

УДК 657.1

UDC 657.1

**УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАК ОСНОВА ВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

**ACCOUNTING POLICY FOR TAX PURPOSES AS THE BASIS OF TAX ACCOUNTING OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS**

Башкатов Вадим Викторович  
к.э.н., доцент  
кафедры теории бухгалтерского учета  
*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

Bashkatov Vadim Viktorovich  
Cand.Econ.Sci., associate professor  
of the Accounting theory sub-faculty  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

Резниченко Дмитрий Сергеевич  
к.э.н., старший преподаватель  
кафедры аудита  
*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

Reznitchenko Dmitry Sergeevich  
Cand.Econ.Sci., senior lecturer of the  
Department of audit  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

Башкатова Виктория Сергеевна  
магистрант кафедры экономического анализа  
*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

Bashkatova Viktoria Sergeevna  
undergraduate of the Department of Economic Analysis  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В данной статье рассматриваются отдельные аспекты составления учетной политики для целей налогообложения для сельскохозяйственных организаций, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог. Приведена примерная структура учетной политики. В статье представлены данные по учетным политикам для целей налогообложения исследуемой совокупности сельскохозяйственных организаций Краснодарского края

This article discusses some aspects of the preparation of accounting policy for tax purposes for agricultural organizations, paying the uniform agricultural tax. The approximate structure of the accounting policies. The article presents data on the accounting policy for tax purposes of a collection of agricultural organizations of Krasnodar region

Ключевые слова: УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ, НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, ЕСХН.

Keywords: ACCOUNTING POLICY FOR TAX PURPOSES, SINGLE AGRICULTURAL TAX, TAX ACCOUNTING, UAT

Составление учетной политики (англ. «accounting policies») для целей налогообложения является одним из направлений налоговой оптимизации при осуществлении налоговых расчетов в системе управленческого учета.

Понятие «учетная политика» впервые было упомянуто в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина России от 20.03.1992 г. № 10.

В п. 1 ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ сказано, что «совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику».

Учетная политика организации может быть организована одним из следующих способов:

- единая учетная политика, отражающая все необходимые аспекты и бухгалтерского учета, и налогообложения (утверждается одним приказом руководителя);

- учетная политика, включающая два раздела, посвященные соответственно один – бухгалтерскому учету, другой – налоговому учету (утверждается одним приказом руководителя);

- две самостоятельные учетные политики – учетная политика для целей бухгалтерского учета и учетная политика для целей налогообложения (утверждаются соответственно двумя отдельными приказами руководителя).

Учетная политика для целей налогообложения, сравнительно, новое и до конца недооцененное явление в учетно-аналитической системе сельскохозяйственных организаций в РФ. Термин «учетная политика для целей налогообложения» впервые был определен в ст. 313 НК РФ, согласно которой «порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя».

Построение элементов учетной политики для целей налогообложения экономического субъекта заключается в выборе того или иного способа из нескольких предусмотренных налоговым законодательством. При этом каждый пункт учетной политики следует сопровождать ссылкой на соответствующий нормативный документ или конкретную статью в НК РФ. Наряду с этим организация в учетной политике может конкретизировать те положения, по которым в законодательстве отсутствует ясно сложившаяся ситуация и имеются определенные противоречия. Учетная политика для целей налогообложения может выступать веским аргументом

при защите интересов экономического субъекта перед налоговой инспекцией и в арбитражном суде.

Налоговая политика организации, находящая свое отражение в учетной политике для целей налогообложения, выступает важнейшим элементом налогового планирования. Правильное составление учетной политики для целей налогообложения во многом позволит качественно проводить оптимизацию налогообложения. Формирование учетной политики для целей налогообложения – глубокий многоаспектный процесс, результатом которого является эффективное функционирование системы налогового и управленческого учета для целей налогообложения. По нашему мнению, учетная политика для целей налогообложения должна состоять из двух разделов: раздела, посвященного налоговому учету, и раздела, посвященного управленческому учету для целей налогообложения (рисунок 1).

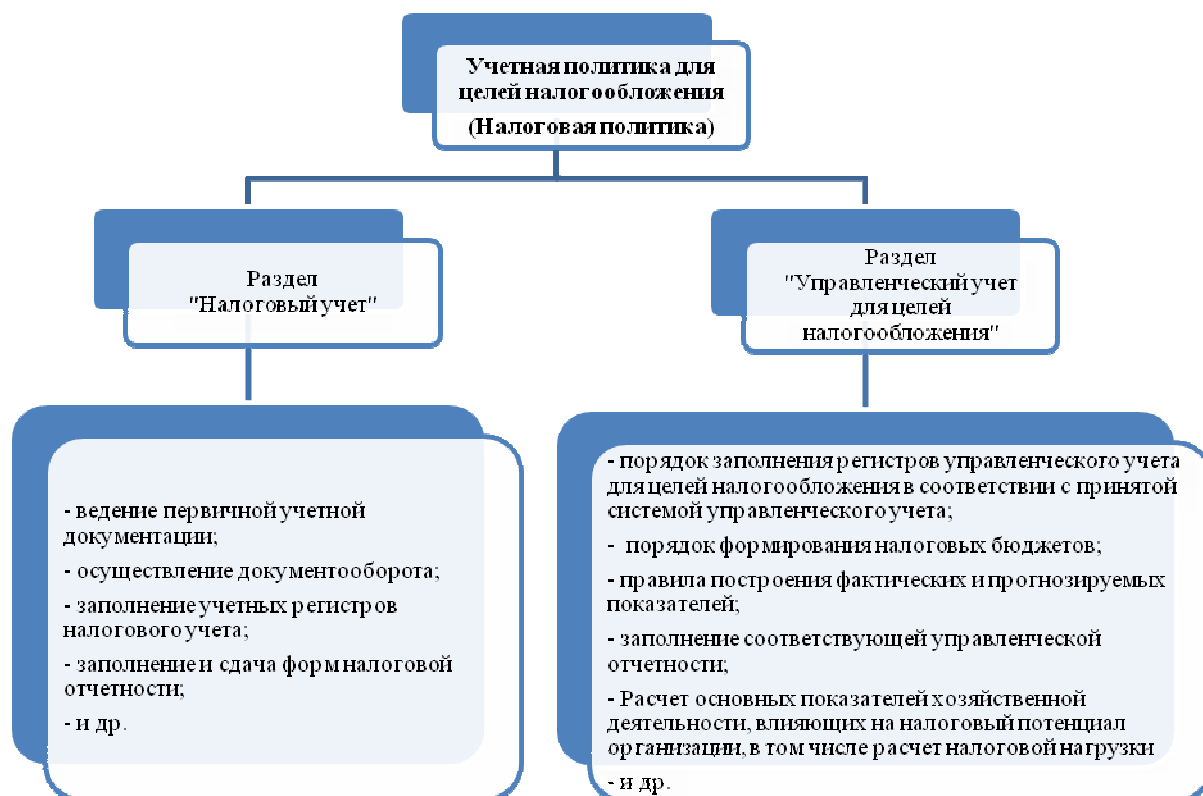


Рисунок 1 – Структура учетной политики для целей налогообложения

В процессе исследования нами были изучены учетные политики 70-ти сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, уплачивающих ЕСХН, сгруппированные в таблице 1 по географическому признаку.

Таблица 1 – Сельскохозяйственные организации, исследуемые в работе

Муниципальное образование	Наименование исследуемой организации
Абинский район	ОАО «Светлогорское» ООО «Рис»
Анапский район	ООО АФ «Гостагай» ЗАО ОПХ «Анапа»
Апшеронский район	ООО КФХ АФ «Скиф»
Белоглинский район	ОАО «имени Ленина» ОАО «Красная звезда»
Белореченский район	ОАО «Белагро» ООО АФ «Весна»
Брюховецкий район	ООО «Батуриновское» ОАО «Нива Кубани»
Выселковский район	ЗАО «Агрокомплекс» ЗАО ПФ «Дружба»
Гулькевичский район	ЗАО Племзавод «Гулькевичский» ФГУП «ПЗ Кубань» ООО АФ «Отрадокубанский»
Динской район	ЗАО «Виктория-92» ОАО «Рассвет» ООО «Агрофирма «Кубань» ОАО «Племзавод им. В.И. Чапаева»
Ейский район	ЗАО «Ясенские зори» ООО «Кубань Союз-Волга»
Кавказский район	ЗАО «Рассвет» ЗАО «Виктория»
Калининский район	ОАО «Племзавод «Дружба» ООО «СК «Октябрь»
Каневской район	ОАО «Россия» ООО «Кубань»
Кореновский район	ФГУП «Кореновское» ЗАО «им. Калинина»
Красноармейский район	ФГУП РПЗ «Красноармейский» ЗАО «Кубрис»
г. Краснодар	Учхоз «Кубань» КГАУ ФГУП «Рассвет»
Крыловской район	ООО «Марка» ОАО «Знамя Октября»
Крымский район	ООО «Мерчанское» ЗАО «АФ «Родина»
Курганинский район	СПК «Новоалексеевский» ООО «Тандем плюс»
Кущевский район	ЗАО «Кущевское»
Лабинский район	ООО «АФ им. Суворова»
Ленинградский район	ОАО «Имени Ильича» ООО «ЮгАгротехника»
Мостовской район	ОАО «Агрокомплекс «Губское» ООО «Конный завод «Эклипс»

Продолжение таблицы 1

Муниципальное образование	Наименование исследуемой организации
Новокубанский район	ОАО «Конный завод «Восход» ЗАО «Им. Мичурина»
Новопокровский район	ОАО «Радуга» ОАО «Россия»
Отраденский район	ООО «АФ «Победа» ООО «Кубань 21 век»
Павловский район	ООО «Атаманское» ООО «Кубань»
Приморско-Ахтарский район	ОАО «Приазовское» ОАО «Дружба»
Северский район	ООО «Автобан-Агро»
Славянский район	ООО «Кара-Кубань» ООО ЗК «Новопетровское»
Староминский район	СПК имени Чапаева ЗАО «Красное Знамя»
Темрюкский район	ОАО Агрофирма «Южная» ООО «Агрофирма «Кубань»
Тбилисский район	ЗАО «Марьинское» ОАО «ППФ «Тбилисская»
Тимашевский район	ЗАО САФ «Искра» ОАО «Агрофирма «Нива» ЗАО САФ «Русь»
Тихорецкий район	ООО «Агросоюз»
Усть-Лабинский район	СПК СК «Родина»

Обобщенные данные по анализу учетных политик исследуемых организаций приведены в таблице 2.

Проведенный анализ учетных политик исследуемых сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, находящихся на уплате ЕСХН, позволил сделать следующие выводы:

– положения, касающиеся налогообложения присутствуют в учетных политиках 85 % исследуемых организаций, т. е. 11 организаций из 70 игнорируют необходимость отражения в учетной политике вопросов, касающихся организации и ведения налогового учета;

– положения, касающиеся управленческого учета, в учетных политиках большинства исследуемых сельскохозяйственных организаций отсутствуют: только 6 % из них обозначают в учетной политике отдельные

вопросы, касающиеся управленческого учета, в то время как аспекты управленческого учета для целей налогообложения ни в одной учетной политике не представлены;

Таблица 2 – Анализ отдельных аспектов учетной политики исследуемых сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
<b>Аспекты, касающиеся структуры учетной политики</b>			
Организация учетной политики	единая учетная политика, отражающая аспекты и бухгалтерского учета, и налогообложения (одним приказом руководителя)	21	30,00
	учетная политика, включающая два обособленных раздела: один посвящен бухгалтерскому учету, другой – налоговому учету (одним приказом руководителя)	33	47,14
	две самостоятельные учетные политики – учетная политика для целей бухгалтерского учета и учетная политика для целей налогообложения (двумя отдельными приказами руководителя)	16	22,86
Наличие положений учетной политики для целей налогообложения	имеются	59	84,29
	отсутствуют	11	15,71
Наличие положений учетной политики для целей управленческого учета	имеются	4	5,71
	отсутствуют	66	94,29
Наличие положений учетной политики для отдельных видов налогов и сборов	единый сельскохозяйственный налог	59	84,29
	налог на прибыль	2	2,86
	налог на доходы физических лиц	2	2,86
	налог на добавленную стоимость	2	2,86
	земельный налог	15	21,43
	транспортный налог	18	25,71
	водный налог	7	10,00
	налог на добычу полезных ископаемых	12	17,14
	плата за негативное воздействие на окружающую среду	12	17,14
	единый налог на вмененный доход	5	7,14
	взносы на обязательное пенсионное страхование	12	17,14
	взносы по обязательному социальному страхованию работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	7	10,00
	не указываются	11	15,71

Продолжение таблицы 2

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
<b>Организационные аспекты учетной политики по ЕСХН</b>			
Указание на нормативные документы, которыми необходимо руководствоваться при ведении налогового учета	имеются ссылки на конкретные нормативные акты по налоговому учету	45	64,29
	не указываются	25	35,71
Цель (задачи) налогового учета	указываются	27	38,57
	не указываются	43	61,43
Ответственный за организацию налогового учета	руководитель организации	8	11,43
	главный бухгалтер	4	5,71
	не указывается	58	82,86
Ответственный за ведение налогового учета	руководитель организации	-	-
	главный бухгалтер	16	22,86
	не указывается	54	77,14
Организация ведения налогового учета	руководителем организации	-	-
	бухгалтером (главным бухгалтером) в одном лице	2	2,86
	бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером	22	31,43
	бухгалтером по налоговому учету	1	1,43
	отделом по налоговому учету	-	-
	на договорных началах специализированной организацией (специалистом)	-	-
Порядок ведения налогового учета	не указывается	45	64,29
	в регистрах бухгалтерского учета	-	-
	в регистрах бухгалтерского учета с дополнительными реквизитами в целях налогового учета	2	2,86
	в самостоятельных регистрах налогового учета	27	38,57
	смешанный вариант	17	24,29
График документооборота	не указывается	24	34,29
	утвержден (прилагается к учетной политике)	29	41,43
Рабочий план счетов с указанием субсчетов или аналитических счетов для целей налогового учета	не утвержден	41	58,57
	утвержден	2	2,86
	не утвержден	68	97,14

Продолжение таблицы 2

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
Порядок формирования регистров налогового учета	имеется состав (перечень) регистров налогового учета	28	40,00
	перечислены обязательные реквизиты налоговых регистров	4	5,71
	формы регистров налогового учета приведены в учетной политике	20	28,57
	указание на сводный регистр налогового учета – книгу доходов и расходов	13	18,57
	указывается ответственность за правильность ведения регистров налогового учета	5	7,14
	указывается порядок внесения исправлений в регистры налогового учета	6	8,57
	имеется положение, разрешающее использовать <i>любые</i> регистры, позволяющие определить базу для исчисления ЕСХН	4	5,71
	не указывается информация о конкретных регистрах налогового учета	32	45,71
Технология обработки информации налогового учета	ручная	-	-
	ручная с частичной автоматизацией	4	5,71
	автоматизированная (с использованием компьютерных технологий)	18	25,71
	не указывается	48	68,57
	указание на конкретный программный продукт	10	14,29
Носители информации для целей налогового учета	бумажные	2	2,86
	электронные	-	-
	бумажные и электронные	10	14,29
	не указывается	58	82,86
Организация работы с первичными документами для налогового учета	использование первичных документов бухгалтерского учета	18	25,71
	указание на возможность использования самостоятельно разработанных форм первичных документов для подтверждения доходов и расходов по ЕСХН	10	14,29
	утверждены образцы и формы соответствующих первичных документов для целей налогового учета по ЕСХН	2	2,86
	указание на первичный документ - бухгалтерскую справку	8	11,43
	не указывается информация о первичных документах налогового учета	40	57,14



Продолжение таблицы 2

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
Порядок внесения изменений и дополнений в учетную политику для целей налогообложения	указывается	11	15,71
	не указывается	59	84,29
<b>Аспекты, касающиеся порядка расчета и уплаты ЕСХН</b>			
Налоговый период	указывается (календарный год)	13	18,57
	не указывается	57	81,43
Отчетный период	указывается (полугодие)	15	21,43
	не указывается	55	78,57
Налоговая ставка	указывается (6%)	11	15,71
	не указывается	59	84,29
Объект налогообложения	указывается (доходы, уменьшенные на величину расходов)	15	21,43
	не указывается	55	78,57
Налоговая база	указывается (денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов)	9	12,86
	не указывается	61	87,14
Авансовый платеж	указывается (не позже 25 июля)	13	18,57
	не указывается	57	81,43
Срок уплаты ЕСХН	указывается (не позже 31 марта)	11	15,71
	не указывается	59	84,29
Срок предоставления налоговой декларации по итогам налогового периода	указывается (не позже 31 марта)	7	10,00
	не указывается	63	90,00
Срок предоставления налоговой декларации по итогам отчетного периода	указывается (не позже 25 июля)	9	12,86
	не указывается	61	87,14
<b>Методические аспекты учетной политики ( в части исчисления ЕСХН)</b>			
Метод признания доходов и расходов	кассовый метод	53	75,71
	метод начисления	-	-
	не указывается	17	24,29
Указание на виды доходов, учитываемые при налогообложении	указывается (выручка от реализации (ст. 249 НК РФ) и внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ))	41	58,57
	не указывается	29	41,43
Указание на доходы, не учитываемые для целей налогообложения	указывается (ст. 251 НК РФ и др.)	24	34,29
	не указывается	46	65,71

Продолжение таблицы 2

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
Порядок учета доходов, которые относятся к нескольким отчетным (налоговым периодам)	распределять между периодами равномерно	12	17,14
	не указывается	58	82,86
Указание на расходы, учитываемые при налогообложении	указывается	55	78,57
	приводится перечень расходов (ст. 346.5 гл. 26.1 НК РФ)	43	61,43
	не указывается	15	21,43
Указание на основной критерий признания расходов – должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и направлены на получение дохода (ст. 252 НК РФ)	указывается	35	50,00
	не указывается	35	50,00
Порядок признания расходов, связь которых с доходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем (которые невозможно разделить по видам деятельности в соответствии с учетной политикой)	распределять по мере признания соответствующих доходов пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика	16	22,86
	распределение осуществляется исходя из показателей выручки (дохода) и расходов нарастающим итогом с начала года.	-	-
	не указывается	54	77,14
Необходимость ведение раздельного учета доходов и расходов по видам деятельности или операциям	указывается	19	27,14
	не указывается	51	72,86
Факт переноса на следующие налоговые периоды убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов (только по убыткам, полученным во время нахождения на ЕСХН)	указывается	40	57,14
	не указывается	30	42,86

Продолжение таблицы 2

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
Порядок переноса убытков прошлых налоговых периодов	сумма переносимых убытков не должна превышать 30 % от налоговой базы по ЕСХН	40	57,14
	перенос убытков на будущее только в течение последующих 10 лет	40	57,14
	документы, подтверждающие объем полученного убытка, должны храниться в течение всего срока их переноса	38	54,29
	не указывается	30	42,86
Порядок определения стоимости основного средства в целях расчета налоговой базы ЕСХН	Для определения используются данные бухгалтерского учета по счету 01 «Основные средства» о первоначальной стоимости объекта	4	5,71
	Для определения используются данные бухгалтерского учета по счету 01 «Основные средства» за исключением данных по субсчету «Основные средства стоимостью до 40 000 руб.» к счету 01 «Основные средства».	-	-
	не указывается	66	94,29
Порядок учета основных средств, купленных после перехода на ЕСХН	в расходы включается сумма, равная фактически оплаченной первоначальной стоимости, в момент ввода их в эксплуатацию	55	78,57
	не указывается	15	21,43
Порядок учета расходов по основным средствам, купленным при общем режиме налогообложения	в отношении основных средств со сроком полезного использования до 3-х лет включительно: в течение первого года уплаты ЕСХН;		
	в отношении основных средств со сроком полезного использования от 3-ь до 15-ти лет включительно: в течение первого года уплаты ЕСХН – 50 %, второго – 30 %, третьего – 20 %;		
	в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет: в течение 10 лет после перехода на уплату ЕСХН равными долями.	35	50,00
	не указывается	35	50,00

Продолжение таблицы 2

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
Порядок определения сроков полезного использования основных средств	руководствоваться Классификацией основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1	24	34,29
	для тех видов основных средств, которые не указаны в Классификаторе, сроки полезного использования устанавливаются в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей	23	32,86
	не указывается	46	65,71
Порядок учета основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ	учитываются в расходах с момента документального подтверждения факта подачи документов на регистрацию указанных прав	8	11,43
	не указывается	62	88,57
Момент учета расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов, их модернизацию, реконструкцию, техническое перевооружение	в последний день отчетного (налогового) периода	19	27,14
	не указывается	51	72,86
Срок, в течение которого в составе расходов учитываются затраты на приобретение имущественных прав на земельные участки	равномерно в течение семи лет с даты принятия на учет и подачи документов на государственную регистрацию	12	17,14
	не указывается	58	82,86
Расходы на ремонт основных средств	в сумме фактически оплаченных затрат	23	32,86
	не указывается	47	67,14
Создание резервов на ремонт основных средств, по сомнительным долгам и др.	создается	-	-
	не создается	15	21,43
	не указывается	55	78,57

Продолжение таблицы 2

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
Порядок учета материальных расходов	в момент их оплаты (погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы и т.д.)	24	34,29
	приведен перечень материальных расходов	4	5,71
	не указывается	46	65,71
Порядок учета расходов на оплату труда	в момент их оплаты (погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы и т.д.)	19	27,14
	не указывается	51	72,86
Метод оценки сырья и материалов в налоговом учете при списании их в производство	по средней себестоимости	5	7,14
	по стоимости каждой единицы	-	-
	метод ФИФО	4	5,71
	метод ЛИФО	1	1,43
	не указывается	60	85,71
Метод оценки покупных товаров, приобретенных для дальнейшей реализации	по средней себестоимости	3	4,29
	по стоимости каждой единицы	-	-
	метод ФИФО	5	7,14
	метод ЛИФО	5	7,14
	не указывается	57	81,43
Учет покупных товаров, приобретенных для дальнейшей реализации	после их фактической оплаты	9	12,86
	в момент списания при условии оплаты	5	7,14
	не указывается	56	80,00
Метод оценки ценных бумаг при их реализации или ином выбытии	по средней себестоимости	1	1,43
	метод ФИФО	-	-
	метод ЛИФО	3	4,29
	не указывается	66	94,29
Порядок признания процентов за пользование кредитами и займами	после погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы и т.д.	18	25,71
	указывается норматив – в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза при оформлении долгового обязательства в рублях и равном 15 % - по долговым обязательствам в иностранной валюте	19	27,14
	по среднему уровню процентов, начисленных по долговым обязательствам, полученным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях	-	-
	не указывается	51	72,86

Продолжение таблицы 2

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	в пределах норм: - легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно – 1200 руб./мес.; свыше 2000 куб. см – 1500 руб./мес.; мотоциклы – 600 руб./мес.	14	20,00
	не указывается	56	80,00
Расходы на командировки	указывается перечень таких расходов	15	21,43
	не указывается	55	78,57
Плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов	в момент оплаты в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке	14	20,00
	не указывается	56	80,00
Расходы на повышение квалификации кадров	в момент их оплаты	15	21,43
	не указывается	55	78,57
Судебные расходы и арбитражные сборы	в момент их оплаты	15	21,43
	не указывается	55	78,57
Расходы в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, а также в виде сумм, уплаченных в возмещение причиненного ущерба	в момент их оплаты	15	21,43
	не указывается	55	78,57
Расходы на информационные и консультационные услуги	в момент их оплаты	15	21,43
	не указывается	55	78,57
Расходы на канцелярские товары	в момент списания таких расходов при условии их оплаты	15	21,43
	не указываются	55	78,57
Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и подобные услуги, расходы на оплату услуг связи	в момент их оплаты	15	21,43
	не указываются	55	78,57
Порядок учет сумм налогов и сборов в составе расходов	после их оплаты (перечисления)	43	61,43
	не указывается	27	38,57

Продолжение таблицы 2

Отдельный проверяемый аспект учетной политики	Варианты	Количество организаций, отражающих данный аспект в учетной политике	
		единиц	в % к итогу
Порядок учета сумм НДС в составе расходов	по приобретенным и оплаченным товарам (работам, услугам), расходы на приобретение (оплату) которых подлежат включению в состав расходов в соответствии с учетной политикой	42	60,00
	не указывается	28	40,00
Оценка незавершенного производства, готовой продукции	в течение года по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической	9	12,86
	не указывается	61	87,14
Порядок исправления ошибок, относящихся к прошлым отчетным (налоговым) периодам	при выявлении ошибок (искажений) пересчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения)	11	15,71
	не указывается	59	84,29
Необходимость для целей исчисления ЕСХН подтверждать сальдо расчетов с поставщиками, покупателями, прочими дебиторами кредиторами на 1 июля и 31 декабря каждого налогового периода	указывается	4	5,71
	не указывается	66	94,29
Необходимость оформлять взаимозачеты с контрагентами актами взаимозачетов, письмами о зачете встречных требований	указывается	3	4,29
	не указывается	67	95,71
Всего:		70	100,00

– из числа сельскохозяйственных организаций, которые содержат положения учетной политики для целей налогообложения, все организации имеют в своей учетной политике положения, касающиеся их специального режима налогообложения – уплаты ЕСХН;

– часто сельскохозяйственные организации отражают в своей учетной политике для целей налогообложения аспекты, касающиеся уплаты земельного налога, транспортного налога, налога на добычу полезных ископаемых, платы за негативное воздействие на окружающую среду, взносов на обязательное пенсионное страхование, реже – о НДФЛ, НДС, водном налоге, ЕНВД, несмотря на то, что все эти положения не предполагают альтернативности учета и, следовательно, нет необходимости отражать их в учетной политике;

– указание на нормативные документы по налогообложению имеются в 64 % учетных политик, необходимость отражения которых считаем излишней;

– свыше трети исследуемых сельскохозяйственных организаций (почти 39 %) формулируют в учетной политике цели и задачи налогового учета по ЕСХН;

– в большинстве исследуемых организаций ответственный за организацию и ведение налогового учета не указывается;

– в большинстве организаций налоговый учет ведется бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером;

– 40 % организаций указывают в учетной политике для целей налогообложения, что ведут налоговый учет по ЕСХН в самостоятельных регистрах налогового учета, при этом все эти организации (28 ед.) приводят в учетной политике перечень таких регистров, а в 20 из них приведены формы таких регистров;

– информация о первичных документах в большинстве учетных политик для целей налогового учета (57 %) отсутствует, однако при этом в 10-ти из 70-ти учетных политики имеется указание на возможность использования самостоятельно разработанных форм первичных документов для подтверждения доходов и расходов по ЕСХН;



– положения, касающиеся порядка расчета и уплаты ЕСХН (отчетный период, налоговый период, налоговая ставка и др.) в большинстве организаций не указываются, что является логичным, так как данный вопрос не предусматривает альтернативности учета. При этом около 15 % исследуемых организаций указывают подобные данные в учетной политике для целей налогообложения;

– большинство изучаемых организаций в методической части учетной политики для целей налогообложения по ЕСХН указывают ряд положений, которые не предусматривают вариативность приемов и способов учета (метод признания доходов и расходов – кассовый, указание на виды доходов, учитываемые при налогообложении, указание на расходы, учитываемые при налогообложении и др.);

– 57 % организаций указывают в своей учетной политике, что пользуются возможностью переноса на следующие налоговые периоды убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов (только по убыткам, полученным во время нахождения на ЕСХН);

– лишь 6 % организаций указывают в своей учетной политике для целей налогообложения, что для определения стоимости основного средства в целях расчета налоговой базы ЕСХН используются данные бухгалтерского учета по счету 01 «Основные средства» о первоначальной стоимости объекта;

– ни одна из исследуемых сельскохозяйственных организаций не конкретизирует стоимостной критерий по отнесению объекта к основным средствам (40 000 руб.);

– лишь 5 – 10 % изучаемых сельскохозяйственных организаций в своей учетной политике указывают выбранные методы оценки сырья и материалов при списании их в производство, методы оценки покупных товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, методы оценки ценных бумаг при их реализации или ином выбытии;

– порядок признания процентов за пользование кредитами и займами описан в 27 % учетных политик для целей налогообложения.

Проведенная оценка учетных политик для целей налогообложения исследуемой совокупности сельскохозяйственных организаций, находящихся на уплате ЕСХН, показала:

- 1) в целом исследуемые учетные политики для целей налогообложения носят формальный характер и составлены на низком уровне;
- 2) учетные политики для целей налогообложения не эффективны;
- 3) достаточно низкий уровень квалификации бухгалтерского персонала сельскохозяйственных организаций.

Разработанный нами список критериев, по которым проводилась оценка действующих учетных политик, позволит сельскохозяйственным организациям, находящимся на уплате ЕСХН, эффективней подходить к формированию учетной политики для целей налогообложения, что в свою очередь позволит качественно проводить оптимизацию налогообложения.

### Список литературы

1. Адаменко, А.А. Анализ особенностей формирования учетной системы в сельскохозяйственных организациях / А.А. Адаменко // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2008. – № 5. – С. 45.
2. Азиева, З.И. Особенности формирования учетной политики сельскохозяйственных организаций в соответствии с МСФО / З.И. Азиева, А.А. Адаменко, С.А. Ткаченко, Н.Ш. Чич // Естественно-гуманитарные исследования. – 2014. – № 2 (4). – С. 39-45.
3. Азиева, З.И. Проблемы перехода российских сельскохозяйственных организаций на МСФО / З.И. Азиева // Актуальные вопросы образования и науки сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции: в 11 частях. – 2014. – С. 11-12.
4. Бабалькова, И.А. Формирование отраслевых союзов и ассоциаций в АПК Краснодарского края / И.А. Бабалькова // Научный вестник Южного института менеджмента. – 2013. – № 2 (2). – С. 39-44.
5. Башкатов, В.В. История развития налогового учета по единому сельскохозяйственному налогу / В.В. Башкатов, Д.С.Г. Ташева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 99. – С. 1177-1187.
6. Башкатов, В.В. Налоговые расчеты в системе управленческого учета / В.В. Башкатов // диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Кубанский государственный аграрный университет. – Краснодар, 2013. – 247 с.

7. Башкатов, В.В. Оптимизация налогообложения организаций, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог, в системе управленческого учета / В.В. Башкатов, С.А. Туницкая // Потенциал современной науки. – 2014. – № 6. – С. 28-31.

8. Башкатов, В.В. Оптимизация налогообложения при применении единого налога на вмененный доход и упрощенной системы налогообложения индивидуальным предпринимателем / В.В. Башкатов, Д.С.Г. Ташева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 96. – С. 594-604.

9. Башкатов, В.В. Управленческий учет для целей налогообложения как инструмент управления налоговой нагрузкой предприятия / В.В. Башкатов // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2012. – Т. 1. – № 37. – С. 61-65.

10. Беспалько, В.А. Управление промышленными предприятиями на рынках с ограниченной конкуренцией / В.А. Беспалько, Н.Н. Калинина, А.И. Ладыга, Р.В. Рыбальченко // Экономика и предпринимательство. – 2013. – № 6 (35). – С. 268-275.

11. Калинина, Н.Н. Особенности и перспективы применения частных торговых марок в деятельности крупных торговых сетей / Н.Н. Калинина, А.И. Ладыга, М.Л. Ломзина // Экономика и предпринимательство. – 2013. – № 6 (35). – С. 578-583.

12. Кругляк, З.И. Взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета (международный опыт и российская практика) / З.И. Кругляк // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 7. – С. 22-30.

13. Кругляк, З.И. Оптимизация налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей / З.И. Кругляк // Все для бухгалтера. – 2007. – № 14. – С. 35-38.

14. Сигидов, Ю.И. Налоговые расчеты в системе управленческого учета: монография / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов. – Краснодар: КубГАУ, 2013. – 242 с.

15. Сигидов, Ю.И. Налоговые расчеты в системе управленческого учета / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 1. – С. 59-70.

16. Сигидов, Ю.И. Оценка применяемых режимов налогообложения сельскохозяйственных организаций краснодарского края / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов, В.С. Башкатова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 99. – С. 928-938.

17. Сигидов, Ю.И. Трансфертное ценообразование как метод оптимизации налогообложения / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 4. – С. 48-53.

18. Сигидов, Ю.И. Учетная политика сельскохозяйственных организаций для целей управленческого учета / Ю.И. Сигидов, А.А. Адаменко // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 1. – С. 18-23.

19. Швырева, О.И. Внутренний контроль расчетов с контрагентами / О.И. Швырева, З.И. Кругляк // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 11. – С. 48-58.

20. Ясенко, Г.Н. Методика расчета финансовых результатов в современных условиях / Г.Н. Ясенко // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2007. – № 27. – С. 286-295.

21. Ясенко, Г.Н. Ошибки в учете сельскохозяйственных организаций – бухгалтерский и налоговый аспекты отражения / Ясенко Г.Н., Калинская М.В. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 11. – С. 15-18.

### References

1. Adamenko, A.A. Analiz osobennostej formirovanija uchetnoj sistemy v sel'skohozhajstvennyh organizacijah / A.A. Adamenko // Trudy Kubanskogo gosudarstvenno-go agrarnogo universiteta. – 2008. – № 5. – S. 45.
2. Azieva, Z.I. Osobnosti formirovanija uchetnoj politiki sel'skohozhajstvennyh organizacij v sootvetstvii s MSFO / Z.I. Azieva, A.A. Adamenko, S.A. Tka-chenko, N.Sh. Chich // Estestvenno-gumanitarnye issledovanija. – 2014. – № 2 (4). – S. 39-45.
3. Azieva, Z.I. Problemy perehoda rossijskikh sel'skohozhajstvennyh organiza-cij na MSFO / Z.I. Azieva // Aktual'nye voprosy obrazovanija i nauki sbornik nauch-nyh trudov po materialam Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii: v 11 chastjah. – 2014. – S. 11-12.
4. Babalykova, I.A. Formirovanie otraslevykh sojuzov i asociacij v APK Krasnodarskogo kraja / I.A. Babalykova // Nauchnyj vestnik Juzhnogo instituta me-nedzhmenta. – 2013. – № 2 (2). – S. 39-44.
5. Bashkatov, V.V. Istorija razvitija nalogovogo ucheta po edinomu sel'skohozhajstvennomu nalogu / V.V. Bashkatov, D.S.G. Tasheva // Politematicheskij setевой jelek-tronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2014. – № 99. – S. 1177-1187.
6. Bashkatov, V.V. Nalogovyje raschety v sisteme upravlencheskogo ucheta / V.V. Bashkatov // dissertacija ... kandidata jekonomicheskikh nauk: 08.00.12 / Kubanskij gosudarstvennyj agrarnyj universitet. – Krasnodar, 2013. – 247 s.
7. Bashkatov, V.V. Optimizacija nalogooblozhenija organizacij, uplachivajushhijh edinyj sel'skohozhajstvennyj nalog, v sisteme upravlencheskogo ucheta / V.V. Bashkatov, S.A. Tunickaja // Potencial sovremennoj nauki. – 2014. – № 6. – S. 28-31.
8. Bashkatov, V.V. Optimizacija nalogooblozhenija pri primenenii edinogo na-loga na vmenennyj dohod i uproshhennoj sistemy nalogooblozhenija individual'nym predprinimatelem / V.V. Bashkatov, D.S.G. Tasheva // Politematicheskij setевой jelek-tronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2014. – № 96. – S. 594-604.
9. Bashkatov, V.V. Upravlencheskij uchet dlja celej nalogooblozhenija kak instru-ment upravlenija nalogovoj nagruzkoj predpriyatija / V.V. Bashkatov // Trudy Kubansko-go gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2012. – T. 1. – № 37. – S. 61-65.
10. Bepal'ko, V.A. Upravlenie promyshlennymi predpriyatijami na ryнках s ogranichennoj konkurenciej / V.A. Bepal'ko, N.N. Kalinina, A.I. Ladyga, R.V. Ry-bal'chenko // Jekonomika i predprinimatel'stvo. – 2013. – № 6 (35). – S. 268-275.
11. Kalinina, N.N. Osobnosti i perspektivy primeneniya chastnyh torgovyh marok v dejatel'nosti krupnyh torgovyh setej / N.N. Kalinina, A.I. Ladyga, M.L. Lomzina // Jekonomika i predprinimatel'stvo. – 2013. – № 6 (35). – S. 578-583.
12. Krugljak, Z.I. Vzaimodejstvie sistem buhgalterskogo i nalogovogo ucheta (mezhdunarodnyj opyt i rossijskaja praktika) / Z.I. Krugljak // Mezhdunarodnyj buh-galterskij uchet. – 2007. – № 7. – S. 22-30.
13. Krugljak, Z.I. Optimizacija nalogooblozhenija sel'skohozhajstvennyh tovaro-proizvoditelej / Z.I. Krugljak // Vse dlja buhgaltera. – 2007. – № 14. – S. 35-38.
14. Sigidov, Ju.I. Nalogovyje raschety v sisteme upravlencheskogo ucheta: mono-grafija / Ju.I. Sigidov, V.V. Bashkatov. – Krasnodar: KubGAU, 2013. – 242 s.
15. Sigidov, Ju.I. Nalogovyje raschety v sisteme upravlencheskogo ucheta / Ju.I. Sigidov, V.V. Bashkatov // Buhuchet v sel'skom hozhajstve. – 2014. – № 1. – S. 59-70.
16. Sigidov, Ju.I. Ocenka primenjaemykh rezhimov nalogooblozhenija sel'skoho-zhajstvennyh organizacij krasnodarskogo kraja / Ju.I. Sigidov, V.V. Bashkatov, V.S.

Bashkatova // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2014. – № 99. – S. 928-938.

17. Sigidov, Ju.I. Transfertnoe cenoobrazovanie kak metod optimizacii nalogooblozhenija / Ju.I. Sigidov, V.V. Bashkatov // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2013. – № 4. – S. 48-53.

18. Sigidov, Ju.I. Uchetnaja politika sel'skohozjajstvennyh organizacij dlja celej upravlencheskogo ucheta / Ju.I. Sigidov, A.A. Adamenko // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2009. – № 1. – S. 18-23.

19. Shvyreva, O.I. Vnutrennij kontrol' raschetov s kontragentami / O.I. Shvyreva, Z.I. Krugljak // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2013. – № 11. – S. 48-58.

20. Jasmenko, G.N. Metodika rascheta finansovyh rezul'tatov v sovremennyh uslovijah / G.N. Jasmenko // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2007. – № 27. – S. 286-295.

21. Jasmenko, G.N. Oshibki v uchete sel'skohozjajstvennyh organizacij – buhgalterskij i nalogovyj aspekty otrazhenija / Jasmenko G.N., Kalinskaja M.V. // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2010. – № 11. – S. 15-18.