

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

Н. С. Кулькова, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» НГИЭИ

Аннотация. Учетная политика организации для целей налогообложения является внутрифирменным документом, который содержит основные правила ведения организацией бухгалтерского учета, оказывает определенное влияние на реальное финансовое положение компании и выгоды функционирования системы учета.

Ключевые слова: учетная политика для целей налогообложения, организации, Налоговый кодекс Российской Федерации, налогоплательщик, налоги, доходы и расходы, документы, бухгалтерский учет.

Учетная политика для целей налогообложения относится к документам, необходимым для исчисления и уплаты налогов. Федеральным законом от 27 июля 2006г. №137-ФЗ(3), ст. 11 части первой Налогового кодекса дополнена введением самостоятельной категории – «учетная политика для целей налогообложения». Учетная политика для целей налогообложения определена как совокупность допускаемых Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. На основании этого дополнения Налоговый кодекс предусматривает возможность налогоплательщика выбрать способы и формы ведения налогового учета. Следовательно, учетную политику организации для целей налогообложения можно представить как совокупность способов ведения налогового учета в организации.

Законодательством Российской Федерации не установлено, что учетная политика для целей налогообложения является составной

частью учетной политики для целей бухгалтерского учета. Поэтому «налоговая политика» является отдельным документом. Ее составление не регламентируется. Пунктом 12 ст. 167 Налогового кодекса РФ установлено, что разработанная организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации. В связи с этим можно отметить, что учетная политика для целей налогообложения принимается отдельно в отношении тех налогов, которые уплачивает предприятие.

Предприятиям, находящимся на общем режиме налогообложения, нужна налоговая учетная политика по видам налогов, то есть разработать разделы по ведению учета в целях исчисления НДС по налогам на прибыль, на имущество. Если организация применяет единый сельскохозяйственный налог либо упрощенную систему налогообложения, то ей все же необходимо составлять учетную политику в целях налогообложения. Тем организациям, которые платят единый налог на вмененные доходы, учетную политику для целей налогообложения не составляют.

В налоговой учетной политике положения, для которых в налоговом законодательстве четко установлены правила учета, не закрепляются. В налоговой учетной политике организация может отразить только учет доходов и расходов и иных показателей финансово-хозяйственной деятельности, в которых допускается налогоплательщикам выбрать различные варианты учета. В этом случае налогоплательщик закрепляет свой выбор в учетной политике и использует длительное время, не менее двух лет. Организации свою учетную политику для целей налогообложения в налоговую инспекцию не обязаны предоставлять, так как эта обязанность не предусмотрена в ст.25 Налогового кодекса РФ, где рассмотрены основные обязанности налогоплательщика. Но в то же время организации обязаны предоставлять в налоговые органы документы, необходимые для исчисления и уплаты налога в ходе проводимых камеральных и иных проверок, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Запрашиваемая в ходе проводимой проверки учетная политика предоставляется в налоговый орган в установленный срок, то есть в течение 10 дней. В процессе проведения камеральной или выездной проверки у проверяющих зачастую возникают вопросы, связанные с формированием отдельных доходов и расходов. В этих случаях налоговые инспекторы вправе потребовать учетную политику для целей налогообложения, и если налогоплательщик отказывается представить этот документ, то его могут оштрафовать в соответствии со статьей 126 Налогового кодекса РФ.

Изменения в бухгалтерскую учетную политику вносят и утверждают только с начала следующего года, для налоговой политики таких требований не установлено.

В статье 25 Налогового кодекса РФ имеются отдельные ограничения по изменению учетной политики. Статья 313 Налогового кодекса предусматривает, что изменения в учетной политике применяются с 1 января года, следующего за ее утверждением. Исключения составляют только те изменения, которые были внесены в связи с изменениями, поправками, дополнениями в налоговом законодательстве. Они вступают в силу вместе с новыми положениями Налогового кодекса РФ. Если изменения в учетной политике организации производятся в течение года по другим причинам, то эти изменения необоснованны. Согласно ст. 313 Налогового кодекса РФ изменить порядок учета для целей налогообложения можно:

- при изменении применяемых методов учета – с начала нового периода;
- при изменении законодательства о налогах и сборах – не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В письме УФНС России от 25.01.2008 г. № 20–12,005962 обращалось внимание на то, что организации не могут в течение налогового периода изменять метод учета материально-производственных запасов в целях налогообложения прибыли в связи с переходом на автоматизированную систему учета. Из чего можно сделать выводы, что тот же подход к учету налоговые инспектора будут применять не только к оценке материально-производственных запасов при списании, но и к другим предметам налогового учета. Ограничения не распространяются на дополнения учетной политики. Если в течение года появляются новые виды деятельности или хозяйственные операции, организация не только может, но и обязана установить в учетной политике порядок по их учету для целей налогообложения. И он будет применяться с момента появления новых фактов хозяйственной деятельности.

Само по себе отсутствие учетной политики для целей налогообложения не может привести к серьезным налоговым последствиям, но этот документ является соединительным инструментом, направленным на сближение бухгалтерского и налогового учета. Во-первых, для оптимизации налогообложения, во-вторых, для выбора учетной политики для целей налогообложения.

Рассмотрим основные положения Налогового кодекса РФ, где отражены ссылки на учетную политику для целей налогообложения.

Приведем некоторые элементы учетной политики, их основание и варианты, которые может выбрать налогоплательщик при исчислении налога на добавленную стоимость.

1. Момент определения налоговой базы в отношении полученной оплаты налогоплательщиком – изготовителем товаров (работ, услуг). Длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 28.07.06 № 468 (п.13 ст. 167 НК РФ).

Варианты:

1) день отгрузки товаров (работ, услуг) при наличии раздельного учета;

2) день оплаты, частичной оплаты товаров (работ и услуг) при отсутствии раздельного учета.

2. Порядок раздельного учета при наличии операций, подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), а также порядок применения к вычету НДС по общим расходам (п.4 ст.149 и п.4 ст. 170 НК РФ).

Варианты:

1) устанавливаются преимущественные виды расходов, связанные с осуществлением только облагаемых и только необлагаемых операций;

2) НДС применяется к вычету (учитывается в их стоимости) с учетом пропорции, исходя из стоимости отгрузки, не облагаемой НДС, в общей отгрузке за налоговый период по прочим товарам (работам, услугам), имущественным правам.

3. Порядок применения вычета по элементам учетной политики: порядок применения вычета в случае, когда доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, за налоговый период не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство (п.4 ст.170 НК РФ).

Варианты:

1) налог распределяется пропорционально отгрузке;

2) сумма НДС подлежит вычету в полном объеме.

4. Порядок ведения книги покупок и продаж (п.28 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и продаж при расчетах по НДС, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914).

Варианты:

- 1) на бумажном носителе;
- 2) в электронном виде с распечаткой не позднее 20-го числа месяца, следующим за истекшим налоговым периодом.

5. Нумерация счетов-фактур обособленными подразделениями налогоплательщика.

Варианты:

- 1) в порядке возрастания номеров в целом по организации;
- 2) резервирование номеров по мере их выборки;
- 3) присвоение составных номеров с индексом обособленного подразделения.

Приведем элементы учетной политики и допустимые варианты учетной политики для целей исчисления налога на прибыль.

1. Порядок ведения налогового учета и формы регистров.

Варианты:

1) дополнение регистров бухгалтерского учета необходимыми реквизитами;

2) ведение самостоятельных регистров налогового учета.

2. Уплата авансовых платежей исходя из (п.2 ст. 286 НК РФ)

Варианты:

1) сумма аванса за предыдущий отчетный год;

2) фактически полученной прибыли с начала года.

3. Метод признания доходов и расходов (ст. 271–273 НК РФ).

Варианты:

1) начисление;

2) кассовый.

4. Методы распределения доходов от реализации по производствам с длительным (более одного налогового периода) техническим циклом, если условиями договора не предусмотрено поэтапная сдача работ (п.2ст.271, 316 НК РФ).

Варианты:

1) равномерно в течение срока действия договора;

2) пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов.

5. Критерии отнесения затрат к тем или иным группам расходов (п.4 ст.252 НК РФ).

При наличии затрат, которые с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой группе отнести такие расходы.

6. Специальные резервы, позволяющие равномерно распределять в налоговом учете расходы при использовании метода начисления (ст.266, 267,267.1, 324, 324.1 НК РФ)

Варианты:

1) не создаются;

2) создаются по сомнительным долгам:

- гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- предстоящим расходам по социальной защите инвалидов;
- расходы на ремонт основных средств;
- предстоящим расходам на оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год.

Нами приведены не все элементы учетной политики для целей исчисления налога на прибыль. Также применимы разные варианты: при учете основных средств и начисления амортизации, при признании затрат на приобретение права на земельные участки, формирования торговыми организациями покупной стоимости товаров в части расходов на доставку, при оценке сырья и материалов, используемых на производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также реализованных покупных товаров и прочие элементы учетной политики для целей налогообложения.

Главой 26.1 Налогового кодекса РФ (1) «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей» не установлена обязанность организаций, уплачивающих ЕСХН, организовывать и вести налоговый учет, а также формировать учетную политику для целей налогообложения. Несмотря на то, требование о формировании учетной политики для целей налогообложения Единого сельскохозяйственного налога в законодательстве отсутствует. По общему правилу, одной из основных целей, которая достигается формированием учетной политики, является закрепление выбора одного из двух или нескольких вариантов учета активов, обязательств или элементов, формирующих налоговую базу. Другими словами, в том случае, когда имеется возможность выбора метода формирования налоговой базы или учета отдельных операций, разработка учетной политики, представляется целесообразной.

На практике, при формировании учетной политики предприятиями, перешедшими на ЕСХН, иногда встречаются две противоположные ситуации – либо положение по учетной политике содержит не все способы учета, в отношении которых налоговое законодательство предусматривает вариантность, либо, наоборот, в учетной политике стараются отразить все детали хозяйственной деятельности, копируя

выдержки из Налогового кодекса РФ. Но эти подходы не всегда являются верными.

При разработке учетной политики для целей налогообложения необходимо достижение двух целей:

- постановка оптимальной системы учета, позволяющей исчислить налоговую базу по ЕСХН;
- закрепление в учетной политике таких элементов, которые бы не противоречили законодательству и оптимально соответствовали специфике деятельности предприятия.

Разрабатывая учетную политику в целях налогообложения, необходимо учитывать возможные трудности, связанные с постановкой и ведением учета в целях налогообложения, зависящих от ряда характеристик, таких как:

- организационно-правовая форма;
- виды и объемы деятельности;
- отраслевая специфика;
- штат и квалификация сотрудников финансово-бухгалтерской службы;
- организация синтетического и аналитического учета;
- обеспечение учетного процесса средствами автоматизации.

Перечисленные элементы закрепляются в организационно-техническом разделе. Также в этот раздел включается состав, форма и способы формирования регистров, содержащих информацию, необходимую для формирования налогооблагаемой базы. Так как большой объем учетной информации, необходимой для исчисления налога, приходится на данные бухгалтерского учета, но чаще всего содержащаяся в них информация недостаточна, законодательно предусмотрена возможность дорабатывать регистры бухгалтерского учета для целей налогообложения. В этом случае организациям целесообразно доработанные документы утвердить в составе учетной политики. В процессе доработки документов, а также разработки самостоятельных регистров налогового учета необходимо учитывать требования к регистрам аналитического учета, установленные Налоговым кодексом РФ.

Формы аналитических регистров налогового учета в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты: наименование регистра, дату составления, измерители операции в натуральном и в стоимостном выражении, наименование хозяйственной операции, подпись и расшифровку подписи лица, ответственного за составление регистра.

Для организации налогового учета в бухгалтерии необходимо предусмотреть еще один немаловажный первичный документ – бухгалтерскую справку, так как бухгалтерские справки составляются по всем участкам учета и по всем видам доходов и расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой базы по ЕСХН. В приложении к учетной политике для целей налогового учета следует привести все формы справок.

В организационно-техническую часть налоговой учетной политики целесообразно включить организацию документооборота, порядок хранения документов налоговой отчетности и регистров налогового учета.

На управление величиной уплачиваемых организацией налогов влияет только методологическая часть политики. Положения, отраженные в организационно-технической части налоговой политики, на величины налогов не влияют. Как отмечалось выше, в настоящее время налоговое законодательство предоставляет право выбора элементов налогового учета, которые непосредственно влияют на формирование и, соответственно, на размер налогооблагаемой базы.

В методологическом разделе учетной политики организации, перешедшие на ЕСХН, могут быть отражены следующие элементы:

1. Метод оценки сырья и материалов при их списании в производство, а также покупных товаров, приобретенных для дальнейшей реализации – по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО); по средней стоимости; по стоимости единицы товара. Необходимо отметить, что с 1 января 2008 г. Приказом Минфина России от 26.03.2007 № 26н исключен способ ЛИФО, но для целей налогового учета он остается действующим.

2. Порядок признания процентов, уплачиваемых за предоставление в пользование денежных средств (кредитов и займов). В главе 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей» не оговариваются возможности выбора метода признания в учете данного вида расходов. Но из норм главы 25 НК РФ следует, что все уплаченные проценты могут приниматься к учету равномерно – в течение всего срока договора займа или кредита, либо по мере начисления или уплаты процентов в соответствии с условием договора.

В учетной политике для целей налогообложения на усмотрение налогоплательщика необходимо закрепить один из возможных вариантов отнесения процентов на расходы:

- в размере, существенно не отклоняющемся от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же налоговом периоде на сопоставимых условиях. При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях.

- в размере, равной ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 2011–2012 г. в 1.8 раза по рублевым долговым обязательствам и по валютным долговым обязательствам произведение ставки ЦБ РФ и коэффициента 0,8.

3. Порядок учета расходов, принимаемых для целей налогообложения в ограниченных размерах, – расходы на содержание служебного транспорта. А также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личного легкового автотранспорта, расходы на командировки, суточные и т.п.

4. Лимит расходов на рекламу. Данный вид расходов налогоплательщики ЕСХН признают в соответствии с требованиями, установленными для исчисления налога на прибыль. Расходы на различные виды рекламы относятся в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, по-разному: одни учитываются в полном размере, другие – в пределах лимита.

5. Факт переноса на следующие налоговые периоды убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял ЕСХН. Налогоплательщик вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых организация применяла ЕСХН. Так как это является правом, то обязательно должно быть закреплено в учетной политике. В настоящее время налогоплательщик получил возможность переносить на текущий налоговый период весь убыток, полученный в предыдущие налоговые периоды, или частично на любой налоговый период в течение 10 лет с момента его возникновения, а не 30 %, как было ранее. Организация сама устанавливает, в каких пропорциях будет списывать убыток.

Помимо перечисленных элементов в учетной политике могут быть отражены другие аспекты, которые позволяют формализовать бухгалтерский и налоговый учет, а также могут использоваться в качестве вспомогательных внутренних нормативных актов для уменьшения трудозатрат по ведению учета.

Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения должна быть утверждена соответствующими приказами или распоряжениями руководителя организации.

В отличие от приказа об учетной политике для бухгалтерского учета налоговая учетная политика может приниматься ежегодно с соблюдением принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. В виду того, что законодательство в области налогообложения непостоянно, возникает необходимость ежегодно не переписывать механически положение по налоговой учетной политике предыдущего года, а обновлять его с учетом произошедших изменений и оформлять при необходимости дополнениями к учетной политике для целей налогообложения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).
2. Федеральный закон от 22 июля 2008 г. № 155-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».
3. Федеральный закон от 27 июля 2006г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

PROBLEMS OF ACCOUNTING POLICIES IN ORDER TO TAXATION IN THE ORGANIZATIONS OF THE AGROINDUSTRIAL COMPLEXES

N. S. Kulkova, the docent of the chair «The Bookkeeping, analysis and audit», the Nizhny Novgorod engineering-economic Institute

Annotation. The accounting policy of the organization for the purposes of the parents of taxation is the intra-corporate document element, which contains the basic rules of the employers' organizations of accounting, has some impact on the real financial position of the company and profitability of operation of the accounting system.

The keywords: accounting policy for the purposes of on-taxation, the organizations, the Tax code of the Russian Federation, taxpayer, tax, incomes and expenditures, documents, accounting records.