

Корректировка учетной политики агрохолдинга в целях достоверного налогового учета

Adjustment of the Accounting Policy of the Agricultural Holding for Reliable Tax Accounting

УДК 657.1.014.134

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-39-44

Д.О. Забазнова, канд. экон. наук, доцент кафедры экономической безопасности, Волгоградский государственный аграрный университет

e-mail: Darya820@mail.ru

D.O. Zabaznova; Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Economic Security, Volgograd State Agrarian University

e-mail: Darya820@mail.ru

Аннотация. В статье представлен алгоритм формирования налогооблагаемой базы в целях налогового учета при составлении декларации по налогу на прибыль агрохолдинга. Рекомендован мониторинг расчетов с бюджетом в части исчисляемых платежей налогового характера по каждому участнику агрохолдинга. Предложены корректировки для внесения в учетную политику для целей налогового учета, которые позволяют адаптировать бухгалтерский учет к требованиям налогового учета.

Ключевые слова: агрохолдинг, налоговый учет, учетная политика.

Abstract. The article presents an algorithm for the formation of the taxable base for the purposes of tax accounting when drawing up a tax return on the profit of an agricultural holding. It is recommended to monitor settlements with the budget in terms of calculable tax payments for each participant of the agricultural holding. Corrections are proposed to be introduced into the accounting policy for the purposes of tax accounting, which make it possible to adapt accounting to the requirements of tax accounting.

Keywords: agricultural holding, tax accounting, accounting policy.

Для эффективного развития агропромышленного комплекса и повышения конкурентоспособности выпускаемой сельскохозяйственной продукции на рынке должны функционировать организации и группы организаций, способные обеспечить выполнение этих условий. Одной из перспективных форм развития сельскохозяйственного производства являются вертикально интегрированные формирования холдингового типа.

Для агрохолдингов характерно наличие дочерних организаций и централизованное управление группой. Это позволяет устанавливать: производственные показатели в условиях ограниченного количества ресурсов; регламент взаимодействия в рамках агрохолдинга; единую учетную политику, позволяющую оптимизировать внутрихолдинговый документооборот в целях оперативного управления производственными процессами; финансовую политику, направленную на концентрацию и контроль за привлечением и целевым использованием финансовых ресурсов агрохолдинга с учетом потребностей каждого

участника и агрохолдинга в целом; налоговую политику.

Налоговая политика агрохолдинга может включать такие элементы, как объекты налогообложения; механизмы налогообложения по каждому из объектов модели; субъекты налогообложения (подразделения и отделы организации, которые формируют, ведут учет и контролируют формирование объектов налогообложения); графики налоговых выплат (по видам налогов, по периодам) и др.

Целью налоговой политики является стандартизация и оптимизация налогообложения как агрохолдинга в целом, так и его подразделений в рамках действующего налогового законодательства.

Эффективное управление налоговыми обязательствами невозможно без полной, точной, объективной и своевременной информации, отражаемой в данных налогового учета агрохолдинга.

Согласно статье 313 НК РФ «налоговый учет — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе

данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом». Там же отмечается, что «налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога» [4].

Существуют два метода ведения налогового учета — метод параллельного учета и метод трансформации. Однако ведение двух видов учета требует значительных затрат, связанных с необходимостью увеличения штата налоговой службы. Преимуществом первого метода является исключение ошибок в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, второго — увеличение доказуемости результатов, облегчение сверки с другими участками учета, уменьшение сроков закрытия налогового периода. В агрохолдинге при трансформации данных бухгалтерского учета в налоговую информацию возникают отклонения. Отклонения между финансовой и налоговой отчетностью агрохолдинга рекомендуется представлять в виде отдельного документа, в котором отражаются поправки для достоверного расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В целях налогового учета необходимо обеспечить отдельный учет доходов по видам деятельности (от реализации продукции собственного производства; реализации покупных товаров, работ и услуг; реализации ценных бумаг; реализации амортизируемого имущества; реализации имущественных прав; реализации финансовых инструментов срочных сделок), поскольку доходы от перечисленных видов деятельности облагаются налогом на прибыль по разным налоговым ставкам.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей при исчислении налога на прибыль предусмотрена льгота в виде нулевой ставки. В отношении деятельности, не связанной с сельхозпроизводством, применяется общая ставка 20%. Соответственно у предприятий, которые отвечают требованиям п. 1 статьи 3 Федерального закона от 29.12.2006 № 264 ФЗ

«О развитии сельского хозяйства», прибыль должна облагаться по ставке 0%. В этой связи при исчислении базы по налогу на прибыль доходы могут быть любого рода (даже внереализационные), если они прямо связаны с основной сельскохозяйственной деятельностью согласно п. 1.3 ст. 284 НК РФ. Тогда к ним может быть применена ставка 0% на основании п. 2 ст. 274 Налогового кодекса.

Таким образом, доходы и расходы (в том числе внереализационные доходы и расходы) должны учитываться отдельно для целей налогообложения по видам деятельности, облагаемым по разным ставкам.

В связи с тем, что при формировании декларации по налогу на прибыль доходы от реализации собственной сельскохозяйственной продукции отражаются в отдельном ее листе, возникает необходимость определения прибыли, облагаемой налогом по ставке 0 процентов.

При составлении декларации для агрохолдинга важным является процесс формирования налогооблагаемой базы в целях налогового учета. Во-первых, необходимо учесть специфику налогообложения отдельных статей внереализационных доходов. Например, следует принимать во внимание особенности при определении внереализационных доходов в виде штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных обязательств, сумм возмещения убытков или ущерба. Налогоплательщики, определяющие доходы по методу начисления, отражают причитающиеся суммы согласно условиям договора. Если условиями договора размер штрафных санкций или возмещения убытков не установлен, у организации-получателя обязанностей по начислению внереализационного дохода не возникает. Налогоплательщики, определяющие дату получения дохода по кассовому методу, включают во внереализационные доходы суммы полученных штрафных санкций на дату получения денежных средств.

Во-вторых, в учетной политике по налоговому учету необходимо предусмотреть разделение производственных расходов и расходов по реализации на прямые и косвенные, как это предусмотрено статьей 318 НК РФ. Состав прямых расходов определяется непосредственно налогоплательщиком и указывается в учетной политике по налоговому учету.



Они включают: расходы на сырье, материалы и комплектующие изделия, используемые на производство продукции, товаров, работ и услуг; расходы на оплату труда персонала, обеспечивающего производственный процесс, включая страховые взносы во внебюджетные фонды, осуществляемые работодателем от фонда оплаты труда; начисленную амортизацию по основным средствам производственного назначения.

В-третьих, в соответствии со статьей 318 НК РФ следует рассмотреть часть расходов, списываемых на уменьшение налогооблагаемой прибыли в пределах норм. К таким расходам относят: представительские, командировочные, на рекламу, на добровольное страхование сотрудников,

В-четвертых, необходимо учесть, что прибыль от реализации основных средств включается в налоговую базу в том периоде, в котором она была реализована. Если при реализации основных средств получен убыток, то он включается в состав прочих расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу равными долями в течение оставшегося срока полезного использования. Поэтому, в процессе формирования налогооблагаемой базы посредством корректировки данных бухгалтерской отчетности в налоговую возникают отклонения.

Для предотвращения на практике ошибок в исчислении доходов и расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, нарушения сроков перечисления налогов, неверного заполнения деклараций необходимо осуществлять контроль за точностью начисления и своевременностью перечисления в бюджет налоговых платежей. Такой контроль осуществляет финансово-экономический департамент агрохолдинга в оперативном режиме. Также он проводит независимый мониторинг расчетов с бюджетом в части исчисляемых платежей налогового характера по каждому участнику агрохолдинга.

Для выявления отклонений данных бухгалтерской отчетности от данных налоговой отчетности проведем мониторинг расчетов с бюджетом на примере агропредприятий Волгоградской области. Для этого определим крупнейших сельхозтоваропроизводителей Волгоградской области по начисленным налогам и налоговым платежам в расчете на 1 га. Первое место за-

нимает ГК «Сады Придонья» — 31 229 руб., на втором месте находится агрохолдинг ООО «Гелио-Пакс» — 3634 руб., третье место принадлежит ООО «Лидер» — 3037 руб.

Рассмотрим агрохолдинг ООО «Гелио-Пакс» с общим объемом начисленных налогов и налоговых платежей более 440 млн руб. за 2019 г. Налоговая нагрузка в агрохолдинге складывается из платежей в социальные фонды, НДС, имущественных налогов и налога на прибыль — по прибыли от реализации товаров, работ, услуг от несельскохозяйственной деятельности.

В ООО «Гелио-Пакс» возможные отклонения от плана обнаруживаются при проведении мониторинга отчета о движении денежных средств (табл. 1).

На основании данных таблицы можно сделать вывод о поступивших денежных потоках, произведенных платежах от текущих, инвестиционных и финансовых операций. Рассмотрим поступления денежных потоков от текущих операций в ООО «Гелио-Пакс». В 2019 г. в сравнении с 2015 г. они увеличились в 1,5 раза. Это произошло в связи с тем, что возросли средства, полученные от покупателей, заказчиков. Платежи от текущих операций уменьшились в 1,5 раза, в основном в связи со снижением сумм расчетов с поставщиками и подрядчиками. Сальдо денежных потоков от текущих операций в 2019 г. в сравнении с 2015 г. возросло в 9 раз.

Поступления денежных потоков от инвестиционных операций увеличились в 1,5 раза, что связано, прежде всего, с выручкой от продажи основных средств. Платежи от инвестиционных операций уменьшились в 2019 г. в 2,5 раза за счет приобретения объектов основных средств в 2015 г. Поступления денежных потоков от финансовых операций возросли в 2019 г. в 2 раза в большей степени за счет получения кредитов и займов, предоставленных другими организациями. Платежи от финансовых операций увеличились в 2,5 раза (в сравнении с 2015 г.) благодаря прочим платежам. Сальдо денежных потоков от финансовых операций в агрохолдинге в 2019 г. сократилось в 3 раза. Сальдо денежных потоков за отчетный период в 2019 г. превысило аналогичный показатель в 2015 г. в 24 раза.

Динамика денежного потока ООО «Гелио-Пакс», представленная на рис. 1 (в числите-

**Мониторинг отчета о движении денежных средств дочернего предприятия
агрохолдинга ООО «Гелио-Пакс»**

Показатели	тыс. руб.					темпы роста, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019 к 2015 гг.	2019 к 2018 гг.
Остаток денежных средств на начало отчетного периода	171535	82	92138	56	40109	23,38	71623,21
Денежные потоки от текущих операций							
Поступления - всего	610607	642332	594235	704861	897527	146,99	127,33
в том числе:							
средства, полученные от покупателей, заказчиков	576431	416855	551531	691053	880749	152,79	127,45
полученные бюджетные субсидии	16932	19916	16505	12108	14440	85,28	119,26
прочие поступления	17244	205561	26199	1700	2338	13,56	137,53
Платежи - всего	559062	283606	544179	541448	426314	76,26	78,74
в том числе поставщикам (подрядчикам)	490912	197634	231865	350011	344570	70,19	98,45
оплата труда работникам	32368	39147	42249	46032	48140	148,73	104,58
по налогам и сборам	21058	26395	10282	26810	24492	116,31	91,35
проценты по долговым обязательствам	12193	20171	8314	10498	8670	71,11	82,59
прочие платежи	2531	259	251469	108097	442	17,46	0,41
Сальдо денежных потоков от текущих операций	51545	358726	50056	163413	471213	914,18	288,36
Денежные потоки от инвестиционных операций							
Поступления - всего	6818	9584	59774	6180	9647	141,49	156,10
в том числе:							
от продажи внеоборотных активов	6818	9584	59774	6180	9647	141,49	156,10
Платежи - всего:	81571	60873	98486	143226	31086	38,11	21,70
приобретение, модернизация внеоборотных активов	61576	23155	98486	143226	31086	50,48	21,70
представление займов другим организациям	19995	37718	0	0	0	0,00	0,00
Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	-74753	-51289	-38712	-137046	-21439	28,68	15,64
Движение денежных средств от финансовых операций							
Поступления - всего	64230	69617	146970	433690	149000	231,98	34,36
в том числе:							
получение кредитов и займов	64230	69617	146970	433690	149000	231,98	34,36
Платежи - всего:	212475	284998	250396	420004	591703	278,48	140,88
в том числе прочие платежи	212475	284998	250396	420004	591703	278,48	140,88
Сальдо денежных потоков от финансовых операций	-148245	-215381	-103426	13686	-442703	298,63	-3234,71
Сальдо денежных потоков за отчетный период	-171453	92056	-92082	40053	7071	-4,12	17,65
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	82	92138	56	40109	47180	57536,59	117,63



ле — 2019 г., в знаменателе — 2015 г.), позволяет провести мониторинг своевременности и точности уплаты в бюджет платежей налогового характера. В этом случае сравниваются показатели формы № 4 «Отчет о движении денежных средств» с данными счетов 51 «Расчетный счет», 68 «Расчеты с бюджетом».

Например, в 2019 г. платежи налогового характера в бюджет составили 24 492 тыс. руб. Сопоставление данных отчета о движении денежных средств с платежами в бюджет по расчетному счету позволяет выявить наличие или отсутствие отклонений, что в дальнейшем даст возможность осуществлять более детализированный анализ.

Мониторинг соответствующих документов агрохолдинга позволяет:

- выявить реальную налоговую базу при исчислении налога на прибыль, полученную на основании финансовой отчетности;
- обеспечить информационную основу для анализа и контроля за правильностью исчисления и перечисления налоговых обязательств;
- упростить процедуру ведения налогового учета посредством внедрения налоговых регистров с дополнительными аналитически-

ми признаками, накопления информации о доходах и расходах, выделения расчета налогооблагаемой прибыли по операциям текущего периода в отдельную учетную подсистему.

С помощью мониторинга отклонений данных бухгалтерской отчетности от данных налоговой отчетности выявлено, что для агрохолдинга «Гелио-Пакс» наиболее приемлема единая система учета, которая позволит группировать и обобщать информацию о фактах хозяйственной деятельности, формировать налоговую базу по налогу на прибыль посредством регистрации отклонений данных бухгалтерского учета от данных налогового учета. Это должно быть закреплено в учетной политике для целей налогового учета каждого участника агрохолдинга.

Предлагаются следующие корректировки в целях их внесения в учетную политику агрохолдинга:

- при исчислении доходов и расходов методом начислений надо установить, что первичные документы бухгалтерского учета являются одновременно исходными документами налогового учета, а оборотно-сальдовые

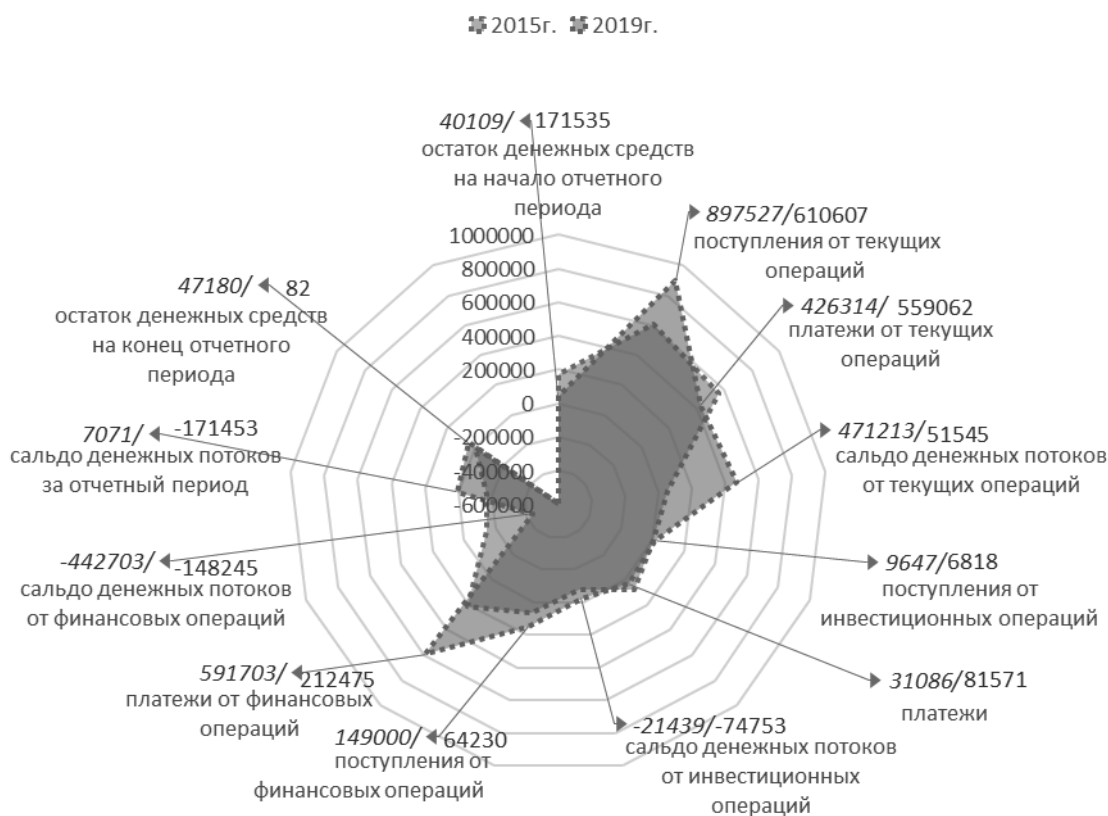


Рис 1. Динамика изменения денежного потока ООО «Гелио-Пакс» в 2015-2019 гг., тыс. руб.

ведомости бухгалтерского учета применяются для формирования показателей аналитических регистров налогового учета;

- для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль следует утвердить такие формы налоговых регистров, как «Расчет распределения доходов», «Расчет распределения косвенных расходов» и другие.

Так, например, регистр «Расчет распределения доходов» позволит адаптировать бухгалтерский учет к требованиям налогового учета. Регистр формируется для обобщения информации об операциях получения доходов отчетного (налогового) периода, облагаемых по налоговой ставке 20%, в целях выявления сумм доходов отчетного (налогового) периода, облагаемых по налоговой ставке 0%, используемых при заполнении налоговой декларации. Записи в регистре производятся по всем фактам признания доходов в целях налогообложения на основании данных регистров бухгалтерского учета нарастающим итогом с начала налогового периода до отчетной даты. В регистре доходы классифицируются на облагаемые по ставке 0% и облагаемые по ставке 20%. На основании этого регистра определяется доля доходов от прочих операций в общем объеме

доходов, что в дальнейшем позволит их распределять на основные и прочие виды деятельности и косвенные расходы.

Еще одним регистром является «Расчет расходов, связанных с производством и реализацией», где записи производятся по окончании каждого отчетного периода на основании первичных документов отдельно по каждому виду внереализационных доходов. Ведение данного регистра обеспечит возможность группировки информации по видам расходов. Расчет внереализационных расходов и убытков, приравняемых к внереализационным расходам, необходим для определения общей суммы внереализационных расходов, учитываемых в качестве расходов отчетного (налогового) периода на основании данных о произведенных в течение отчетного периода соответствующих видах расходов.

Представленные регистры налогового учета могут быть расширены, дополнены, разделены или иным способом преобразованы и должны находить отражение в налоговой политике агрохолдинга. Грамотно разработанная налоговая политика агрохолдинга стандартизирует учет и снижает налоговую нагрузку предприятий агрохолдинга.

Литература

1. Глуценко А.В., Забазнова Д.О., Терехина Н.В. Развитие методики управленческого учета в агрохолдингах. — Волгоград: Сфера, 2018. — 186 с.
2. Глуценко А.В. Повышение качества информации на основе внутренней стандартизации учетного процесса интегрированных формирований холдингового типа // Вестник Волгоградского государственного университета. — 2010. — № 1 (16). — С.136–144. — (Экономика. Экология).
3. Эволюция учетной мысли и ее современное состояние (Часть 1): учеб. пособие / под общ. ред. проф. Л.Ц. Бадмахаалгаева. — Элиста: Изд-во Калм. Ун-та, 2014. — 184 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ: принят Госдумой 19 июля 2000 г.: одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 г.: введ. Федер. законом Рос. Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.

