

2.11. ИССЛЕДОВАНИЕ ВОПРОСОВ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА РАСХОДОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Кириченко Д.А., аспирант кафедры
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Донской государственный аграрный университет

В статье рассмотрены основные особенности взаимодействия бухгалтерского и налогового учета в международной практике. Выявлены особенности системы налогообложения сельскохозяйственных организаций в России, а также в других странах мира. Проанализированы существенные моменты налогового учета расходов в отечественной практике. Рассмотрены вопросы, связанные с отложенными налоговыми активами и обязательствами.

Необходимость изучения расходов организации обуславливается их важностью в управлении организации. Неправильное отнесение расходов в финансовом учете по статьям может приводить к искажению показателей бухгалтерской отчетности. Известно, что ошибки в учете расходов организации порой дорого обходятся организации. Поэтому большой интерес представляет собой порядок признания расходов в налоговом учете. Ситуация еще более осложняется постоянно вносимыми изменениями и дополнениями в гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ. Это обуславливает необходимость знания всех тонкостей учета расходов, как для целей бухгалтерского учета, так и для налогового учета.

Перед тем как проанализировать основные положения налогового учета расходов, следует рассмотреть налогообложение организаций агропромышленного комплекса. Система налогообложения сельскохозяйственных организаций имеет целый ряд особенностей, присущих только этой отрасли.

- Во-первых, ее характеризует наличие предусмотренного законодательством специального налогового режима, который могут вводить в своих регионах субъекты Российской Федерации. Система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей регламентируется главой 26.1 НК РФ. Она предусматривает замену единым сельскохозяйственным налогом (ЕСХН) большинства федеральных, региональных и местных налогов. Плательщиками налога являются сельскохозяйственные товаропроизводители, чья выручка от реализации собственной сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки за предшествующий отчетному календарный год, составила не менее 70 процентов в общей сумме их выручки.
- Второй отличительной особенностью системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий является наличие большого количества льгот. В первую очередь, это касается тех предприятий, которые не перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога [3].

К таким льготам относится не уплата налога на прибыль в части прибыли, полученной от производства и реализации собственной продукции. Ставка по налогу на прибыль для сельскохозяйственных товаропроизводителей устанавливается в следующих размерах:

- в 2004-2012 гг. – 0%;
- в 2013-2015 гг. – 18%;
- начиная с 2016 г. – 20% (п. 1 ст. 284 НК РФ).

Однако данная льгота вызывает следующую проблему: в этой ситуации организации должны осуществлять раздельный учет доходов и расходов, связанных с сельскохозяйственными видами деятельности и иными, которые облагаются налогом на прибыль.

Сельскохозяйственные организации пользуются также и льготой по налогу на имущество предприятий, которая предоставляется, если доля их выручки от производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции в общем объеме выручки составляет не менее 70 процентов.

Налоговая система существует практически во всех странах с рыночной экономикой. Основными видами налогов, взимаемых с сельскохозяйственных производителей, являются:

- подоходный налог (НДФЛ);
- налог на недвижимое имущество (в том числе, на землю);
- НДС;
- акцизный;
- на передачу имущества по наследству или при продаже;
- налог в систему социального страхования и др.

В сумме все эти налоги при столь широком перечне составляют по странам от 2,5 до 6,0% всех фермерских затрат, из которых около половины приходится на 2 налога: с прибыли и на недвижимость. Данные размеры налогов в сельском хозяйстве как раз и объясняются активным действием налоговых льгот.

При исчислении налога на прибыль ставки налога существенно зависят от размера предприятий и их рентабельности. Дифференциация ставок налогообложения очень высокая:

- в Великобритании – от 5 до 40% прибыли;
- в Италии – от 12 до 62%;
- в Нидерландах – от 16 до 72%;
- в Китае – от 15 до 25%, в США – до 35%.

Для развитых стран характерным является высокий уровень налогообложения, соответствующий, как правило, высокому уровню производительных сил в этих странах. Налоговая система здесь построена на основе либерального отношения к сельскохозяйственным производителям. Главной целью налогообложения в зарубежных развитых странах является создание наиболее благоприятных условий для развития аграрного сектора. Здесь оно направлено на гарантирование максимальной обеспеченности населения продуктами питания и на поддержание фермерских доходов на достаточно высоком уровне. Механизм налогообложения в развитых странах создаёт обстановку наибольшего благоприятствования аграрному сектору экономики, исходя из признания его приоритетности и слабости как отрасли народного хозяйства.

В целом в зарубежном налогообложении сельскохозяйственных предприятий действует принцип прогрессивного налогообложения, который облегчает налоговое бремя для мелких и средних фермерских хозяйств. Отмечается также дифференцированный подход к налогообложению [6].

При переходе на уплату ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты отдельных налогов, таких как:

- налог на прибыль, налог на имущество;
- налог на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации);
- налог на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 Налогового кодекса РФ;

- налог на доходы физических лиц, налог на имущество (только в части имущества, используемого в предпринимательской деятельности).

Сельскохозяйственные организации представляют налоговую декларацию по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата налога производится в два этапа:

- по итогам первого полугодия (отчетный период) не позднее 25 июля организации исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН, исходя из налоговой ставки (6%) и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия;
- по итогам налогового периода уплачивается единый сельскохозяйственный налог за минусом уплаченных авансовых платежей (срок 31 марта).

Делая вывод о необходимости применения Единого сельскохозяйственного налога, необходимо указать его положительные и отрицательные стороны (рис. 1).

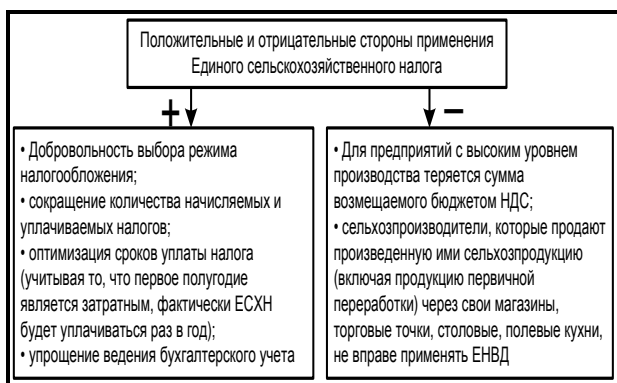


Рис. 1. Эффект применения Единого сельскохозяйственного налога

Сельскохозяйственные организации добровольно принимают решение о переходе на уплату Единого сельскохозяйственного налога. При этом им следует ориентироваться на перечисленные как положительные, так и отрицательные стороны данного специального налогового режима.

Вопрос характера взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов в различных странах имеет большое значение для раскрытия сущности налогового учета в отечественной практике.

В мире сложились два направления правового регулирования учета, различающиеся по типу законодательства и степени его влияния на различные стороны жизни, совпадающие с двумя правовыми системами: общего и кодифицированного права. Для стран кодифицированного права обычно характерна высокая степень взаимосвязи налоговых и бухгалтерских правил. В странах кодифицированного права учетные правила часто формируются на уровне законов и носят характер предписаний типа «вы должны». Вторая группа стран ограничивается сводом законов общего права, представляющих собой ограничения типа «вы не должны». Для этих стран обычно характерна низкая степень взаимосвязи налоговых и бухгалтерских правил [2].

К странам кодифицированного права относятся Германия, Франция, Испания, Греция, Бельгия, Италия, Швеция, Норвегия и др. Представителями стран с общим правом являются Великобритания, США, Нидерланды, Канада, Австралия, Новая Зеландия, Ирландия и др.

В Великобритании налоговые отношения и правила формирования финансовой отчетности являются независимыми друг от друга и определяются различными органами в зависимости от целей – финансовой отчетности или налогообложения. Отличительным моментом системы налогообложения налогом на прибыль в Великобритании является недопустимость расходов в виде амортизации. Данное обстоятельство не обуславливает, что данные расходы не принимаются вообще, они возможны в виде льгот на капиталовложения. Такие правила определяют невозможность применения данных бухгалтерского учета, так как амортизация является капитализируемым расходом и входит в себестоимость продукции по правилам бухгалтерского учета. Однако, в Великобритании, отражаемая в финансовой отчетности прибыль является отправной точкой для исчисления налогооблагаемого дохода, и расчет ряда налоговых показателей построен на бухгалтерских правилах.

Американская модель организации налогового учета и соотношение его с финансовым учетом в данной модели является лучшей иллюстрацией сложившихся на сегодняшний день стандартов в этой области. В США, как и в Великобритании, наблюдается высокая степень независимости между бухгалтерским и налоговым учетом. Налоговая отчетность рассматривается как совершенно самостоятельный источник информации, не относящийся к финансовой отчетности. Целых Л.А. указывает, что на практике американские предприятия вынуждены вести два вида налогового учета: по общей схеме налогообложения и по альтернативному минимальному налогу, для которого расходы принимаются к зачету по совершенно иной схеме, отличной от общепринятой схемы для корпораций. Суть данного налогового механизма состоит в том, что корпорации, имеющие право на налоговые льготы в таком объеме, который позволяет вывести из-под налогообложения всю или почти всю прибыль, облагаются минимальным налогом на корпоративный доход, превышающий 40 тыс. долл. США, по ставке 20% [12, с. 32-33].

В отличие от систем учета Великобритании и США в Италии наблюдается очень сильное влияние на бухгалтерский учет налогового законодательства. Системой своих актов оно охватывает гораздо больший круг проблем бухгалтерской практики, нежели профессиональные стандарты.

Поэтому итальянские бухгалтеры (как и наши) в своей работе ориентируются, прежде всего, на налоговое законодательство. Особую роль играет соблюдение законодательных требований при формировании отчета о финансовых результатах, поскольку именно по его данным определяются налоги, взимаемые с итальянских компаний [9, с. 60].

Во Франции налоговый учет совмещен с бухгалтерским, поэтому по многим положениям учетные правила едины, однако преобладают правила налоговой отчетности. К странам с аналогичной ситуацией относятся Испания, Греция, Бельгия, Швеция, Норвегия и др.

Из всех крупных зарубежных стран Германия является примером наиболее заметного влияния налогообложения на ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности. Значительная часть немецких компаний не делает специальных налоговых уточнений, подготавливая так называемый единый баланс (Einheitsbilanz) как для финансовой, так и для налоговой отчетности [7].

В российском законодательстве статьи 313-315 НК РФ определяют понятие «налоговый учет». Это доказывает, что законодательные власти попытались систематизировать учет фактов хозяйственной жизни организации для целей налогообложения прибыли.

В соответствии со ст. 313 гл. 25 НК РФ, налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов. Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, если Налоговым кодексом предусмотрен порядок группировки и учета объектов для целей налогообложения, отличный от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета. Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета хозяйственных операций для целей налогообложения, а также обеспечения внутренних и внешних пользователей соответствующей информацией для контроля за полнотой и правильностью исчисления, своевременностью уплаты налога в бюджет. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно и фиксируется в учетной политике.

Для того чтобы определить, что является расходом в целях налогообложения, следует обратиться к статье 252 главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации. В абзаце 2 данной статьи сказано, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Так же, еще одним условием является то, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Порядок признания расходов в целях налогообложения прибыли определяется в зависимости от выбранного сельскохозяйственной организацией метода признания расходов – кассового метода (статья 273 НК РФ) или метода начисления (статья 272 НК РФ).

Если организация применяет кассовый метод, для целей налогообложения прибыли расходами будут признаваться затраты после их фактической оплаты.

При применении метода начисления расходы признаются следующим образом:

- по сделкам с конкретными сроками исполнения расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок;

- в случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются организацией самостоятельно;
- по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода расходы признаются равномерно и пропорционально доходам;
- расходы организации, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Таким образом, необходимо отметить основное различие в признании расходов в бухгалтерском и налоговом учете: если в бухгалтерском учете расходы признаются независимо от намерения получить доход, то в целях налогообложения прибыли расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода [10].

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

На рис. 2 представлена классификация выбытия экономических выгод по видам расходов в соответствии с главой 25 НК РФ. Часть рисунка, расположенная выше пунктирной линии, раскрывает содержание понятия «расходы», ориентированное на ПБУ 10/99.



Рис. 2. Выбытие экономических выгод по видам расходов в налоговом законодательстве [11, с. 22]

Представленный рисунок дает возможность понять суть процесса принятия к учету расходов, а также принцип их классификации в соответствии с НК РФ.

Расходы в соответствии с НК РФ, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

- расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Касьянова Г.Ю. отмечает, что для того чтобы максимально облегчить себе жизнь в части ведения налогового учета расходов, в бухгалтерских регистрах по каждой группе затрат выделяются расходы, учитываемые для целей налогообложения в порядке, отличном от правил, применяемых для целей бухгалтерского учета, а также расходы, которые для целей налогообложения вообще не учитываются. Таким образом, практически по всем расходам можно получить объединенные регистры бухгалтерского и налогового учета. Именно этот принцип учета затрат заложен в основу Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 [4, с. 133].

Для отражения в бухгалтерском учете сумм, влияющих на величину налога на прибыль, в ПБУ 18/02 используются следующие показатели:

- постоянные и временные различия;
- постоянные налоговые активы и обязательства;
- отложенные налоговые активы и обязательства;
- условный расход и доход по налогу на прибыль;
- текущий налог на прибыль [8].

В бухгалтерском балансе по строке 1180 «Отложенные налоговые активы» отражается дебетовое сальдо по счету 09 «Отложенные налоговые активы».

Формирование отложенных налоговых активов происходит при возникновении вычитаемых временных различий. Ими являются доходы и расходы, которые отражаются на счетах бухгалтерского учета и учитываются при исчислении бухгалтерской прибыли (т.е. расходы, которые попадают в дебет счетов 90 или 91, и доходы, относимые в кредит тех же счетов) в текущем периоде, а для целей налогообложения – в одном из следующих.

При умножении вычитаемых временных различий на ставку налога на прибыль образуется отложенный налоговый актив. В дальнейшем, когда расходы, прежде списанные в бухгалтерском учете, будут признаны в целях налогообложения прибыли, значение отложенных налоговых активов уменьшится. В бухгалтерском балансе по строке 1420 «Отложенные налоговые обязательства» отражается кредитовое сальдо счета 77 «Отложенные налоговые обязательства». Данный счет применяют организации, использующие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Формирование отложенных налоговых обязательств происходит при возникновении налогооблагаемых временных различий и сумма налоговой прибыли по операции меньше, чем прибыль по данным бухгалтерского

учета. Данные различия формируются, если в бухгалтерском учете какой-либо расход принят в меньшей сумме, чем в налоговом учете, но в следующих отчетных периодах данный расход будет отражен и в бухгалтерском учете.

Исчисляется величина отложенного налогового обязательства как произведение налогооблагаемых временных различий на ставку по налогу на прибыль.

В табл. 1 представлена корреспонденция счетов по отражению формирования отложенных налоговых активов и обязательств.

Таблица 1

КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ПО ОТРАЖЕНИЮ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Дебет	Кредит	Содержание факта хозяйственной жизни
09	68 / «Расчеты по налогу на прибыль»	Начислен отложенный налоговый актив
68 / «Расчеты по налогу на прибыль»	09	(Уменьшен) погашен отложенный налоговый актив
68 / «Расчеты по налогу на прибыль»	77	Начислено отложенное налоговое обязательство
77	68/«Расчеты по налогу на прибыль»	(Уменьшено) погашено отложенное налоговое обязательство

В отчете о финансовых результатах по строке 2421 отражаются постоянные налоговые обязательства (активы), по строке 2430 показывается изменение отложенных налоговых обязательств, в строку 2450 включаются суммы изменения отложенных налоговых активов.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, не перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, в связи с тем, что существует прибыль, полученная от сельскохозяйственной деятельности, и есть прибыль, полученная от обычных видов деятельности, ведут раздельный бухгалтерский учет по ряду счетов, в том числе по счетам 90 «Продажи», 99 «Прибыли и убытки», 09 «Отложенные налоговые активы». Пунктом 16 ПБУ 18/02 установлено, что если законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при оценке отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

Вследствие этого, в случае возникновения налогооблагаемых временных различий, и при применении для целей исчисления налога на прибыль различных налоговых ставок, у сельскохозяйственной организации возникает необходимость применения разных ставок налога на прибыль при оценке отложенного налогового обязательства [5].

Таким образом, исследовав налоговый учет расходов сельскохозяйственных организаций, можно отметить значимость и перспективность его изучения и совершенствования в дальнейшем. Главной задачей, по нашему мнению, является изменение понятия налогового учета для руководства организаций т.к. в настоящее время существует ориентированность на фискальные органы в отношении полученной прибыли и соответственно понесенных расходов, что делает

отчетность для внешних заинтересованных пользователей не достаточно достоверной. В отличие от западной практики, где учетные данные служат основным показателем деятельности организации для инвесторов.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.12.2012). Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Бархатов, А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] / А.П. Бархатов.- 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИТК «Дашков и К», 2008 г.
3. Бирюкова, Е.Ю. Налогообложение в сельском хозяйстве [Электронный ресурс] / Е.Ю. Бирюкова. – М.: ООО «Вершина», 2003. Режим доступа: URL: http://www.pravo.vuzlib.org/book_z017_page_5.html
4. Касьянова, Г.Ю. Налоговый учет: просто о сложном [Текст] / Г.Ю. Касьянова. – 4-е изд. М.: АБАК, 2010. – 256 с.;
5. Налогооблагаемые временные разницы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.oviont.ru/useful/arts/2259/>
6. Налогообложение в сельском хозяйстве [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://konspekts.ru/ekonomika-2/ekonomika-ark/nalogooblozhenie-v-selskom-hozyajstve/>;
7. Носкова, Ю.В. Налоговый учет в России и в международной практике [Электронный ресурс] / Ю.В. Носкова. – Режим доступа: URL: <http://referent.mubint.ru/47/175376>
8. Применение ПБУ 18/02 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: http://www.mk.ru/journal/archives/2009/annual_tax_report/buhgalterskaya_otchetnost/primenenie_pbu_18_02/primenenie_pbu126956.phtml;
9. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст]: учебник / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горечкая, Д.А. Панков. – М.: ТКВелби, Проспект, 2006. – 672 с.;
10. Сравнительный анализ расходов в бухгалтерском и налоговом учете [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a35/43848.html>;
11. Трубочкина, М.И. Управление затратами предприятия [Текст]: учеб. пособие/ М.И. Трубочкина. – 2-е изд., исп. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 319 с.;
12. Целых, Л.А. Сближение бухгалтерского и налогового учета и совершенствование методов контроля результатов налогового учета [Текст]: дис. ... канд. экон. наук/ Л.А. Целых. – Ростов н/Д 2006. – 216 с.

Ключевые слова

Налоговый учет расходов; Единый сельскохозяйственный налог; отложенный налоговый актив; отложенное налоговое обязательство.

Кириченко Денис Александрович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность исследуемой темы. В современных экономических условиях любой организации необходимо постоянно соотносить полученные доходы с понесенными расходами, чтобы принимать оперативные и стратегические управленческие решения. Для этого необходима своевременная учетная информация. Неправильное отнесение расходов по статьям затрат может приводить к искажению показателей отчетности. В последнее время происходит множество изменений в налоговом законодательстве. Это обуславливает особый интерес к изучению налогового учета расходов.

Научная новизна и практическая значимость. В статье автором подробно рассмотрены вопросы налоговой системы для сельскохозяйственных организаций, а также международную практику налогового учета. Исследованы основные положения налогового учета в российской практике. Освещены условия признания, классификация расходов в налоговом законодательстве. Рассмотрены проблемы отложенных налоговых активов и обязательств. В работе содержатся рисунки и таблица, которые являются информативными составляющими, дополняющими проведенное исследование.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Удалова З.В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Донской государственной аграрный университет