

§3 СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Ермакова М. С.

ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ В ЕДИНОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ АГРОХОЛДИНГА

Аннотация. Предметом исследования являются специальные налоговые режимы, применяемые при налогообложении компаний агрохолдинга. Специальный налоговый режим – особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных Налоговым кодексом РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными правилами. К специальным налоговым режимам относятся: система налогообложения для сельхозтоваропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенная система налогообложения и система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. При написании статьи были использованы следующие методы научного исследования: сравнительный метод; изучение нормативно-правовой базы; изучение монографических публикаций и статей; аналитический метод. В статье определена необходимость разработки единой учетной политики компаниям, входящим в агрохолдинг. Дано авторское определение единой учетной политики агрохолдинга. Представлены основные отличительные признаки налогообложения сельскохозяйственных организаций. Раскрыты особенности применения общего режима налогообложения компаниями агрохолдинга. Раскрыты сущность и порядок применения специальных режимов налогообложения, компаниями агрохолдинга. Выделены преимущества и недостатки от применения специальных налоговых режимов.

Ключевые слова: агрохолдинг, учетная политика, налогообложение, налоговые режимы, компании, учет, регулирование, система, закон, порядок.

Review: The subject of the research is the special tax treatments that can be applied in the process of taxation of agricultural holdings. Special tax treatment (regime) stands for a special procedure for calculating and paying taxes and levies that is used for a certain period of time, in certain cases and in the

manner prescribed by the Tax Code of Russia and applicable federal laws. Special tax treatments include the following: agricultural producers taxation system (the unified agricultural tax), simplified taxation system and taxation system in the form of the unified tax on imputed income for certain activities. In the course of writing her research Ermakova has applied the following research methods: comparative method, analysis of the regulatory and legal framework, examination of monographical publications and articles and analytical method. The researcher emphasizes the need for developing the single accounting policy of all companies constituting an agricultural holding. Ermakova also offers her own definition of the single accounting policy of an agricultural holding and describes the main distinguished features of the process of taxation of agricultural companies. The author also describes peculiarities of agricultural holding companies applying the general taxation treatment and focuses on the nature and procedure for applying special tax treatments at agricultural holding companies. The researcher discusses benefits and drawbacks of applying special tax treatments.

Keywords: *agricultural holding, accounting policy, taxation, tax regimes, tax treatments, companies, recording, regulation, system, law, procedure.*

В формировании эффективного и конкурентоспособного сельскохозяйственного производства способного обеспечить производственную безопасность страны и ее регионов важная роль отводится интегрированным структурам, в частности агрохолдингам – формированиям, осуществляющим производство сельскохозяйственной продукции, ее переработку и реализацию на основе холдинговых отношений [4, с.7].

Такие интегрированные компании ведут высоко диверсифицированную деятельность, имеют территориально распределенную структуру, сложную многоуровневую систему управления. Чем больше организация, чем сложнее ее структура, чем более серьезные задачи ставит она в своем развитии, тем значимее для нее создание четкой системы внутреннего нормативного регулирования бухгалтерского, управленческого, налогового и консолидированного учета. Для максимальной унификации разных систем учета компаниям агрохолдинга необходимо разрабатывать единую учетную политику [1, с. 755].

Единая учетная политика агрохолдинга представляет собой элемент системы внутреннего нормативного регулирования разных видов учета (бухгалтерского, управленческого, налогового и консолидированного) и подготовки отчетности; унифицированный внутренний документ для тесной интеграции бухгалтерского и управленческого учета, бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерского и консолидирован-

ного учета и подготовки внешней и внутренней отчетности.

Отметим, что многие позиции, закрепляемые в учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения, схожи. Поэтому, чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет, в единой учетной политике агрохолдингов мы рекомендуем использовать (когда это возможно) одинаковые методы учета и порядок их применения.

Как известно, сельскохозяйственные товаропроизводители имеют возможность применения различных режимов налогообложения: общий режим и специальный режим.

Общий режим налогообложения предполагает уплату предприятием следующих видов налогов: налога на прибыль, НДС, единого социального налога и налога на имущество.

Специальный налоговый режим – особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных Налоговым кодексом РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными правилами. [2, с. 288].

К специальным налоговым режимам относятся: система налогообложения для сельхозтоваропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенная система налогообложения и система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

До 2001 года действовавшая система налогообложения не учитывала особенности сельскохозяйственного производства и явилась одной из причин кризисного состояния экономики аграрного сектора. Для решения этой проблемы Федеральным законом от 29.12.2001г. №187-ФЗ в Налоговый кодекс РФ была введена глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)».

Данная система налогообложения была разработана законодательными органами в целях комплексного подхода к развитию сельскохозяйственной отрасли в масштабах страны и изначально была призвана облегчить налоговое бремя предприятий АПК при условии выполнения фискальной функции.

Как налоговый режим единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) представляет собой порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных НК РФ и законами субъектов Российской Федерации.

О возможности перехода компаний агрохолдинга на уплату ЕСХН в настоящее время существуют различные точки зрения. Так, например, В. Г. Ширококов, И. В. Кузнецова и другие специалисты считают, что крупные агрохолдинги, сочетающие производство сырья с глубокой переработкой пищевого сырья, не могут перейти на уплату ЕСХН. Дело в том, что для перехода на уплату ЕСХН и применения этого специального режима необходимо, чтобы доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции и продукции первичной переработки из собственного сельскохозяйственного сырья в общем доходе от реализации не опускалась ниже 70% [5, с. 19].

В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 25.07.2006 № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» под продукцией первичной переработки подразумевается очень ограни-

ченный круг полуфабрикатов. Однако, для компаний агрохолдинга, занятых только производством сельскохозяйственной продукции, мы считаем наиболее целесообразным переход на уплату ЕСХН за счет существенной экономии налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, единого социального налога и НДС. Это подтверждается тем, что каждая компания агрохолдинга является самостоятельным налогоплательщиком.

Общий порядок формирования налогооблагаемой базы по единому сельскохозяйственному налогу агрохолдинга должен быть отражен в единой учетной политике.

Для отражения расчетов по ЕСХН в рабочем плане счетов агрохолдинга необходимо предусмотреть отдельные аналитические счета и субсчета бухгалтерского учета:

1. Счета для учета расходов, влияющих на исчисление ЕСХН:

20-1-1 «Расходы, связанные с производством сельскохозяйственной продукции, принимаемые для исчисления ЕСХН»;

20-1-2 «Расходы, связанные с производством сельскохозяйственной продукции, не принимаемые для исчисления ЕСХН»;

90-2-1 «Расходы, связанные с продажей сельскохозяйственной продукции, принимаемые для исчисления ЕСХН»;

90-2-2 «Расходы, связанные с продажей сельскохозяйственной продукции, не принимаемые для исчисления ЕСХН»;

90-2-1 «Прочие расходы, признаваемые для исчисления ЕСХН»;

90-2-2 «Прочие расходы, не признаваемые для исчисления ЕСХН».

2. Счета для учета доходов, принимаемых для исчисления ЕСХН:

90-1-1 «Выручка от продажи продукции сельского хозяйства для исчисления ЕСХН»;

90-1-2 «Выручка, не принимаемая для исчисления ЕСХН» и т. д.

В методических аспектах единой учетной политики для компаний агрохолдинга, применяющих ЕСХН, по нашему мнению, должен быть выделен соответствующий раздел, раскрывающий общие положения и порядок определения и признания доходов и расходов.

Считаем необходимым также раскрыть порядок отнесения полученного сельскохозяйственной организацией дохода к облагаемому и необлагаемому ЕСХН доходу. В составе облагаемого дохода выделяется доход от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационные доходы. В качестве приложения к данному разделу учетной политики для целей налогообложения ЕСХН предлагаем использовать специальные регистры налогового учета. Налоговые регистры доходов формируются в соответствии с отраслевой спецификой производства в разрезе отраслей деятельности сельскохозяйственного предприятия. Кроме того, в регистрах налогового учета доходы, по нашему мнению, целесообразно детализировать в разрезе каналов поступления.

Аналогично предлагаем формировать и налоговый регистр внереализационных доходов, как по их видам, так и в разрезе каналов поступления.

Расходами сельскохозяйственного предприятия при применении ЕСХН признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные предприятием (в соответствии с гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организации»).

Чтобы обеспечить формирование расходов по ЕСХН, принимаемых для целей налогообложения, к учетной политике, по нашему мнению, следует предусматривать несколько видов регистров налогового учета.

В частности, для определения общей суммы расходов в разрезе видов, утвержденных ст. 346.5 гл. 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» НК РФ и по отдельным видам расходов, требующих дополнительных расшифровок, например, материальные расходы, расходы на оплату труда и другие.

Принцип определения налоговой базы по ЕСХН аналогичен налогу на прибыль, поэтому данный налог отражает прибыльность или убыточность организации.

Кроме единого сельскохозяйственного налога, компании агрохолдинга могут применять упрощенную систему налогообложения, если

их деятельность соответствует критерию ее применения. Этот режим не столь выгоден, как ЕСХН. Ставка налога, применяемая к доходам, уменьшенным на величину расходов, составляет 15%. Ставка 6% при упрощенной системе налогообложения применяется, если объект обложения – доходы.

В отношении компаний агрохолдинга, применяющих упрощенную систему налогообложения и единый сельскохозяйственный налог, существует самостоятельная проблема формирования учетной политики. В случае, когда объектом налогообложения единым налогом при применении упрощенной системы налогообложения является валовая выручка, то в разработке учетной политики и установлении каких-либо ее элементов нет необходимости. Если же объект налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов, в учетной политике фиксируется порядок признания отдельных расходов, поскольку некоторые из них принимаются для целей исчисления единого налога по правилам главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации:

1) Метод оценки сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг). В соответствии с п. 8 ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации в единой учетной политике фиксируется один из таких методов.

2) Метод оценки покупных товаров. В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 268 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации покупных товаров стоимость их приобретения определяется в соответствии с зафиксированным в учетной политике для целей налогообложения одним из аналогичных методов, применяемых для оценки покупных товаров.

Если компании агрохолдинга одновременно с применением упрощенной системы налогообложения переведены по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вмененный доход, то в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации им необходимо вести отдельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В единой учетной политике необходимо за-

фиксировать порядок ведения такого учета, а в случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных налоговых режимов.

В отношении расходов компаний агрохолдинга, применяющих упрощенную систему налогообложения, в виде процентов, уплачиваемых за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов) отметим, что они принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций.

Если у компаний агрохолдинга есть виды деятельности, например, розничная торговля, которые в соответствии с нормативными актами представительных органов муниципальных образований на территории образования попадают под обязательное применение единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД), то в отношении этих видов деятельности уплачивается ЕНВД, ведется отдельный учет, а в отношении иных видов деятельности применяется на выбор одна из рассмотренных выше систем налогообложения.

Необходимо отметить, что и здесь для сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих ЕСХН, в настоящее время предусматривается некоторое упрощение. В отношении реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции через свои магазины, торговые точки, столовые и полевые кухни ЕНВД не применяется, что безусловно является серьезным облегчением учетной работы и снижает налоговые платежи.

Таким образом, можно выделить несомненные преимущества применения специальных налоговых режимов компаниями агрохолдинга:

- снижение абсолютной и относительной величины налоговой нагрузки предприятия за счет отмены налога на добавленную стоимость, единого социального налога, налога на имущество и налога на прибыль;
- повышение эффективности производства за счет снижения налоговых платежей и уве-

личения суммы оборотных средств, находящихся в распоряжении предприятия;

- появляется реальная возможность повышения заработной платы работникам предприятия и, соответственно, отчислений в пенсионный фонд, поскольку эти расходы уменьшают базу для единого сельскохозяйственного налога;
- заинтересованность предприятия в обновлении основных производственных фондов (стоимость приобретаемых объектов основных средств и НМА включается в расходы в полном объеме, а не в сумме начисленной амортизации).

Учитывая, что по налогу на прибыль сельскохозяйственные организации имеют льготы, а НДС, ЕСН и налог на имущество составляют основную часть абсолютной налоговой нагрузки предприятия, освобождение от уплаты этих налогов дает предприятиям значительную сумму налоговой экономии. Кроме того, для предприятий, перешедших на уплату ЕСХН, предусмотрен льготный порядок включения стоимости приобретенных основных средств в расходы. Он дает возможность предприятиям окупать затраты, связанные с приобретением основных средств, в более короткие сроки.

Но, несмотря на это, применение специальных налоговых режимом может сопровождаться определенными трудностями:

- проблемами со сбытом готовой продукции, поскольку большей части покупателей, являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость, будет не выгодно приобретать продукцию у сельскохозяйственных производителей, которые плательщиками НДС не являются. Следовательно, покупатели не получат возможность произвести налоговые вычеты по НДС;

– отсутствием возможности отразить в бухгалтерской и налоговой отчетности суммы налоговых вычетов по НДС, не учтенных до перехода на уплату ЕСХН;

- уменьшением рентабельности предприятия, так как объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов;
- снижением конкурентоспособности продукции в результате повышения ее себестоимости и, соответственно, отпускных цен, так как наблюдается стремление увеличить суммы рас-

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

ходов, связанных с производством и реализацией продукции, чтобы до минимума свести уплату ЕСХН [3, с. 274].

Поэтому, компаниям агрохолдинга, прежде чем применять ту или иную систему нало-

гообложения, необходимо провести анализ их эффективности. При этом акцент необходимо делать на улучшение финансовых результатов деятельности, а не сокращение налоговых платежей.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Глушенко А. В., Ермакова М. С. «Основные принципы формирования единой учетной политики в агрохолдингах» // *Фундаментальные исследования*, № 11 (часть 3). 2012. – стр. 755–758.
2. Евстигнеев Е.Н. *Налоги и налогообложение. Учебник.* – СПб.: Питер, 2006. – 288с.
3. Катаев В.И., Сасина А.В. *Инновационный взгляд на системы налогообложения в сельском хозяйстве/Никоновские чтения.* 2009. № 14. С 274–275.
4. Ходос Д. В., Сидельников А. Г. «Развитие интегрированных формирований АПК региона» // *Вестник Красноярского государственного аграрного университета.* 2008. № 1. С. 7–11.
5. Широбокоев В. Г., Кузнецова И. В., Галикова Н. Б. *Обоснование перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога // Все для бухгалтера.* – 2008. – № 1. – С. 19.

REFERENCES

1. Glushchenko A. V., Ermakova M. S. «Osnovnye printsipy formirovaniya edinoi uchetnoi politiki v agrokholdingakh» // *Fundamental'nye issledovaniya*, № 11 (chast' 3). 2012. – str. 755–758.
2. Evstigneev E. N. *Nalogi i nalogooblozhenie. Uchebnik.* – SPb.:Piter, 2006. – 288s.
3. Kataev V. I., Sasina A. V. *Innovatsionnyi vzglyad na sistemy nalogooblozheniya v sel'skom khozyaistve/ Nikonovskie chteniya.* 2009. № 14. S 274–275.
4. Khodos D. V., Sidel'nikov A. G. «Razvitie integrirovannykh formirovaniy APK regiona» // *Vestnik Krasnoyarskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta.* 2008. № 1. S. 7–11.
5. Shirobokov V. G., Kuznetsova I. V., Galikova N. B. *Obosnovanie perekhoda na uplatu edinogo sel'skokhozyaistvennogo naloga // Vse dlya bukhgaltera.* – 2008. – № 1. – S. 19.