

Создавая для всех участников зернового рынка, в том числе производителей и индивидуальных предпринимателей, сравнительно благоприятные условия функционирования, государство в то же время оставляет за собой право контроля за качеством зерна и зернопродукции, объемами товарных потоков и оборотом зерна, достоверностью отчетной информации.

Предложенные меры окажут положительное влияние на развитие предпринимательства в зернопродуктовом подкомплексе и создадут условия для повышения конкурентоспособности зерновой продукции.

### Выводы и предложения

1. Развитие регионального зернопродуктового подкомплекса невозможно без высокоразвитого и эффективного предпринимательского сектора.

2. В Алтайском крае в общем объеме произведенной продукции сельского хозяйства крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели занимают от 8 до 16% за 2001-2005 гг., большая часть которых занята в зерновой отрасли.

3. Конкурентоспособность алтайской пшеницы по своим качественным параметрам выше, чем в других регионах Западной Сибири. Региональные органы власти и хозяйствующие структуры

должны хорошо знать уникальность природных условий края, обеспечивающих возможности локального производства качественного зерна. В этой связи необходимо усилить роль Росгосхлебинспекции по Алтайскому краю.

4. В целях установления гарантированных защитных цен на сельских товаропроизводителей необходимо объемы закупок зерна в краевой продовольственный фонд оставлять не менее 20% от всего объема его закупок.

5. Необходимо создать равные условия доступа к элементам инфраструктуры зернового рынка всем участникам зернопродуктового подкомплекса.

### Библиографический список

1. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубова. М.: ИНФРА-М, 2001. 480 с.

2. Состояние агропромышленного комплекса Алтайского края: стат. сб. / Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Алтайскому краю. Барнаул, 2005. 118 с.

3. Кошкарёв И.А. Развитие регионального зернопродуктового подкомплекса: автореф. дис. на соиск. уч. степ. д.э.н. / И.А. Кошкарёв. М.: ГУЭП «ЭФЕС», 2003. 49 с.



УДК 631.162:336.2

Л.И. Киркеева,  
Е.Н. Кушнер

## БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ В РЕЖИМЕ ПРИМЕНЕНИЯ ЕСХН С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА С 1 ЯНВАРЯ 2006 г.

В настоящее время, когда процессы автоматизации производства претерпевают качественные изменения и постоянно совершенствуются, фактор человеческого труда вытесняется на задний

план. Тем не менее перспективный и грамотный руководитель должен знать, что несмотря на то что автоматизация - это процесс качественного усовершенствования организации производства,

прежде всего, это процесс, созданный трудом и интеллектом человека и поэтому подлежащий четкому контролю с его стороны. Как и любые другие производственные ресурсы, трудовые ресурсы требуют постоянного возобновления в процессе производства. «Возобновление» трудовых ресурсов - процесс довольно специфичный и требует грамотного подхода. С этой целью на предприятиях организуются вспомогательные компоненты социальной инфраструктуры, которые призваны обеспечить работников социально-культурными благами. В нормативной литературе такие компоненты объединены под названием «Обслуживающие производства и хозяйства».

Согласно налоговому законодательству, к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся подсобные хозяйства, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам. С 1 января 2006 г. признаки отнесения к обслуживающим хозяйствам, производствам и службам несколько изменены. Это будет осуществление реализации товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним организациям, в то время как ранее это была реализация только услуг. По нашему мнению, такое изменение носит технический характер и его кроме как досадной ошибкой законодателя назвать никак нельзя.

Организация бухгалтерского и налогового учета деятельности обслуживающих производств и хозяйств, основные изменения, вступившие в силу с началом нового года, варианты снижения налогового бремени по основному налогу — ответы на эти и ряд других вопросов приведены в настоящей статье.

В настоящее время большая часть сельскохозяйственных предприятий переходит на специальный налоговый режим в виде ЕСХН. Налогоплательщики, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой ба-

зы по иным видам деятельности. Объектом налогообложения при ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов, а именно: денежное выражение настоящей разницы.

В соответствии с требованиями законодательства при определении доходов применяется кассовый метод. В основном большая часть предприятий работают по методу отгрузки, а в этом случае возникает потребность в корректировке полученных на основании бухгалтерского учета данных.

При этом согласно п. 3 расходы, указанные в пункте 2 настоящей статьи, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 **статьи 252 настоящего Кодекса [1]**.

Расходы, указанные в подпунктах 5, 6, 7 и 9-21, 26 и 30 пункта 2 настоящей статьи, принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций в соответствии со статьями **254, 255, 263, 264, 265 и 269 настоящего Кодекса [1]**.

Рассмотрим группировку расходов согласно ссылке Налогового кодекса по ст. 252.

Согласно **статье 252.1** налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (**за исключением расходов, указанных в статье 270 настоящего Кодекса**) [1]. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, - убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Положения настоящей статьи исключают расходы, указанные в **ст. 270 НК РФ**, поэтому обратимся к данной статье, где одним из пунктов (п. 13) указывается следующее: «при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со **статьей 275.1 настоящего Кодекса**» [1].

В целях поиска ответа на поставленный вопрос обратимся к законодательству согласно ссылке на статью 275.1. В данной статье прописано, что налого-

плательщики, в состав которых входят обособленные подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности **отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности**. В случае если обособленным подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием указанных в настоящей статье объектов, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих условий: 1) если стоимость услуг, оказываемых налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с использованием указанных в настоящей статье объектов, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов; 2) если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной; 3) если условия оказания услуг налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то убыток, полученный налогоплательщиком при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, налогоплательщик вправе перенести на срок, не превышающий десять лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов деятельности.

Специализированную организацию для сравнения соответствующих показателей деятельности можно было выбрать на территории любого субъекта Российской Федерации. Такие разъяснения были даны в Письме МНС России от 12.10.2004 г. № 02-3-07/161@ [2]. В на-

стоящий момент с выходом в свет Федерального закона № 58-ФЗ от 06.06.2005 г. «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты по налогам и сборам Российской Федерации» [3] в Налоговый кодекс РФ внесен ряд поправок, одной из которых является поправка к ст. 275.1: в части первой слово «обособленные» исключить; часть вторую после слов «осуществляющие реализацию» дополнить словами «товаров, работ»; в части пятой в абзаце первом слово «обособленным» исключить; в абзаце втором слова «если стоимость услуг, оказываемых» заменить словами «если стоимость товаров, работ, услуг, реализуемых»; абзац четвертый изложить в следующей редакции: «если условия оказания услуг, выполнения работ налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной»; дополнить частями восьмой и девятой следующего содержания: «В случае, если подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием указанных в настоящей статье объектов, и на территории муниципального образования по месту нахождения налогоплательщика отсутствуют специализированные организации, осуществляющие аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов, для целей налогообложения принимаются фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов в пределах нормативов, утверждаемых органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по месту нахождения налогоплательщика».

Что касается документов, которыми налогоплательщик должен подтвердить сравнение расходов на обслуживание объектов ОПХ с расходами специализированных организаций по обслуживанию аналогичных объектов, то налоговым законодательством перечень таких документов не определен. Каждое предприятие самостоятельно определяет бухгалтерский счет учета затрат и выхода продукции по обслуживающим производствам и закрепляет его вместе с

рабочим планом счетов в качестве приложения к учетной политике. Согласно *Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н [4]*, расходы, учтенные на счетах учета затрат и ТМЦ, списываются в дебет счета **29 «Обслуживающие производства и хозяйства»**.

Как показывает практика, в сельской местности на территории крупных хозяйств социально-культурная инфраструктура в настоящее время развита очень слабо. Тем не менее почти в каждом предприятии имеется в наличии столовая. Содержание предприятия общественного питания необходимо и его отсутствие исключается в условиях сезонной работы и ненормированного рабочего дня.

С учетом изменений налогового законодательства можно сделать следующие выводы, приведенные в следующей таблице.

Таким образом, можно выделить три возможных варианта (табл.). Внесенные изменения вызывают определенного рода вопросы.

*Первое.* В тексте поправок, внесенных Законом 58-ФЗ, речь идет о спе-

циализированной организации, расположенной «на территории муниципального образования по месту нахождения налогоплательщика» и о «нормативах, утверждаемых органами исполнительной власти субъектов РФ по месту нахождения налогоплательщика». Понятие «муниципальное образование» дано в ст. 1 Федерального закона от 28.08.1995 г. № 154-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» [5].

Это городское, сельское поселение, несколько поселений, объединенных общей территорией, часть поселения, иная населенная территория, в пределах которых осуществляется местное самоуправление, имеются муниципальная собственность, местный бюджет и выборные органы местного самоуправления. Понятия «место нахождения организации» в Налоговом кодексе теперь нет. Следовательно, в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ необходимо обратиться к положениям гражданского законодательства. В ст. 54 ГК РФ [6] место нахождения юридического лица определено как место его государственной регистрации, указанное в учредительных документах.

Таблица

*Варианты налогового учета*

| Наличие специализированной организации на территории муниципального образования | Показатели столовой   | Налоговый учет  |
|---|---|---|
| Есть  | Соответствуют показателям специализированной организации    | Убыток от деятельности столовой включается в общую налоговую базу по прибыли в полном объеме  |
| Есть  | Не соответствуют показателям специализированной организации | Убыток от деятельности столовой не включается в общую базу по прибыли текущего налогового периода. Его можно перенести на срок не более 10 лет и направить на его погашение только прибыль, полученную от данного вида деятельности |
| Нет   | Не имеет значения   | Принимаются фактически осуществленные расходы в пределах нормативов, утвержденных органами исполнительной власти субъекта РФ  |

Хорошо, если столовая находится по тому же адресу, что и сама организация. А если столовая все же является обособленным подразделением организации? В этом случае правильно было бы сравнивать показатели столовой с показателями специализированной организации (либо применять нормативы) по адресу обособленного подразделения. Отметим, что возможность принимать фактические расходы по объектам ОПХ (в пределах нормативов) в НК РФ предусмотрена и сейчас - но только для градообразующих организаций. И положения ст. 275.1 НК РФ [1], регулирующие этот порядок, допускают применение нормативов, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения объектов ОПХ. Можно предположить, что, внося поправки, законодатели имели в виду именно это. Тем не менее в Законе № 58-ФЗ [3] черным по белому написано: «по месту нахождения налогоплательщика». Поэтому, если следовать Кодексу, то нужно поискать специализированную организацию по месту нахождения головной организации и, если таковой не найдется, принять фактические расходы с применением ограничения по нормативам, утвержденным в субъекте РФ опять-таки по месту нахождения головной организации. Если же руководствоваться здравым смыслом, то аналогичные действия нужно проделать по месту нахождения обособленного подразделения (столовой). Но до появления разъяснений контролирующих органов формальные основания для того чтобы трактовать внесенные Законом № 58-ФЗ [3] изменения таким образом, отсутствуют.

**Второе.** Если специализированной организации на территории муниципального образования нет, то нужно принимать фактические расходы по столовой в пределах нормативов, утвержденных органами исполнительной власти субъекта РФ. Но довольно часто у нас подзаконные акты не поспевают за законом. Как поступить налогоплательщику, если такие нормативы не утверждены? Рассмотрим возможные варианты: а) принять фактические расходы в полном объеме и учесть убыток для целей налогообложения; б) принять фактические расходы в полном объеме, но в теку-

щем налоговом периоде убыток не учитывать и перенести его на будущее на срок не более 10 лет (по правилам ст. 346.6. НК РФ [1]); в) взять для сравнения порядок определения расходов на содержание аналогичного объекта общественного питания, находящегося на территории данного муниципального образования и подведомственного органу исполнительной власти (по аналогии с порядком, предусмотренным на случай отсутствия нормативов для градообразующих организаций (ч. 7 ст. 275.1 НК РФ [1]); г) взять для сравнения нормативы иных субъектов РФ; д) взять для сравнения показатели иных специализированных организаций.

К сожалению, ни один из этих вариантов прямо не предусмотрен Налоговым кодексом. Скорее всего, налоговые органы будут настаивать на том, что в этом случае убыток от деятельности столовой вообще не должен включаться в налоговую базу по прибыли (либо включаться по варианту «б»).

**Третье.** После внесения изменений на основании федерального и некоторых других законодательных актов Российской Федерации о налогах и сборах» противоречие возникает при использовании положений ст. 264 п. 48 и ст. 275.1. [1]. Подпункт 48 ст. 264 гл. 25 дополнить словами «если подобные расходы не учитываются в соответствии со статьей 275.1 настоящего Кодекса» [1]; в абзаце четвертом пункта 4 слова «работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией» заменить словами «реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания»;

Подпункт гл. 25 ст. 264. «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» звучит следующим образом: «расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи)».

Обращаем внимание на то, что в соответствии с подпунктом **25 статьи 270 Кодекса** [1] при налогообложении налогом на прибыль не учитываются расходы

в виде компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Также к деятельности столовой применяется пункт 27 статьи 270 Кодекса [1], в соответствии с которым при определении налоговой базы не учитываются затраты на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам.

Таким образом, если в результате реализации по льготным ценам (ниже рыночных цен) работникам блюд в столовой организации образовался убыток, то указанный убыток для целей налогообложения прибыли не учитывается.

Необходимо заметить также, что в ст. 264 НК РФ введен п. 48 [1], в соответствии с которым в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываются расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы, если подобные расходы не учитываются в соответствии со ст. 275.1 НК РФ [1]. Существенным признаком, по которому можно разделить расходы в соответствии с нормами разных статей Налогового кодекса, является, пожалуй, то, обслуживает ли подразделение только своих работников или и сторонних лиц.

В первом случае затраты на содержание помещений объектов общественного питания подпадут под норму п. 48 ст. 264 НК РФ [1], а во втором - под действие нормы ст. 275.1 [1].

Для того чтобы деятельность столовой могла считаться одним из видов производственной деятельности, необходимо осуществить следующие мероприятия. Вносим изменения в учредительные документы, затем утверждаем руководителя подразделения, штатное расписание, функциональные обязанности работников. Утверждаем приказом положение о структурном подразделе-

нии предприятия - «Столовая». Организуем ведение учета в данном структурном подразделении. Нам необходимо обеспечить выполнение двух обязательных требований, а именно: учесть затраты на отдельных субсчетах счета 20 «Основное производство» (без использования счета 29); учесть выручку также на отдельных субсчетах счета 90. То есть выручка столовой должна учитываться в составе обычной деятельности предприятия. В этом случае затраты будут полностью включаться в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль. Еще один альтернативный вариант. Если документально не подтвердить, что работа столовой является видом производственной деятельности организации и что столовая - не обслуживающее производство, то расходы по ней можно учитывать в составе прочих затрат. Такие затраты могут приниматься в состав расходов только в том случае, когда они экономически обоснованы и документально подтверждены. Какой вариант предпочесть, и готовы ли вы его защищать в случае возникновения спора с налоговой инспекцией - решать вам.

Примечание. С 1 января 2006 г. деятельность любой столовой, обслуживающей трудовой коллектив, подлежит налогообложению налогом на прибыль в порядке, установленном ст. 275.1 Налогового кодекса РФ [1]. Следует отметить, что действующая редакция Кодекса позволяет применять ст. 275.1 [1] только к такой столовой, которая является обособленным подразделением налогоплательщика, то есть находится на другой территории, нежели сам налогоплательщик. Что касается столовых, находящихся в том же здании, что и налогоплательщик, то в настоящее время доходы и расходы таких столовых учитываются при определении налоговой базы по основным видам деятельности.

#### Библиографический список

1. 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) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000 г. № 32. Ст. 3340.
2. Письмо МНС РФ от 12.10.2004 г. № 02-3-07/161@ «По вопросам приме-

нения налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2004. № 45.

3. Федеральный закон от 06.06.2005 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (принят ГД ФС РФ 12.05.2005 г.) // Российская газета. 15.06.2005 г. № 105.

4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 07.05.2003 г.) «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции

по его применению» // Финансовая газета. 2000. № 46.

5. Федеральный закон от 28.08.1995 г. № 154-ФЗ (ред. от 21.07.2005 г.) «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (принят ГД ФС РФ 12.08.1995 г.).

6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22.12.1995 г.) // Собрание законодательства РФ, 29.01.1996 г. № 5. Ст. 410.



УДК 657

А.А. Козиненко

### **ТРАНСФОРМАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ РОССИЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

Внедрение МСФО в России даст предприятиям возможность приобрести больше доверия иностранных инвесторов за счет повышения прозрачности и надежности финансовых отчетов и сопоставимости их с теми, которые применяются в западных компаниях. Очевидно, что заинтересованная в росте своей капитализации компания, менеджмент которой работает в пользу акционеров, решает не только сиюминутные, но и долгосрочные задачи (отчетность, составленная по МСФО, снабжает пользователей информацией не только о прошлом и настоящем, но и о будущем), будет желанным объектом для инвестирования. Раскрытие информации о собственниках предприятий, прозрачность финансовых показателей и информационных потоков меняют отношение потенциальных инвесторов к компании [3, с. 4].

Информация, содержащаяся в отчетности, составленной по МСФО, позволяет собственникам предприятий задуматься об оптимизации затрат, дивидендной политике, проводить реструктуризацию,

управлять стоимостью компании. Все это наряду с фундаментальными факторами, относящимися к производственно-хозяйственной деятельности, приводит к многократному увеличению капитализации компании [5, с. 64].

МСФО приобретают все большее применение и признание во всем мире. Сотни компаний, в основном мультинациональные корпорации и международные финансовые организации, заявляют о приведении своей финансовой отчетности в соответствии МСФО. Многие страны и организации поддерживают МСФО как свои собственные, с небольшими поправками и изменениями или без таковых. Многие фондовые биржи используют МСФО для оформления международных листингов, хотя и существуют некоторые важные исключения [8, с. 49].

Поэтому выбранная тема исследования является наиболее актуальной в сложившихся условиях адаптации российских предприятий к международным стандартам. Информация, получаемая из финансовой отчетности, составленной