

На правах рукописи

БАШКАТОВ Вадим Викторович

**НАЛОГОВЫЕ РАСЧЕТЫ
В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Краснодар – 2013

Диссертационная работа выполнена на кафедре теории бухгалтерского учета
федерального государственного бюджетного образовательного учреждения
высшего профессионального образования
«Кубанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Сигидов Юрий Иванович

Официальные оппоненты: **Жминько Сергей Иванович**
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный
аграрный университет», заведующий кафедрой
аудита

Исачкова Лидия Николаевна
кандидат экономических наук, профессор,
АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации
«Российский университет кооперации»
Краснодарский кооперативный институт,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета
и анализа

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Ставропольский
государственный аграрный университет»

Защита диссертации состоится 7 июня 2013 года в 11 часов в конференц-зале главного учебного корпуса на заседании диссертационного совета Д 220.038.02 при Кубанском государственном аграрном университете по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кубанского государственного аграрного университета по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

С авторефератом диссертации можно ознакомиться на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии – <http://vak.ed.gov.ru>.

Автореферат разослан 30 апреля 2013 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета

П. С. Бондаренко

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Кардинальные изменения в нашей стране в последнее десятилетие прошлого века привели к расширению круга задач, решаемых учетными работниками организаций. Важнейшими составляющими учета становятся прогнозирование финансового результата деятельности экономического субъекта, налоговое планирование и оптимизация налогообложения. Организации стремятся выглядеть финансово устойчивыми и прибыльными перед инвесторами и кредиторами, и убыточными перед налоговыми органами. Очевидно, что все эти цели требуют абсолютно различных подходов, которые позволят избежать явного конфликта интересов. Решением этого противоречия и наиболее действенным способом установления компромисса является эффективное ведение налогового и управленческого учета.

Фискальная система РФ постоянно претерпевает как количественные, так и качественные преобразования: изменяется структура налогов, налоговые ставки, требования к налогоплательщикам и др. Практика постоянного внесения корректировок в налоговое законодательство негативно сказывается на формировании учетно-налоговой системы хозяйствующего субъекта. Экономический кризис еще более усложнил принятие решений по снижению налоговой нагрузки организации.

Актуальность исследования обусловлена тем, что в современных условиях с учетом вышеизложенного 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.

Следствием этого является необходимость научного исследования гармонизации учетных данных бухгалтерского и фискального характера с целью контроля, анализа, управления и оптимизации налогообложения. Эта задача решается через организацию и ведение управленческого учета, играющего ключевую роль в объединении в единую информационную систему данных, необходимых для решения поставленных задач.

Степень изученности проблем. Значительный вклад в разработку проблем налогового учета, взаимоотношения его с управленческим учетом, вопросов оптимизации налогообложения внесли такие отечественные и зарубежные ученые-экономисты, как А. С. Бакаев, Т. В. Бодрова, А. В. Брызгалин, Е. С. Вылкова, Л. Т. Гиляровская, А. А. Гудков, Н. П. Кондраков, З. И. Кругляк, В. Г. Крючков,

Т. Б. Кувалдина, Н. К. Никандрова, Л. В. Попова, Я. В. Соколов, Л. Н. Усенко, Л. З. Шнейдман, Э. С. Хэндриксэн, М. Ф. Ван Бреда и др.

Вопросы развития учета в аграрном секторе экономики рассматривались такими российскими учеными-экономистами и практиками как Р. А. Алборов, С. М. Бычкова, В. В. Говдя, С. И. Жминько, Г. М. Лисович, Н. Н. Карзаева, М. З. Пизенгольц, Ю. И. Сигидов, Л. И. Хоружий, А. С. Хусаинова, В. Г. Ширококов и др.

В то же время недостаточное исследование вопросов теории и практики взаимодействия управленческого и налогового учетов, проблем формирования в сельскохозяйственных организациях подсистемы управленческого учета для целей налогообложения, построения налогового бюджетирования обусловили направление исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в обосновании теоретических и методических подходов, а также разработке практических рекомендаций по интеграции налоговых расчетов в управленческий учет, созданию подсистемы управленческого учета для целей налогообложения в практике сельскохозяйственных организаций. Для достижения указанной цели ставились и решались следующие задачи:

- уточнить теоретические положения современного соотношения бухгалтерского и налогового учетов в России и на этой основе конкретизировать сущность содержания категории «налоговый учет»;

- систематизировать периоды исторического развития налогового учета сельскохозяйственных организаций, и, в частности, по единому сельскохозяйственному налогу;

- разработать модель подсистемы управленческого учета для целей налогообложения;

- дать оценку эффективности выбора режимов налогообложения, применяемых сельскохозяйственными организациями Краснодарского края;

- разработать и усовершенствовать отдельные методики осуществления налоговых расчетов в управленческом учете сельскохозяйственных организаций.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является комплекс теоретических и методических положений, касающихся осуществления налоговых расчетов в управленческом учете.

Объектом исследования послужили сельскохозяйственные организации Краснодарского края. Углубленное исследование поставленных вопросов проводилось на основе данных бухгалтерского и налогового учетов пилотных сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, а именно: СПК «Колос» Дин-

ского района, ООО АК «Аметист» Отраденского района, ЗАО «Сад-Гигант» Славянского района и др.

Методологической и теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области бухгалтерского, налогового, управленческого учета, экономического анализа, менеджмента, законодательные и нормативные акты РФ и Краснодарского края. Для достижения цели и решения поставленных задач были использованы следующие научные методы: монографический, экономико-статистический, графический, наблюдение, обобщение, сравнение, систематизация, анализ и синтез, моделирование, элементы метода бухгалтерского учета и др.

Информационной базой исследования явились данные Федеральной службы государственной статистики по Краснодарскому краю, Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, внутренние документы, учетные регистры и отчетность сельскохозяйственных организаций Краснодарского края.

Соответствие темы диссертации требованиям паспорта специальностей ВАК (по экономическим наукам). Исследования выполнены в рамках специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, п. 1.4 «История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» паспорта специальностей ВАК Министерства образования и науки РФ.

Научная новизна исследования. Научная новизна диссертационной работы заключается в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций по интеграции налоговых расчетов в управленческий учет путем внедрения подсистемы управленческого учета для целей налогообложения. В процессе исследования получены следующие основные научные результаты, являющиеся элементами научного вклада:

- уточнено содержание категории «налоговый учет», расширяющее и дополняющее общепринятое понимание налогового учета в рамках его взаимодействия с финансовым и управленческим учетом в организации, а также зависимости от налоговой и бюджетной политики государства (п. 1.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- проведена периодизация эволюции единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) в России, обогащающая научную концепцию применения ЕСХН и позволяющая наиболее полно детализировать отдельные этапы становления налогового учета и системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводи-

телей, а также сформировать научно-обоснованное мнение по поводу развития налогового учета по ЕСХН с точки зрения исторических аспектов его эволюции (п. 1.4 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- разработана авторская модель подсистемы управленческого учета для целей налогообложения, которая в отличие от существующего налогового учета позволит получать исчерпывающую информацию о целесообразности проводимых мероприятий по налоговому планированию в управленческом учете и эффективно осуществлять управление налоговыми обязательствами организации (п. 1.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- предложена оригинальная методика расчета отложенных налогов для организаций, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог, которая в отличие от существующего законодательства и практики учета предполагает расчет показателей отложенных налоговых активов и обязательств по ЕСХН в управленческом учете, что позволит делать выводы об эффективности налоговой политики, о предстоящем движении денежных средств, а также рассчитывать в управленческом учете уточненный показатель чистой прибыли организации (п. 1.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- разработан формат учетных документов управленческого учета для целей налогообложения (п. 1.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика).

Теоретическая и практическая значимость исследования. Разработанные в диссертации научно-методические подходы и рекомендации позволяют расширить теоретическое представление о системах налогового и управленческого учета, повысить круг решаемых в управленческом учете задач, связанных с налоговой оптимизацией и эффективным управлением налоговыми обязательствами организации. Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что в диссертации разработаны последовательные действия по внедрению управленческого учета для целей налогообложения в управленческую систему сельскохозяйственных организаций, приведены формы учетных документов, налоговых бюджетов, описаны отдельные методики осуществления налоговых расчетов в системе управленческого учета. Все это позволит повысить аналитичность информации, эффективность принимаемых управленческих решений в области налогообложения. Результаты исследования могут быть использованы в практической деятельности учетно-экономических служб сельскохозяйственных организаций, аудиторских, консультационных организаций, в сфере образования при подготовке экономистов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты научной работы по направлению исследования докладывались на 18-ти научно-практических конференциях различного уровня. Наиболее значимые из них: VI Всероссийская научно-практическая конференция «Социально-экономические аспекты современного развития России» (г. Пенза, 2009 г.); III и IV Всероссийская научно-практическая конференция молодых ученых «Научное обеспечение АПК» (г. Краснодар, 2009 г., 2010 г.); VII Всероссийская (с международным участием) научно-практическая конференция в сфере экономики, менеджмента и инноваций «Импульс-2010» (г. Томск, 2010 г.); Международная научно-практическая конференция «Приоритеты и пути развития экономики и финансов» (г. Сочи, 2010 г.); II-я межрегиональная научно-практическая конференция «Научное творчество молодежи – шаг в будущее!» (г. Анапа, 2012 г.).

Ряд рекомендаций и предложений, изложенных в диссертационной работе, принят к практическому использованию в следующих сельскохозяйственных организациях Краснодарского края: СПК «Колос» Динского района, ООО АК «Аметист» Отрадненского района, ЗАО «Сад-Гигант» Славянского района.

Публикации. Основные положения и результаты исследования опубликованы в 19 научных работах, в том числе 5 – в ведущих рецензируемых научных изданиях из перечня ВАК РФ. Общий объем публикаций составляет 6,57 п.л., в том числе авторских 5,74 п.л.

Объем и структура диссертационной работы отражает логику и последовательность проведенного научного исследования. Цели и поставленные задачи определили структуру диссертационной работы, которая состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников. Работа изложена на 182 страницах машинописного текста, содержит 32 таблицы, 25 рисунков, 14 приложений. Список использованной литературы включает 243 наименования.

Положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:

- уточненное и расширенное определение понятия «налоговый учет»;
- результаты систематизации этапов развития ЕСХН в России;
- модель подсистемы управленческого учета для целей налогообложения: понятие, цель, задачи, объекты, принципы, структура и факторы, влияющие на состав элементов подсистемы;
- предпочтения сельскохозяйственных товаропроизводителей Краснодарского края в выборе режима налогообложения, преимущества и недостатки ЕСХН;
- методика расчета отложенных налогов по ЕСХН в управленческом учете для целей налогообложения;

- методика определения возможности признания цены, применяемой по сделке, рыночной для целей налогообложения;
- методика налогового бюджетирования в сельскохозяйственных организациях.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Необходимость формирования информации для различных групп пользователей является причиной существования в организации нескольких видов учета (финансового, налогового, управленческого, статистического, оперативного). Каждый из них направлен на выполнение определенных специфических целей. При определении коммуникационного взаимодействия финансового, налогового и управленческого учета как подсистем учетно-налоговой системы экономического субъекта должна обеспечиваться относительная независимость организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности. Тем не менее, все эти системы учета находятся в постоянном взаимодействии и взаимобусловленности, образуя единую учетно-налоговую систему организации.

Учетно-налоговая система экономического субъекта представляет собой совокупность интегрированных и взаимосвязанных элементов финансового, налогового и управленческого учета вместе с их функциональными подсистемами, формирующая информационное пространство при разработке, принятии и реализации управленческих решений, способствующих устойчивому развитию организации.

Аспекты взаимодействия налогового учета с бухгалтерским (финансовым) учетом в экономической литературе рассмотрены достаточно широко, в то время как вопросы интеграции налогового учета (налоговых расчетов) в управленческий учет экономических субъектов практически не изучены.

Проведенные исследования налогового учета и места данной системы в общей учетно-налоговой системе организации позволили сформулировать уточненное и расширенное определение понятия «налоговый учет». Налоговый учет – это система, генерирующая информацию, необходимую для расчета налоговой базы по налогу и составления налоговой отчетности согласно требованиям законодательства, элементы которой интегрированы с финансовым и управленческим учетом и находятся в непосредственной зависимости от направлений развития налоговой и бюджетной политики государства.

Принятие Постановления Пленума ВАС России от 12.10.2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком

налоговой выгоды», в котором были сформулированы основные принципы правильной налоговой оптимизации, кардинально изменило понимание традиционного понятия «налоговый учет». Это постановление предполагает более тщательный подход к установлению налоговой модели в организации, что требует формирования эффективной системы управления налоговыми обязательствами, тщательного планирования своих сделок, необходимости осуществления управленческого учета и управленческого анализа. Именно в этот момент можно говорить о целесообразности выделения такого понятия как «управленческий учет для целей налогообложения». По нашему мнению, все вопросы, касающиеся эффективного управления налогооблагаемой базой и осуществления оптимизации налогообложения на уровне экономического субъекта должны решаться с помощью интеграции налоговых расчетов в систему управленческого учета путем формирования в организации подсистемы управленческого учета для целей налогообложения.

Управленческий учет для целей налогообложения – это подсистема управленческого учета, направленная на учет, сбор и обобщение финансовой, налоговой и производственной информации с целью оптимизации налогообложения экономического субъекта путем реализации стратегических и тактических задач по повышению эффективности деятельности организации с точки зрения ее налогообложения.

Целью управленческого учета для целей налогообложения является оптимизация налогообложения экономического субъекта. Тесная связь управленческого учета с налоговой оптимизацией выражается в том, что при реализации методик оптимизации налогообложения, по сути, происходит управление налогооблагаемой базой, т.е. рассматриваются разные варианты и выбирается лучший с позиции снижения налоговых платежей и роста доходов организации.

Задачи управленческого учета для целей налогообложения:

- информационное обеспечение процесса планирования и прогнозирования будущих налоговых платежей;
- интеграция, системная организация и координация;
- оперативное и стратегическое планирование налогообложения;
- контроль и сравнение планируемых и фактических показателей, анализ отклонений;
- принятие обоснованных управленческих решений.

Основополагающие принципы управленческого учета для целей налогообложения: законность, целенаправленность, оптимальное сочетание формы и содержания, информативность и сбалансированность, подконтрольность, автоном-

ность, комплексность, экономичность, методологическая преемственность, точность, своевременность и оперативность, нейтралитет, конфиденциальность, непрерывность деятельности.

В диссертации разработана структура объектов управленческого учета для целей налогообложения, включающая в себя следующие группы объектов: учетные (доходы, расходы, активы и др.); аналитические (финансовые результаты, цены, риски, объемы производства, объемы продаж и др.); планово-бюджетные (налоговые бюджеты и др.); контрольные (показатели, отклонения и др.); организационные (центры ответственности, виды, сферы деятельности, сегменты, сделки и др.); коммуникационные (управленческая отчетность, регистры и др.).

В качестве элементов управленческого учета для целей налогообложения нами предлагаются семь сегментов, каждый из которых в силу значимости и возможной дифференциации может приобретать характеристики отдельной подсистемы: документирование информации управленческого учета для целей налогообложения; учет объектов налогообложения; информационное обеспечение анализа и принятия управленческих решений; бюджетирование налогов и контроль над отклонением показателей бюджетов; информационное обеспечение эффективного управления подразделениями (центрами ответственности) и сегментами; показатели управленческого учета для целей налогообложения; внутренняя управленческая отчетность. Содержание управленческого учета для целей налогообложения наглядно показывает двухмерная модель его структуры (таблица 1).

При формировании подсистемы управленческого учета для целей налогообложения целесообразно провести оценку влияния внешних и внутренних факторов на функционирование этой системы, измерить степень действия этих факторов, рассмотреть их количественную характеристику, что сделает управленческий учет для целей налогообложения более точным, а выводы обоснованными.

Все факторы, в разрезе которых специалист, осуществляющий постановку и ведение в сельскохозяйственной организации управленческого учета для целей налогообложения, должен провести оценку и анализ всех особенностей экономического субъекта и, следовательно, приоритетных направлений указанной подсистемы, целесообразно подразделять на следующие группы:

1) внутренние факторы:

- производственно-технологические (выбор видов деятельности, объем и номенклатура производства и др.);

Таблица 1 – Двухмерная (матричная) модель структуры управленческого учета для целей налогообложения

Элементы управленческого учета для целей налогообложения	Функции управления				
	Учетная	Управленческая (аналитическая)	Планово-контрольная	Организационная	Коммуникационная
Документирование	Разработка форм первичных, сводных документов и регистров	Разработка форм аналитической отчетности	Разработка состава содержания и структуры бюджетов	Организация документооборота	Формирование и передача документов, управленческой отчетности
Учет базы налогообложения	Учет объектов налогообложения по видам, элементам, статьям	Интерпретация доходов, расходов, финансовых результатов	Нормирование отдельных показателей	Организация учета объектов налогообложения	Получение и передача информации об объектах налогообложения
Анализ и принятие решений	Информационная база анализа и принятия решений	Оценка налоговой нагрузки, путей оптимизации налогообложения, налоговых рисков	Анализ исполнения бюджетов, нормируемых показателей	Аналитические процедуры, инструменты и методы	Корректировка направлений деятельности по оптимизации налогообложения
Бюджетирование налогов, оценка отклонений	Информационная база бюджетирования и контроля	Анализ бюджетов налогов (бюджетный анализ)	Формирование бюджетов налогов	Процедуры, инструменты и методы бюджетирования	Корректировка бюджетуемых показателей
Сегментирование и учет по центрам ответственности	Сегментный учет и учет по центрам ответственности	Сегментарный анализ и оценка деятельности центров ответственности	Бюджетирование налогов по сегментам и центрам ответственности	Процедуры сегментирования и структурирования центров ответственности	Формирование сегментарной отчетности и отчетности по центрам ответственности
Показатели	Разработка системы показателей управленческого учета	Анализ показателей	Планирование целевых показателей	Методы формирования и обработки показателей	Корректировка целевых показателей
Внутренняя управленческая отчетность	Обобщение учетной информации в управленческой отчетности	Анализ управленческой отчетности	Планирование показателей управленческой отчетности	Процедуры и методы формирования управленческой отчетности	Трансляция (передача) управленческой отчетности

- учетно-методические (выбор учетной политики, система информационного обеспечения, организация управленческой бухгалтерии, автоматизированная обработка информации и др.);

- налоговые (применяемый режим налогообложения, формирование структуры налогооблагаемой базы по налогам и др.);

- индивидуально-организационные (организационно-правовая форма, разработка схем гражданско-правовых сделок, размер организации, схема административно-функционального подчинения и др.);

2) внешние факторы:

- рыночно-конъюнктурные (производство социально-значимой продукции, формирование цены под воздействием спроса и предложения, соответствие цены по сделке рыночной цене для целей налогообложения и др.);

- отраслевые (для сельского хозяйства: сезонность производства, высокая доля материальных затрат, зависимость от природно-климатических факторов, срок хранения продукции, большие объемы незавершенного производства и др.);

- нормативно-правовые (изменение законодательно-нормативных актов в области учета и 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. Подавляющее большинство исследуемых сельскохозяйственных организаций Краснодарского края (73,0 %) находится на специальном режиме налогообложения – единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН). Четверть всех организаций (25,5 %) остаются на общем режиме налогообложения (ОРН), а 1,6 % выбирают упрощенную систему налогообложения (УСН). Такое разделение вызвано преимуществами и недостатками ЕСХН, представленными на рисунке 1.

Об эффективности того или иного режима налогообложения свидетельствуют показатели уровня налоговой нагрузки, рассчитанные нами в диссертации. Так, за 2011 г. уровень налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций, находящихся на ОРН составил 12,4 %, в то время как в сельскохозяйственных организациях, находящихся на ЕСХН и УСН, данный показатель составил 8,6 % и 8,5 % соответственно.

При рассмотрении режима налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей нами была исследована история развития и эволюции налогового учета по ЕСХН в России. Основные этапы развития ЕСХН в РФ показаны нами в таблице 2.

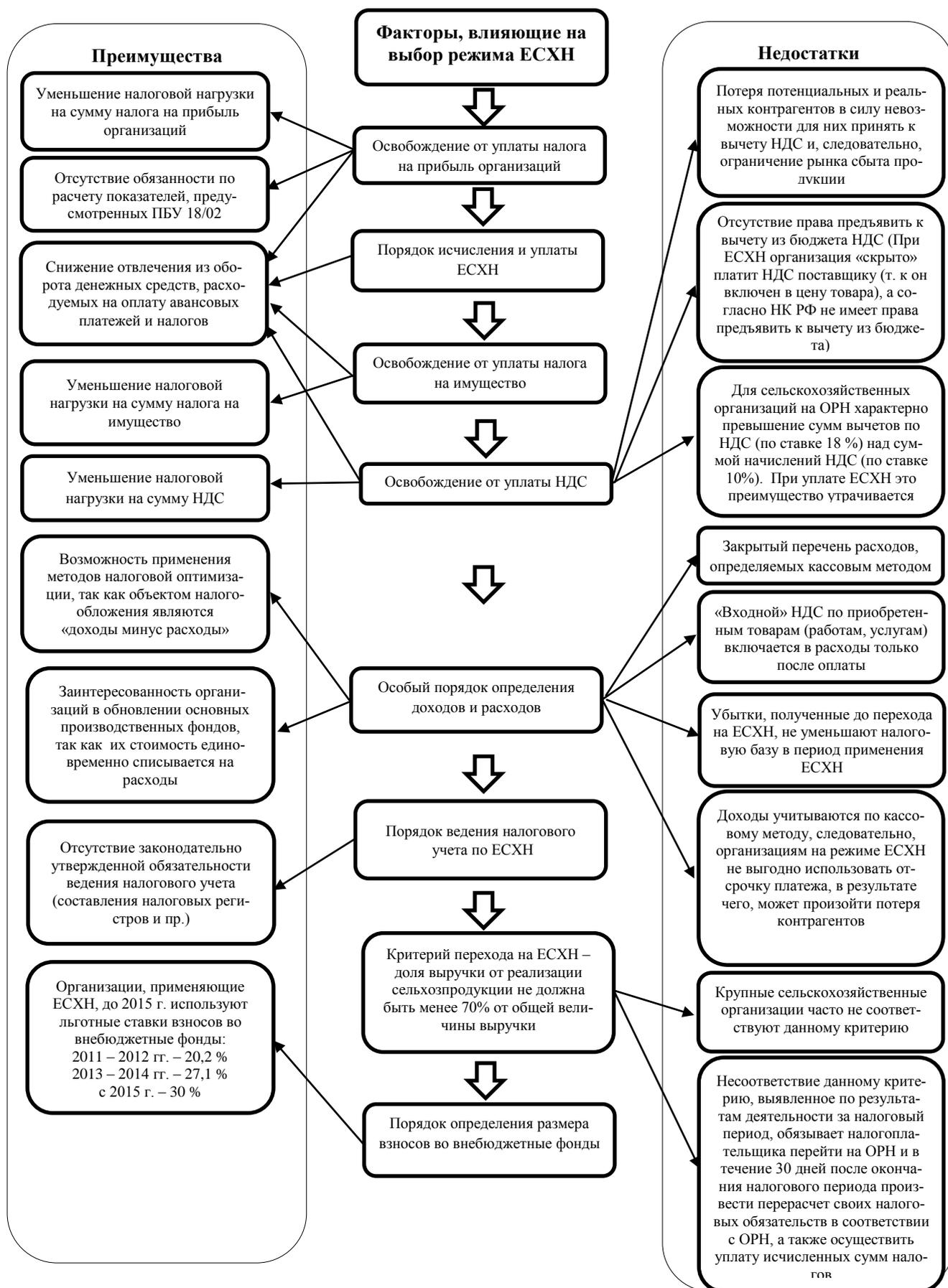


Рисунок 1 – Преимущества и недостатки перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога

Таблица 2 – Этапы развития единого сельскохозяйственного налога в России

Этап	Основные нормативно-правовые акты	Основные характеристики этапа
I этап (1921 – 1923 гг.)	- Декрет ВЦИК и СНК от 17 марта 1922 г. «Об едином натуральном налоге на продукты сельского хозяйства на 1922/23 гг.»; - и др.	Эпоха НЭПа. Введение продовольственного налога (натуральный налог, выплачиваемый крестьянскими хозяйствами с учетом географических, климатических и других факторов).
II этап (1923 – 1925 гг.)	- Декрет ВЦИК и СНОС от 10 мая 1923 г. «О едином сельскохозяйственном налоге на 1923/24 гг.»; - Постановление СНК СССР от 12 декабря 1923г.; - Положение «О едином сельскохозяйственном налоге на 1924/25 гг.»; - Положение «О едином сельскохозяйственном налоге на 1925/26 гг.»; - и др.	Введение понятия «ЕСХН». Объектом налогообложения являются земельные участки сельскохозяйственного назначения. Учет для расчета ЕСХН сводился к определению площади сельхозугодий.
III этап (1926 – 1990 гг.)	- Положение «О едином сельскохозяйственном налоге на 1926/27 гг.» - Положение «О едином сельскохозяйственном налоге»; - Положение «О едином сельхозналоге на 1929-30г.» - Положение «О едином сельскохозяйственном налоге на 1931г.»; - Положение «О едином сельскохозяйственном налоге на 1932г.»; - Закон «О сельскохозяйственном налоге» от 1 сентября 1939 г.»; - Закон СССР от 1 марта 1941г.; - Указ Президиума ВС СССР от 3 июля 1941г.; - Закон «О сельскохозяйственном налоге» от 8 августа 1953 г.; - Закон СССР «О сельскохозяйственном налоге» от 21 декабря 1971 г.; - и др.	ЕСХН стал взиматься из фактически полученного дохода. Для целей исчисления ЕСХН велся полный учет полученных сельскохозяйственной организацией доходов.
IV этап (1991 – 2001 гг.)	- Закон РСФСР от 22 ноября 1991 г. № 348-1 «О крестьянском (фермерском) хозяйстве»	Обложение сельскохозяйственных товаропроизводителей налогом на доход, который вместе с платой за землю должен был составлять ЕСХН и взиматься в расчете на один гектар земли с учетом ее продуктивности.
V этап (2002 – 2003 гг.)	- Федеральный закон от 29.12.2001 № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах»	Принятие гл. 26.1 НК РФ. Введение специального режима налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Объект налогообложения – сельхозугодия. Обязанность платить налог раз в квартал.
VI этап (2004 – 2013 гг.)	- Федеральный закон № 147-ФЗ от 11.11.03 «О внесении изменений в главу 26.1 части второй НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ»	Новая редакция гл. 26.1 НК РФ. Объект налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов. Обязательность ведения учета показателей, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы ЕСХН.

Одной из методик налоговых расчетов в управленческом учете сельскохозяйственной организации является расчет показателей отложенных налоговых активов и обязательств по ЕСХН и, как следствие, формирование уточненной величины чистой прибыли отчетного периода. Игнорирование налоговых разниц при формировании показателя «чистая прибыль» и оценке будущего оттока денежных средств приводит к нарушению принципа начисления и снижению полезности информации для принятия управленческих решений внутренними пользователями.

Разработанная нами методика расчета отложенных налогов по ЕСХН базируется на методе отсрочек при определении налоговых разниц по налогу на прибыль.

Нами сформулированы следующие понятия:

1. Отложенный налоговый актив по ЕСХН – это часть отложенного единого сельскохозяйственного налога, которая должна привести к уменьшению ЕСХН, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

2. Отложенное налоговое обязательство по ЕСХН – это часть отложенного единого сельскохозяйственного налога, которая должна привести к увеличению ЕСХН, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

3. Расход по ЕСХН – величина единого сельскохозяйственного налога, определяемая исходя из налогооблагаемой базы и отраженная в налоговой декларации по единому сельскохозяйственному налогу за отчетный период.

4. Условный расход (доход) по ЕСХН – величина единого сельскохозяйственного налога, определяемая исходя из прибыли (убытка) до налогообложения по данным финансового учета путем умножения на ставку ЕСХН.

В этом случае формула для корректировки условного расхода по ЕСХН будет иметь следующий вид:

$$\boxed{\text{Расход по ЕСХН}} = \boxed{\text{УР (УД) по ЕСХН}} + \boxed{\text{ПНО}} - \boxed{\text{ПНА}} + \boxed{\text{ОНА}} - \boxed{\text{Погашение (списание) ОНА}} - \boxed{\text{ОНО}} + \boxed{\text{Погашение (списание) ОНО}} \quad (1)$$

где УР (УД) по ЕСХН – условных расход (доход) по ЕСХН;

ПНО – постоянное налоговое обязательство по ЕСХН;

ПНА – постоянный налоговый актив по ЕСХН;

ОНА – отложенный налоговый актив по ЕСХН;

ОНО – отложенное налоговое обязательство по ЕСХН.

Для целей управленческого учета расчет и отражение в управленческой отчетности показателей «постоянный налоговый актив по ЕСХН» и «постоянное налоговое обязательство по ЕСХН» считаем нецелесообразным в силу незначительной информационной нагрузки для принятия управленческих решений.

Рассмотрим формирование показателей отложенных налогов по ЕСХН на примере ЗАО «Сад-Гигант» Славянского района. По данным налогового учета за 2011 г. в исследуемой организации денежное выражение расходов превысило величину доходов. За 2011 г. в ЗАО «Сад-Гигант» рассчитанная нами величина отложенных налоговых активов по ЕСХН составила 13,0 млн руб., что составляет 0,5 % от общей суммы активов организации. А расчетная величина отложенных налоговых обязательств по ЕСХН равна 104,7 млн руб., что составляет почти 4 % от валюты бухгалтерского баланса исследуемой организации.

Данный факт свидетельствует о том, что величина отложенных налоговых обязательств по ЕСХН в ЗАО «Сад-Гигант» близка к существенному значению и в совокупности с показателем отложенных налоговых активов по ЕСХН, по нашему мнению, должна учитываться при расчете показателя чистой прибыли, а также при планировании будущего движения денежных средств в управленческом учете.

В итоге чистая прибыль с учетом величины отложенного ЕСХН, рассчитывается по формуле (2):

$$\boxed{\text{Чистая прибыль}} = \boxed{\text{Прибыль до налогообложения}} - \boxed{\text{ЕСХН}} + \boxed{\text{Изменение ОНА по ЕСХН}} - \boxed{\text{Изменение ОНО по ЕСХН}} \quad (2)$$

Отличие сумм чистой прибыли по данным финансовой отчетности от чистой прибыли с учетом отложенного ЕСХН, рассчитанной в подсистеме управленческого учета для целей налогообложения, вызвано тем, что во втором случае рассчитывается величина чистой прибыли с учетом притока и оттока налоговых платежей, предстоящих в будущих отчетных периодах под влиянием уже свершенных в текущем отчетном периоде фактов хозяйственной жизни и событий.

В таблице 3 приведен разработанный нами формат управленческого отчета о показателях отложенного ЕСХН на примере ЗАО «Сад-Гигант».

В таблице 4 указана сравнительная информация по показателям прибыли и убытков ЗАО «Сад-Гигант» за 2011 г.

Таблица 3 – Формат управленческого отчета о величине отложенного ЕСХН (на примере ЗАО «Сад-Гигант», 2011 г.)

№ п/п	Содержание налоговой разницы	Временная налоговая разница		Отложенный ЕСХН					
		Вычитаемая временная разница, тыс. руб.	Налогооблагаемая временная разница, тыс. руб.	Отложенный налоговый актив по ЕСХН			Отложенное налоговое обязательство по ЕСХН		
				Сумма, тыс. руб.	в % к итогу	в % к валюте баланса	Сумма, тыс. руб.	в % к итогу	в % к валюте баланса
1	Различия в правилах отнесения в состав расходов затрат на приобретение и создание основных средств, в частности перевод молодых садов в состав плодоносящих	-	957961,3	-	-	-	57477,7	54,90	2,10
2	Различные даты признания дохода в виде дивидендов от участия в других организациях (в результате применения кассового метода для целей налогообложения)	-	14876,2	-	-	-	892,6	0,85	0,03
3	Различия в порядке признания выручки от реализации (в результате применения кассового метода для целей налогообложения)	-	484321,5	-	-	-	29059,3	27,75	1,10
4	Неоплаченная кредиторская задолженность за приобретенные ТМЦ (в результате применения кассового метода для целей налогообложения)	185667,2	-	11140,0	85,61	0,40	-	-	-
5	Разница в величине начисленных и фактически полученных доходов от сдачи имущества в аренду (в результате применения кассового метода)	-	9005,4	-	-	-	540,3	0,52	0,02
6	Разница в сроках признания расходов на ремонт основных средств (в результате применения кассового метода для целей налогообложения)	-	8895,2	-	-	-	533,7	0,51	0,02
7	Разница в величине начисленных и уплаченных сумм налогов, сборов, взносов (в результате применения кассового метода для целей расчета ЕСХН)	31215,0	-	1872,9	14,39	0,07	-	-	-
8	Предоплата поставщикам и подрядчикам по условиям договора (в результате применения кассового метода для целей расчета ЕСХН)	-	269971,1	-	-	-	16198,3	15,47	0,60
	Итого:	216882,2	1745030,7	13012,9	100,00	0,47	104701,8	100,00	3,87

Таблица 4 – Информация о финансовых результатах ЗАО «Сад-Гигант»,
2011 г.

По данным бухгалтерской (финансовой) отчетности		По данным управленческой отчетности (с учетом влияния отложенных налогов на чистую прибыль)	
Показатель	Сумма, тыс. руб.	Показатель	Сумма, тыс. руб.
Прибыль (убыток) от продаж	272036	Прибыль (убыток) от продаж	272036
Прибыль (убыток) до налогообложения	150558	Прибыль (убыток) до налогообложения	150558
Изменение отложенных налоговых активов	-	Изменение отложенных налоговых активов	13013
Изменение отложенных налоговых обязательств	-	Изменение отложенных налоговых обязательств	(104702)
ЕСХН	-	ЕСХН	-
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	150558	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	58869

К одной из методик оптимизации налогообложения, применяемой в рамках подсистемы управленческого учета для целей налогообложения, относится трансфертное ценообразование. С 2012 г. в России действует новое законодательство по данному вопросу: введен новый раздел в Налоговый кодекс РФ – раздел V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании». Трансфертное ценообразование – это реализация товаров, работ или услуг взаимозависимым лицам по внутренним, отличным от сложившихся на рынке ценам, позволяющая перераспределять совокупную прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в более выгодном положении относительно налогообложения. С учетом всех особенностей раздела V.1 НК РФ нами был разработан алгоритм определения возможности признания цены, применяемой по сделке, рыночной для целей налогообложения (рисунок 2), а также критерии по отнесению сделок между взаимозависимыми лицами к контролируемым сделкам (рисунок 3). Кроме этого, разработан образец регистра управленческого учета контролируемых сделок по признанию цены по сделке рыночной для целей налогообложения сельскохозяйственной организации.

Одним из основных и системообразующих элементов управленческого учета для целей налогообложения является налоговое бюджетирование. Налоговое бюджетирование – это процесс управления налоговой нагрузкой организации, заключающийся в определении прогнозируемой суммы налоговых платежей и последующем анализе этих сумм и отклонений планируемых показателей от фактических данных.

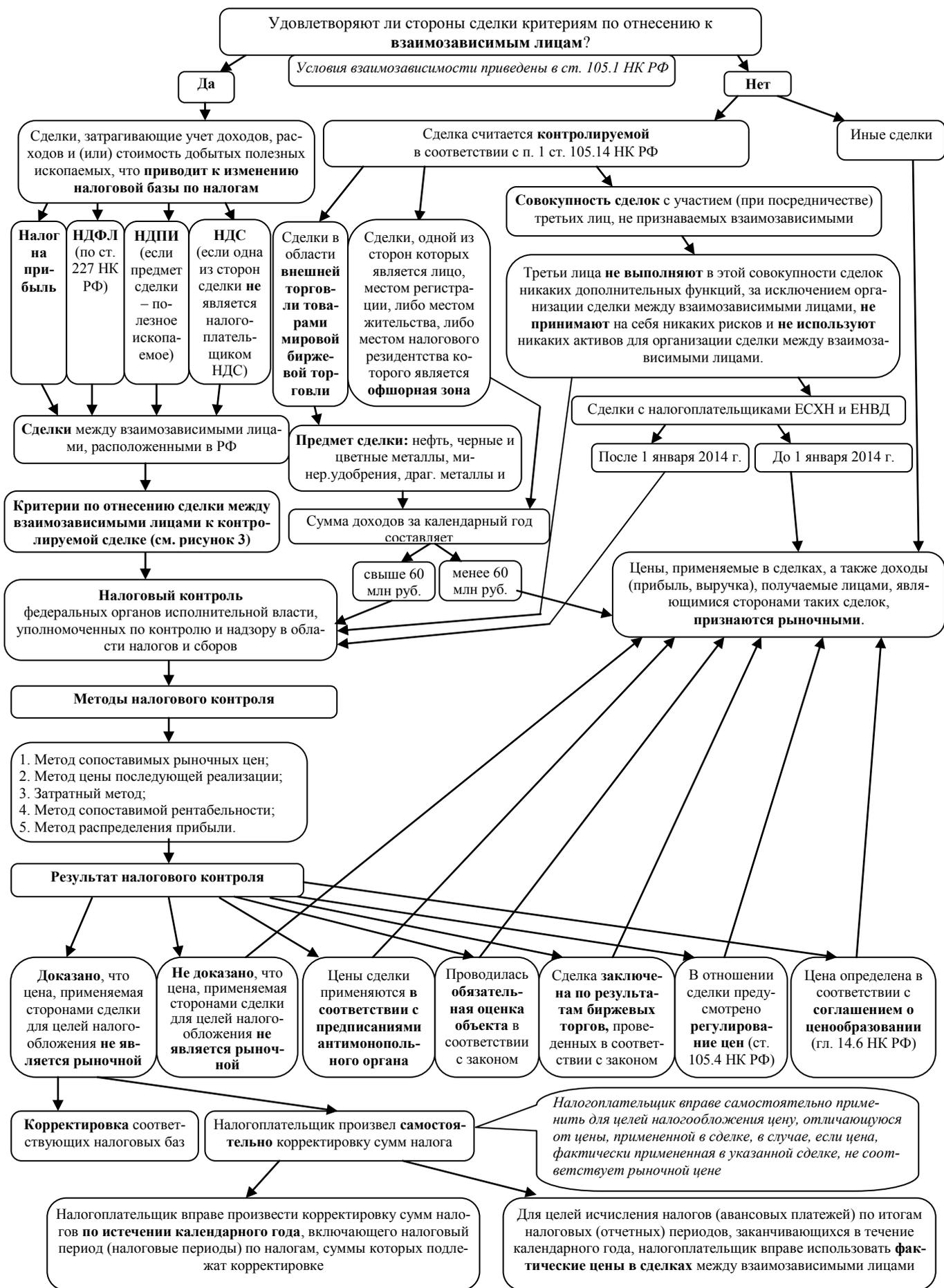


Рисунок 2 – Алгоритм определения возможности признания цены, применяемой по сделке, рыночной для целей налогообложения

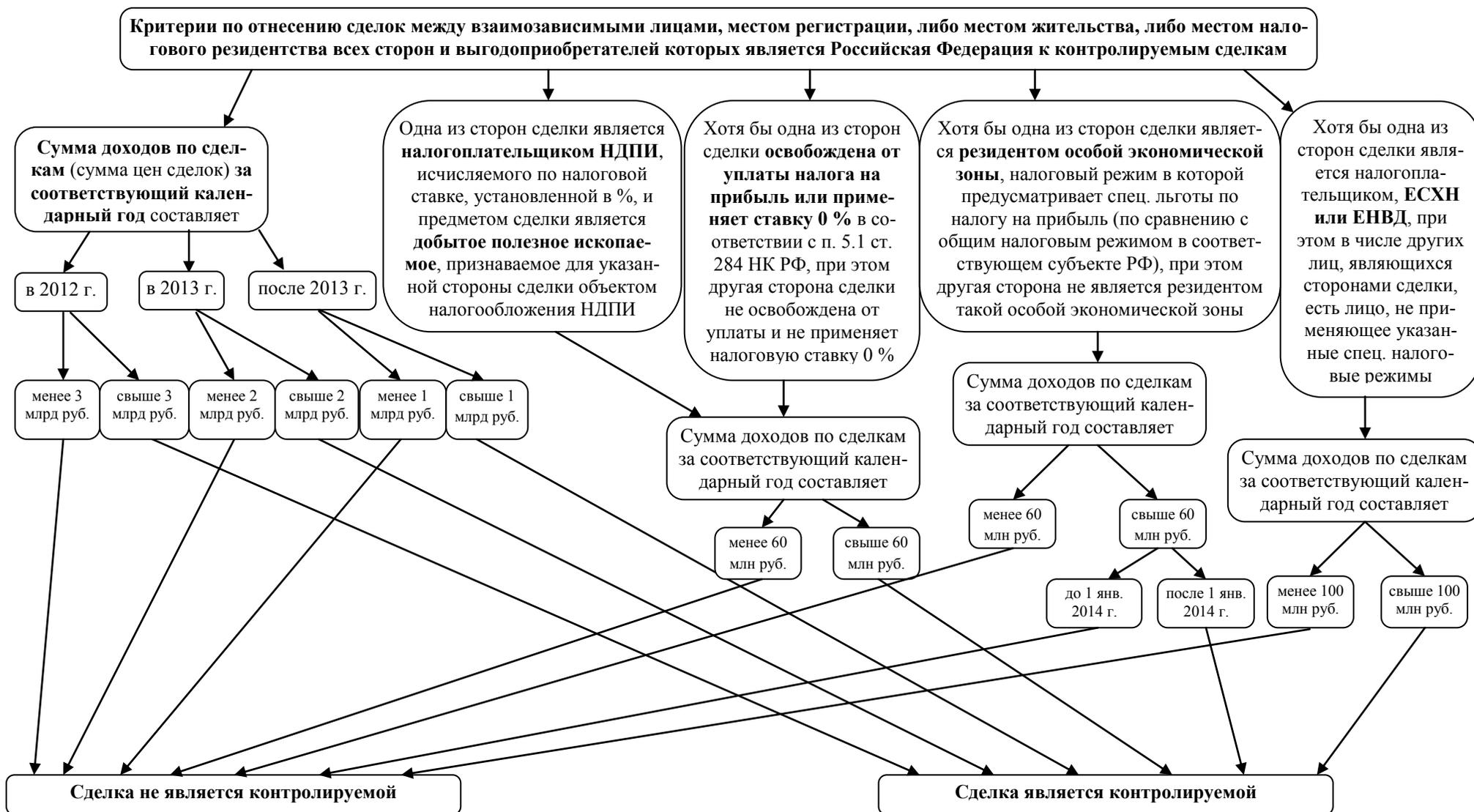


Рисунок 3 – Критерии по отнесению сделок между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, местом жительства или местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей которых является Российская Федерация, к контролируемым сделкам

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

На основании проведенного исследования можно сформулировать следующие основные выводы и предложения:

1. В результате проведенного исследования сформулировано уточненное определение понятия «налоговый учет», который представляет собой систему, генерирующую информацию, необходимую для расчета налоговой базы по налогу и составления налоговой отчетности согласно требованиям законодательства, элементы которой интегрированы с системами финансового и управленческого учета и находятся в непосредственной зависимости от направлений налоговой и бюджетной политики государства.

2. Исследование истории развития ЕСХН в отечественной практике показало, что идея сельхозналога в России восходит к 20-м гг. XX в. Проведенная периодизация эволюции ЕСХН в России наглядно показывает развитие этой системы налогообложения: 1 этап (1921 – 1923 гг.) – введение продовольственного налога; 2 этап (1923 – 1925 гг.) – введение понятия «ЕСХН» с объектом налогообложения – земельные участки; 3 этап (1926 – 1990 гг.) – ЕСХН взимается из фактически полученного дохода; 4 этап (1991 – 2001 гг.) – обложение сельскохозяйственных организаций налогом на доход и налогом на землю; 5 этап (2002 – 2003 гг.) – принятие гл. 26.1 НК РФ, объект налогообложения ЕСХН – сельхозугодия; 6 этап (2004 – 2013 гг.) – объект налогообложения – доходы минус расходы.

3. Проведенное исследование показало, что данные налогового учета могут применяться для принятия некоторых управленческих решений, в частности по прогнозированию денежных потоков организации, проведению налогового планирования и оптимизации налогообложения, прогнозированию налоговых рисков и налоговых потерь. В то же время, управленческий учет помимо всего прочего направлен на принятие эффективных управленческих решений в области налогообложения и, в этом смысле, представляет собой инструмент управления налоговой нагрузкой организации. По итогам исследования предложено для решения этих задач использовать в организации учетную подсистему «управленческий учет для целей налогообложения».

4. Предложенные элементы модели подсистемы управленческого учета для целей налогообложения, включающие цель, задачи, объекты, принципы, структуру и факторы, влияющие на состав элементов подсистемы, позволят конкретизировать и систематизировать теоретико-методическую основу формирования разрабатываемой учетной подсистемы.

5. Анализ уровня налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций Краснодарского края показал, что наиболее выгодными режимами налогообложения, с точки зрения снижения налоговой нагрузки, являются упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН). Исследование применяемых режимов налогообложения сельскохозяйственных организаций Краснодарского края показало, что большинство организаций (73,0 %) находится на специальном режиме налогообложения – ЕСХН, 25,5 % – остаются на общем режиме налогообложения, а 1,6 % из них выбирают УСН в качестве специального режима.

6. Предложена методика формирования в подсистеме управленческого учета для целей налогообложения показателей отложенных налогов по ЕСХН, которая обеспечит соблюдение принципа начисления в учете, даст возможность руководству экономического субъекта делать более точные выводы об эффективности налоговой политики организации, повысят качество информации о будущих финансовых обязательствах и о предстоящем движении денежных средств хозяйствующего субъекта. Кроме того, формирование показателей отложенных налогов по ЕСХН позволит рассчитать в системе управленческого учета реальную сумму чистой прибыли с учетом притока и оттока налоговых платежей, предстоящих в будущих отчетных периодах под влиянием уже свершенных в текущем отчетном периоде фактов хозяйственной жизни и событий. Все это приведет к увеличению полезности информации для внутренних пользователей, принимающих эффективные управленческие решения.

7. Разработанный алгоритм определения возможности признания цены, применяемой по сделке, рыночной для целей налогообложения позволит эффективно использовать в процессе управленческого учета для целей налогообложения такой инструмент налоговой оптимизации, как трансфертное ценообразование. Применяя предложенный алгоритм сельскохозяйственная организация, путем использования разработанных нами форм учетных регистров в подсистеме управленческого учета для целей налогообложения, может эффективно оценивать условия совершения сделок не только с позиции ее экономической целесообразности, но и с точки зрения эффективности налогообложения и, следовательно, принимать обоснованные управленческие решения, позволяющие законно минимизировать налоговые платежи.

8. Выделенный в результате исследования отдельный элемент структуры управленческого учета для целей налогообложения – налоговое бюджетирование – а также разработанные форматы налоговых бюджетов предложены для использования сельскохозяйственными организациями. Налоговые бюджеты позволят

обеспечить своевременность расчетов с бюджетом по налогам и сборам, оперативно определять способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, прогнозировать будущий отток денежных средств в виде налоговых платежей и в случае их недостаточности найти дополнительные источники для их формирования, что, в свою очередь, снизит риск возникновения штрафных санкций за несвоевременную уплату налогов (которые в сельскохозяйственных организациях Краснодарского края за 2011 г. составили свыше 90 млн руб.). Также использование налоговых бюджетов позволит учитывать разнообразные поправки и изменения в налоговом законодательстве, вступающие в силу в будущих отчетных периодах, проводить последующее определение отклонений планируемых показателей от фактических, а также причин таких отклонений.

ПУБЛИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ РАБОТЫ

Научные работы, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК РФ:

1. Башкатов, В. В. История становления и развития налогового учета / В. В. Башкатов // Политематический сетевой электронный научный журнал КубГАУ [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2011. – № 68. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2011/04/pdf/05.pdf> (0,88 п.л.).

2. Башкатов, В. В. Управленческий учет для целей налогообложения как инструмент управления налоговой нагрузкой организации / В. В. Башкатов // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2012. – № 4(37). – С. 61-65. (0,45 п.л.).

3. Башкатов, В. В. Автоматизация управленческого учета обязательств перед бюджетом по налогам / Ю. И. Сигидов, В. В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 10. – С. 83-87. (0,52 п.л./0,30 п.л.).

4. Башкатов, В. В. Налоговый учет и его взаимосвязь с другими учетными системами / Ю. И. Сигидов, В. В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 4. – С. 27-30. (0,42 п.л./0,22 п.л.).

5. Башкатов, В. В. Трансфертное ценообразование как метод оптимизации налогообложения / Ю. И. Сигидов, В. В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 4. – С. 48-53. (0,40 п.л./0,25 п.л.)

Научные работы, опубликованные в прочих изданиях:

6. Башкатов, В. В. Модели взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учета / В. В. Башкатов // Материалы межвузовской науч.-практ. конф. «Проблемы и перспективы экономического и социального развития Краснодарского края». – Краснодар: Краснодарский филиал Академии труда и социальных отношений, 2007. – С. 3-4. (0,20 п.л.).

7. Башкатов, В. В. Совершенствование организации налогового учета в ЗАО «Тбилисский сахарный завод» / В. В. Башкатов // Материалы 3-ей студенческой межвузовск. науч.-практ. конф. «Земля – наш Дом». – Краснодар: АФ КубГАУ, 2008. – С. 157-160. (0,18 п.л.).

8. Башкатов, В. В. Учет отложенных налогов при формировании налогооблагаемой базы по единому сельскохозяйственному налогу в условиях перехода на МСФО / В. В. Башкатов // Научное обеспечение агропромышленного комплекса: Материалы 3-ей всеросс. науч.-практ. конф. молодых ученых. – Краснодар: КубГАУ, 2009. – С. 437-439. (0,22 п.л.).

9. Башкатов, В. В. Компиляция финансовой информации по отложенным налогам в условиях применения единого сельскохозяйственного налога / В. В. Башкатов // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России: сборник материалов Межрегион. науч.-практ. конф. – Краснодар: КубГАУ, 2009. – С. 39-43. (0,29 п.л.).
10. Башкатов, В. В. Совершенствование применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» в условиях перехода на МСФО / В. В. Башкатов // Импульс – 2009: труда VI Всеросс. (с междунар. участием) науч.-практ. конф. молодых ученых. – Томск: Изд-во ТПУ, 2009. – С. 113-116. (0,48 п.л.).
11. Башкатов, В. В. Совершенствование информации о финансовом состоянии потенциального заемщика на основе данных компиляции финансовой информации по отложенным налогам в условиях применения ЕСХН / В. В. Башкатов // Импульс-2010: труды VII Всеросс. (с междунар. участием) науч.-практ. конф. студентов, молодых ученых и предпринимателей в сфере экономики, менеджмента и инноваций. Том I / под.ред. А.А. Дульзона; Томский политехнический университет. – Томск: Изд-во ТПУ, 2010. – С. 100-101. (0,22 п.л.).
12. Башкатов, В. В. Влияние отложенных налогов на качественные характеристики финансовой отчетности организаций АПК / В. В. Башкатов // Бухгалтерский учет, анализ, аудит: проблемы и решения. Сборник научных трудов студентов учетно-финансового факультета ФГОУ ВПО «КубГАУ». – Краснодар: КубГАУ, 2010. – С. 159-165. (0,36 п.л.).
13. Башкатов, В. В. Возникновение и учет разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью в организациях, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог / В. В. Башкатов // Приоритеты и пути развития экономики и финансов на современном этапе: Материалы междунар. науч.-практ. конф. Том 2. – Сочи: РИЦ СГУТиКИД, 2010. – С. 114-117. (0,29 п.л.).
14. Башкатов, В. В. Концепции взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учета / В. В. Башкатов // Информационное обеспечение устойчивости развития экономики: материалы Всеросс. науч. конф., 15 – 17 ноября 2011 г. – Краснодар: КубГАУ, 2011. – С. 89-94. (0,45 п.л.).
15. Башкатов, В. В. Мировая практика становления и развития налогового учета / В. В. Башкатов // Научный журнал «Наука Кубани». – Краснодар: ИТЦ Кубань-Юг, 2011. – № 1. – С. 61-63 (0,30 п.л.).
16. Башкатов, В. В. Вопрос о необходимости ведения управленческого учета для целей налогообложения / Ю. И. Сигидов, В. В. Башкатов // Научное творчество молодежи – шаг в будущее!: сборник материалов II Межрегион. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых. – Анапа: АФ КубГАУ, 2012. – С. 201-203. (0,15 п.л./0,08 п.л.).
17. Башкатов, В. В. Основные направления налоговой политики РФ на 2012-2014 гг. / В. В. Башкатов, А. К. Ничепуренко // Учетно-аналитическое обеспечение развития экономики: взгляд молодых: Материалы всеросс. науч. конф. молодых ученых и студентов. – Краснодар: КубГАУ, 2012. – С. 210-213. (0,28 п.л./0,16 п.л.).
18. Башкатов, В. В. Основы и необходимость автоматизации управленческого учета для целей налогообложения / В. В. Башкатов // Учетно-аналитическое обеспечение развития экономики: взгляд молодых: Материалы всеросс. науч. конф. молодых ученых и студентов. – Краснодар: КубГАУ, 2012. – С. 231-234. (0,26 п.л.).
19. Башкатов, В. В. Проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета / В. В. Башкатов, Н. С. Извекова, Е. А. Дербенская // Учетно-аналитическое обеспечение развития экономики: взгляд молодых: Материалы всеросс. науч. конф. молодых ученых и студентов. – Краснодар: КубГАУ, 2012. – с. 206 – 209. (0,22 п.л./0,15 п.л.).

Подписано в печать _____
Бумага офсетная
Печ. л. 1,0
Тираж 120 экз.

Формат 60x84 1/16
Офсетная печать
Заказ № _____

Отпечатано в типографии Кубанского ГАУ
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13