

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2018, №1, Том 10 / 2018, No 1, Vol 10 <https://esj.today/issue-1-2018.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/32ECVN118.pdf>

Статья поступила в редакцию 25.01.2018; опубликована 20.03.2018

**Ссылка для цитирования этой статьи:**

Садченко К.Г. Учетная политика организации как инструмент оптимизации налогообложения // Вестник Евразийской науки, 2018 №1, <https://esj.today/PDF/32ECVN118.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

**For citation:**

Sadchenko K.G. (2018). Accounting policy of the organization as a tool to optimize taxation. *The Eurasian Scientific Journal*, [online] 1(10). Available at: <https://esj.today/PDF/32ECVN118.pdf> (in Russian)

УДК 336.22

**Садченко Кристина Геннадьевна**

ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный аграрный университет», Санкт-Петербург, Россия  
Аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»  
E-mail: Kristina8949@mail.ru

## Учетная политика организации как инструмент оптимизации налогообложения

**Аннотация.** Налоговая оптимизация, предусматривающая снижение размера налоговых обязательств на основе реализации целенаправленных правомерных действий налогоплательщика при наиболее полном использовании всех предоставленных законодательством инструментов выглядит важной в современных условиях ввиду действия ряда негативных макроэкономических факторов. Любой экономический субъект, не рискуя нарушить законодательство, может эффективно использовать такой инструмент оптимизации налогообложения как учетная политика. Актуальность рассмотрения данной проблемы обусловлена совершенствованием инструментов налогового контроля за деятельностью экономических субъектов, использованием для этого широких возможностей новейших информационных технологий, а также современными подходами в области бухгалтерского и управленческого учета, системного анализа и управления рисками, что позволяет экономическим субъектам совершенствовать свою учетную и налоговую политики, бухгалтерский учет, ведение хозяйственной деятельности за счет сокращения издержек и оптимизации налогообложения. Автором рассмотрены основные подходы к оптимизации налогообложения на основе формирования и совершенствования учетной политики организации. На основе анализа законодательных и нормативных требований определены возможности по формированию учетной политики с целью сокращения налоговой нагрузки. Сделан вывод о том, что учетная политика как инструмент оптимизации налогообложения может быть эффективна ввиду действующих законодательных и нормативных подходов, которые позволяют предусматривать несколько способов учета, использование различных методов и подходов, разрешения на самостоятельную разработку экономическим субъектом способов учета, вариантности выбора элементов учета и отсутствия жесткой регламентации возможных способов учета, что предоставляет широкие возможности снижения налоговой нагрузки организации.

**Ключевые слова:** учетная политика; налогообложение; оптимизация; налоговые обязательства; экономический субъект; налоговая политика; бухгалтерский учет; хозяйственная деятельность; экономический эффект; моделирование

В научной среде под налоговой оптимизацией понимается снижение размера налоговых обязательств на основе реализации целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, которые включают в себя наиболее полное использование всех предоставленных законодательством инструментов [9, с. 7]. Элементами налоговой оптимизации современных предприятий выступают: организация эффективной системы контроля за правильностью начисления налогов и своевременной уплатой налогов в бюджет, оптимизация налоговых обязательств, а также их точное исполнение и др. [5, с. 26]. Вместе с тем, любой экономический субъект, не рискуя нарушить законодательство, может эффективно использовать такой инструмент оптимизации налогообложения как учетная политика.

Актуальность рассмотрения данной проблемы обусловлена, с одной стороны, совершенствованием инструментов налогового контроля за деятельностью экономических субъектов и использованием для этого широких возможностей новейших информационных технологий, а с другой стороны – современными подходами в области бухгалтерского и управленческого учета, системного анализа и управления рисками, что позволяет экономическим субъектам совершенствовать свою учетную и налоговую политику, бухгалтерский учет, ведение хозяйственной деятельности за счет сокращения издержек и оптимизации налогообложения.

Вопросы организации учетной политики, ее совершенствования с целью снижения налогообложения и получения за счет этого дополнительного экономического эффекта постоянно находятся в центре внимания российских ученых, экономистов, правоведов, практикующих специалистов, представителей налоговых органов.

Так, например, О.В. Наговицына [7] рассматривает различные возможности моделирования учетной политики коммерческой организации на основе анализа специфики ведения ее хозяйственной деятельности. Формирование учетной политики в целях принятия эффективных управленческих решений определения и поиск наиболее оптимального варианта для предприятия рассматривает в своем диссертационном исследовании А.А. Жидикин [4]. Разнообразные аспекты формирования учетной политики, осуществляемой в целях оптимизации налогообложения по отдельным объектам учета на предприятиях различных организационно-правовых форм, действующих в разных отраслях экономики, рассматриваются в диссертационных исследованиях М.Н. Артюшиной [1], А.О. Волоховым [2], О.И. Григорьевой-Дорофеевой [3], Н.Н. Макаровой [6], Н.С. Сахчинской [8], О.В. Шакиной [10] и др. Тема формирования и изменения учетной политики как инструмента оптимизации налогообложения также широко освещается в монографических трудах, методической и учебной литературе.

Вместе с тем, необходимо учитывать, что действующее законодательство (прежде всего, Налоговый кодекс Российской Федерации<sup>1</sup>, Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»<sup>2</sup> и подзаконные акты Минфина России) предоставляет широкие возможности по использованию различных льгот, налоговых освобождений, а также других законных инструментов, приемов и способов снижения налоговой нагрузки. Это не позволяет даже в многочисленных исследованиях рассмотреть все разнообразие существующих возможностей для оптимизации налогового и бухгалтерского учета для различных предприятий, действующих в разнообразных условиях внешней среды и имеющих свою специфику

---

<sup>1</sup> «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824; «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.

организации хозяйственной деятельности. Поэтому вопросы налоговой оптимизации на основе формирования учетной политики организации и внесения в нее необходимых изменений в современных условиях не теряют своей важности для любого хозяйствующего субъекта.

Учетную политику, прежде всего, следует рассматривать как главный элемент учета хозяйственных операций. Учетная политика призвана систематизировать и упорядочить методологию, применяемую организацией при осуществлении учета своей финансово-хозяйственной деятельности. При этом учетная политика характеризуется сводом правил, по которым ведется бухгалтерский учет.

Согласно п. 2 ПБУ 1/2008 под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности<sup>3</sup>. К способам ведения бухгалтерского учета можно отнести способы группировки и оценки хозяйственных операций, организации документооборота, инвентаризации, формирования регистров бухгалтерского учета, применения счетов, обработки информации.

Учитывая, что с 1 января 2018 года началось обязательное применение положений Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», то организациям необходимо руководствоваться положениями данного документа при формировании учетной политики. МСФО (IAS) 8 трактует учетную политику как «конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности»<sup>4</sup>.

С позиции оптимизации налогообложения важным выглядит то, что по тому или иному направлению организации бухгалтерской отчетности законодательством могут предусматриваться несколько способов отражения хозяйственных операций и их учета. С позиции налогообложения важным выглядит определение доходов, расходов и финансового результата организации. В этом случае за счет выбора критериев учета можно оптимизировать налогообложение.

Так, например, в любых выбранных организацией режимах налогообложения доходы от сдачи имущества в аренду могут признаются прочими доходами или доходами от обычных видов деятельности. Организация может определить лимит для отнесения имущества к МПЗ (с учетом ограничения – не более 40 тыс. руб.). Также организация может определить в учетной политике, что все имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев учитывается в составе основных средств. Для начисления амортизации к различным группам однородных основных средств могут применяться разные способы (но после ввода объекта в эксплуатацию изменить способ начисления амортизации по конкретному объекту уже нельзя). В целях оптимизации налогообложения организация может выбирать как единый способ начисления амортизации по всем объектам основных средств, так и различные способы по группам объектов.

---

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017) «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)») // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – № 44.

<sup>4</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016) // Официальный сайт Минфина России.

Кроме этого организация сама вправе разрабатывать различные способы учета исходя из ПБУ, а также других законодательных и нормативных правовых актов. Например, ПБУ 6/01<sup>5</sup> предусматривает установление стоимостного критерия отнесения основных средств к материально-производственным запасам (МПЗ), а Приказом Минфина России от 31 октября 2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»<sup>6</sup> не предусмотрена проводка Дт счета 10 «Материалы» – Кт счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Тем не менее, такие проводки иногда бывают необходимы организациям.

Например, организацией было приобретено 2 набора мебели (стоимостью 37 тыс. руб. и 53 тыс. руб.) на общую сумму 90 тыс. руб. (без учета НДС) с предоставлением услуг по сборке и установке в размере 5 % от стоимости набора.

При поступлении наборов мебели на склад была проведена следующая проводка:

Дт счета 08 – Кт счета 60 – 90000 руб. – отражена стоимость поступивших наборов мебели.

После подписания акта об оказании услуг по сборке была сделана следующая проводка:

Дт счета 08 – Кт счета 60 – 4500 – отражена стоимость сборки.

С учетом стоимости сборки сформирована стоимость каждого набора мебели:

1-го набора мебели:  $37\ 000 + 37\ 000 * 5\ \% = 38\ 850$  (руб.);

2-го набора мебели:  $53\ 000 + 53\ 000 * 5\ \% = 55\ 650$  (руб.).

Допустим, согласно учетной политики организации стоимостной предел отнесения основных средств к МПЗ установлен в размере 40 тыс. руб. Поэтому 1-ый набор мебели относится к учету по счету 10 «Материалы», а 2-ой – к учету в составе основных средств на счете 01. Соответственно необходимы следующие проводки:

Дт счета 10 – Кт счета 08 – 38 850 руб. – 1-ый набор мебели принят к учету в составе МПЗ.

Дт счета 01 – Кт счета 08 – 55 650 руб. – 2-ой набор мебели принят к учету в составе основных средств.

В учетной политике организации можно предусматривать отдельные субсчета на счете 10 «Материалы» для отражения приобретенных малоценных ОС (например, субсчета 10-13 «Малоценные ОС») и закрепить проводку Дт счета 10 (субсчет 10-13) – Кт счета 08. Например, можно указать: «Принятие к учету основных средств, имеющих первоначальную стоимость не более 40 тыс. руб. и подлежащих к учету в составе МПЗ, отражаются проводкой по дебету счета 10 (субсчет «Малоценные ОС») и кредиту 08». С позиции налогообложения отнесение к МПЗ или основным средствам выглядит важным.

Несомненно, что в процессе формирования учетной политики каждая организация должна исходить из требований ее постоянства, соответствия нормативной базе и собственным экономическим интересам. Так, к примеру, производственному предприятию необходимо обратить особое внимание на такие аспекты учета, которые связаны с определением состава и

---

<sup>5</sup> Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» // Российская газета. – 2001. – № 91-92.

<sup>6</sup> Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // Финансовая газета. – 2000. – № 46-47.

вариантов учета затрат, оценки объектов незавершенного строительства и готовой продукции. Для торговой же организации важно сделать акценты на процедуры учета, связанные с приобретением и списанием товаров.

С позиции оптимизации налогообложения важным выглядит формирование и изменение учетной политики исходя из четких представлений о том, как организация планирует действовать в будущем, какая стратегия избрана для достижения указанных целей. Так, например, организация как налогоплательщик может выбрать направление на удовлетворение сиюминутных материальных потребностей, максимизации прибыли для выплаты дивидендов или, наоборот, с позиции стабилизации функционирования, привлечения дополнительных финансовых ресурсов, укрепления конкурентоспособности.

Еще одним важным аспектом выступает то, что учетная политика организации применяется во всех ее филиалах и обособленных подразделениях. В связи с этим в учетной политике должны учитываться как необходимость единства учета в организации, так и особенности, присущие тем или иным обособленным подразделениям в процессе их хозяйственной деятельности. Особенно это выглядит важным при наличии подразделений с различными функциями и видами деятельности. В этом случае при детальном определении различных аспектов учетной политики можно эффективно использовать и налоговую оптимизацию в рамках как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений.

Таким образом, при формировании или изменении учетной политики в целях оптимизации налогообложения необходимо руководствоваться следующими подходами:

1) действующие законодательные и нормативные подходы позволяют предусматривать несколько способов учета, использование различных методов и подходов, что позволяет сократить на правомерной основе налоговые отчисления за счет моделирования учетной политики коммерческой организации;

2) существуют отдельные вопросы, в отношении которых нормативно способы ведения бухгалтерского учета не установлены. В таких случаях экономический субъект самостоятельно разрабатывает способы учета в соответствии с ПБУ и МСФО. При этом важным выглядит учитывать и возможный положительный экономический эффект, который может быть достигнут за счет налоговой оптимизации;

3) учетная политика должна содержать в себе такие элементы, вариантность выбора которых прямо закреплена законодательством (к примеру, начисление амортизации, порядок начисления амортизационной премии, списание стоимости МПЗ и др.). При этом нет необходимости в указании в учетной политике единственно возможных способов учета, что может способствовать оптимизации налогообложения и предоставлять более широкие возможности снижения налоговой нагрузки организации.

Применение указанных подходов позволяет экономическим субъектам различной организационно-правовой формы, любого масштаба и сфер деятельности учитывать специфику организации и формировать (изменять) учетную политику в целях оптимизации налогообложения в строгом соответствии с действующими законодательными и нормативными требованиями.



## ЛИТЕРАТУРА

1. Артюшина, М.Н. Формирование учетной политики в целях налогообложения сельскохозяйственных организаций: дис. ... канд. экон. наук / М.Н. Артюшина. – Саратов, 2008. – 208 с.
2. Волохов, А.О. Формирование учетной политики амортизационных отчислений основных средств организации: дис. ... канд. экон. наук / О.В. Наговицына. – Иркутск, 2010. – 173 с.
3. Григорьева-Дорофеева, О.И. Формирование учетной политики коммерческих организаций в соответствии с МСФО: дис. ... канд. экон. наук / О.И. Григорьева-Дорофеева. – Казань, 2011. – 265 с.
4. Жидикин, А.А. Развитие аналитических составляющих учетно-налоговой системы для целей принятия управленческих решений / А.А. Жидикин: дис. ... канд. экон. наук. – М., 2013. – 172 с.
5. Кашин, В.А. Россия в кризисе и современное налогообложение: проблемы, тенденции, перспективы: монография / В.А. Кашин, Н.В. Пономарева – М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 368 с.: 60x90 1/16 (Обложка) – 20 экз. – ISBN 978-5-9776-0383-6.
6. Макарова, Н.Н. Концепции формирования учетной политики экономических субъектов: дис. ... док. экон. наук / Н.Н. Макарова. – Йошкар-Ола, 2011. – 362 с.
7. Наговицына, О.В. Формирование и анализ учетной политики коммерческой организации: дис. ... канд. экон. наук / О.В. Наговицына. – М., 2013. – 166 с.
8. Сахчинская, Н.С. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации: дис. ... док. экон. наук / Н.С. Сахчинская. – Тольятти, 2011. – 511 с.
9. Сигидов, Ю.И. Теоретико-методические аспекты управленческого учета для целей налогообложения: Монография / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 148 с.: 60x88 1/16. – (Научная мысль; Экономика); (Обложка) – 500 экз. – ISBN 978-5-16-009718-3.
10. Шакина, О.В. Учетная политика потребительского общества и аудит ее исполнения: дис. ... канд. экон. наук / О.В. Шакина. – Чебоксары, 2010. – 268 с.
11. <https://nauchforum.ru/conf/inno/iv/19126>.

**Sadchenko Kristina Gennad'evna**

Saint-Petersburg state agrarian university, Saint-Petersburg, Russia

E-mail: Kristina8949@mail.ru

## Accounting policy of the organization as a tool to optimize taxation

**Abstract.** Tax optimization, which involves reducing the amount of tax liabilities based on the implementation of targeted lawful actions of the taxpayer with the fullest use of all instruments provided by law, looks important in modern conditions due to the effect of a number of negative macroeconomic factors. Any economic entity, without risking violating the law, can effectively use such a tax optimization tool as an accounting policy. The urgency of considering this problem is due to the improvement of instruments of tax control over the activities of economic entities, the use of the broad opportunities of the latest information technologies for this, as well as modern approaches in accounting and management accounting, system analysis and risk management, which allows economic entities to improve their accounting and tax policies, accounting, business management due to cost reduction and optics taxation. The author considers the main approaches to tax optimization based on the formation and improvement of the accounting policy of the organization. Based on the analysis of legislative and regulatory requirements, the opportunities for forming accounting policies to reduce the tax burden have been identified. It is concluded that the accounting policy as a tool for optimizing taxation can be effective because of existing legislative and regulatory approaches that allow for several methods of accounting, the use of different methods and approaches, the authorization for the independent development of economic methods of accounting, the choice of accounting elements and the lack of strict regulation of possible ways of accounting, which provides broad opportunities to reduce the tax burden of the organization.

**Keywords:** accounting policy; taxation; optimization; tax obligations; economic entity; tax policy; accounting; economic activity; economic effect; modeling