

ЭКОНОМИКА АПК



УДК 631.162:336.2

Л.И. Киркеева,
Е.Н. Кушнер

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРИ ЕДИНОМ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОМ НАЛОГЕ

Впервые в новом налоговом законодательстве РФ глава о едином сельскохозяйственном налоге была введена Федеральным законом от 29 декабря 2001 г. N 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» [1], согласно которому на территории Российской Федерации вводился новый специальный налоговый режим - **система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог - ЕСХН)**. Данная система была разработана законодательными органами в целях комплексного подхода к развитию сельскохозяйственной отрасли в масштабах страны и изначально призвана облегчить налоговое бремя предприятий АПК при условии выполнения фискальной функции. Совмещение различных направлений в сфере действия данного налогового режима является главным фактором его существования и применения в деятельности настоящих и потенциальных налогоплательщиков. Ранее налоговое законодательство современной России не знало подобного налогового режима, хотя сельскохозяйственный налог в СССР существовал. Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. N 147-ФЗ «О внесении изменений в главу 26.1

части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» [2] качественно изменен специальный налоговый режим, предусматривающий более льготные условия налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. В настоящее время Закон претерпел ряд существенных изменений и продолжает совершенствоваться. В современной России первым законом, определявшим общие принципы построения налоговой системы, налоги, сборы, пошлины и другие платежи, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов, являлся Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [3]. Однако в указанном нормативном правовом акте законодатель обошел вниманием определение специального налогового режима. Со вступлением в силу части первой Налогового кодекса РФ появилось официальное определение **специального налогового режима**, которым признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов (в том числе и освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов), выполнения иных обязанностей налогоплательщика (плательщика сборов), устанавливаемый Налоговым кодексом РФ и иными актами законодательства о налогах и сбо-

рах. Глава 26.1 НК РФ, находящаяся в разделе VIII. 1 НК РФ «Специальные налоговые режимы» [4], в целом соответствует указанному определению. Хотим отметить, что специальный налоговый режим не подразумевает введение нового налога.

К числу несомненных достоинств современной редакции гл. 26.1 НК РФ относится то обстоятельство, что единый сельскохозяйственный налог является *федеральным налоговым режимом прямого действия (ст. 346.1 НК РФ)* [4]. Первоначально предусматривалось обязательное введение данной системы налогообложения ЕСХН законом субъекта Российской Федерации об этом налоге. Также следует отметить, что у некоторых предприятий, которые ранее не могли воспользоваться льготной системой налогообложения, имеется возможность перейти на уплату ЕСХН.

Как известно, ЕСХН существует как альтернатива общепринятой системе налогообложения, отличающейся большим количеством различных налогов и сложностью их расчета. Следует, однако, иметь в виду, что система налогообложения ЕСХН не освобождает сельскохозяйственных товаропроизводителей от других установленных налогов и платежей.

В настоящее время налогоплательщику предоставляется право добровольного применения ЕСХН, это означает, что любое сельскохозяйственное предприятие, выполняющее условия, установленные гл. 26.1, может перейти с 1 января, начиная с 2004 г., на уплату ЕСХН. Более того, по нашему мнению, любое сельхозпредприятие рано или поздно перейдет на уплату ЕСХН, т.к. в случае применения обычной системы налогообложения в дальнейшем будет вынуждено платить еще и налог на прибыль. 13 марта 2006 г. Президент РФ подписал *Федеральный закон № 39-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.1 и 26.3 части второй НК РФ»* [5], в соответствии с которым продлена до 1 января 2008 г. нулевая ставка по налогу на прибыль для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

С переходом части сельскохозяйственных предприятий на ЕСХН ведение ими бухгалтерского учета осуществляется в общеустановленном порядке в

соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [6]. В Кодексе четко прописано (п. 8 ст. 346.5), что ***налогоплательщики обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы ЕСХН, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений главы 26.1.*** Данная фраза, предусмотренная НК РФ, уже сама за себя предполагает, что вести налоговые регистры в случае определения объекта налогообложения по данным бухгалтерского учета не нужно. *Согласно НК РФ, налогоплательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату этого налога в установленном порядке.* Все требования к налогоплательщикам, их свойства и качества указаны в статье 346.2 НК РФ. *Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (денежное выражение настоящей разницы).* Отметим, что с 1 января 2006 года сельхозпроизводители, имеющие деятельность, переведенную на ЕНВД, могут переходить на ЕСХН, чего ранее не допускалось.

Потребность в корректировке данных, полученных на основании бухгалтерского учета, возникает в основном по причине различия в методах определения доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах.

Введение системы налогообложения в виде ЕСХН явилось достаточно неожиданным фактом, т.к. сельскохозяйственным предприятиям было предложено по желанию с 1 января 2004 г. перейти на уплату ЕСХН. В связи с этим, возникло множество вопросов, связанных с эффективностью, правомерностью применения, исчислением специального налога, ответы на которые отсутствуют и по сей день. Первые разъяснения по расчету ЕСХН предоставило Министерство сельского хозяйства РФ своим *Приказом от 15.03.2004 г. № 175 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому обеспечению исчисления Единого сельскохозяйственного налога»*, которое рекомендовало сельскохозяйственным предприятиям определенную методику исчисления ЕСХН. Но данная методика просуществовала недолгое время. По-

сле отказа Министерства юстиции РФ в регистрации данного Приказа, Министерство сельского хозяйства РФ своим Приказом от 19.07.2005 г. № 126 признало утратившим силу указанный ранее Приказ [7].

Прошло уже два года с введения Закона о Едином сельхозналоге, а конкретных официальных рекомендаций нет. По нашему мнению, методика исчисления ЕСХН должна сложиться из практики применения данного специального режима предприятиями. Мониторинг, наблюдение, семинары, анкетирование, переписка и прочие приемы и методы уже дают всходы, и определенная методика исчисления ЕСХН к настоящему времени уже сложилась. Тем не менее, учитывая фактор времени и масштабность применения, данная методика не приняла статус нормативного документа, она является серьезным помощником бухгалтеру сельскохозяйственного предприятия. Настоящая методика ориентируется на определение налогооблагаемой базы по ЕСХН на основании данных бухгалтерского учета, преобразованных в промежуточных регистрах, объединяющих группы расходов и доходов за определенный период - данные бухгалтерского учета, пройдя через определенную «призму» учетных регистров, создают налогооблагаемую базу в соответствии с требованиями законодательства по налогам и сборам.

Как показывает практика исследований, в настоящее время большинство предприятий, перешедших на уплату ЕСХН, определяют налоговую базу исходя из собственных методов, по данным Методических рекомендаций Минсельхоза, утратившим силу, как указано выше, или не определяют, используя в таком случае показатели бухгалтерской отчетности за период. В то же время определение налога не может основываться на данных одного лишь бухгалтерского учета, т.к. некоторые расходы да и сам кассовый метод определения доходов и расходов не позволяют в рамках правил действующего бухгалтерского учета определить налогооблагаемую базу по ЕСХН. На сегодняшний день никаких официальных практических рекомендаций по определению налогооблагаемой базы по ЕСХН не существует: имеющиеся рекомендации абстракт-

ны либо не имеют практического применения. При этом имеется вероятность того, что в случае разработки рекомендаций со стороны налоговых органов, таковые будут направлены на ведение налогового учета, тогда как ведение бухгалтерского учета на предприятии, на наш взгляд, для руководства - задача первоочередной важности и требует большой концентрации внимания и рабочего времени бухгалтера. Ведение налогового учета повлечет за собой дополнительные затраты. При этом раскрываемая в данной статье Методика одновременно направлена как на сокращение нерационального использования труда и времени бухгалтеров сельскохозяйственных предприятий, так и на достоверное формирование налогооблагаемой базы по ЕСХН. Она основывается на применении семи учетных (налоговых) регистров, из которых один регистр - по доходам, а остальные шесть - по расходам. Данное разделение по регистрам не только четко формирует доходы и расходы в соответствии с требованиями налогового законодательства, но удобно с точки зрения распределения работы по формированию регистров на каждого конкретного бухгалтерского работника в зависимости от участка учета, за который он отвечает. На основании заполненных регистров формируется книга учета доходов и расходов, которая включает в себя итоговые данные по регистрам и на основании которой формируется декларация по ЕСХН.

Все полученные доходы, определяемые для исчисления ЕСХН, рекомендуется учитывать в одном регистре (регистр № 7). Доходы для данного регистра определяются на основании данных журналов-ордеров № 1, № 2 и т.д., либо непосредственно по данным Главной книги. Если предприятие применяет ЕСХН в первый год, к полученным доходам прибавляется кредиторская задолженность на начало отчетного периода и отнимается дебиторская задолженность на начало отчетного периода.

Расходы очень сложно разделить на оплаченные и неоплаченные, материалы — списанные в производство или складированные на производственные склады, поэтому принципиальным новшеством является сальдовый метод определения

расходов в регистрах с № 1 по № 6. Таким образом, для определения ЕСХН необходимо иметь информацию о сумме расходов, списанных на затратные счета, о сумме расходов, списанных, но не оплаченных на конец периода. В целом это выглядит примерно так:

Сумма расходов = (Стоимость произведенных расходов - кредиторская задолженность по этим расходам) стоимость списанных на производство понесенных расходов.

В данном случае для начала рекомендуется заполнить расшифровку кредиторской задолженности поставщикам, в которой по каждому кредитору на отчетную дату определить по какому бухгалтерскому счету сформировалась задолженность, в какой период и за что. Данная задолженность согласно Инструкции по применению плана счетов должна отражаться на счете 60, поэтому, как правило, вся задолженность поставщикам отражается в ж-о № 6, из которого и необходимо брать все необходимые сведения о заполнении расшифровки.

Все расходы, предусмотренные п. 2 ст. 346-5 НК РФ, рекомендуется сгруппировать в шесть учетных регистров по расходам, заполняемых на основании данных бухгалтерского учета предприятия.

Основной задачей регистра № 1 является определение расходов по приобретенным до перехода на ЕСХН основным средствам. При этом, если объект ОС не оплачен на начало года перехода на ЕСХН, порядок применяется только после фактической оплаты объекта. Следует учитывать факт, что данный регистр заполняется лишь на дату перехода на ЕСХН. Для определения расходов по регистру № 1 необходимо знать: остаточную стоимость ОС; группу, к которой отнесено ОС в соответствии с требованиями главы 26.1; все ли объекты ОС оплачены; объекты ОС, имеющие производственный и непроизводственный характер. Остаточная стоимость определяется на основании данных бухгалтерского учета. Обычно в бухгалтерии предприятия ведется ведомость начисления амортизации. Рекомендуем примерный вид данной ведомости изобразить как первую часть регистра № 1. Поэтому для занесения первых 8

граф таблицы переносятся данные из бухгалтерского учета.

Основной задачей регистра № 2 является определение расходов для исчисления ЕСХН по приобретенным ОС в текущем году, а также принятие в расходы стоимости ОС, которые приобретены в предыдущем отчетном (налоговом) периоде, а оплачены (введены в эксплуатацию) в расчетном периоде. Необходимо также обратить внимание на приобретенные объекты ОС, которые в дальнейшем реализуются.

Аналогичным образом отражаются расходы на приобретение НМА.

В регистре № 3 объединяются материальные расходы, суммы НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации. В соответствии с требованиями НК РФ стоимость ТМЦ для ЕСХН включается в затраты при условии списания на затратные счета и оплаты данных ТМЦ, т.е. для определения данного вида затрат необходимо узнать: стоимость приобретенных в текущем периоде ТМЦ; стоимость ТМЦ отнесенных на производственные счета; оплату приобретенных и списанных ТМЦ.

Сумма расходов для ЕСХН = (Оплаченная часть ТМЦ / (приобретено ТМЦ + остаток на начало) * сумма списанных на производственные цели ТМЦ.

В регистре № 4 группируются все прочие расходы, относимые на затратные счета бухгалтерского учета (Дт 20, 23, 25, 26, 91 и т.д.) и соответствующие критериям, установленным НК РФ.

В Регистре № 5 отражаются расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ.

В Регистре № 6 группируются расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ. В данном регистре отражаются суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах. При этом сумму налогов и платежей разделяют в зависимо-

сти ее отнесения на производственные и непроизводственные счета бухгалтерского учета.

Книга учета доходов и расходов на сегодняшний день официально не утверждена, поэтому рекомендуемая форма книги опирается на требования налоговых органов к другим специальным режимам налогообложения, в частности УСНО. Настоящая книга рекомендована к применению Министерством Финансов. В книге регистрируются итоговые суммы по сформированным в регистрах доходам и расходам с расшифровкой содержания операции. Конечным этапом расчетов является составление налоговой декларации на основании книги.

Данный метод использования семи регистров для определения налогооблагаемой базы по ЕСХН был разработан на основании проведенных исследований в области учета на сельскохозяйственных предприятиях различных форм собственности, различной территориальной принадлежности, перешедших на ЕСХН. На основании всей отобранной информации и с учетом общих требований и разработок все предлагаемые документы были сгруппированы в семь регистров. При этом данный метод уже фактически внедрен на некоторых предприятиях Новосибирской области и Алтайского края и используется на практике. Настоящие регистры разработаны с учетом требований законодательства относительно формирования и оформления документов и продолжают совершенствоваться с учетом изменений, вносимых в гл. 26.1 НК РФ, возникающих вопросов и потребностей. Преимущества применения методики семи регистров заключается в следующем:

1. Использование данных регистров позволяет не вести параллельный налоговый учет, а использовать для определения ЕСХН данные бухгалтерского учета, что сокращает трудоемкость ведения налогового учета. Предприятие в течение отчетного (налогового) периода может вести бухгалтерский учет, призванный обеспечить руководство качественной и достоверной информацией, а перед отчетной датой учетные данные переносятся в регистры для определения ЕСХН. Заполнение семи регистров занимает незначительное время, осо-

бенно если этот процесс автоматизирован. В плане организации бухгалтерского учета рекомендуется закрепить за выполнение каждого из регистров за конкретным бухгалтером в соответствии с выполняемой им работой.

2. Данные регистры учитывают все особенности действующего налогового законодательства и требования к бухгалтерскому учету, т.е. не противоречат основным принципам определения налоговой базы по ЕСХН. Многие предприятия, изобретая свои регистры, порой не полностью учитывают все нюансы налогового законодательства, что может привести к применению санкций со стороны налоговых органов. Задача данной методики состоит в том, чтобы определить один подход для исчисления ЕСХН во избежание налоговых доначислений и штрафов.

3. Заполнение данных регистров возможно с применением специального программного продукта «Помощник для исчисления ЕСХН», разработанного Сибирской Профессиональной Аудиторской Ассоциацией Сельскохозяйственных Кооперативов. Достаточно ввести в программу все необходимые учетные данные и при обработке на заключительном этапе будет сформирована книга учета доходов и расходов, а также декларация по ЕСХН [8].

Кроме того, для оперативности формирования налогооблагаемой базы по ЕСХН рациональным является использование программного продукта «Помощник для исчисления ЕСХН», разработанного на базе конфигурации программы 1С с учетом возможности импорта данных из бухгалтерского учета. В настоящее время имеется возможность применения специальной конфигурации «1С: Помощник сельскохозяйственному предприятию». Существующие версии программного продукта 1С не всегда полностью охватывают учетные процессы, свойственные сельскохозяйственному предприятию. Например, в конфигурации для сельскохозяйственных предприятий одновременно производится учет движения животных, готовой продукции растениеводства и животноводства, движение транспорта и других ОС, калькулирование себестоимости кормов и семян, а также программа способна производить расчет себестоимости го-

товой продукции и остатков незавершенного производства. Данная конфигурация предусматривает расчет ЕСХН по данным бухгалтерского учета предприятия, формирует вышеуказанные регистры.

Библиографический список

1. ФЗ от 29.12.2001 г. № 187-ФЗ (ред. От 29.07.2004 г.) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // Парламентская газета. 30.12.2001 г. № 249; Российская газета. 30.12.2001 г. № 255.

2. ФЗ от 11.11.2003 г. № 147-ФЗ (ред. от 20.08.2004 г., с изм. от 13.03.2006 г.) «О внесении изменений в главу 26.1 части второй налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // Парламентская газета. 15.11.2003 г. № 212; Российская газета. 18.11.2003 г. № 234.

3. Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 (ред. от 11.11.2003 г.) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. 10.03.1992 г. № 56.

4. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС 19.07.2000 г., ред. от 13.03.2006 г.) // Собрание законодательства РФ. 07.08.2000 г. № 32. Ст. 3340.

5. ФЗ от 13.03.2006 г. № 39-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.1 и 26.3 части второй Налогового Кодекса Российской Федерации и статью 2.1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (принят ГД ФС РФ 22.02.2006 г.) // Российская газета. 16.03.2006 г. № 52.6. ФЗ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ (ред. от 30.06.2003 г.) «О бухгалтерском учете» (принят ГД ФС РФ 23.02.1996 г.) // Собрание законодательства РФ. 25.11.1996 г. № 48. Ст. 5369.

7. Приказ Минсельхоза РФ от 15.03.2004 г. № 175 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому обеспечению исчисления единого сельскохозяйственного налога», Минюстом РФ отказано в регистрации данного документа. Письмо Минюста РФ от 02.03.2005 г. № 01/1510-ВЯ // Экономика и жизнь. 2005. № 12.

8. Единый сельскохозяйственный налог. 2-я редакция / под ред. А.В. Лузянина. Сибирская Профессиональная Аудиторская Ассоциация Сельскохозяйственных Кооперативов. Новосибирск.



УДК 330.142.211

И.В. Ковалева

ИНВЕСТИЦИОННАЯ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТЬ КАК СТРАТЕГИЯ РАЗВИТИЯ РЕГИОНАЛЬНЫХ ОТРАСЛЕВЫХ ПОДКОМПЛЕКСОВ АПК

Современный этап структурной перестройки российской экономики неразрывно связан с решением проблемы активизации инвестиционной политики как в общегосударственном, так и в региональном масштабе. В этом контексте представляется целесообразным рас-

крыть экономическое содержание структуры, функций, видов инвестиций и инвестиционной деятельности.

Исследование проблем инвестирования всегда находилось в центре экономической науки. Это обусловлено тем, что инвестиции затрагивают самые глу-