

УДК 657.1

UDC 657.1

**ОЦЕНКА ПРИМЕНЯЕМЫХ РЕЖИМОВ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙ-
СТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ КРАСНОДАР-
СКОГО КРАЯ**

**EVALUATING THE APPROPRIATENESS OF
TAX REGIMES OF AGRICULTURAL ORGAN-
IZATIONS OF THE KRASNODAR
REGION**

Сигидов Юрий Иванович
д.э.н., профессор,
Заслуженный работник высшей школы РФ,
заведующий кафедрой теории бухгалтерского учета

Sigidov Yuri Ivanovich
Doctor of Economics, professor,
Honored Worker of Higher School of Russia,
Head of the Department of Accounting Theory

Башкатов Вадим Викторович
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского учета

Bashkatov Vadim Viktorovich
Cand.Econ.Sci., assistant professor of the Department
of Accounting Theory

Башкатова Виктория Сергеевна
магистрант кафедры экономического анализа
*Кубанский государственный аграрный универси-
тет, Краснодар, Россия*

Bashkatova Viktoria Sergeevna
undergraduate of the Department of Economic Analy-
sis
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В данной статье приводится оценка применяемых режимов налогообложения сельскохозяйственных организаций Краснодарского края. Приведены данные об уровне налоговой нагрузки по каждому режиму. Сформулированы преимущества и недостатки перехода на единый сельскохозяйственный налог

This article provides an assessment of possible modes of taxation of agricultural organizations of the Krasnodar region. Data are given about the level of tax burden on each regime. We have also formulated advantages and disadvantages of switching to a single agricultural tax

Ключевые слова: РЕЖИМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА, ОБЩИЙ РЕЖИМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ЕДИНЬИЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ, УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ЕДИНЬИЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД, НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Keywords: TAX REGIME, TAX BURDEN, GENERAL TAXATION, UNIFIED AGRICULTURAL TAX, SIMPLIFIED SYSTEM OF TAXATION, UNIFIED TAX ON IMPUTED INCOME, TAX ACCOUNTING

В современных условиях особенно остро встают вопросы об эффективной постановке налогового учета, оптимальной модели взаимодействия его с управленческим учетом, а также повышения роли налогового администрирования, оптимизации налогов на уровне хозяйствующего субъекта и построения управленческого учета для целей налогообложения.

Выбор режима налогообложения является первоочередной задачей при постановке системы налогового учета в любой организации, с помощью которой можно существенно улучшить положение налогоплательщика с точки зрения снижения налоговых платежей.

В соответствии с действующим налоговым законодательством РФ, сельскохозяйственные организации вправе уплачивать налоги и сборы с применением следующих режимов налогообложения:

- общий режим налогообложения (ОРН);
- специальный режим – уплата единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН);
- специальный режим – упрощенная система налогообложения (УСН).

Кроме того, если сельскохозяйственная организация осуществляет виды деятельности, в отношении которых введен специальный режим налогообложения – единый налог на вмененный доход (ЕНВД), то она должна исчислять и уплачивать данный налог вне зависимости от того, на каком режиме налогообложения она находится [1]. Таким образом, ЕНВД применяется одновременно с другими системами налогообложения – ОРН, ЕСХН, УСН.

Обобщенная группировка сельскохозяйственных организаций Краснодарского края по признаку применяемого режима налогообложения приведена нами в таблице 1. Из таблицы 1 видно, что подавляющее большинство исследуемых сельскохозяйственных организаций Краснодарского края (73,0 %) находится на специальном режиме налогообложения – ЕСХН. Тем не менее, четверть всех организаций (25,5 %) остаются на общем режиме налогообложения. И лишь 1,6 % сельскохозяйственных организаций выбирают УСН в качестве специального режима налогообложения.

Однако выводы о подавляющем использовании режима ЕСХН сделаны на основании количественных данных. Оценка качественной составляющей сельскохозяйственных организаций Краснодарского края (таблица 1) показала, что в организациях, находящихся на общем режиме налогообложения, работают 44166 работников, что составляет 38 % от общего количества работников сельскохозяйственных организаций Краснодарского края. Выручка от реализации в таких организациях за 2011 г. составила 49462 млн руб., что составляет 43 % от общей выручки всех сельскохозяйственных организаций Краснодарского края. Это вызвано тем, что крупные сельскохозяйственные организации, как правило, находятся на ОРН.

Таблица 1 – Группировка исследуемой совокупности сельскохозяйственных организаций Краснодарского края по применяемому режиму налогообложения, на начало 2012 г.

Наименование муниципального образования Краснодарского края	Применяемые режимы налогообложения										Итого организаций, ед.
	Общий режим налогообложения				Единый сельскохозяйственный налог			Упрощенная система налогообложения			
	Всего		в т. ч. на ЕНВД	в т. ч. рассчитывающих показатели, предусмотренные ПБУ 18/02	Всего		в т. ч. на ЕНВД	Всего		в т. ч. на ЕНВД	
	Кол-во организаций, ед.	в % к кол-ву организаций в муниципальном образовании			Кол-во организаций, ед.	в % к кол-ву организаций в муниципальном образовании		Кол-во организаций, ед.	в % к кол-ву организаций в муниципальном образовании		
Абинский район	5	33,33	2	-	10	66,67	-	-	-	-	15
Анапский район	6	46,15	1	-	7	53,85	-	-	-	-	13
Апшеронский район	-	-	-	-	2	100,00	-	-	-	-	2
Белоглинский район	4	22,22	-	1	14	77,78	3	-	-	-	18
Белореченский район	2	15,38	-	-	10	76,92	-	1	7,69	1	13
Брюховецкий район	2	15,38	-	-	11	84,62	-	-	-	-	13
Выселковский район	2	11,76	1	-	15	88,24	-	-	-	-	17
Гулькевичский район	3	12,50	-	-	20	83,33	-	1	4,17	-	24
Динской район	1	5,88	-	1	16	94,12	-	-	-	-	17
Ейский район	8	42,11	-	-	11	57,89	-	-	-	-	19
Кавказский район	6	18,75	-	1	26	81,25	1	-	-	-	32
Калининский район	5	31,25	-	-	10	62,50	-	1	6,25	-	16
Каневский район	9	39,13	-	1	14	60,87	-	-	-	-	23
Кореновский район	3	18,75	-	-	13	81,25	-	-	-	-	16

Продолжение таблицы 1

Наименование муниципального образования Краснодарского края	Применяемые режимы налогообложения										Итого организаций, ед.
	Общий режим налогообложения				Единый сельскохозяйственный налог			Упрощенная система налогообложения			
	Всего		в т. ч. на ЕНВД	в т. ч. рассчитывающих показатели, предусмотренные ПБУ 18/02	Всего		в т. ч. на ЕНВД	Всего		в т. ч. на ЕНВД	
	Кол-во организаций, ед.	в % к кол-ву организаций в муниципальном образовании			Кол-во организаций, ед.	в % к кол-ву организаций в муниципальном образовании		Кол-во организаций, ед.	в % к кол-ву организаций в муниципальном образовании		
Красноармейский район	5	20,83	-	2	19	79,17	3	-	-	-	24
Крыловский район	8	30,77	-	-	18	69,23	1	-	-	-	26
Крымский район	2	14,29	-	-	12	85,71	-	-	-	-	14
Курганинский район	8	40,00	-	1	10	50,00	-	2	10,00	-	20
Куцевский район	11	27,50	3	-	29	72,50	-	-	-	-	40
Лабинский район	8	47,06	-	-	9	52,94	-	-	-	-	17
Ленинградский район	7	30,43	-	2	16	69,57	1	-	-	-	23
Мостовский район	3	33,33	-	-	6	66,67	-	-	-	-	9
Новокубанский район	2	14,29	-	1	11	78,57	2	1	7,14	-	14
Новопокровский район	-	-	-	-	14	100,00	2	-	-	-	14
Отраденский район	3	21,43	-	-	11	78,57	-	-	-	-	14
Павловский район	4	19,05	-	-	17	80,95	-	-	-	-	21
Приморско-Ахтарский район	6	37,50	1	-	9	56,25	-	1	6,25	-	16
Северский район	2	40,00	-	-	3	60,00	-	-	-	-	5

Продолжение таблицы 1

Наименование муниципального образования Краснодарского края	Применяемые режимы налогообложения										Итого организаций, ед.
	Общий режим налогообложения				Единый сельскохозяйственный налог			Упрощенная система налогообложения			
	Всего		в т. ч. на ЕНВД	в т. ч. рассчитывающих показатели, предусмотренные ПБУ 18/02	Всего		в т. ч. на ЕНВД	Всего		в т. ч. на ЕНВД	
	Кол-во организаций, ед.	в % к кол-ву организаций в муниципальном образовании			Кол-во организаций, ед.	в % к кол-ву организаций в муниципальном образовании		Кол-во организаций, ед.	в % к кол-ву организаций в муниципальном образовании		
Славянский район	5	20,83	1	1	19	79,17	1	-	-	-	24
Староминский район	6	46,15	1	-	7	53,85	1	-	-	-	13
Тбилисский район	-	-	-	-	10	100,00	-	-	-	-	10
Темрюкский район	3	16,67	-	2	14	77,78	-	1	5,56	-	18
Тимашевский район	5	31,25	-	1	11	68,75	-	-	-	-	16
Тихорецкий район	7	38,89	-	2	11	61,11	-	-	-	-	18
Туапсинский район	-	-	-	-	2	100,00	-	-	-	-	2
Успенский район	3	37,50	-	2	5	62,50	1	-	-	-	8
Усть-Лабинский район	2	16,67	1	1	10	83,33	-	-	-	-	12
Щербиновский район	3	23,08	1	1	10	76,92	-	-	-	-	13
город Краснодар	8	32,00	-	2	16	64,00	1	1	4,00	-	25
город Армавир	-	-	-	-	8	100,00	1	-	-	-	8
город Геленджик	1	20,00	-	-	4	80,00	-	-	-	-	5
город Горячий ключ	2	66,67	-	-	1	33,33	-	-	-	-	3
город Новороссийск	2	22,22	-	1	7	77,78	-	-	-	-	9
город Сочи	5	31,25	2	-	9	56,25	-	2	12,50	-	16
Всего:	177	25,47	14	23	507	72,95	18	11	1,58	1	695

В наглядном виде исследуемые сельскохозяйственные организации Краснодарского края по выбранному режиму налогообложения сгруппированы на рисунке 1.

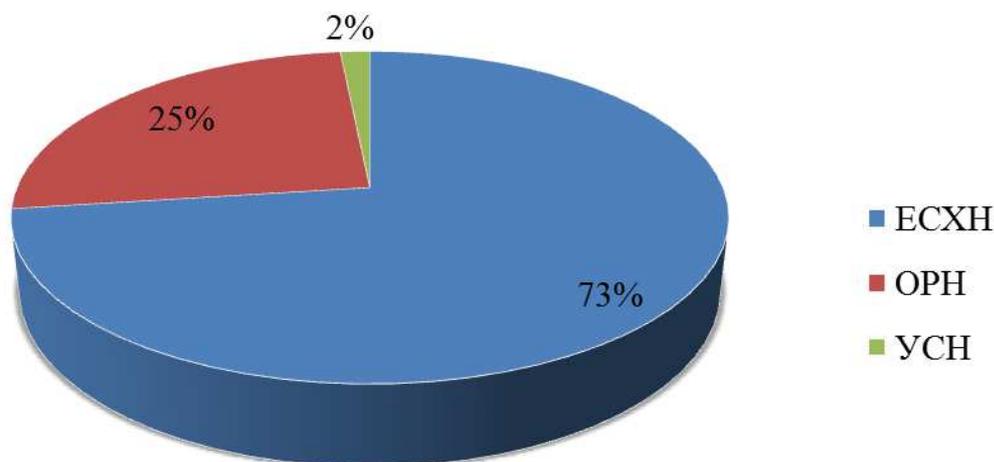


Рисунок 1 – Структура сельскохозяйственных организаций Краснодарского края по выбранному режиму налогообложения

Тот факт, что почти 73 % сельскохозяйственных организаций перешли на уплату ЕСХН, вызван преимуществами этого режима налогообложения, указанными на рисунке 2. Однако то, что 25 % сельскохозяйственных организаций все же остались на общем режиме, показывает, что специальный режим налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей имеет ряд существенных недостатков, которые также приведены на рисунке 2.

Опираясь на разработанные нами критерии, характеризующие преимущества и недостатки ЕСХН с различных позиций, сельскохозяйственная организация-налогоплательщик может оценить целесообразность выбора того или иного режима налогообложения и соответственно принять эффективное управленческое решение при постановке и ведении налогового учета.

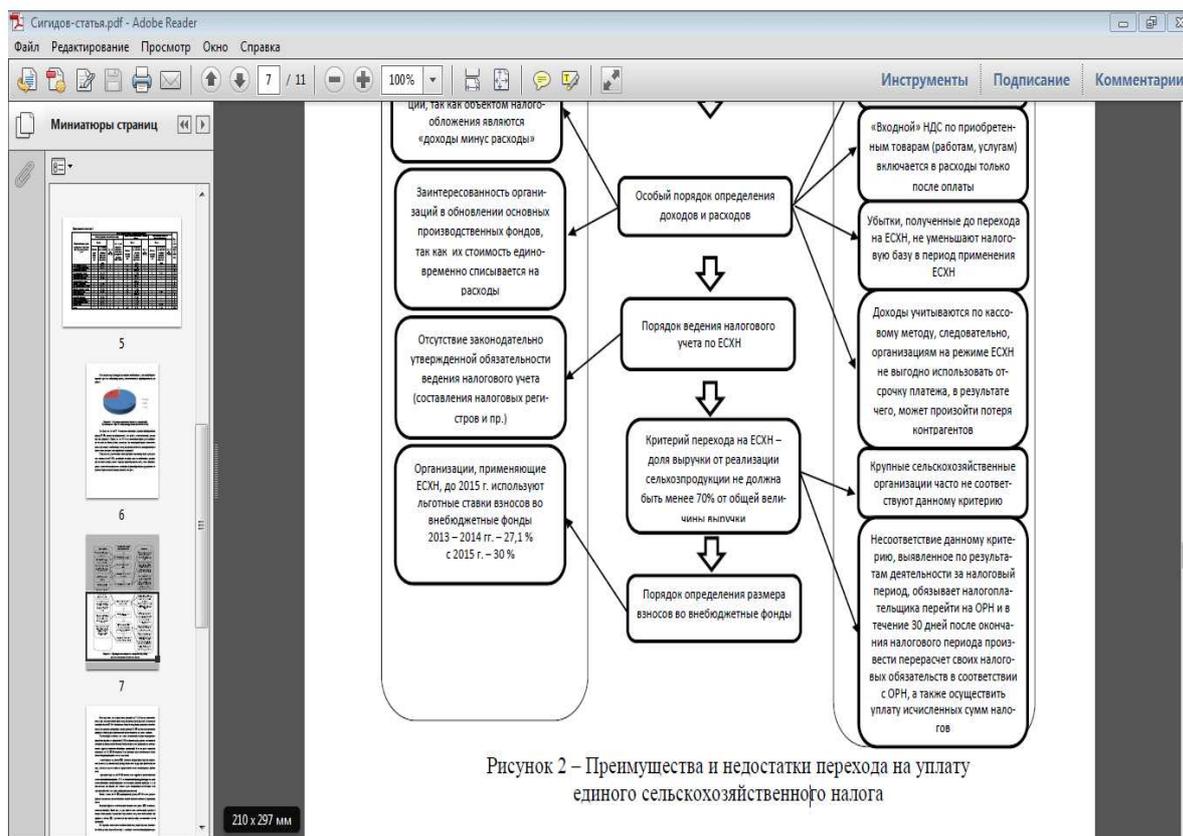
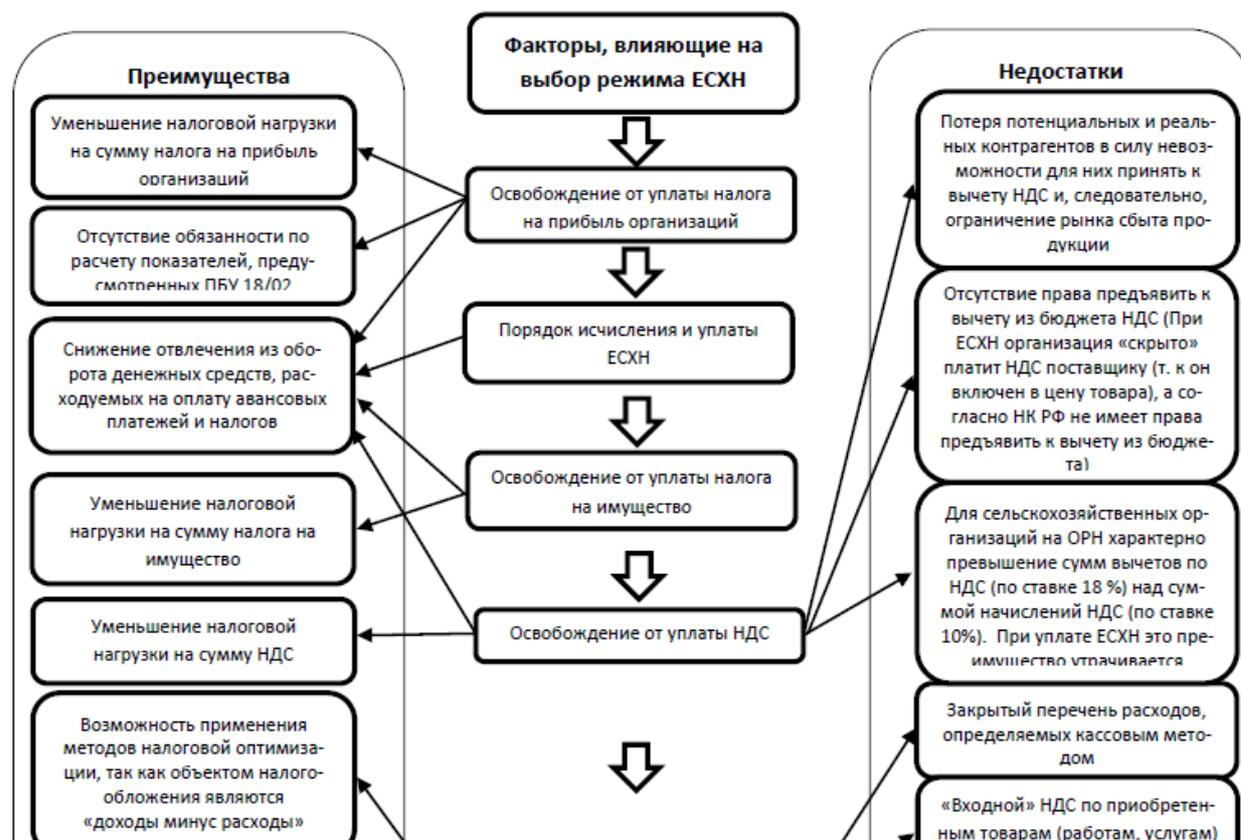


Рисунок 2 – Преимущества и недостатки перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога

Рисунок 2 – Преимущества и недостатки перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога

Несмотря на то, что в целом новая редакция гл. 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог» НК РФ обеспечивает более благоприятные условия налогообложения для сельскохозяйственных производителей, ЕСХН так и не стал абсолютно универсальной в применении системой налогообложения сельского хозяйства [7].

Основной причиной того, что часть сельскохозяйственных товаропроизводителей не перешла на применение ЕСХН, явилась неоднородность сельскохозяйственных производителей в России. Значительную часть продукции отрасли производят крупные сельскохозяйственные организации. В то же время отдельные положения гл. 26.1 НК РФ являются более выгодными для использования мелкими хозяйствующими субъектами, в частности:

- освобождение от уплаты НДС (является преференциальным для сельскохозяйственных производителей, реализующих свою продукцию физическим лицам; розничная торговля является прерогативой мелких хозяйствующих субъектов);

- критерием перехода на ЕСХН является доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции – 70 % от общей величины выручки (крупные сельскохозяйственные организации редко соответствуют данному критерию, т. к. их деятельность, как правило, не является строго специализированной и для таких организаций свойственна диверсификация деятельности).

Можно сказать, что ЕСХН в действующей редакции НК РФ может рассматриваться как система налогообложения мелких сельскохозяйственных производителей.

Реальный эффект от освобождения обязанности по уплате НДС не является столь однозначным. Кроме того, в ряде случаев такое освобождение приведет к потере потенциальных и реальных контрагентов в силу не-

возможности для них принять к вычету НДС, уплаченный при приобретении сельскохозяйственной продукции.

Как правило, если сельскохозяйственный товаропроизводитель находится на общем режиме налогообложения, то основную часть своей продукции он реализует по ставке 10 %, а приобретает материалы, технику, горюче-смазочные материалы со ставкой НДС 18 %. В конечном итоге получается, что сумма «входного» НДС оказывается выше, чем сумма НДС, полученная от покупателей и подлежащая уплате в бюджет. В результате такой налогоплательщик вместо уплаты НДС имеет право на получение возмещения налога из бюджета в сумме такой разницы [1].

По нашему мнению, организациям, находящимся на уплате ЕСХН, следует предоставить право исполнять налоговые обязательства по НДС в соответствии с гл. 21 НК РФ. Такое предложение высказывается некоторыми учеными-экономистами (А. А. Шулимов и др.) [9].

Механизм перехода на специальный налоговый режим, который устанавливается ст. 346.3 НК РФ, также является малопривлекательным для использования сельскохозяйственными товаропроизводителями. Экономический субъект получает право на применение ЕСХН при условии, что доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70% от общей величины выручки за налоговый период. Несоответствие данному критерию, выявленное по результатам деятельности за налоговый период, обязывает налогоплательщика перейти на общий режим налогообложения и в течение 30 дней после окончания налогового периода произвести перерасчет своих налоговых обязательств в соответствии с общим режимом налогообложения, а также осуществить уплату исчисленных сумм налогов. Безусловно, учитывая современное несовершенство организации ведения бухгалтерского и налогового учета в сельском хозяйстве, момент перехода с одного режима налогообложения на

другой может быть довольно затруднительным не только с налоговой, но и с организационной точки зрения.

Федеральным законом от 2 октября 2012 г. № 161-ФЗ ст. 284 Налогового Кодекса РФ дополнена пунктом 1.3, вступающим в силу с 1 января 2013 г., который гласит: «Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, предусмотренным п. 2 ст. 346.2 НК РФ, и рыбохозяйственных организаций, отвечающих критериям, предусмотренным п. 2 и пп. 1 п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ, налоговая ставка по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0 %» [4]. Таким образом, преимущество ЕСХН, заключающееся в уменьшении налоговой нагрузки на сумму налога на прибыль организаций, относится только к тем организациям, в которых доля деятельности, не связанной с реализацией произведенной ими сельхозпродукции, является существенной.

Анализ таблицы 1 показывает, что 33 из 695 сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, находящихся на ОРН, ЕСХН и УСН, исчисляют и уплачивают ЕНВД. Таким образом, почти 5 % всех организаций совмещают выбранный режим налогообложения с уплатой ЕНВД.

Из таблицы 1 видно, что из общего числа сельскохозяйственных организаций Краснодарского края лишь 23 организации исполняют нормы ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» по расчету показателей постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств, что составляет лишь 13 % от общей совокупности сельскохозяйственных организаций, находящихся на ОРН. Таким образом, 87 % организаций, уплачивающих налог на прибыль, либо причисляют себя к субъектам малого предпринимательства, которые пользуются правом не исполнять нормы ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», либо

применяют по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, ставку налога на прибыль 0 % и по иным видам деятельности в данной организации налоговые разницы не возникают

Согласно п. 2 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», положение может не применяться субъектами малого предпринимательства [5].

Из 154 организаций, не исполняющих нормы ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», критериям по отнесению к субъектам малого предпринимательства удовлетворяют лишь 76 организаций. Таким образом, 78 организаций либо нарушают нормы указанного ПБУ и должны внести соответствующие исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность, либо применяют по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, ставку налога на прибыль 0 % и по иным видам деятельности в данной организации налоговые разницы не возникают.

В результате исследования нами выявлено, что подавляющее большинство исследуемых сельскохозяйственных организаций Краснодарского края (73,0 %) находится на уплате ЕСХН. Четверть всех организаций (25,5 %) остаются на общем режиме налогообложения, 1,6 % сельскохозяйственных организаций выбирают УСН в качестве специального режима налогообложения. Проведенные нами исследования показали, что ЕСХН не стал универсальным режимом налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, несмотря на существенные преимущества данной системы налогообложения.

Список литературы

1. Башкатов В.В. Оптимизация налогообложения при применении единого налога на вмененный доход и упрощенной системы налогообложения индивидуальным предпринимателем / В.В. Башкатов, Д.С. Ташева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2014. – №02(096). С. 867 – 877. – IDA [article ID]: 0961402062. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2014/02/pdf/62.pdf>.
2. Башкатов В.В. Переход на упрощенную систему налогообложения как один из способов оптимизации налогообложения экономического субъекта / В.В. Башкатов, Е.Е. Малых // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2014. – №03(097). С. 1023 – 1036. – IDA [article ID]: 0971403072. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2014/03/pdf/72.pdf>.
3. 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.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Справочно-правовая система ГАРАНТ.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н // Справочно-правовая система ГАРАНТ.
6. Сигидов, Ю.И. Методы оптимизации налогообложения сельскохозяйственных организаций / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 6. – С. 38-41.
7. Сигидов, Ю.И. Налоговые расчеты в системе управленческого учета: монография / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов. – Краснодар: КубГАУ, 2013. – 265 с.
8. Сигидов, Ю.И. Налоговый учет и его взаимосвязь с другими учетными системами / Ю.И. Сигидов, В.В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 4. – С. 27-30.
9. Шулимов, А. А. О возможных направлениях дальнейшего совершенствования единого сельскохозяйственного налога / А. А. Шулимов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 1.

References

1. Bashkatov V.V. Optimizacija nalogooblozhenija pri primenenii edinogo naloga na vmenennyj dohod i uproshhennoj sistemy nalogooblozhenija individual'nym predprinimatelem / V.V. Bashkatov, D.S. Tasheva // Politematicheskij setevoj jelek-tronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Na-uchnyj zhurnal KubGAU) [Jelektronnyj resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2014. – №02(096). S. 867 – 877. – IDA [article ID]: 0961402062. – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2014/02/pdf/62.pdf>.
2. Bashkatov V.V. Perehod na uproshhennuju sistemu nalogooblozhenija kak odin iz sposobov optimizacii nalogooblozhenija jekonomicheskogo sub#ekta / V.V. Bashkatov, E.E. Malyh // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyj zhurnal KubGAU) [Jelektronnyj resurs].

– Krasnodar: KubGAU, 2014. – №03(097). S. 1023 – 1036. – IDA [article ID]: 0971403072.
– Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2014/03/pdf/72.pdf>.

3. Bashkatov, V.V. Upravlencheskij uchet dlja celej nalogooblozhenija kak instrument upravljenija nalogovoj nagruzkoj predpriyatija / V.V. Bashkatov // Trudy Kuban-skogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2012. – T. 1. – № 37. – S. 61-65.

4. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraja): federal'nyj zakon ot 05.08.2000 № 117-FZ // Spravochno-pravovaja sistema GARANT.

5. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl' organizacij» PBU 18/02: utv. prikazom Minfina RF ot 19 nojabrja 2002 g. № 114n // Spravochno-pravovaja sistema GARANT.

6. Sigidov, Ju.I. Metody optimizacii nalogooblozhenija sel'skohozjajstvennyh organizacij / Ju.I. Sigidov, V.V. Bashkatov // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2013. – № 6. – S. 38-41.

7. Sigidov, Ju.I. Nalogovye raschety v sisteme upravlencheskogo ucheta: monografija / Ju.I. Sigidov, V.V. Bashkatov. – Krasnodar: KubGAU, 2013. – 265 s.

8. Sigidov, Ju.I. Nalogovyj uchet i ego vzaimosvjaz' s drugimi uchetnymi sistemami / Ju.I. Sigidov, V.V. Bashkatov // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2012. – № 4. – S. 27-30.

9. Shulimov, A. A. O vozmozhnyh napravlenijah dal'nejshego sovershenstvovani-ja edinogo sel'skohozjajstvennogo naloga / A. A. Shulimov // Jekonomicheskij analiz: teo-rija i praktika. – 2007. – № 1.