

Бизнес-анализ особенностей налогообложения прибыли перерабатывающих организаций АПК.

Часть 3. Оценка оптимизационных возможностей

Р.В. НУЖДИН, канд. экон. наук, доцент кафедры теории экономики и учётной политики (e-mail: rv.voronezh@gmail.com)
ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий»

Л.В. БРЯНЦЕВА, д-р экон. наук, проф. кафедры финансов и кредита (e-mail: blv2466@mail.ru)
ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I»

Н.В. КОНДРАШОВА, канд. экон. наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита (e-mail: fnv@pochta.ru)
ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет»

М.М. ПУХОВА, канд. экон. наук, доцент кафедры теории экономики и учётной политики (e-mail: pumochka19@mail.ru)
ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий»

И.В. ШАМРИНА, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта, аудита, статистики (e-mail: ivshamrina@yandex.ru)
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Липецкий филиал

Введение

Одним из ключевых элементов системы налогового менеджмента является налоговое планирование, главная цель которого заключается в построении продуктивных процессов (ведения учёта и составления отчётности), позволяющих оптимизировать налоговые платежи и минимизировать налоговые потери, учитывая постоянные изменения направлений влияния факторов среды организаций-налогоплательщиков. В этих условиях налоговое планирование должно быть ориентировано на методологию, реализующую преимущества процессного подхода к осуществлению оптимизационных процедур, т. е. на принятие взаимосвязанных и взаимозависимых управленческих решений по совершенствованию учёта и составлению отчётности, связанных с налогообложением.

Особенно актуален такой подход для организаций, осуществляющих переработку сырья сельскохозяйственного происхождения, поскольку, во-первых, в большинстве случаев они не уделяют должного внимания составлению налоговых планов, предусматривающих реализацию оптимизационных

решений; во-вторых, происходят некоторые упущения в раскрытии положений учётной политики, которая имеет определяющее значение для ведения бухгалтерского и налогового учёта и составления отчётности.

Налог на прибыль является одним из основных, уплачиваемых организациями-налогоплательщиками. Именно он, с одной стороны, является самым обременительным, поскольку окончательная его величина зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности организации; с другой стороны, данное направление учётного процесса обладает наибольшим потенциалом для выработки оптимизационных решений.

Анализ положений учётной политики организаций сахарного производства Воронежской области позволил выявить некоторые неиспользованные возможности развития учётного процесса в направлении снижения налогового бремени по налогу на прибыль, в том числе в контексте оптимизационных процедур, связанных с налоговыми обязательствами.

В настоящее время перерабатывающие организации АПК России, в том числе предприятия сахарного

производства, развиваются нестабильно из-за более сильного влияния факторов внешней бизнес-среды. Система налогообложения названных организаций в особой степени подвергается такому негативному воздействию, которое иллюстрируется нами, в частности, информацией, приведённой по организациям сахарного производства Воронежской области за 2013–2019 гг. относительно массы исполненных налоговых обязательств (табл. 1), их структуры (см. рис.), налоговой нагрузки на экономическую деятельность (табл. 2).

Таким образом, можно сделать вывод о значительной доле налога на прибыль в общей структуре налогового бремени перерабатывающих организаций сахарного производства, что объясняет особое отношение менеджмента организаций к процессам его оптимизации. Кроме того, особое внимание к исчислению и уплате данного налога организациями сахарного производства Воронежской области со стороны налоговых органов обусловлено его значимостью для формирования регионального бюджета. На долю сахарного производства приходится более 2 %

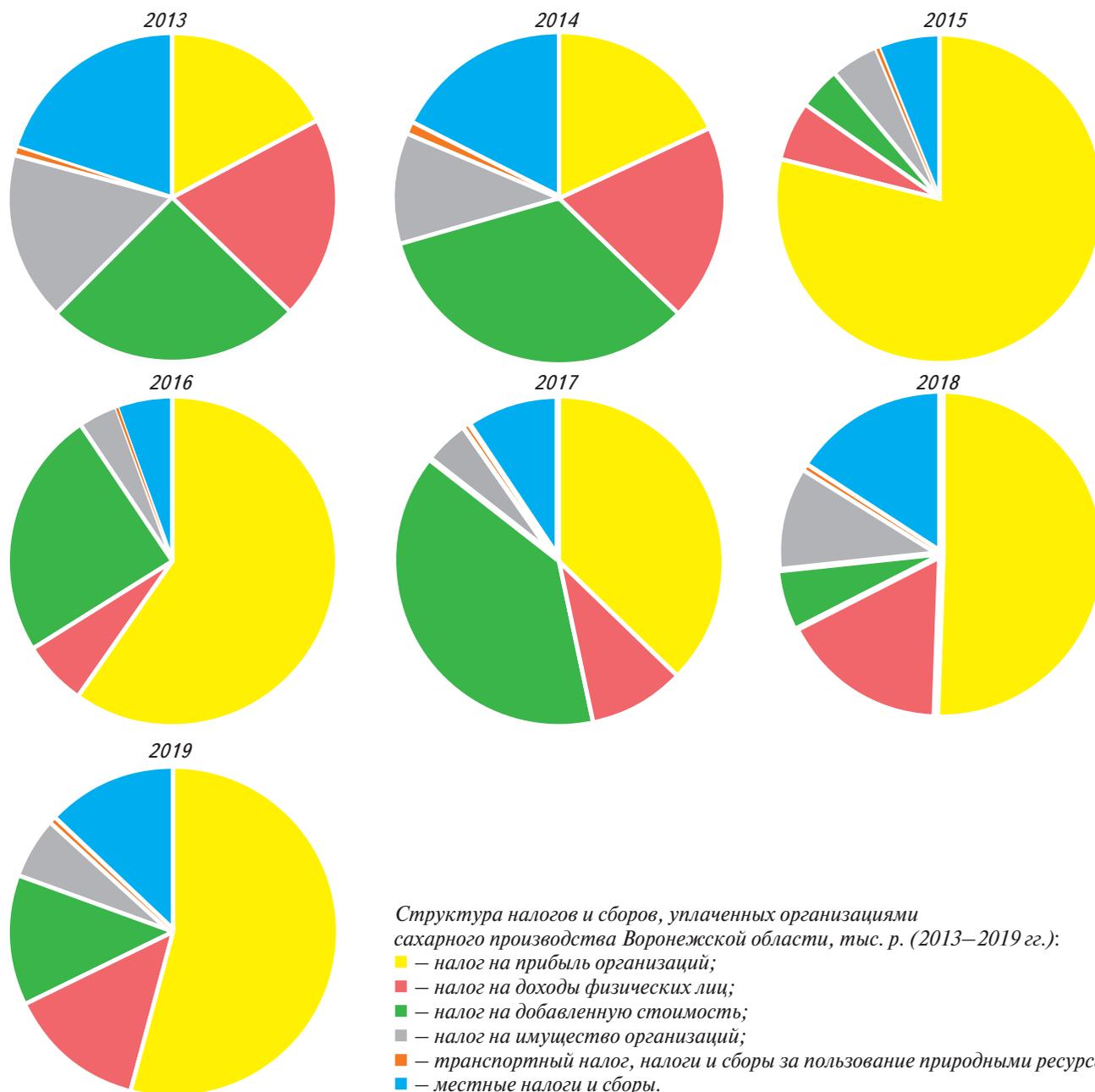


Таблица 1. *Налоги и сборы, уплаченные организациями сахарного производства Воронежской области (2013–2019 гг.)**

Показатель	Год						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Сумма уплаченных налогов и сборов, тыс. р., в том числе	486 321	575 913	1 780 045	2 101 007	1 643 242	947 684	1 112 345
налог на прибыль организаций	84 152	105 151	1 403 003	1 258 289	614 434	480 702	603 190
налог на доходы физических лиц	98 165	109 918	109 442	135 307	156 699	160 592	153 303
налог на добавленную стоимость	122 218	191 430	71 386	511 363	636 485	54 231	141 574
налоги и сборы за пользование природными ресурсами	85	119	130	135	169	146	227
налог на имущество организаций	81 660	63 709	84 331	82 045	78 863	101 476	66 258
транспортный налог	3 428	3 233	3 121	2 851	3 021	3 017	3 238
местные налоги и сборы	96 613	102 353	108 632	111 017	153 571	147 520	144 555

* По данным сайта ФНС (форма 1-НОМ «Отчёт о поступлении налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности». https://www.nalog.ru/rn36/related_activities/statistics_and_analytics/forms/).

всех платежей по налогу на прибыль. Необходимо отметить, что в условиях кризиса данный показатель существенно возрастает: в 2015 г. его уровень составил 8,28 %.

Чтобы оптимизировать процессы налогообложения в перерабатывающих организациях, необходимо принимать во внимание мнения специалистов, предлагающих конкретные разработки в этих направлениях, а также детально учитывать положения учётной политики конкретных организаций для повышения уровня объективности. Как правило, вопросы оптимизации налогообложения рассматриваются с позиции теории обоснования [1, 4, 12, 15], совершенствования учётной политики для целей налогообложения [2, 5, 9, 11, 13, 14], применения налоговых льгот [4, 6, 10, 15], использования возможностей сокращения налогооблагаемой базы по конкретным налогам [3, 7, 8, 15].

Путём предварительной оценки действующих положений учётной политики для целей бухгалтерского учёта и налогообложения обследуемых перерабатывающих организаций и использования процессного и казуального подходов нами разработаны направления оптимизационных меропри-

ятий, необходимых для внесения в качестве дополнений в учётную политику с целью её адаптации к условиям хозяйствования и изменениям налогового законодательства, а также ряд предложений по совершенствованию процедур составления бухгалтерской отчётности и осуществления внутреннего налогового контроля. Наиболее востребованными, на наш взгляд, в настоящее время являются следующие мероприятия (см. «Сахар», 2020, № 7).

1. Бухгалтерский учёт

1.1. Дополнить рабочий план счетов организации субсчетами к счёту 68.

1.2. Применять ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль организаций».

2. Налоговый учёт

2.1. Применять амортизационную премию в целях налогообложения.

2.2. Предусмотреть использование инвестиционного налогового вычета.

2.3. Переносить убытки отчётного периода на следующие периоды.

2.4. Предусмотреть в учётной политике организации для целей налогообложения порядок формирования резервов: по сомнительным долгам, на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы

за год, предстоящих расходов на ремонт основных средств.

3. Составление отчётности

3.1. Отражать необходимую бухгалтерскую информацию в соответствии с ПБУ 18/02 в «Бухгалтерском балансе» и «Отчёте о финансовых результатах».

3.2. Предусмотреть дополнительный раздел в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчёту о финансовых результатах, раскрывающий (детализирующий) информацию о налоге на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02.

4. Внутренний налоговый контроль

4.1. Применять программу «Гарант-Аудит».

Основная часть

Рассмотрим разработанные нами рекомендации по совершенствованию системы учёта расчётов, отчётности и внутреннего контроля налога на прибыль более подробно.

1. Совершенствование бухгалтерского учёта

В соответствии со статьёй 4 ПБУ 1/2008 одновременно с принятием учётной политики организация должна утвердить в том числе рабочий план счетов бухгалтерского учёта, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского

Таблица 2. Показатели системы налогообложения организаций сахарного производства Воронежской области (2013–2018 гг.)

Показатель	Год						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Стоимость продаж, тыс. р.	12 487 210	14 045 657	21 894 205	25 876 292	24 817 438	22 015 582	27 323 611
Налоговое бремя, тыс. р.	486 321	575 913	1 780 045	2 101 007	1 643 242	947 684	1 112 345
в том числе налог на прибыль организаций	84 152	105 151	1 403 003	1 258 289	614 434	480 702	6 031 90
Доля налога на прибыль в налоговом бремени, %	21,68	22,56	83,98	64,01	41,33	61,07	54,23
Средняя налоговая нагрузка по виду экономической деятельности, %	19,1*	19,4*	18,2*	19,7*	28,2*	21,7*	20,9*
Фактическая налоговая нагрузка организаций сахарного производства, %	3,11	3,32	7,63	7,60	5,99	3,58	4,07
Отклонение фактической налоговой нагрузки от средних значений, %	-15,99	-16,08	-10,57	-12,10	-22,21	-18,12	-16,83

* – производство пищевых продуктов, напитков, табачных изделий

учёта. Однако, как нами было установлено, большинство обследуемых организаций не предусматривает в рабочем плане счетов субсчёта к счёту 68 «Расчёты по налогам и сборам». В то же время проведённый нами анализ регистров бухгалтерского учёта по счёту 68, в частности карточек счёта, анализа счёта и других, свидетельствуют об использовании типовых субсчетов, предусмотренных программой «1С: Бухгалтерия». Таким образом, считаем необходимым в Приложении «Рабочий план счетов» к учётной политике для целей бухгалтерского учёта к счёту 68 указывать следующие субсчета: 68/01 – расчёты по НДС; 68/02 – расчёты по НДС; 68/03 – расчёты по акцизам; 68/04 – расчёты по налогу на прибыль организаций; 68/05 – плата за негативное воздействие на окружающую среду; 68/06 – расчёты по земельному налогу; 68/07 – расчёты по транспортному налогу; 68/08 – расчёты по налогу на имущество организаций; 68/09 – расчёты по налогу на рекламу; 68/10 – расчёты по прочим налогам и сборам.

Изучение положений учётной политики перерабатывающих организаций, находящихся на общем режиме налогообложения, свидетельствует о применении норм ПБУ 18/02 при учёте налога на прибыль. Иначе говоря, если организация с 01.08.2016 не состоит в реестре субъектов малого и среднего предпринимательства, она не может применять упрощённые способы ведения бухгалтерского учёта и, следовательно, должна применять нормы ПБУ 18/02. Однако содержание «Бухгалтерского баланса», «Отчёта о финансовых результатах» и регистров бухгалтерского учёта по счёту 68 в некоторых организациях свидетельствует об отсутствии каких-либо фактов хозяйственной жизни, отражённых на счетах 09 и 77. Таким образом, по нашему мнению, име-

ется определённое несоответствие используемых организациями способов учёта (в части расчётов по налогу на прибыль) и правил, закреплённых в приказе об учётной политике. В данном случае мы считаем, что организациям следует руководствоваться положениями ПБУ 18/02 и обязательно отражать на счетах возникающие разницы между данными бухгалтерского и налогового учёта.

2. Совершенствование налогового учёта

Мы рекомендуем предусмотреть в учётной политике для целей налогообложения в организациях использование амортизационной премии. Реализация данного права позволит организации учитывать при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль расходы на капитальные вложения в размере:

- не более 30 % первоначальной стоимости основных средств третьей – седьмой амортизационных групп;

- не более 10 % первоначальной стоимости основных средств первой – второй и восьмой – десятой амортизационных групп.

Существует альтернатива амортизационной премии – налоговый инвестиционный вычет. В соответствии с нормами НК РФ организации-налогоплательщики могут уменьшить налог на прибыль на сумму инвестиционного вычета: за счёт региональной части налога – до 90 % расходов на покупку и модернизацию основных средств, за счёт федеральной – до 10 %. Организация сможет уменьшить именно сумму налога на прибыль (по ставке 20 %) или авансового платежа по нему, а не налоговую базу (п. 1 ст. 284 НК РФ). Однако при этом организация не сможет начислять амортизацию по основным средствам и использовать амортизационную премию.

Инвестиционный вычет действует только в тех субъектах

Российской Федерации, на территории которых региональные власти приняли закон о его введении (подп. 1 п. 6 ст. 286.1 НК РФ). В Воронежской области такой закон принят 22.05.2019 и вступил в силу с 01.01.2020 (№ 70-ОЗ). Однако необходимо отметить, что нормы закона Воронежской области № 70-ОЗ существенно снижают привлекательность данного инструмента и ограничивают возможности его применения для целей оптимизации по сравнению с нормами НК РФ по следующим причинам:

- добавлено, что инвестиционный проект должен соответствовать статусу особо значимого для региона проекта;

- размер инвестиционного вычета за счёт региональной части налога снижен с 90 до 50% суммы расходов на покупку и модернизацию основных средств;

- размер налоговой ставки налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для определения предельной величины инвестиционного налогового вычета увеличен в два раза (с 5 до 10 %);

- ограничен период, в котором может быть учтена сумма расходов, превышающая предельную величину инвестиционного вычета (не более трёх последующих последовательных налоговых периодов).

Тем не менее с целью осуществления результативной оптимизации мы рекомендуем менеджменту организаций оценивать перспективность применения данного инструмента с учётом рассмотренных требований и ограничений.

Выполним соответствующие расчёты на условных данных с учётом специфики налогообложения прибыли в перерабатывающих организациях Воронежской области.

Ситуация 1. В январе 2020 г. организация приобрела и вве-

ла в эксплуатацию оборудования первоначальной стоимостью 200 000 р., по которому возможно применение инвестиционного налогового вычета.

За счёт региональной части налога организация вправе применить инвестиционный вычет в размере 100 000 р. ($200\,000\text{ р.} \times 50\%$), за счёт федеральной части налога на прибыль организаций – 20 000 р. ($200\,000\text{ р.} \times 10\%$).

Предположим, что налогооблагаемая прибыль за I квартал составила 2 000 000 р. Сумма налога на прибыль, подлежащая к уплате:

- в региональный бюджет с учётом инвестиционного вычета составит 240 000 р. ($340\,000 - 100\,000$);

- в федеральный бюджет с учётом инвестиционного вычета составит 40 000 р. ($60\,000 - 20\,000$).

Также нормы НК РФ предусматривают необходимость контроля организациями-налогоплательщиками предельной величины инвестиционного вычета по итогам каждого отчётного или налогового периода. Если расходы на покупку и модернизацию основных средств за I квартал превысили предельную величину, то инвестиционный вычет равен этой величине.

Сумму превышения можно вычесть из региональной части налога на прибыль за первое полугодие и т. д. Чтобы рассчитать предельную величину вычета, пользуются формулой

Предельная величина вычета = Налог на прибыль в региональный бюджет по действующей ставке – Налог на прибыль в региональный бюджет по ставке 5 %.

Для расчёта предельной величины используется сумма налога на прибыль без учёта инвестиционного вычета. Вместо расчётной ставки 5 % региональные власти вправе установить другую ставку

налога (абзац третий п. 2 ст. 286.1 НК РФ); для Воронежской области – 10 %.

Ситуация 2. Скорректируем условия предыдущей ситуации в части полученной прибыли. Предположим, что прибыль организации за I квартал 2020 г. составила 1 000 000 р. Налог на прибыль в региональный бюджет по действующей ставке – 170 000 р. ($1\,000\,000\text{ р.} \times 17\%$), а по расчётной ставке 10 % – 100 000 р. ($1\,000\,000\text{ р.} \times 10\%$). Значит, предельная величина вычета равна 70 000 р. ($170\,000 - 100\,000$).

Как отмечалось выше (ситуация 1), организация претендует на инвестиционный вычет в размере 100 000 р. Поскольку данная сумма превышает предельную величину инвестиционного вычета, то по итогам I квартала организация имеет право вычесть из региональной части налога 70 000 р. Таким образом, она обязана доплатить в региональный бюджет 70 000 р. ($170\,000 - 100\,000$). Остаток вычета 30 000 р. ($100\,000 - 70\,000$) организация сможет учесть в следующих кварталах. Из федеральной части налога на прибыль за I квартал

организация может принять к вычету 20 000 р. и, соответственно, обязана перечислить в федеральный бюджет 10 000 р. ($1\,000\,000\text{ р.} \times 3\% - 20\,000\text{ р.}$).

Необходимо отметить, что инвестиционный налоговый вычет применяется только относительно объектов третьей – седьмой амортизационных групп (п. 4 ст. 286.1 НК РФ), т. е. основных средств со сроком полезного использования от 3 до 20 лет (включительно). Если организация примет решение заявить инвестиционный налоговый вычет, его нужно будет применять ко всем основным средствам из третьей – седьмой амортизационных групп (п. 8 ст. 286.1 НК РФ). Использовать инвестиционный налоговый вычет выборочно в отношении отдельных объектов основных средств запрещено.

Приведём условный расчёт-оценку обоснованности использования инвестиционного вычета. Допустим, срок полезного использования нового оборудования – 10 лет, метод начисления амортизации линейный (табл. 3).

Вариант 1 – применить амортизационную премию. Организация

Таблица 3. Условный расчёт-обоснование целесообразности применения инвестиционного налогового вычета

Показатели за 2020 г.	Вариант 1 (амортизационная премия), р.	Вариант 2 (инвестиционный вычет), р.
Доходы за минусом расходов (без учёта амортизации)	3 000 000	3 000 000
Амортизационная премия	60 000	–
Амортизация	12 837	–
Прибыль	2 927 163	3 000 000
Налог на прибыль до применения инвестиционного вычета: в региональный бюджет; в федеральный бюджет	497 618 87 815	510 000 90 000
Инвестиционный вычет (в счёт региональной части налога на прибыль)	–	100 000
Сумма, на которую уменьшена федеральная часть налога на прибыль	–	20 000
Налог на прибыль после применения инвестиционного вычета: в региональный бюджет; в федеральный бюджет	497 618 87 815	410 000 70 000

применяет амортизационную премию в размере 30 % от первоначальной стоимости оборудования. Сумма амортизационной премии составляет 60 000 р. (200 000 р. \times 30 %). Начиная с февраля 2020 г. организация ежемесячно включает в расходы амортизацию в сумме 1 167 р. ((200 000 – 60 000) / 120 мес.). До конца года в состав расходов будет включена сумма амортизации 72 837 р. (60 000 р. + 1 167 р. \times 11 мес.).

Допустим, доходы за минусом расходов, но без учёта амортизации по новому оборудованию составят за 2020 г. 3 000 000 р., налогооблагаемая прибыль – 2 927 163 р. (3 000 000 – 72 837), налог на прибыль в региональный бюджет – 497 618 р. (2 927 163 р. \times 17 %), в федеральный – 87 815 р. (2 927 163 р. \times 3 %).

Вариант 2 – применить инвестиционный вычет. Организация в течение 2020 г. не начисляет по оборудованию ни амортизацию, ни амортизационную премию. Налог на прибыль в региональный бюджет за 2020 г. составит 510 000 р. (3 000 000 р. \times 17 %), в федеральный – 90 000 р. (3 000 000 р. \times 3 %); предельная величина вычета за год – 210 000 р. ((3 000 000 р. \times 17 %) – (3 000 000 р. \times 10 %)). Организация вправе заявить весь вычет в сумме 100 000 р. (200 000 р. \times 50 %).

Региональную часть налога можно уменьшить на 100 000 р., федеральную – на 20 000 р. В итоге организация должна доплатить в региональный бюджет 410 000 р. (510 000 – 100 000), в федеральный – 70 000 р. (90 000 – 20 000).

Таким образом, вариант с инвестиционным вычетом будет более выгодным. Благодаря вычету организация сможет сэкономить за год на налоге на прибыль 105 433 р. ((497 618 + 87 815) – (410 000 + 70 000)).

В экономической деятельности перерабатывающих организаций

имеют место случаи, когда по итогам отчётного финансового года признаётся убыток, который должен отражаться в «Отчёте о финансовых результатах» по строке «Прибыль до налогообложения». Поэтому мы рекомендуем организациям использовать право на перенос убытков отчётного периода на следующие периоды с целью уменьшения налогооблагаемой базы (ст. 283 НК РФ). Кроме того, необходимо учитывать, что в отчётные (налоговые) периоды с 01.01.2017 по 31.12.2021 налоговая база по налогу за соответствующий период может быть уменьшена на убытки предыдущих периодов не более чем на 50 %. В дальнейшем организация сможет учесть понесённые убытки в полном объёме. Кроме того, организация обязана хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка в течение всего срока, на протяжении которого будет осуществляться уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Изучение приказов об учётной политике для целей налогообложения, применяемых в перерабатывающих организациях, показало, что в них, как правило, имеется раздел, касающийся резерва на оплату отпусков. Поэтому в налоговом учёте рекомендуется также создать и использовать следующие резервы:

- по сомнительным долгам;
- предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год;
- предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Законодательством по бухгалтерскому учёту предусмотрена обязанность организаций формировать резервы по сомнительным долгам, однако в нём отсутствуют какие-либо требования к порядку его образования. В то же время в НК РФ (ст. 266) закреплено право организаций-налогоплательщи-

ков на формирование указанного резерва и определены сроки, порядок создания и направления его использования. Пунктом 1 ст. 266 НК РФ установлено, что сомнительным долгом признается любая дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации товаров, выполнением работ, оказанием услуг, если она:

- не погашена в установленные договором сроки;
- не обеспечена залогом, банковской гарантией или поручительством.

Как известно, признание долгов безнадежными в соответствии с законодательством возможно лишь в следующих четырех случаях:

- по долгам истёк срок исковой давности (ст. 196 ГК РФ);
- по долгам прекращены обязательства вследствие невозможности их исполнения (ст. 416 ГК РФ);
- по долгам прекращены обязательства на основании соответствующего акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ);
- по долгам прекращены обязательства в связи с ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ).

Кроме того, непогашенную дебиторскую задолженность можно отнести к безнадежной только при наступлении одного из выше указанных случаев (Письмо Минфина России от 28.03.2008 № 03-03-06/4/18).

Поэтому в учётную политику для целей бухгалтерского учёта мы рекомендуем внести следующее положение:

«Сумма резерва по сомнительным долгам определяется с учётом срока возникновения задолженности:

- со сроком свыше 90 календарных дней – резерв формируется в размере 100 % сомнительной задолженности;
- со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) – резерв формируется

в размере 50 % сомнительной задолженности;

– со сроком возникновения до 45 дней – резерв не формируется.

Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 % от выручки за предыдущий или текущий отчётный период (использовать при расчёте большую величину)».

Подобный порядок, по нашему мнению, позволит избежать возникновения временных разниц при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и суммы начисленного налога, подлежащего уплате в бюджет.

Считаем необходимым в учётной политике организации для целей налогообложения также предусмотреть формирование «Резерва предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год» и обязательно указать, что данный вид резерва создаётся и используется в соответствии с требованиями и порядком, применяемыми в отношении резерва предстоящих расходов на оплату отпусков. Подобное изложение соответствует п. 6 ст. 324.1 НК РФ.

Резерв на ремонт основных средств формируется в налоговом учёте в соответствии со ст. 324 НК РФ. В соответствии с абзацем первым п. 2 ст. 324 НК РФ организация рассчитывает отчисления в резерв исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, которые необходимо самостоятельно утвердить в учётной политике для целей налогообложения. При этом совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых объектов основных средств, введённых в эксплуатацию на начало налогового периода, в котором создаётся резерв (абзац второй п. 2 ст. 324 НК РФ).

С учётом положений абзацев третьего и четвёртого п. 2 ст. 324 НК РФ для того, чтобы определить размер отчислений в резерв, необходимо:

– определить предельную сумму отчислений в резерв;

– определить сумму отчислений в резерв следующим образом:

– если отчётными периодами по налогу на прибыль является квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (абз. 1 п. 2 ст. 285 НК РФ), то сумма отчислений в резерв = предельная сумма отчислений / 4;

– если отчётными периодами по налогу на прибыль является месяц, два, три и т. д. до окончания календарного года (абзац второй п. 2 ст. 285 НК РФ), то сумма отчислений в резерв = предельная сумма отчислений / 12.

Таким образом, применение в налоговом учёте перечисленных резервов позволит соблюдать принципы равномерного признания расходов.

Наконец, мы рекомендуем осуществлять признание отдельных видов расходов для целей налогообложения в следующих направлениях:

– не выделять расходы на доставку сырья из общих транспортных расходов (п. 2 ст. 254 НК РФ);

– признавать расходом стоимость форменной одежды;

– разбивать долгосрочную реконструкцию на несколько этапов. Согласно п. 3 ст. 256 НК РФ при реконструкции свыше 12 месяцев организация должна исключить объект из амортизируемого имущества. Чтобы продолжать начисление амортизации, продолжительность этапов должна быть менее 12 месяцев. Кроме того, возможно разбить реконструкцию на частичную ликвидацию и улучшение объекта (п. 2 ст. 257, ст. 265 НК РФ);

– не включать в первоначальную стоимость основных средств не-

которые расходы, связанные с их приобретением: суммы процентов по заёмным средствам, суммы таможенных пошлин, комиссионного вознаграждения, консультационных услуг (подп. 2 п. 1 ст. 265; подп. 1, 3, 15 п. 1 ст. 264 НК РФ). Данные затраты могут быть включены в состав прочих внереализационных расходов;

– доказывать ремонтный характер работ вместо модернизации и реконструкции. Это позволит списывать одновременно затраты и не приводит к увеличению стоимости. Доказательством могут быть дефектная ведомость (письмо Минфина от 30.10.2007 № 03-03-06/1/745), заключение экспертизы (постановление ФАС Северо-Западного округа от 29 мая 2006 г. № А13-4630/2005-05);

– признавать расходом выкупную стоимость лизингового имущества, если объект учитывается на балансе у лизингодателя. В ст. 264 НК РФ не содержится условий, в соответствии с которыми нельзя выкупные платежи относить на затраты (постановление ФАС Уральского округа от 14.05.2008 № Ф09-2240/08-С3);

– вместо дополнительных премий (к юбилеям, праздникам), оплаты лечения, обучения выплачивать премии за производственные результаты (п. 2 ст. 255 НК РФ). Однако для правомерности отнесения премий на себестоимость необходимо представить планы и отчёты, свидетельствующие о повышении производительности труда. Кроме того, порядок установления премий должен регулироваться в локальном акте организации;

– списывать безнадежную задолженность до истечения срока давности. Однако возможны судебные споры с дебиторами и кредиторами, что негативно скажется на самой организации, к тому же придется восстанавливать задолженность в учёте;

– повышенные проценты при просрочке возврата займа оформлять как неустойку (подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ).

3. Составление отчётности

В соответствии с последними изменениями, внесёнными в ПБУ 18/02, налог на прибыль характеризуют следующие показатели: расход (доход) по налогу на прибыль (РДН) и налог на прибыль по операциям (НПО), не включаемым в бухгалтерскую прибыль (в прежней редакции – ПНО, ПНА, изменения ОНО, ОНА, текущий налог на прибыль). В «Отчёте о финансовых результатах» сумма РДН должна отражаться с подразделением на отложенный налог на прибыль и текущий налог на прибыль. Последний, в свою очередь, вычитается из прибыли до налогообложения при определении чистой прибыли. В то же время сумма НПО используется для корректировки чистой прибыли при формировании совокупного финансового результата.

Изучение бухгалтерской финансовой отчётности некоторых перерабатывающих организаций за 2014–2018 гг. (в частности, «Бухгалтерского баланса», «Отчёта о финансовых результатах», «Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчёту о финансовых результатах») выявили отсутствие в некоторых случаях отчётной информации, соответствующей прежним требованиям ПБУ 18/02.

В частности, в «Бухгалтерском балансе» отсутствовали данные:

– в разделе «Внеоборотные активы» по статье «Отложенные налоговые активы» (ст. 1180);

– в разделе «Долгосрочные обязательства» по статье «Отложенные налоговые обязательства» (ст. 1420).

В «Отчёте о финансовых результатах» отсутствовали данные:

– по строке 2421 «Постоянные налоговые обязательства (активы)»;

– по строке 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств»;

– по строке 2450 «Изменение отложенных налоговых активов».

В «Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчёту о финансовых результатах» отсутствовали строки, в которых могла бы раскрываться информация, соответствующая требованиям ПБУ 18/02, действовавшего в 2014–2019 гг., в частности:

– условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (УРД);

– возникшие в отчётном периоде постоянные и временные разницы, повлёкшие корректировку УРД для определения суммы текущего налога на прибыль;

– возникшие в прошлых отчётных периодах постоянные и временные разницы, повлёкшие корректировку УРД в отчётном периоде;

– суммы ОНА, ОНО, ПНО, ПНА;

– причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчётным периодом;

– суммы ОНА и ОНО, списанные при выбытии активов или списании обязательств.

С целью выполнения требований ПБУ 18/02, вступивших в силу с 01.01.2020, в части формирования финансовых результатов и налога на прибыль рекомендуем в «Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчёту о финансовых результатах» сформировать дополнительный раздел, в котором отражать:

1) отложенный налог на прибыль, обусловленный:

– возникновением (погашением) временных разниц в отчётном периоде;

– изменениями правил налогообложения, изменениями применяемых налоговых ставок;

– признанием (списанием) отложенных налоговых активов в связи с изменением вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчётных периодах;

2) величины, объясняющие взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и показателем прибыли (убытка) до налогообложения, в том числе:

– применяемые налоговые ставки;

– условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;

– постоянный налоговый расход (доход);

– иную информацию, необходимую пользователям для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организаций.

4. Совершенствование организации внутреннего налогового контроля

В настоящее время организации-налогоплательщики осуществляют экономическую деятельность в условиях неустойчивости бизнес-среды и усиления турбулентности социально-экономических изменений, связанных с цифровизацией экономики. Использование цифровых технологий сопряжено с ускорением реализации многих процессов, в том числе учётно-аналитического характера. При этом повышается актуальность и значимость процедур внутреннего контроля, поскольку хозяйствующие субъекты должны выполнять свои налоговые обязательства полностью и в установленные сроки, что обусловлено развитием возможностей проведения налогового мониторинга и камеральных проверок налоговыми службами.

Для совершенствования внутреннего налогового контроля в организациях среднего предпринимательства мы рекомендуем использовать программный

продукт «Гарант-Аудит», который не является самостоятельной программой, а предназначен для синхронизации с конфигурацией «1С:Бухгалтерия» на платформе «1С:Предприятие». Продукт «Гарант-Аудит» не защищён аппаратным ключом, все фрагменты кода могут быть изменены пользователем, что существенно расширяет возможности его настройки с учётом специфики организации учётного процесса рекомендуемый нами программный продукт позволяет:

- автоматизировать процедуры проверки и контроля учётных операций организаций, ведущих бухгалтерский учёт с применением «1С:Бухгалтерия»;

- подключаться к информационной базе организации без загрузки данных на внешний или внутренний носители;

- автоматизировать процесс формирования рабочей документации внутреннего контроля;

- формировать отчёты на основании данных «1С:Бухгалтерия», не внося изменения в систему учёта организации и её подразделений;

- обеспечить необходимый уровень детализации данных при осуществлении контрольных процедур;

- осуществлять навигацию по рабочим и отчётным документам.

Программный продукт «Гарант-Аудит» содержит отчёты и формы рабочей документации по четырём этапам проведения процедур внутреннего контроля. На первом этапе определяется область проверки, сроки, ответственные лица за проведение контрольных процедур, дополнительные источники информации (при необходимости). Последний аспект особенно актуален для организаций, в которых налоговый учёт ведётся по самостоятельно разработанным формам в электронном виде. На

втором этапе проводится анализ данных информационной базы: учётной политики, рабочего плана счетов, операций и документов, состава товарно-материальных ценностей. Также на этом этапе проводится анализ финансового состояния: рентабельности, деловой активности, налоговой нагрузки, платёжеспособности; ликвидности, финансовой устойчивости. По результатам анализа и с учётом результатов первого этапа составляется общий перечень контрольных процедур в соответствии с выбранными разделами проверки. На третьем этапе осуществляется формирование доказательной совокупности с использованием данных информационной базы, документов на бумажных носителях и других источников. Контрольные процедуры проводятся по выбранным разделам, предусмотренным перечнем контрольных процедур. Для каждой контрольной процедуры разрабатывается свой рабочий бланк (рабочий документ внутреннего контролера). Рабочие документы формируются по каждой процедуре и являются как инструментом проверки, так и отчётной формой. В качестве инструмента контроля рабочий документ представляет контролёру данные информационной базы для проведения конкретной процедуры. На четвёртом этапе формируется реестр рабочих документов и итоговое заключение.

Таким образом, грамотное применение норм налогового законодательства может значительно оптимизировать налоговые обязательства организации. Однако важно не забывать, что сплошная оптимизация одних обязательств может привести к росту других, т. е. необходимо осуществлять гибкий подход, учитывая цели организации и учётно-политические установки.

Заключение

Налоговая система России постоянно претерпевает изменения, касающиеся налоговых взаимоотношений между организациями-плательщиками и государственными налоговыми органами, что не может не сказываться на методах и способах учётного процесса, в том числе налогового. Особенности экономической деятельности перерабатывающих организаций-налогоплательщиков, прямо зависящей от уровня и состояния бизнес-среды, дали основание при разработке оптимизационных решений базироваться на процессном подходе, целесообразность применения которого обусловлена логической цепочкой информационных потоков и временными моментами признания налоговых обязательств.

Экономическая деятельность организаций-налогоплательщиков претерпевает значительные изменения под влиянием факторов внешней, сопряжённой и внутренней бизнес-среды. Названные факторы теснейшим и разноаспектным образом взаимозависимы, что выражается в формировании как позитивных, так и негативных условий ведения экономической деятельности и соответственно в возможности развития учётного процесса и системы налогового планирования.

Чтобы процессы налогового планирования были эффективными, целесообразно адаптировать данные налогового учёта к их запросам. Для этого, в первую очередь, необходимо постоянно совершенствовать учётную политику для целей налогообложения и, принимая во внимание выбранные варианты налогового учёта, оптимизировать налогооблагаемые базы. Среди мер, способствующих сокращению налоговых обязательств, осо-

бый акцент необходимо делать на разработку и обоснование правомерных способов легальной оптимизации массы налога на прибыль организаций. Нормы налогового права относительно налогообложения прибыли предусматривают определённый порядок применения льгот и преференций, дающих возможность оптимизировать налоговые платежи без ущерба для соблюдения интересов организаций-налогоплательщиков и государства.

Таким образом, можно сделать вывод, что оптимальное применение норм налогового законодательства может сократить налоговое бремя организаций-налогоплательщиков.

Список литературы

1. *Гарнов, А.П.* Налоговый менеджмент как эффективный инструмент управления налогами / А.П. Гарнов // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 2. – С. 13–14.
2. *Дедова, О.В.* Совершенствование налогового учёта на предприятии / О.В. Дедова, Ю.А. Дворецкая // Вестник Брянского государственного университета. – 2019. – № 3. – С. 112–119.
3. *Дятлова, А.Ф.* Инвестиционный налоговый вычет и особенности его исчисления / А.Ф. Дятлова, З.К. Нажмутдинова // Путеводитель предпринимателя. – 2018. – № 40. – С. 136–152.
4. *Еловацкая, Т.А.* Налог на прибыль организаций: оценка динамики и особенности механизма его оптимизации в РФ / Т.А. Еловацкая, И.В. Орбинская, Л.В. Брянцева // Налоги и налогообложение. – 2018. – № 1. – С. 37–48.
5. *Койчуева, М.М.* Этапы формирования учётной политики организации / М.М. Койчуева, Н.В. Кулиш // Сб. статей Международной научно-практической конференции «Проблемы внедре-

ния международных стандартов аудита и учёта, практика их применения в странах СНГ». Нур-Султан, 5 апреля 2019 г. – Астана: Евразийский национальный университет им. Л.Н. Гумилёва, 2019. – С. 216.

6. *Косов, М.Е.* Разработка нового подхода к оценке эффективности налоговых льгот с учётом опыта их применения в субъектах Российской Федерации / М.Е. Косов // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 11. – С. 1–8.

7. *Кузнецова, О.Н.* Учёт и контроль резервов по сомнительным долгам / О.Н. Кузнецова // Финансовый журнал. – 2019. – № 4(50). – С. 88–101.

8. *Мехтиева, А.Р.К.* Анализ существующих подходов к формированию резерва по сомнительным долгам / А.Р.К. Мехтиева, О.А. Агеева // Economics. – 2017. – № 6(27). – С. 85–89.

9. *Никитина, В.Ю.* Учётная политика для целей налогообложения / В.Ю. Никитина // Бухгалтерский учёт. – 2018. – № 12. – С. 67–71.

10. *Никонов, И.В.* Влияние налоговых льгот на налоговую нагрузку в предпринимательском секторе / И.В. Никонов // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 9. – С. 27–37.

11. *Ордынская, М.Е.* Учётная политика как важнейший инструмент налогового планирования / М.Е. Ордынская, О.С. Арчакова // Человек, общество и культура в XXI веке. – Белгород : Агентство перспективных научных исследований, 2017. – С. 83–86.

12. *Орбинская, И.В.* Эволюция нормативно-правового регулирования политики налогового учёта в организациях / И.В. Орбинская [и др.] // Вестник ВГАУ. – 2017. – № 1(52). – С. 216–221.

13. *Тихонов, Э.* Учётная политика организаций как инструмент оптимизации налогообложения / Э. Тихонов, В. Мирошниченко // Научный вестник ГАОУ ВПО «Невинномысский государственный гуманитарно-технический институт». – 2018. – № 3–4. – С. 194–197.

14. *Фёдорова, О.С.* Учётная политика предприятия для целей налогообложения / О.С. Фёдорова, Т.В. Катанаева, Л.Р. Набиуллина // Налоги и финансовое право. – 2019. – № 3. – С. 10–16.

15. *Хорев, А.И.* Оптимизационные процедуры в системе налогообложения перерабатывающих организаций / А.И. Хорев [и др.] // Вестник ВГУИТ. – 2019. – № 1. – С. 357–365.

Аннотация. Определено значение процессов налогообложения прибыли организаций в системе налогового менеджмента. Раскрыты направления оптимизации учётных процессов налогообложения прибыли в перерабатывающих организациях: совершенствование бухгалтерского учёта, совершенствование налогового учёта, совершенствование отчётности, совершенствование внутреннего налогового контроля.
Ключевые слова: налогообложение прибыли, налоговое бремя, налоговая нагрузка, способы и приёмы налоговой оптимизации.
Summary. The importance of the processes of taxation of profits of organizations in the tax management system is determined; directions of optimization of accounting processes of profit taxation in processing organizations are revealed: improvement of accounting; improving tax accounting; improving reporting; improvement of internal tax control.
Keywords: taxation of profits, tax burden, methods and techniques of tax optimization.