

ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Аннотация. Настоящая статья посвящена рассмотрению вопросов правового регулирования учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета по законодательству Российской Федерации. В статье рассматривается этимология словосочетания «учетная политика», история появления данного понятия в законодательстве Российской Федерации, систематизируются источники правового регулирования учетной политики. В работе подробно анализируются легальное и доктринальные определения понятия «учетная политика». На основе проведенного исследования автор предлагает собственный подход к определению рассматриваемого понятия, который основывается на триединой сущности учетной политики как модели организации бухгалтерского учета, совокупности представлений лиц, ответственных за формирование учетной политики, о наиболее эффективных способах ведения бухгалтерского учета и как локального акта организации.

Автор выделяет, систематизирует и раскрывает содержание требований и допущений, применяемых при формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета в организациях. Также в статье раскрывается порядок и анализируются последствия изменения учетной политики организации. Особое внимание в работе уделяется специфике формирования учетной политики в кредитных организациях, бюджетных, казенных и автономных учреждениях как особых участниках финансовых правоотношений.

Проведенное исследование показало, что отсутствие у юридического лица утвержденной учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета не является самостоятельным основанием для привлечения к ответственности. В условиях отсутствия санкций за нарушение правил формирования учетной политики многие организации формально подходят к данному вопросу. В то же время в работе особо подчеркивается тот факт, что учетная политика представляет собой не просто совокупность применяемых способов ведения бухгалтерского учета — она является локальным актом, который дополняет существующие нормативные правовые акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета. В связи с этим автор предлагает закрепить в гл. 15 КоАП РФ статью, предусматривающую ответственность за отсутствие приказа руководителя организации об утверждении учетной политики на соответствующий финансовый год.

Ключевые слова: учетная политика, бухгалтерский учет, налоговый учет, бухгалтерская отчетность, экономический субъект, требования к учетной политике, федеральные стандарты, изменение учетной политики, кредитные организации, бюджетные учреждения.

DOI: 10.17803/1729-5920.2016.118.9.037-045

Учетная политика является внутренним документом организации и устанавливает правила ведения в организации бухгалтерского и налогового учета. Термин «учетная политика предпри-

ятия» стал употребляться в конце 1980-х годов в качестве вольного перевода на русский язык английского словосочетания *accounting policies*, употребляемого в международных стандартах

© Бубнова О. Ю., 2016

* Бубнова Ольга Юрьевна, кандидат юридических наук, доцент кафедры Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

clivia20@mail.ru

123995, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

финансовой отчетности. Впервые официально этот термин был введен Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 20 марта 1992 г. № 10¹. Широкое применение термин «учетная политика» нашел после введения в действие первого национального стандарта по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (далее — ПБУ 1/1994), утвержденного приказом Минфина России от 28 июля 1994 г. № 100². Данный стандарт содержал определение учетной политики и устанавливал основные правила ее формирования и раскрытия. В Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»³ было дано расширенное толкование понятия «учетная политика» по сравнению с ПБУ 1/1994. Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н было утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (далее — ПБУ 1/1998), которое вступало в силу с 1 января 1999 г.⁴

В настоящее время действует Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (далее — ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н и вступившее в силу с 1 января 2009 г.⁵ Со вступлением в силу нового Положения ПБУ 1/1998 утратило силу.

ПБУ 1/2008 устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Данное Положение не распространяется на кредитные организации и государственные (муниципальные) учреждения.

Если на территории России находятся филиалы и представительства иностранных организаций, то они формируют учетную политику

в соответствии с законодательством РФ либо исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если они не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности.

Понятие учетной политики содержится в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»⁶ (далее — Закон № 402-ФЗ), а также в ПБУ 1/2008. В ПБУ 1/2008 дается более развернутое понятие учетной политики, чем в Законе № 402-ФЗ.

Под **учетной политикой для целей бухгалтерского учета** в соответствии с п. 1 ст. 8 Закона № 402-ФЗ понимается совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета. Учетная политика, согласно ПБУ 1/2008, — это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности)⁷, к которым относят *способы*:

- группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- погашения стоимости активов;
- организации документооборота;
- инвентаризации;
- применения счетов бухгалтерского учета;
- организации регистров бухгалтерского учета;
- обработки информации.

Вместе с тем понятие учетной политики раскрывается и в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», утв. приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н⁸. В соответствии МСФО (IAS) 8 под учетной политикой понимаются конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой

¹ Бюллетень нормативных актов. 1992. № 6.

² Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1994. № 11.

³ В соответствии с ПБУ 1/1998 под учетной политикой понимается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной жизни.

⁴ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 2.

⁵ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2008. № 44.

⁶ СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7344.

⁷ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2008. № 44 (документ применяется в части, не противоречащей Федеральному закону № 402-ФЗ (информация Минфина России № ПЗ-10/2012)).

⁸ Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2011. № 12.

отчетности. Определение учетной политики, данное в МСФО (IAS) 8, в отличие от Закона № 402-ФЗ, делает акцент не на деятельности (ведении бухгалтерского учета), а на ее результате (готовой финансовой отчетности), а также затрагивает не столько практические, сколько методологические основы деятельности⁹.

В то же время учетная политика может быть рассмотрена не только как совокупность способов и правил ведения бухгалтерского учета. Как отмечают Н. П. Кондраков и И. Н. Кондраков, под учетной политикой можно также понимать «выбор организацией вариантов учета и оценки объектов учета, по которым разрешена вариантность, а также формы, техника ведения и организации бухгалтерского учета исходя из установленных допущений и требований и особенностей ее деятельности (организационных, технологических, численности и квалификации учетных кадров, уровня технического оснащения учетных работников и др.)»¹⁰. Таким образом, в данном определении предпринята попытка сделать акцент на «политическую» составляющую рассматриваемого нами понятия.

В соответствии со словарем русского языка политика — это «деятельность органов государственной власти и государственного управления, отражающая общественный строй и экономическую структуру страны, а также деятельность общественных классов, партий и других классовых организаций, общественных группировок, определяемая их интересами и целями»¹¹.

В науке финансового права неоднократно предпринимались попытки дать определение понятию «финансовая политика». Как отмечают Н. М. Артемов и Л. Л. Арзуманова, «финансовая политика основывается на совокупности воззрений, в соответствии с которыми определяются цели финансовой деятельности государства, методы ее осуществления и принципы»¹². В свою очередь, Е. М. Ашмарина разделяет финансовую политику на финансовую

стратегию и финансовую тактику. Финансовая стратегия, по мнению данного автора, «заключается в выработке основных направлений использования финансов, выработке форм и видов организации финансовых отношений», а финансовая тактика — это «решение конкретных экономических задач определенного этапа развития страны путем применения необходимых способов»¹³.

Между тем, несмотря на то, что учетная политика для целей бухгалтерского учета регулируется нормами финансового права, ее нельзя рассматривать в качестве разновидности финансовой политики в том смысле, в котором данный термин понимается в науке финансового права. Учетная политика — это политика организации, а не государства. В то же время учетная политика для целей бухгалтерского учета в полном смысле этого слова является финансовой, поскольку выбор той или иной модели ведения бухгалтерского учета в итоге влияет на финансовый результат организации.

Любая политика требует своего нормативного закрепления. В связи с этим И. Б. Романова и О. Ф. Ермишина рассматривают учетную политику в узком смысле как «документ системы ведения бухгалтерского учета, отражающий специфические и варианты способы бухгалтерского учета, применяемые конкретной организацией»¹⁴.

Таким образом, учетная политика организации может быть рассмотрена как:

- модель организации бухгалтерского учета в организации;
- совокупность воззрений главного бухгалтера и иных лиц, ответственных за формирование учетной политики, на организацию бухгалтерского учета, исходя из целей и особенностей ведения хозяйственной деятельности данной организации;
- локальный акт организации, закрепляющий совокупность способов ведения бухгалтерского учета.

⁹ Лермонтов Ю. М. Постатейный комментарий к Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ Кондраков Н. П., Кондраков И. Н. Бухгалтерский учет на малых предприятиях. М., 2015. С. 167.

¹¹ Ожегов С. И. Словарь русского языка. М., 1989. С. 552.

¹² Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л. Денежно-кредитная политика как составная часть финансовой политики государства (финансово-правовой аспект). М., 2014. С. 8.

¹³ Финансовое право / отв. ред. Е. М. Ашмарина. М., 2013. С. 25.

¹⁴ Романова И. Б., Ермишина О. Ф. Учетная политика для целей налогообложения как инструмент оптимизации налоговых платежей // Симбирский научный вестник. 2012. № 3. С. 159.

Экономический субъект формирует свою учетную политику самостоятельно, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером. Также учетная политика может формироваться и иным лицом, если на него в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета организации.

Таким образом, руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя (п. 3 ст. 7 Закона № 402-ФЗ).

Учетная политика утверждается руководителем организации и оформляется приказом или распоряжением организации.

Ответственное лицо, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета, разрабатывает и подписывает внутренний документ организации (учетную политику). Затем руководитель организации приказом утверждает подготовленный документ и вводит его в действие.

При формировании учетной политики следует руководствоваться рядом допущений:

- 1) имущественной обособленности, т.е. активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций;
- 2) непрерывности деятельности, т.е. организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;
- 3) последовательности применения учетной политики, т.е. принятая организацией учетная политика используется последовательно, от одного отчетного года к другому;
- 4) временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактиче-

ского времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Учетная политика организации должна быть сформирована в соответствии с основными требованиями:

- 1) полноты, то есть в бухгалтерском учете отражаются все факты хозяйственной деятельности;
- 2) своевременности, то есть все факты хозяйственной деятельности должны своевременно отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;
- 3) осмотрительности, то есть большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;
- 4) приоритета содержания перед формой, то есть в бухгалтерском учете отражаются факты хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования;
- 5) непротиворечивости, что означает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;
- 6) рациональности, т.е. бухгалтерский учет должен вестись рационально, исходя из условий хозяйствования и величины затрат.

При формировании учетной политики микропредприятия и некоммерческие организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут предусмотреть в ней ведение бухгалтерского учета по простой системе, т.е. без применения двойной записи.

При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами (ПБУ). Если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Учетная политика организации применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения.

При этом избранные способы ведения бухгалтерского учета должны применять все филиалы, представительства и иные подразделения организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их местонахождения.

Все вновь созданные организации, в том числе и организации, возникшие в результате реорганизации, должны оформить избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица.

Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Учетная политика организации может быть изменена. Основанием для изменения учетной политики признаются:

- 1) изменение требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. То есть учетная политика может быть изменена только в случае изменения требований в данных актах, а не при изменении или принятии нового закона или стандарта (федерального, отраслевого). Так, при принятии нового закона или стандарта требования могут оставаться прежними;
- 2) разработка или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- 3) существенные изменения условий деятельности экономического субъекта. Такие изменения могут быть связаны с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п. (п. 6 ст. 8 Закона № 402-ФЗ).

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляться так же, как и при ее утверждении, — приказом или иным распорядительным документом руководителя организации.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения. Так, реорганизация или изменение вида деятельности возможны в начале или середине текущего года.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства РФ, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством РФ. Если соответствующее законодательство не устанавливает порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном ПБУ 1/2008.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, необходимо оценить в денежном выражении.

При существенном характере влияния организация обязана будет внести изменения в бухгалтерскую отчетность на начало года, с которого произошли изменения в учетной политике. Если в бухгалтерской отчетности приводятся данные за несколько лет, то показать изменения необходимо и за определенный предшествующий период. Такой метод отражения изменения в учетной политике называется «ретроспективный».

Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности. Предполагается, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Иногда последствия изменения учетной политики сложно оценить в денежном выражении. В данном случае измененный способ ведения бухгалтерского учета следует применять к хозяйственным операциям, совершенным после введения измененного способа, — ретроспективно.

Какой применять метод отражения изменений в бухгалтерской отчетности, организация будет выбирать самостоятельно, за исключением случая, когда изменение учетной политики вызвано изменением законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, то есть те

способы, без знания которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств. Состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Составление учетной политики в области налогообложения регламентируется Налоговым кодексом РФ. Учетная политика составляется и на основании ПБУ 1/2008.

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

Налоговый учет осуществляется в целях:

- формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного периода;
- обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога¹⁵.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом руководителя.

В случае изменения принимаемых 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 норм указанного законодательства¹⁶.

Существуют особенности при составлении учетной политики организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения (УСН), а также индивидуальными предпринимателями, применяющими патентную систему налогообложения.

В соответствии со ст. 346.24 и п. 1 ст. 346.53 НК РФ указанные налогоплательщики ведут учет доходов и расходов, в книге учета доходов и расходов. Приказом Минфина России от 22.10.2012 № 135н¹⁷ утверждаются такие формы налогового учета, как книга учета доходов и расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения), а также книга учета доходов (для индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения). Такие организации должны вести книги учета доходов и расходов, которые также следует указать в учетной политике.

Кредитные организации и бюджетные учреждения тоже утверждают учетную политику. В отличие от коммерческих организаций, принципы формирования учетной политики которых регламентированы ПБУ 1/2008, нормативного документа, четко регламентирующего порядок формирования учетной политики для

¹⁵ Как отмечают Г. Г. Нестеров и А. В. Терзиди, «если рассматривать причины появления такой учетной налоговой категории, как “учетная политика для целей налогообложения”, то следует отметить, что учетная политика является заключительным звеном в сложной системе финансового планирования в организации, рассматривается как инструмент не только налоговой оптимизации расходов, но и оптимизации доходов, формирующих финансовые потоки организации» (Налоговый учет. М., 2011. С. 108).

¹⁶ См. подробнее: Малис Н. И., Толкушкин А. В. Налоговый учет. М., 2012. С. 39—50.

¹⁷ Приказ Минфина России от 22.10.2012 № 135н «Об утверждении форм книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения» // РГ. 2012. 28 декаб.

целей организации бухгалтерского учета в кредитных организациях и бюджетных учреждениях, в настоящее время не существует.

Кредитные организации разрабатывают и утверждают учетную политику в соответствии с утвержденным Банком России от 16.07.2012 № 385-П «Положением о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации»¹⁸ и иными нормативными актами Банка России. За формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности ответственность несет главный бухгалтер кредитной организации. Принятая кредитной организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.).

Бюджетные учреждения при составлении учетной политики руководствуются Законом № 402-ФЗ, Бюджетным кодексом РФ, приказами Минфина России, федеральными и отраслевыми стандартами. Приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» утвержден Единый план счетов и Инструкция по его применению (далее — Инструкция № 157н)¹⁹. Согласно указанному документу бюджетные учреждения обязаны формировать и ежегодно утверждать учетную политику. В соответствии с пунктом 6 Инструкции № 157н, учреждения (казенные, бюджетные и автономные) для организации ведения бухгалтерского учета формируют свою учетную политику исходя из своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности учреждения и выполняемых им в соответствии с законодательством РФ полномочий. На основе Единого плана счетов бухгалтерского учета го-

сударственных (муниципальных) учреждений и Инструкции № 157н сформированы отдельные планы счетов и инструкции для каждой организационно-правовой формы бюджетных учреждений.

Казенными учреждениями, органами государственной власти, органами местного самоуправления, органами управления государственными и территориальными внебюджетными фондами, государственными академиями наук применяется приказ Минфина РФ от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»²⁰.

Бюджетными учреждениями нового типа применяется приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»²¹.

Автономными учреждениями применяется приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению»²².

Подводя итог, еще раз подчеркнем, что учетная политика в настоящее время является основным документом бухгалтерского учета в организациях. При этом действующее законодательство достаточно гибко подходит к регулированию правил формирования учетной политики — в большинстве случаев организациям предоставляется право выбора порядка отражения информации в бухгалтерском учете. В связи с этим формирование учетной политики должно происходить на основании профессионального суждения бухгалтера о целесообразности и эффективности выбора той или иной модели учетной политики.

К сожалению, в настоящее время в российском законодательстве не закреплена норма, устанавливающая ответственность за утверждение учетной политики организации на соответствующий финансовый год. Непредставление учетной политики может являться основанием для привлечения организации к ответственности по ст. 120 и 126 НК РФ. В то же время, как показывает практика, отсутствие

¹⁸ Вестник Банка России. 2012. № 56—57.

¹⁹ РГ. 2011. 19 янв.

²⁰ РГ. 2011. 9 февр.

²¹ РГ. 2011. 24 февр.

²² РГ. 2011. 5 марта.

приказа об утверждении учетной политики рассматривается в совокупности с другими обстоятельствами при оценке объективной стороны указанных правонарушений.

Все это приводит к тому, что зачастую в организациях достаточно формально подходят к формированию учетной политики. Между тем учетная политика представляет собой не просто совокупность правил ведения бухгалтерского и налогового учетов — она является локальным нормативным актом, на который можно ссылаться в случае возникновения расхождений в ходе проведения налоговых и иных проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций. Все это, по нашему мнению, обуславливает необходимость закрепления в гл. 15 КоАП РФ статьи, предусматривающей ответственность за отсутствие приказа руководителя организации об утверждении учетной политики на соответствующий финансовый год.

Практика также свидетельствует о том, что на сегодняшний день в подавляющем большинстве российских организаций учетная политика строится таким образом, чтобы создавать

как можно меньше работы для бухгалтерии. Между тем грамотный подход в выборе модели учетной политики может существенным образом снизить налоговую нагрузку. Так, более 90 % российских организаций в настоящее время применяют линейный способ амортизации основных средств в налоговом учете и в бухгалтерском учете. В то же время выбор нелинейного способа амортизации основных средств в налоговом учете ведет к снижению налоговой базы по налогу на прибыль. Отказ от использования данного метода объясняется лишь тем, что образовавшиеся при применении нелинейного метода амортизации расхождения в регистрах бухгалтерского и налогового учетов неудобны для работы бухгалтера.

В связи с этим необходимо говорить о том, что учетная политика организации должна быть взвешенной, продуманной и детально прописанной для того, чтобы, с одной стороны, наиболее эффективным образом организовать работу бухгалтерии, а с другой — исключить возможные претензии государственных органов в случаях осуществления финансового контроля деятельности организаций.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л. Денежно-кредитная политика как составная часть финансовой политики государства (финансово-правовой аспект). — М., 2014.
2. Кондраков Н. П., Кондраков И. Н. Бухгалтерский учет на малых предприятиях : учебное пособие. — М., 2015.
3. Малис Н. И., Толкушкин А. В. Налоговый учет. — М., 2012.
4. Налоговый учет. — М., 2011.
5. Романова И. Б., Ермишина О. Ф. Учетная политика для целей налогообложения как инструмент оптимизации налоговых платежей // Симбирский научный вестник. — 2012. — № 3.

Материал поступил в редакцию 27 мая 2016 г.

LEGAL SUPPORT OF ACCOUNTING POLICIES OF AN ORGANIZATION

BUBNOVA Olga Yuryevna — Ph.D., Associate Professor at the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
clivia20@mail.ru
123995, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9.

Review. The article is devoted to considering the issues of the legal regulation of the accounting policy for the purposes of accounting and tax accounting under the laws of the Russian Federation. The article examines the etymology of the phrase "accounting policy", the history of this concept in the legislation of the Russian Federation, systematizes the sources of accounting policy legal regulation. The paper gives a detailed analysis of the legal and doctrinal definitions of the concept an "accounting policy". On the basis of the research carried out by the author, a new approach to the definition is offered that is based on the triune nature of an accounting policy as the model of organizing accounting, as the set of views of persons responsible for the formation of an accounting policy on the most effective ways of accounting and as a local regulatory act of an organization.

The author identifies, classifies and explains the content of requirements and assumptions used in the formation of an accounting policy for accounting purposes in organizations. Also, the article deals with the order and analyzes the effects of changes in an accounting policy of an organization. Special attention is paid to the peculiarities of accounting policy formation in credit institutions, budgetary, public and autonomous establishments as specific participants of financial legal relations.

The undertaken research has proven that if a legal entity does not have any approved accounting policy for the purposes of accounting and tax accounting, it is not an independent ground to impose liability. In the absence of sanctions for the violation of rules of forming an accounting policy, a lot of organizations formalize their approach to this issue. At the same time, the paper particularly emphasizes the fact that an accounting policy is not just a set of applied accounting methods: it is a local regulatory act (by-law) that supplements the existing normative legal acts regulating the order and procedures of accounting. In this regard, the author proposes to include into Chapter 15 of the RF Code of Administrative Offenses the article prescribing liability for the absence of an order of a head of an organization on the approval of an accounting policy for the corresponding financial year.

Keywords: *accounting policy, accounting, tax accounting, accounting statements, economic entity, accounting policy requirements, federal standards, changes in an accounting policy, credit organizations, budgetary institutions*

BIBLIOGRAPHY

1. Artemov, N.M., Arzumanova, L.L. Monetary and credit policy as an integral part of the financial policy of the State (financial and legal aspects). - M., 2014.
2. Kondrakov, N.P., Kondrakov I.N. Accounting in small enterprises: A study guide. — M., 2015.
3. Malis, N.I., Tolkushkin, A.V. Tax accounting. - M., 2012.
4. Tax accounting. — M., 2011.
5. Romanova, I.B., Ermishina, O.F. An accounting policy for tax purposes as a tool for optimization of tax payments // Simbirskiy Scientific Bulletin. 2012. № 3.