

УДК 336.22:338.436.33

UDC 336.22:338.436.33

08.00.00 Экономические науки

Economics

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

THE MAIN DIRECTIONS OF IMPROVEMENT OF TAX ACCOUNTING IN AGRICULTURAL COMPANIES

Полонская Ольга Павловна
к.э.н, доцент
e-mail: polonskaya.o.p. @gmail.com

Polonskaya Olga Pavlovna
Cand.Econ.Sci., Associate Professor
e-mail: polonskaya.o.p.@gmail.com

Зеленская Татьяна Михайловна
Бакалавр, направление 38.03.01 «Экономика»
профиль «Бухгалтерский учет, анализ, аудит»
РИНЦ SPIN код= 8996-9992
e-mail: zelenskaya_95@bk.ru

Selenskaya Tatyana Michaylovna
Bachelor, direction 38.03.01
profile "Accounting, analysis and audit"
RSCI SPIN-code=8996-9992
e-mail: zelenskaya_95@bk.ru

Ванжула Дарья Викторовна
Бакалавр, направление 38.03.01 «Экономика»
профиль «Бухгалтерский учет, анализ, аудит»
РИНЦ SPIN код= 2706-0900
e-mail: darya-vanzhula@yandex.ru
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Vanzhula Darya Viktorovna
Bachelor, direction 38.03.01 "Economics",
profile "Accounting, analysis and audit"
RSCI SPIN-code=2706-0900
e-mail: darya-vanzhula@yandex.ru
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

На сегодняшний день стратегическим трендом развития многих сельскохозяйственных организаций, который обеспечивает рыночную ценность и устойчивость институциональных субъектов рынка, является формирование имиджа добросовестного налогоплательщика. Но методы фискального регулирования и юридические сложности требуют точной и актуальной информации, касающейся управления налоговыми рисками и обеспечения прозрачности осуществления налогообложения. Организации, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), сталкиваются с определенными проблемами и трудностями расчета налогооблагаемой базы. В данной статье нами рассмотрены преимущества и недостатки ЕСХН, а также предложен вариант снижения налоговых рисков путем внедрения разработанного нами налогового регистра

Nowadays forming an image of a conscientious taxpayer is a strategic trend of development of plenty of agricultural organizations as it provides the market value and stability of business. However, methods of fiscal regulation require accurate and actual information concerning management of tax risks and ensuring transparency of implementation of the taxation. While paying a unified agricultural tax (UAT), organizations face certain inconveniences and complications of calculation of taxable base. In this article, we consider benefits and shortcomings of a unified agricultural tax, and propose an option of decreasing in tax risks by integration of a new developed tax register

Ключевые слова: АГРАРНЫЕ ФОРМИРОВАНИЯ, НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, ЕСХН, НАЛОГООБЛАГАЕМАЯ БАЗА, РЕГИСТРЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА, ДОКУМЕНТООБОРОТ

Keywords: UNIFIED AGRICULTURAL TAX, TAX ACCOUNTING, TAXABLE BASE, REGISTERS OF TAX ACCOUNTING, DOCUMENT CIRCULATION

doiL 10.21515/1990-4665-123-058

Произошедшие в стране за последние годы политические, экономические и институциональные изменения объективно создали импульс к становлению и развитию сельского хозяйства. По данным

Росстата, в прошлом году по сравнению с 2014 г. объем производства сельскохозяйственной продукции в России увеличился на 3,0 % и в денежном выражении составил 5037,2 млрд. руб. Тенденция роста производства аграрной продукции отмечена как в субъектах малого предпринимательства – крестьянских (фермерских) хозяйствах, так и в крупных аграрных формированиях. На данный момент большая доля сельскохозяйственной продукции производится в крупных сельскохозяйственных организациях и агрохолдингах. Достижение устойчивого инновационного развития аграрного сектора экономики за исследуемый период обеспечивалось за счет рациональной государственной поддержкой отрасли. Источником такой поддержки является оптимальное софинансирование аграрных проектов из бюджетов различных уровней, формирование которых происходит за счет аккумулирования налогов и сборов [1].

Эффективное производство во многом определяется рациональными условиями деятельности хозяйствующих субъектов, одним из которых является система налогообложения. Для проведения эффективной государственной налоговой политики важен четкий налоговой учет. Возникновение налогового учета обусловлено фискальными целями, трудностью контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов налогоплательщиками, что вызвало становление и развитие данного вида учета в целях налогового контроля. Основное методическое отличие налогового учета от системного бухгалтерского учета заключается в том, что показатели налогового учета не демонстрируют реальные финансово-экономические показатели деятельности хозяйствующего субъекта, а отражают требование государства, относительно порядка учета доходов и расходов, а также порядка формирования налогооблагаемой базы [2].

Налогоплательщики, освобожденные от ведения бухгалтерского учета при упрощенной системе налогообложения или применяющие

специальные режимы налогообложения, должны в рамках налогового учета не только обобщать информацию, но и осуществлять ее сбор и регистрацию, то есть функции налогового учета расширяются. Налоговый учет становится самостоятельной учетной системой, которая начинает функционировать вне рамок бухгалтерского финансового учета. Из этого следует определить отличие налогового учета как учетной системы от бухгалтерского финансового учета: выполнение исключительно учетно-фискальной функции без выполнения финансово-учетной [2, 3].

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей важным является выбор такого режима налогообложения, который позволит снизить налоговые нагрузки, упростить учет и отчетность, сократить или полностью избежать штрафных санкций за несвоевременную уплату налогов или не достоверное оформление фактов хозяйственной жизни.

Таким образом, данная проблема особенно актуальна и требует разработки концептуальных и методологических подходов к оптимизации налогообложения сельскохозяйственных организаций.

Решение данных задач в рамках целевого характера налогообложения субъектов агропромышленного комплекса становится важным и чрезвычайно перспективным.

На протяжении двадцати лет экономических и политических реформ государство пыталось создать для производителей сельскохозяйственной продукции механизм налогообложения, который учитывал бы особенности производства и стимулировал их нелегкий труд[5].

Одним из главных моментов осуществления хозяйственной деятельности является правильность исчисления и уплаты налогов на основе экономически обоснованного формирования налогооблагаемой базы [6].

Налоговая система Российской Федерации ежегодно, а то и несколько раз в год изменяется, уточняется и дополняется. В связи с этим

бухгалтеру организации большое количество времени приходится уделять вопросам налогообложения, расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами.

Налоговый учет в организации следует сформировать так, чтобы данные бухгалтерского учета обеспечивали возможность:

- в хронологической последовательности непрерывно отражать факты хозяйственной жизни;
- систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов);
- формирования показателей налоговой декларации по налогу.

В налоговой системе Российской Федерации помимо общей системы налогообложения, предполагающей уплату налога на прибыль организаций, НДС и других налогов, предусмотрено применение специальных налоговых режимов. Специальный налоговый режим - это особый порядок уплаты налогов и сборов, предусмотренный Налоговым кодексом РФ.

В специальный налоговый режим входят несколько видов взаимоотношений государства и хозяйствующих субъектов:

- упрощенная система налогообложения (УСН);
- единый налог на вмененный доход (ЕНВД);
- единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН);
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Рассмотрим наиболее рациональный режим, который, с нашей точки зрения, в большей степени учитывает интересы производителей сельскохозяйственной продукции – единый сельскохозяйственный налог.

ЕСХН - это специальный налоговый режим, который разработан и введен специально для производителей сельскохозяйственной продукции.

Единый сельскохозяйственный налог определен главой 26.1 Налогового кодекса РФ. Также в правовую базу по ЕСХН можно включать

и разъяснения Минфина и ФНС РФ, Эти разъяснения не имеют нормативного характера, но помогают разобраться в различных тонкостях и аспектах применения налога[7].

На примере ООО «Заря» мы более подробно рассмотрим достоинства и недостатки единого сельскохозяйственного налога и предложим новый налоговый регистр для упрощения учета ЕСХН.

ООО «Заря» Калининского района Краснодарского края является сельскохозяйственной организацией, основными видами деятельности которой являются:

- выращивание зерновых и зернобобовых культур;
- выращивание масличных культур;
- выращивание сахарной свеклы;
- выращивание кормовых культур;
- заготовка растительных кормов.

Как сельскохозяйственный товаропроизводитель ООО «Заря» находится на системе уплаты единого сельскохозяйственного налога. При этом ООО «Заря» освобождается от обязанности уплачивать налог на прибыль, НДС и налога на имущество. Налоговым периодом является календарный год.

Объектом налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу являются доходы, уменьшенные на величину расходов. Дата получения доходов - день поступления денежных средств в кассу или на расчетный счет.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Налоговая ставка установлена в размере 6,0 %. Единый сельскохозяйственный налог ООО «Заря» платит до 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. По истечении налогового периода ООО «Заря» представляет в налоговые органы налоговую декларацию.

Необходимо выделить положительные стороны ЕСХН:

- доходы и расходы признаются кассовым методом (т. е. в момент поступления и расходования денежных средств). В результате у организации имеется возможность отсрочки уплаты ЕСХН;

- замена ряда налогов одним налогом, а именно:

а) для юридических лиц - налога на прибыль организации, налога на имущество организации, НДС;

б) для индивидуальных предпринимателей - НДФЛ, налога на имущество физических лиц, НДС;

- сокращается сумма уплачиваемых налогов для слабых и средних хозяйств;

- оптимизируются сроки уплаты налога (учитывая то, что первое полугодие является затратным, ЕСХН будет уплачиваться раз в год);

- создается принцип добровольности выбора налогового режима.

К недостаткам данного налогового режима, с которыми сталкиваются хозяйствующие субъекты, относятся следующие. Во-первых, большие льготы по налогообложению сельского хозяйства привели к тому, что основными платежами сельскохозяйственных организаций государству являются НДС и платежи в социальные фонды. По своей природе НДС не может быть включен в ЕСХН (и ставки разнятся: 18,0 за ресурсное обеспечение; 10,0 % - за аграрную продукцию). Это касается и социальных платежей (начисления в Пенсионный фонд, фонд обязательного медицинского страхования, фонд социального страхования и обеспечения и др.). Конструкция платежей во внебюджетные фонды также не позволяет включить их в единый налог. Таким образом, полная консолидация всех налогов и платежей все равно не достигается.

Во-вторых, невозможно регулировать отдельные процессы в производственной сфере с помощью единого налога. ЕСХН теряет

гибкость, присущую разветвленной системе налогообложения, и усложняет учет.

В-третьих, наличие ограничительных критериев:

а) доля дохода от продажи производственной сельскохозяйственной продукции по итогам календарного года - не менее 70,0 %;

б) средняя численность персонала - не более 300 человек;

В-четвертых, отсутствие возможности возмещать суммы НДС по приобретенным ценностям, что затрудняет работу с контрагентами, плательщиками НДС, что приводит к потере потенциальных покупателей, функционирующих на общей системе налогообложения, так как выделяется НДС при продаже сельскохозяйственной продукции.

По-нашему мнению, такие недостатки налогового режима по уплате ЕСХН необходимо нивелировать или ликвидировать.

Расчет ЕСХН - это трудоемкий процесс, который требует особой внимательности: неверно рассчитанная налоговая база может привести к серьезным последствиям и штрафам.

Для того, чтобы правильно рассчитать налог, нужен документ, на базе которого можно получить информацию для расчета налога и заполнить налоговую декларацию. Информационной базой для данного документа служит бухгалтерская отчетность[7].

Законодательство предусматривает множество вариантов обобщения информации для целей налогового учета. Налогоплательщик имеет право выбирать любой вариант. Так, приказом об учетной политике в части налогового учета ООО «Заря» предусмотрено, что для исчисления ЕСХН общество может применять любые регистры, которые позволяют определить базу для исчисления данного налога. Самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов должны достоверно отражать совершенные факты хозяйственной жизни и содержать обязательные реквизиты. Для подтверждения расходов и доходов по ЕСХН

ООО «Заря» может использовать унифицированные первичные документы, а также документы, которые разработаны самостоятельно.

Осуществляя расчет налогооблагаемой базы по ЕСХН, бухгалтер использует сводные таблицы, применяя программу MicrosoftOfficeExcel.

Мы предлагаем использовать налоговый регистр под названием «Регистр расчета ЕСХН», который упростит работу бухгалтера и сможет отражать порядок формирования доходов и их долю; порядок формирования расходов и их долю; отражать суммы авансовых отчетов.

Из рисунка 1 видно, что, заполнив все необходимые реквизиты ООО «Заря», в каждый раздел налогового регистра вносятся данные о доходах, и расходах организации ООО «Заря» за отчетный период. Так, за 2015 г. доходы составили 119895 тыс. руб., а расходы были равны 82508 тыс. руб. Подсчитав итоги по каждому разделу, определяется налогооблагаемая база по ЕСХН: доходы, уменьшенные на величину расходов.

Таким образом, в ООО «Заря» на 2016 г. налоговая база по ЕСХН составила 37387 тыс. руб. Далее рассчитывается непосредственно сумма ЕСХН к уплате. Согласно Налоговому Кодексу РФ налоговая ставка по ЕСХН составляет 6,0 %, следовательно, произведя расчет, сумма ЕСХН будет составлять 2243,02 тыс. руб. После заполнения регистра по расчету ЕСХН главный бухгалтер предоставляет его для ознакомления и подписи руководителю организации, затем ставится печать ООО «Заря» и дата составления налогового регистра. Документ считается заполненным и в полной мере отражает учетную информацию по единому сельскохозяйственному налогу после проверки и подписания должностными лицами [7,8].

РЕГИСТР РАСЧЕТА ЕДИНОГО СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЛОГА (ЕСХН)

за 2016 год № 25

ООО «Заря»

(Наименование организации)

Юридический адрес Калининский р-он, х. Лебеди, ул. Космонавтов, 20

ИНН	2338010355
КПП	233801001
Код местонахождения	310
Код налогового органа	2300
ОКВЭД	01.11.1

Раздел 1. Доходы		
Наименование	Сумма	Доля
Общая сумма выручки, в т.ч.:	114323	95
-реализовано с/х продукции и ее продукции	114323	95
- прочая реализация	-	-
Субсидии	5654	5
Итого:	119895	100
Раздел 2. Расходы		
Наименование	Сумма	Доля
Расходы на приобретение:		
-товарно-материальных ценностей	69653	84
- основных средств	5572	7
Расходы на оплату:		
-заработная плата	2228	3
-налоги	300	0,4
-арендная плата	764	0,6
-услуги банков и банковских процентов	3134	4
Авансовые отчеты	857	1
Итого:	82508	100

*Налогооблагаемой базой по ЕСХН являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Раздел 3. Расчет ЕСХН	
Налоговая ставка	Налогооблагаемая база по ЕСХН
6,0 %	37387

Сумма к уплате ЕСХН Два миллиона двести сорок три тысячи двести двадцать рублей

(прописью)

Приложения: _____

Руководитель организации директор Иванов И.И.

должность

подпись

расшифровка подписи

Главный бухгалтер _____ Смирнова Е.В.

подпись

расшифровка подписи

Дата

М.П.

Рисунок 1- Регистр расчета ЕСХН (разработано авторами)

При проверке правильности исчисления и уплаты ЕСХН в ООО «Заря» с помощью регистра расчета ЕСХН появится возможность контролировать:

- правильность и полноту формирования налоговой базы;
- своевременность формирования налоговой базы;
- соблюдение соотношения основных ключевых показателей при определении налоговой базы;
- обороты по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», аналитическому счету «ЕСХН к уплате» в сопоставлении с данными, указанными в налоговой декларации;
- расчет показателей, которые необходимы для правильного учета сумм ЕСХН;
- обоснованность внесения исправлений в налоговую отчетность и налоговые регистры предыдущих налоговых периодов.

В заключении отметим, что применение в сельскохозяйственных организациях разработанного нами налогового регистра позволит не только снизить трудоемкость определения налоговой базы по ЕСХН, но и обеспечит систематизацию полной и достоверной информации отражению фактов хозяйственной жизни.

Кроме того, специалистам внутреннего контроля и аудита на основе данного регистра можно определить налоговые риски и оптимизировать налоги, а также обеспечит внешних пользователей информацией, с помощью которой появится возможность контролировать полноту, правильность и своевременность уплаты ЕСХН в бюджет.

Список использованной литературы

1. Говдя, В. В. Обоснование места внутреннего контроля и аудита в учетно-аналитическом кластере агрохолдинга / Говдя В. В., Дегальцева Ж. В., Величко К. А. // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2016. № 1-3. С. 35-42.

2. Говдя, В. В. Методика формирования пояснительной записки к годовому отчету организации / Говдя В. В., Дегальцева Ж. В., Ремезков А. А. // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2013. № 86. С. 578-606.

3. Налоговый учет: учеб. пособие / З. И. Кругляк, М. В. Калининская. – Краснодар: КУБГАУ, 2015. -301с.

4. Суглобов, А. Е. Основы налогового планирования : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» / Суглобов А. Е., Мигунова М. И.- Электрон. текстовые данные.- М.:2015.- 247 с.

5. Ковалева, Н. Н. К вопросу налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей/ Бухучет в сельском хозяйстве.- 2010. - №2.- 23-28 с.

6. Круглова, Н. Е. Проблемы налогообложения агрохолдингов России/ Молодой ученый.- 2012.- №7.- 90-92 с.

7. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016).

8. Статья 346.9. Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога. Зачисление сумм единого сельскохозяйственного налога.- Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ.

References

1. Govdja, V. V. Obosnovanie mesta vnutrennego kontrolja i audita v uchetno-analiticheskom klastere agroholdinga / Govdja V. V., Degal'ceva Zh. V., Velichko K. A. // Aktual'nye problemy gumanitarnyh i estestvennyh nauk. 2016. № 1-3. S. 35-42.

2. Govdja, V. V. Metodika formirovanija pojasnitel'noj zapiski k godovomu отчету организации / Govdja V. V., Degal'ceva Zh. V., Remezkov A. A. // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. 2013. № 86. S. 578-606.

3. Nalogovyyj uchet: ucheb. posobie / Z. I. Krugljak, M. V. Kalinskaja. – Krasnodar: KUBGAU, 2015. -301s.

4. Suglobov, A. E. Osnovy nalogovogo planirovanija : uchebnoe posobie dlja studentov vuzov, obuchajushhih po napravleniju «Jekonomika» / Suglobov A. E., Migunova M. I.- Jelektron. tekstovye dannye.- M.:2015.- 247 s.

5. Kovaleva, N. N. K voprosu nalogooblozhenija sel'skohozjajstvennyh tovaroproizvoditelej/ Buhuchet v sel'skom hozjajstve.- 2010. - №2.- 23-28 s.

6. Kruglova, N. E. Problemy nalogooblozhenija agroholdingov Rossii/ Molodoj uchenyj.- 2012.- №7.- 90-92 s.

7. «Nalogovyyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraja)» ot 05.08.2000 N 117-FZ (red. ot 03.07.2016) (s izm. i dop., vstup. v silu s 01.10.2016).

8. Stat'ja 346.9. Porjadok ischislenija i uplaty edinogo sel'skohozjajstvennogo naloga. Zachislenie summ edinogo sel'skohozjajstvennogo naloga.- Federal'nogo zakona ot 25.06.2012 N 94-FZ.