налогоплательщиков обязательные формы первичных документов и регистров налогового учета.

Тем не менее, появление главы 25 «Налог на прибыль» НК РФ и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» дало возможность организациям конкретный факт хозяйственной жизни отражать одним способом для целей бухгалтерского учета, другим – для целей налогового учета, что закреплено в ст. 313 НК РФ: «Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя».

Соответственно для бухгалтерской службы организации возникла потребность формировать и раскрывать двухаспектные положения учетной политики, реализующие две цели – бухгалтерского и налогового учета.

Федеральным Законом РФ от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ в ст. 11 пункт 2 НК РФ был добавлен абзац: «Учетная политика для целей налогообложения – это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ 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».

В соответствии с этим дополнением в ст. 11 НК РФ с 1 января 2007 г. организации обязаны разрабатывать и утверждать следующие нормативные документы: политику для целей бухгалтерского учета и учетную политику для целей налогообложения.

Таким образом, после вступления в силу гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ у организаций появилась обязанность по формированию учетной политики налогового учета и включению ее в систему внутрифирменного нормативного регулирования, так как в налоговое законодательство были введены нормы, обязывающие организации относительно некоторых объектов налогообложения осуществлять выбор одного из нескольких имеющихся способов налогового учета.

В настоящее время соответствующие положения по налоговому учету содержатся в следующих главах Налогового кодекса РФ:

- 21 «Налог на добавленную стоимость»;
- 22 «Акцизы»;
- 23 «Налог на доходы физических лиц»;
- 25 «Налог на прибыль организаций»; 25.2 «Водный налог»;
- 26 «Налог на добычу полезных ископаемых»; 26.1, 26.2, 26.3, 26.4 – специальные налоговые режимы;
- 28 «Транспортный налог»;
- 29 «Налог на игорный бизнес»;
- 30 «Налог на имущество организаций».

При этом политика налогового учета затрагивает:

- процесс формирования величины доходов и расходов;
- процесс определения доли расходов, применяемых для целей налогообложения в налоговом периоде;
- остаток расходов (убытков), подлежащий включению в расходы в последующих налоговых периодах;
- процесс формирования величин создаваемых резервов;
- величину задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль и другие.

Налоговое законодательство не устанавливает для организаций обязательные формы типовых документов для ведения и оформления налогового учета. Поэтому подтвер-

ждением информации налогового учета выступают первичные учетные документы, аналитические регистры налогового учета и расчеты налоговой базы, представленные в справках. Следует отметить, что регистры налогового учета можно формировать двумя способами, выбор которого зависит от состояния бухгалтерского учетного процесса:

1) если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, организация вправе дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета соответствующими реквизитами, формируя тем самым совмещенные регистры бухгалтерского и налогового учета;

2) разрабатывать обособленные регистры, то есть вести самостоятельные регистры налогового учета.

Во втором случае в регистрах должны содержаться следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дата) составления;
- измерители фактов хозяйственной жизни в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование фактов хозяйственной жизни;
- подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление регистров.

Ведение налогового учета необходимо в тех случаях, когда порядок учета фактов хозяйственной жизни для целей налогообложения отличается от порядка группировки и учета фактов хозяйственной жизни в соответствии с правилами бухгалтерского учета. Правильность отражения фактов хозяйственной жизни в регистрах налогового учета должны обеспечивать лица, составившие и подписавшие их.

Изменение порядка налогового учета фактов хозяйственной жизни и/или объектов осуществляется организацией в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых способов налогового учета.

Кроме того, при хранении регистров налогового учета должна быть обеспечена их защита от необоснованных исправлений. Исправление ошибок в регистрах налогового учета должно быть подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием необходимости внесенного исправления.

В настоящее время сформировалась определенная система нормативно-правового регулирования налогового учета.

С одной стороны, требования документов более высокого уровня являются приоритетными по отношению к документам последующих уровней. С другой стороны, возникающие противоречия в нормативно-правовых документах одного или разных уровней разрешаются в судебном порядке. Поэтому при формировании политики налогового учета и ведении налогового учета учитывают арбитражную практику. Постановления и информационные письма Высшего арбитражного суда Российской Федерации и Верховного суда Российской Федерации не являются элементами системы нормативно-правового регулирования налогового учета и отчетности, но обязательны для всех участников хозяйственных отношений, для которых они предназначены.

Поскольку налоговая учетная политика охватывает все составляющие налогового учета, необходимо рассматривать ее сущностные и содержательные особенности с позиции микросреды, имея в виду, что система налогового учета формируется организацией самостоятельно, опираясь на необходимость оптимизации налоговой базы. В то же время налоговый учет в организации связан с ее обязательствами перед государством, и именно государственные фискальные интересы формируют обратный вектор этих процессов уже на макроуровне.

Таким образом, в данном контексте развитие элементов системы налогового учета на уровне макросреды и микросреды раскрывается посредством эволюционирования подходов к формированию налогового учета, а также одного из методов его реализации – налоговой политики.

Библиографический список

1. Авдеев В.И. Изменение и дополнения учетной политики / В.И. Авдеев // Аудит и налогообложение. – 2014. – № 1. – С. 8–13.
2. Березин А. Самые важные пункты о бухгалтерском учете и налогах в учетной политике любой компании / А. Березин // Главбух. – 2014. – № 2. – С. 34–39.
3. Брызгалин А.В. Учетная политика предприятия для целей налогообложения на 2015 год / А.В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 2. – С. 10–199.
4. 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.
5. Дружиловская Т.Ю. Концептуальные основы формирования учетной политики в системах российских и международных стандартов / Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 46. – С. 2–10.
6. Дружиловская Т.Ю. Формирование учетной политики в практике российских организаций / Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коршунова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 32. – С. 16–27.
7. Ермакова М.С. Учетная политика для целей налогового учета агрохолдинга / М.С. Ермакова // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 4. – С. 256–262.
8. Ларина Л.П. Учетная политика для целей налогообложения / Л.П. Ларина // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 12. – С. 35–41.
9. 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.
10. Семенихин В.В. Учетная политика – 2014 / В.В. Семенихин // Аудит и налогообложение. – 2013. – № 10. – С. 2–9.
11. Филобокова Л.Ю. Налоговая политика и налогообложение субъектов малого предпринимательства / Л.Ю. Филобокова, О.В. Григорьева // Аудитор. – 2014. – № 12. – С. 77–87.
12. Шаталов С.Д. Об основных направлениях налоговой политики на современном этапе / С.Д. Шаталов // Финансы. – 2015. – № 5. – С. 3–7.
12. Barjis J. The importance of business process modeling in software systems design / J. Barjis // Science of Computer Programming. – Vol. 71. – Issue 1. – 2008. – P. 73–87.
13. Discrete-Event System Simulation / J. Banks, J.S. Carson, B.L. Nelson, D. Nicol // New York, NY : Prentice Hall. – 2000. – P. 600.
14. Eriksson H-E. Business Modeling with UML / H-E. Eriksson, M. Penker // Business Patterns at Work. – John Wiley&Sons, 2000. – 459 p.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Принадлежность к организации

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

Лариса Викторовна Брянцева – доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой 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.

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, 8(473) 253-87-60, E-mail: annapollo@yandex.ru.

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

Дата поступления в редакцию 13.11.2016

Дата принятия к печати 26.01.2017

AUTHOR CREDENTIALS

Affiliations

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-iriba@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.

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: annapollo@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: irimslv@mail.ru.

Date of receipt 13.11.2016

Date of admittance 26.01.2017