

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ
ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ:
ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НДС**

Аннотация: в статье рассматривается нормативное правовое регулирование учетной политики организации в целях налогообложения. Уточняется понятие учетной политики организации, анализируются легальное и доктринальные определения понятия «учетная политика». Характеризуется формирование учетной политики организации для целей налогообложения. Анализируются некоторые практические аспекты и актуальные проблемы применения действующего механизма исчисления НДС

Ключевые слова: учетная политика, налоговый учет, требования к учетной политике, НДС, практические аспекты НДС, налогообложение

**REGULATORY REGULATION OF THE ACCOUNTING POLICY OF
THE ORGANIZATION FOR THE PURPOSES OF TAXATION: PRACTICAL
ASPECTS OF VAT**

Annotation: the article discusses the legal regulation of the accounting policies of the organization for tax purposes. The concept of the accounting policy of the organization is clarified, the legal and doctrinal definitions of the concept of “accounting policy” are analyzed. The formation of the accounting policies of the

organization for tax purposes is characterized. Some practical aspects and current problems of applying the current mechanism for calculating VAT are analyzed.

Keywords: *accounting policy, tax accounting, accounting policy requirements, VAT, practical aspects of VAT, taxation.*

Учетная политика является внутренним документом организации и устанавливает правила ведения в организации бухгалтерского и налогового учета. В Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹ «учетная политика» определяется как «совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета».

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (далее — ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н² устанавливает правила формирования и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и организаций государственного сектора).

Понятие учетной политики раскрывается и в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS), утвержденном приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н³. В частности, под учетной политикой подразумеваются определенные принципы, основы, правила и практика, установленные организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Отметим, учетная политика в области налогообложения регламентируется Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ), под которой понимается выбранная

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" //Собрание законодательства РФ, 12.12.2011, N 50, ст. 7344.

² Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522)// "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 44, 03.11.2008.

³ Приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н "О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте России 02.02.2016 N 40940)// Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 08.02.2016.

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. По налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) в п. 12 ст. 167 НК РФ отмечается, что обязательно утверждение и применение налогоплательщиком принятой учетной политики. Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета⁴.

Порядок ведения налогового учета определяется налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, которая утверждается приказом руководителя⁵.

При смене установленных методов учета решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах — не ранее чем с момента вступления в силу изменений его норм⁶.

Обратим внимание, что в налоговом законодательстве отсутствует норма об обязательном закреплении учетной политики предприятия для целей налогообложения в соответствующих локальных актах. Ее необходимо согласовать только с главным бухгалтером и руководителем предприятия.

При формировании учетной политики для целей налогообложения допускается выбрать любой способ, который предусмотрен налоговым законодательством. Дополнительно закрепляется специфика установления налоговой базы и осуществления раздельного учета объектов налогообложения по осуществляемым предприятием видам деятельности. В случае отсутствия нормативного закрепления каких - либо способов осуществления учета по вопросам налогообложения, то при формировании учетной политики формируется определенный способ налогового учета или форма регистра в отношении исчисления конкретного налога.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ// Российская газета, N 148-149, 06.08.1998.

⁵ Нестерев Г. Г. и Терзиди А. В. Налоговый учет. - М., 2016. - С. 108.

⁶ Малис Н. И., Толкушкин А. В. Налоговый учет. - М., 2015. - С. 39—50.

Цели разработки рассматриваемой учетной политики⁷ представлены на рисунке 1.



Рисунок 1. – Цели учетной политики

Методы, воздействующие на величину уплачиваемых налогов, представлены на рисунке 2.



Рисунок 2. – Методы, воздействующие на величину уплачиваемых налогов

Учетная политика организации в целях налогообложения дает возможность оптимизировать налоговые платежи организации и в целом снижает налоговую нагрузку на организацию. С целью избегания ошибок в

⁷ Смирнова С.А. Учетная и налоговая политика организации. Учебное пособие. - М.: «Бухгалтерский учет», 2016. – С. 102.

расчетах, штрафов и пеней, в учетной налоговой политике организации необходимо постоянно вносить изменения, происходящие на законодательном уровне, а также изменения во внешней среде организации.

Рассмотрим некоторые практические проблемы применения действующего механизма исчисления НДС. Так, при исчислении и уплате НДС не просто как экономически, так и технически установить облагаемый оборот. При этом, в главе 21 НК РФ наблюдается противоречие между названием налога и налоговой базой. Что, в свою очередь, обуславливает отрицательные последствия на практике. На сегодняшний день механизм исчисления НДС достаточно индифферентный применительно к фискальным интересам экономических субъектов, т.к. в нем присутствует элемент возмещения НДС⁸.

Между тем, в целях формирования эффективных условий деятельности предпринимательства целесообразно гарантировать достойное и успешное налоговое администрирование НДС. Однако, основной проблемой в этом направлении выступает отсутствие возможности уплаты экспортного НДС в бюджет полностью всеми участниками: от поставщиков экспортеров до предшествующих им поставщиков ресурсов. Полагаю указанное вызвано не простым выстраиванием экспортной цепочки и ее многочисленностью, т.к. количество участников не установлено на законодательном уровне.

Разделяю точку зрения некоторых исследователей, что эффективно решить проблему возмещения экспортного НДС можно благодаря формированию базовых условий, при которых возмещение из бюджета будет осуществляться только сумм НДС, уплаченных в бюджет в период всего процесса образования добавленной стоимости экспортируемого ресурса⁹. «Теневые» схемы возмещения НДС дают возможность недобросовестным налогоплательщикам получить конкурентное преимущество на рынке, что ведет к тому, что добросовестные налогоплательщики покидают рынок, что ведет либо к переходу

⁸ Думинская О.С. Новации в сфере НДС и особенности их применения на практике// Налоговая политика и практика. - 2015.- № 2 (146). - С. 21-25.

⁹ Титушина О.С. Совершенствование налогового законодательства по НДС на основе судебной практики// Академический вестник. - 2014. - № 1 (27). - С. 252-258.

последних к тем же «теневым» схемам, либо к формированию незаконного наличного оборота и вывода денежных средств в оффшорные зоны. Контроль за неправомерным возмещением НДС возложен на налоговые органы, однако нельзя забывать и о таможенном администрировании, которое призвано отслеживать связанное с экспортом незаконное возмещение НДС. Причина роста необоснованного возмещения НДС сегодня – это отсутствие должного механизма информационного обмена между налоговыми и таможенными органами. Требуется всестороннее улучшение межведомственного взаимодействия с целью налаживания связи и повышения эффективности взаимодействия между налоговыми и таможенными органами. Сегодня существуют соглашения между ФНС и ФТС, однако они не приносят ожидаемых результатов в связи с тем, что налоговые органы могут получить информацию от таможенных органов только спустя два месяца после совершения операции, что не является результативным и не дает возможности провести соответствующие мероприятия по налоговому контролю. Поэтому необходимо разработать Соглашение между ФТС И ФНС с указанием конкретной процедуры обмена информацией по срокам, порядку взаимодействия и контролю за выполнением обязательств с учетом существующих проблем на сегодняшний день. «Популярностью» пользуется схема зачета НДС, базирующаяся на применении фирм-однодневок. Использование длинных цепочек подобных фирм обеспечивает невозможность отслеживания первоначального и конечного пункта движения денежных средств и уменьшает начисленный налог от реализации с помощью уменьшений за счет налога на полученные товары и услуги от фирм-однодневок, не уплачивающих налоги. В результате государство недополучает в бюджет часть налога.

Для того, чтобы исключить недополучение в бюджет налога на добавленную стоимость, связанное с применением фирм-однодневок, ЦБ РФ и ФНС России необходимо на законодательном уровне разработать порядок зачисления сумм НДС, отраженных в платежных документах, на отдельный субсчет расчетного счета клиента. Перечисление с данного субсчета производить

только для оплаты НДС контрагентам или перечисления НДС в бюджет, что не позволит фирмам – однодневкам вывести эти средства для обналичивания. Необходимо также разработать порядок изъятия в бюджет сумм, замороженных на субсчете, при самоликвидации указанных фирм.

Резюмируя изложенное, можно прийти к выводу что учетная политика организации в целях налогообложения в настоящее время представляет особую практическую значимость. Зачастую на предприятии не серьезно относятся к формированию учетной политики, что обуславливает некоторые проблемы в ходе проведения налоговых и иных проверок его финансово-хозяйственной деятельности. Между тем, современное законодательство относительно расплывчато регламентирует правила формирования учетной политики. Так, например, отсутствует норма, устанавливающая ответственность за неутверждение учетной политики организации на соответствующий финансовый год. Однако, как показывает практика, отсутствие приказа об утверждении учетной политики учитывается в совокупности с иными обстоятельствами при оценке объективной стороны указанных правонарушений. В связи с чем, по моему мнению, целесообразно закрепление в КоАП РФ нормы, предусматривающей ответственность за отсутствие приказа руководителя организации об утверждении учетной политики на соответствующий финансовый год.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ// Российская газета, N 148-149, 06.08.1998
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" //Собрание законодательства РФ, 12.12.2011, N 50, ст. 7344
3. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008))"

(Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522)// "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 44, 03.11.2008

4. Приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н "О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте России 02.02.2016 N 40940) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 08.02.2016

5. Думинская О.С. Новации в сфере НДС и особенности их применения на практике// Налоговая политика и практика. 2015. № 2 (146). С. 21-25.

6. Малис Н.И., Толкушкин А.В. Налоговый учет. - М., 2015. – 280 с.

7. Нестеров Г.Г. и Терзиди А.В. Налоговый учет. - М., 2016. – 268 с.

8. Смирнова С.А. Учетная и налоговая политика организации. Учебное пособие. - М.: «Бухгалтерский учет», 2016. – 256 с.

9. Титушина О.С. Совершенствование налогового законодательства по НДС на основе судебной практики// Академический вестник. - 2014. - № 1 (27). - С. 252-258.