

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ НАРОДНЫМ ХОЗЯЙСТВОМ
(ПО ОТРАСЛЯМ И СФЕРАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ)
(ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ)

Научная статья

УДК 336.2

DOI: 10.53914/issn2071-2243_2022_3_173

**Особенности учетной налоговой политики
в перерабатывающих организациях АПК**

**Ирина Николаевна Маслова¹, Ирина Викторовна Шамрина², Роман Викторович Нуждин^{3✉},
Екатерина Вячеславовна Горковенко⁴, Ирина Михайловна Ярцева⁵**

¹Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I, Воронеж, Россия

^{2, 5}Липецкий государственный технический университет, Липецк, Россия

^{3, 4}Воронежский государственный университет инженерных технологий, Воронеж, Россия

³rv.voronezh@gmail.com✉

Аннотация. Значимым процессом налогового менеджмента перерабатывающих организаций агропромышленного комплекса является формирование и оптимизация учетной политики для целей налогообложения, способной обеспечить увеличение массы налоговой выгоды хозяйствующего субъекта – налогоплательщика. Для повышения степени объективности выбранных подходов к характеристике роли учетной налоговой политики приведены основные требования к ее содержанию, описаны ее свойства как политического акта, обосновано восемь отличительных особенностей ее формирования и раскрытия. Для перерабатывающих организаций АПК оптимизационные процедуры относительно налоговой учетной политики имеют несомненную значимость вследствие высокой налоговой нагрузки, опережающей темпы ее роста по другим производственным организациям в среднем в 5,5 раза. Такое положение в системе налогообложения результатов экономической деятельности переработки в АПК, учитывая отличительные черты организаций пищевых производств, является решающим аргументом в пользу настоятельной необходимости разработки положений учетной налоговой политики, обладающих закрытой экономической выгодностью в налоговом периоде. Осуществление процедур оптимизации на основе преимуществ системной и индуктивной методологии предусматривает выбор в качестве оптимизационных мероприятий тех, относительно которых в соответствии с действующим законодательством предусмотрен вариант учетной политики для целей налогообложения, способный принести перерабатывающей организации реальную налоговую выгоду. В качестве основных разделов оптимизации учетной налоговой политики рассмотрены положения, связанные с налогообложением прибыли. Для некоторых вариантов учетной политики, раскрывающих содержание этих разделов, дано детальное обоснование налоговой выгоды по налогу на прибыль: амортизационная премия или инвестиционный вычет. Предложенные рекомендации будут способствовать повышению налоговой состоятельности перерабатывающих организаций АПК.

Ключевые слова: учетная налоговая политика, нормы права, перерабатывающая организация, АПК, оптимизация, амортизационная премия, инвестиционный вычет

Для цитирования: Маслова И.Н., Шамрина И.В., Нуждин Р.В., Горковенко Е.В., Ярцева И.М. Особенности учетной налоговой политики в перерабатывающих организациях АПК // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2022. Т. 15, № 3(74). С. 173–185. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2022_3_173-185.

ECONOMICS AND MANAGEMENT OF THE NATIONAL ECONOMY
(BY BRANCHES AND FIELDS OF ACTIVITY)
(ECONOMIC SCIENCES)

Original article

**Special aspects of accounting tax policies
of processing organizations of the AIC**

**Irina N. Maslova¹, Irina V. Shamrina², Roman V. Nuzhdin^{3✉}, Ekaterina V. Gorkovenko⁴,
Irina M. Yartseva⁵**

¹Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Voronezh, Russia

^{2, 5}Lipetsk State Technical University, Lipetsk, Russia

^{3, 4}Voronezh State University of Engineering Technologies, Voronezh, Russia

³rv.voronezh@gmail.com✉

Abstract. A significant function of tax management of agro-industrial processing organizations is the formation and optimization of accounting policy for tax purposes that can ensure an increase in the mass of tax benefits of the economic entity as a taxpayer. To increase the degree of objectivity of the chosen approaches to the characterization of the role of accounting tax policy, the main requirements for its content are given, its properties as an act of policy are described, and eight distinctive features of its formation and disclosure are substantiated. For agro-industrial processing organizations optimization procedures regarding tax accounting policy are of undoubted importance due to the high tax burden, which on average by 5.5 times goes ahead of growth rates of other organizations. Taking into account the distinctive features of agro-industrial food manufacturing organizations, such a situation in the system of taxation of the results of economic activity makes an appeal to develop provisions of accounting tax policy that have a closed economic benefit in the tax period. The implementation of optimization procedures based on the advantages of a systematic and objective methodology provides for the selection as optimization measures of those for which, in accordance with the current legislation, an accounting policy option for tax purposes is provided that can bring real tax benefits to the processing organization. The provisions related to profit taxation are considered as the main sections of optimization of accounting tax policy. For some accounting policy options that disclose the content of these sections, a detailed justification of the income tax benefit is given, i.e. bonus depreciation or investment deduction. The proposed recommendations will help to increase the tax solvency of agro-industrial processing organizations.

Keywords: accounting tax policy, legal norms, processing organization, Agro-Industrial Complex, optimization, bonus depreciation, investment deduction

For citation: Maslova I.N., Shamrina I.V., Nuzhdin R.V., Gorkovenko E.V., Yartseva I.M. Special aspects of accounting tax policies of processing organizations of the AIC. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2022;15(3):173-185. (In Russ.). https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2022_3_173-185.

В ходе преобразующего управления конкурентоустойчивостью экономической деятельности перерабатывающих организаций АПК, являющихся сложными социально-экономическими системами, как известно, необходимо использовать полноценную, достоверную и релевантную, оперативно и стратегически значимую информацию. Информационное сопровождение системы управления налогами осуществляется прежде всего в процессах учета. Эти процессы в перерабатывающих организациях включают следующие виды: финансовый, управленческий, статистический, налоговый, производственный экологический, воинский. Налоговый учет является особо значимым для сопровождения налоговых менеджмент-решений в хозяйственной деятельности. Поэтому развитие перерабатывающих организаций АПК требует постоянного внимания к налоговому учету и учетной налоговой политике, являющейся его базовой основой. Кроме того, наблюдается расширение числа бизнес-стейкхолдеров, принимающих соответствующие решения, в том числе по данным налогового учета.

Основной оперативной целью политики налогового учета, как правило, является достижение достоверности и объективности в информировании пользователей о результатах деятельности перерабатывающих организаций. На основании этого считаем, что принятые способы первичного отражения, измерения стоимости, оперативных налоговых расчетов, связанных с отражением фактов хозяйственной жизни (ФХЖ) в налоговом учете, должны быть прописаны в учетной налоговой политике. Кроме того, бухгалтерская отчетность не может формироваться без сопряжения видов учета: финансового, управленческого и налогового. Статистический учет, который здесь не назван, тем не менее аккумулирует и систематизирует сведения, полученные из данных вышеназванных учетных разновидностей, что подтверждает их системную взаимосвязь. Каждый из них апеллирует к выполнению четко изложенных требований, прописанных в специальных правилах формирования информации, используемой при составлении отчетности. То есть учетная налоговая политика является тактическим внутриорганизационным инструментом, содержащим конкретные способы и приемы, не противоречащие нормам, прописанным в российских правовых документах.

Современные отечественные способы и приемы отражения в положениях политики учета для целей налогообложения являются сложными элементами, но необходимыми относительно их вариативно преимущественного выбора в перерабатывающих

организациях, так как в соответствии с положениями гл. 25 Налогового кодекса РФ все организации-налогоплательщики, независимо от права собственности и видов экономической деятельности, обязаны разрабатывать учетную налоговую политику. Другими словами, формирование учетной налоговой политики является атрибутивной, но оригинальной для каждого субъекта хозяйствования процедурой, прямо воздействующей на содержание налоговой отчетности (деклараций), поэтому с политической учетной точки зрения организации должны задействовать все допускаемые нормативным государственным правом возможности получения налоговой (стоимостной) выгоды.

Как правило, вопросы, связанные с учетной налоговой политикой организаций, рассматриваются в контексте теоретических положений [1, 10, 13, 14, 17, 19], практических процедур [2, 4, 8, 14], особенностей в отдельных видах экономической деятельности [1, 5, 6, 9, 11, 14, 18], оптимизационных решений [3, 7, 8, 9, 11, 15, 16, 18]. Последние касаются вариантов учетной налоговой политики прямо или косвенно.

Так, Е.В. Манакова связывает содержание налоговой учетной политики с инвестиционными вложениями, в частности при приобретении основных средств (ОС) [8, с. 32–33]; Ю.В. Малахова, А.Е. Малахов, И.В. Сазонова оценивают эффективность учетной налоговой политики с точки зрения оптимизационных направлений по налогу на прибыль [7, с. 10–11].

И.Н. Масловой с соавт. проанализированы преимущественные возможности политики налогового учета для целей налогообложения прибыли [9, с. 183–184].

В.М. Румянцевой выявлена и раскрыта степень проработанности учетной корпоративной политики с точки зрения учета бизнес-рисков на основе процессного подхода [15, с. 125–127].

К.Г. Садченко обращено внимание на три важнейших подхода, которыми нужно руководствоваться при формировании или изменении учетной налоговой политики:

- 1) моделировать учетную политику, опираясь на действующие законодательные нормы;
- 2) предвидеть положительный экономический эффект от налоговой оптимизации;
- 3) учитывать отсутствие необходимости применения в учетной налоговой политике единственно возможных способов налогового учета [16, с. 5–7].

Однако некоторые рекомендуемые авторами направления (способы, приемы) оптимизации учетной политики для целей налогообложения остаются без должного внимания. В определенной степени это относится к описанию требований, предъявляемых к содержанию ее положений, прописанных в локальном организационном документе – приказе; свойств, дающих ей статус в учетном процессе; особенностей, которые присущи только ей и нуждаются в особом внимании, поскольку регламентированы.

Основными требованиями к учетной налоговой политике, как известно, являются следующие:

- разработка положений налогового учета в форме политического выбора инструментов осуществления учетных процедур;
- получение особо значимой информации о расходах, доходах, имуществе, обязательствах и т. д. для целей налогообложения;
- создание информации, релевантной для внутренних и внешних стейкхолдеров, которые используют ее в своей оперативной деятельности, в том числе в процессе контроля полноты, правильности и своевременности исчисления и уплаты налогов.

На основе приведенных в пункте 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ положений нами отмечены три важных свойства, характеризующих учетную налоговую политику в виде обособленного политического акта в учетном процессе перерабатывающей организации:

- определение налоговой базы не ограничивается признанием доходов и расходов, расчетом их стоимости, необходимых для целей налогообложения;
- существует необходимость выбора одного варианта из нескольких, если они имеют место в составе элементов, определяющих порядок исчисления налоговой базы;
- выбранные способы применяются организацией-налогоплательщиком, в том числе всеми ее структурными подразделениями.

В связи с данными обстоятельствами следует отметить некоторые особенности разработки учетной политики для целей налогообложения, свойственные в том числе и перерабатывающему бизнесу.

1. Первая особенность связана с неоспоримой необходимостью разработки самой политики для целей налогообложения. Согласно абзацу 5 статьи 313 Налогового кодекса РФ налоговый учет ведется организацией в соответствии с учетной налоговой политикой, утвержденной приказом (распоряжением) руководителя. Поэтому в организации должны разрабатываться две целевые учетные политики: бухгалтерская и налоговая, как в форме отдельных приказов, так и в форме двух разделов одного документа – приказа. Первый подход обладает очевидными преимуществами в тех случаях, когда организация занимается разными видами экономической деятельности или имеет несколько хозяйственных подразделений, что является весьма характерным для перерабатывающих организаций АПК. Границы целесообразного применения политики для целей налогообложения весьма обширны, особенно относительно формирования налоговой выгоды в организации на основе инструментов оптимизации. Как показывают практические исследования, некоторые перерабатывающие организации АПК не уделяют необходимого внимания этому виду учетной деятельности и не разрабатывают обоснованные направления политики налогового учета, что приводит к путанице, искажению информации в налоговом учете, а также недоиспользованию возможностей оптимизации налоговых платежей.

В то же время, согласно статье 313 Налогового кодекса РФ, организации самостоятельно разрабатывают порядок налогового учета и формы его документального сопровождения. На основании этого приказ об учетной налоговой политике следует считать регламентом внутреннего налогового учета для перерабатывающей организации, поскольку он не устанавливается налоговыми органами.

2. Второй особенностью является выбор главного методологического подхода к ведению налогового учета. Среди общепринятых методик, реализующих процедурные качества этой методологии, имеют место следующие:

- ведение налогового учета параллельно с бухгалтерским учетом, так как некоторые правила этих видов учета не совпадают в отдельных случаях;
- максимальная гармонизация бухгалтерского и налогового учетного процесса, так как отдельные нормы ведения этих видов учета совпадают в некоторых случаях.

3. Третьей особенностью является возможность внесения дополнений и изменений в содержание приказа. Так, в содержание документа – приказа об учетной налоговой политике могут вноситься изменения двоякого рода:

- добровольно, если организация применяет новые способы ведения налогового учета; и/или у нее существенно изменились условия экономической деятельности;
- обязательно – если изменились сами нормы права налогового законодательства.

В первом случае изменения вносятся с начала налогового периода, во втором – в соответствии со сроком вступления в силу нормативных правовых актов.

Кроме того, перед разработкой учетной налоговой политики нужно досконально изучить вступающие в силу новации налогового законодательства, некоторые из которых могут повлиять на содержание отдельных разделов «Приказа об учетной налоговой

политике». Следует подчеркнуть, что изменения норм налогового права, как правило, оказывают влияние на содержание внутриорганизационных регламентов в различающихся по экономической сути направлениях – новации могут инициировать: изменения (тактика); дополнения (тактика); кардинальный пересмотр политических положений (стратегия).

4. Четвертая особенность состоит в применении процедур, относящихся исключительно к налоговому учету: порядок уплаты налогов, налоговый режим.

5. Пятой особенностью является допущение нормами права оптимизации налоговых платежей, так как выбор учетного приема или способа осуществляется, как правило, учитывая такие преимущества:

- реализация возможностей снижения налоговой базы, предусмотренных нормами права;

- использование льгот в процессе налогообложения.

6. Шестая особенность. В качестве особо значимой особенности учетной политики для перерабатывающей организации нами выдвинута следующая – ее реактивное влияние на величину налоговой нагрузки, проявляющееся в следующих характеристиках реакции:

- если учетная налоговая политика не оптимизирована, то величина фактической налоговой нагрузки в перерабатывающей организации существенно превышает (>10%) величину налоговой нагрузки в среднем по виду экономической деятельности [12];

- если учетная налоговая политика не совершенна из-за допускаемых нарушений и искажений, то величина фактической налоговой нагрузки в перерабатывающей организации существенно меньше (>10%) величины налоговой нагрузки в среднем по виду экономической деятельности [12].

Однако следует подчеркнуть, что сама методика определения налоговой нагрузки в среднем по виду экономической деятельности нуждается в совершенствовании, поскольку среди приведенных в Приказе ФНС РФ от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ [12] данных не выделены в составе пищевых производств сезонные (кроме улова и переработки рыбы), к которым, безусловно, необходимо отнести, например, сахарное производство, где имеет место ярко выраженная сезонность.

Информация, содержащаяся в таблицах 1 и 2, является наглядным аргументом в пользу приведенных выше утверждений. Фактическая налоговая нагрузка в сахаропроизводящих организациях Воронежской области, перерабатывающих свекловичное сырье, меньше величины средней по виду экономической деятельности в 2–4,5 раза, хотя, как свидетельствуют результаты изучения содержания учетной политики этих субъектов хозяйствования, отдельные возможности налоговой оптимизации недоиспользуются, в то время как величина налоговых платежей начиная с 2018 года увеличивается.

Таблица 1. Налоговые платежи по видам экономической деятельности, Российская Федерация, 2015–2021 гг.

Показатель	Годы							Темпы динамики, ед.
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Всего налогов по ВЭД, млрд руб.	13707,1	14387,7	17194,2	21148,8	22510,6	20713,7	28129,2	1,14
в том числе с.-х. производство	82,0	88,2	116,8	130,3	152,4	148,0	213,5	1,18
сахарное производство	11,7	12,6	8,6	6,2	6,9	6,0	17,4	1,23

Таблица 2. Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, Российская Федерация, среднегодовые значения за 2015–2020 гг., %

Показатель	Годы						Темпы динамики, ед.
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
Всего по ВЭД	9,7	9,6	10,8	11,0	11,2	10,0	1,01
в том числе сельское хозяйство	3,5	3,5	4,3	4,1	4,5	3,8	1,02
обрабатывающие производства	7,1	7,9	8,2	7,1	7,6	8,1	1,03
из них: производство пищевой продукции, напитков, табачных изделий	18,2	19,7	28,2	21,7	20,9	16,9	1,04
сахарное производство (Воронежская область)	7,63	7,60	5,99	3,58	4,07	н/д	0,95

Перечисленные особенности достоверно демонстрируют, что разработка учетной налоговой политики является главным элементом налогового менеджмента в перерабатывающей организации. Приоритетность этого элемента учетного процесса также очевидна еще и потому, что она определяет последующие действия не только самой организации (налоговый учет), но и ее стейкхолдеров, в том числе налоговых органов, контролирующих уровень налоговой нагрузки.

В учетную налоговую политику целесообразно включать элементы, содержащие различающиеся варианты налогового учета, однако нужно проводить постоянную оптимизацию в контексте целесообразности применения тех или иных положений определения налоговой базы для исчисления каждого налога, процедуры налогового учета ФХЖ, облагаемых налогами по разным ставкам, а также процедуры налогового учета ФХЖ, облагаемых и не облагаемых налогами.

Нами рекомендуется проводить оптимизацию учетной налоговой политики в трех направлениях – относительно следующих элементов:

- 1) структуры рассматриваемых положений;
- 2) содержания структурированных положений в контексте инвариантности, допускаемой нормами налогового законодательства;
- 3) содержания налоговых регистров (если они разрабатываются).

Рассмотрим некоторые из этих направлений.

Первое направление. Относительно структурирования положений учетной налоговой политики, как правило, у организаций-налогоплательщиков имеется наименьшее количество разногласий. В качестве приемлемой структуры учетной налоговой политики можно рекомендовать к использованию в перерабатывающих организациях следующие разделы:

- общие организационные положения;
- налог на имущество;
- акцизы;
- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- транспортный налог;
- земельный налог;
- налог на доходы физических лиц.

Второе направление. Содержание разделов – это самая ответственная совокупность положений, раскрываемых в учетной налоговой политике.

В частности, в разделе «Налог на прибыль организаций» целесообразно отразить положения, приведенные ниже:

1) общие положения:

- метод определения доходов и расходов;
- порядок отнесения к виду доходов и расходов платы за предоставление во временное пользование и (или) временное владение и пользование имущества;
- вид регистров для учета налогов;

2) отдельный учет расходов и доходов:

- виды деятельности и ФХЖ, по которым учет расходов и доходов ведется отдельно;

- субсидии и расходы, осуществленные за счет данных средств;

3) амортизация имущества:

- метод расчета амортизации;
- применение амортизационной премии;
- метод распределения имущества, подлежащего амортизации, по амортизационным группам;

- применение специального коэффициента к отдельным объектам ОС;

- применение специального коэффициента к отдельным объектам ОС как предмета договора финансовой аренды (лизинга);

- включение в перечень косвенных расходов отчетного (налогового) периода вложений капитального характера в соответствующем размере в зависимости от амортизационной группы ОС;

- амортизация стоимости лицензионного соглашения (лицензии), признанного в составе нематериальных активов, или его учет в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (в течение 2 лет);

- наименование службы, на основании письменного заключения которой классифицируются затраты в объекты ОС (ремонт, модернизация, реконструкция и т. д.);

- применение инвестиционного налогового вычета;

4) расходы, учитываемые при налогообложении:

- способ расчета прямых расходов, относящихся к остаткам незавершенного производства (ОНП), готовой продукции (на складе) и товаров отгруженных, но не реализованных;

- состав прямых расходов по соответствующим видам хозяйственной деятельности;

- способ формирования стоимости приобретения товаров относительно транспортных расходов;

- способ учета прямых расходов при оказании услуг относительно ОНП;

- порядок оценки ОНП;

- выбор и назначение ответственного по операциям с ценными бумагами;

- способ списания стоимости приобретения реализованных ценных бумаг;

- способ оценки материальных затрат, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) при их списании;

- способ учета расходов на ремонт ОС;

- создание резервов;

- способ учета расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (НИОКР);

- способ признания исключительных прав на результаты НИОКР;

- способ учета расходов на услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию;

- способ расчета стоимости приобретенных товаров при их реализации;

- способ расчета размера убытка от уступки права требования, возникшего до наступления срока платежа;

5) расчеты с бюджетом:
 - способ уплаты авансовых платежей;
 - название показателя, применяемого для расчета суммы налога на прибыль, подлежащей уплате по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

Рассмотрим некоторые положения детально.

В учетной политике для целей налогообложения прибыли допускается применение амортизационной премии, а также в качестве альтернативы – инвестиционного вычета. Использование такого права позволяет учитывать при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль расходы, связанные с использованием ОС в размерах, указанных в строке 1 таблицы 3.

Таблица 3. Сравнительная оценка вариантов политики налогового учета ОС

Характер элементов учета	Вариант: применение инвестиционного налогового вычета (ст. 286.1 НК РФ)	Вариант: применение амортизационной премии (ст. 258 НК РФ)
Группы ОС, к которым можно применить	3 и 7 амортизационные группы по месту нахождения организации и обособленных подразделений	1) 3 и 7 амортизационные группы – не более 30% первоначальной стоимости ОС, но не более 30% расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации; 2) 1, 2, 8–10 группы – не более 10% первоначальной стоимости ОС, но не более 10% расходов, понесенных в случаях, указанных в п. 1 гр. 3 табл. 4
Признание	Единовременное	Единовременное
Результат использования	Может уменьшать рассчитанную сумму налога на прибыль, подлежащую к перечислению в бюджет: - за счет региональной части налога до 90% расходов на покупку и модернизацию ОС; - за счет федеральной – до 10%, но не сможет использовать амортизационную премию	Может уменьшать налоговую базу для расчета налога на прибыль

Особо следует отметить, что инвестиционный налоговый вычет действует только в тех субъектах РФ, в которых региональными властями принят закон о его введении (в соответствии с подп. 1 п. 6 ст. 286.1 НК). В Воронежской области такой закон действует с 01.01.2020 г. (№ 70-ОЗ от 22.05.2019 г.). Однако нормы этого закона в определенной степени снижают привлекательность данного варианта и ограничивают возможности его применения в учетной налоговой политике как инструмента оптимизации (по сравнению с нормами НК РФ) по следующим причинам:

- в текст добавлено, что сам проект инвестиций должен быть особо важным для данного региона;
- величина инвестиционного налогового вычета за счет региональной части составляет 50% вместо 90% суммы расходов на покупку и модернизацию ОС;
- величина налоговой ставки налога на прибыль организаций, подлежащего перечислению в областной бюджет, для определения предельной величины инвестиционного налогового вычета увеличена с 5 до 10% (в 2 раза);
- период, в котором может быть учтена сумма расходов, превышающая предельную величину инвестиционного налогового вычета, должен быть не более трех последующих последовательных налоговых периодов.

Однако, на наш взгляд, возникает необходимость оценить целесообразность использования данного варианта в учетной налоговой политике, опираясь на рассмотренные требования и ограничения. Выполним, используя на условные данные, соответствующие расчеты.

Хозяйственная ситуация 1. В феврале 2022 года перерабатывающая организация приобрела и ввела в эксплуатацию ОС первоначальной стоимостью 300,0 тыс. руб. и закрепила в учетной политике решение об использовании инвестиционного налогового вычета.

За счет региональной части налога перерабатывающая организация осуществила инвестиционный налоговый вычет в размере 150,0 тыс. руб. ($300,0 \times 50\%$), за счет федеральной части налога – 30,0 тыс. руб. ($300,0 \times 10\%$).

Налогооблагаемая прибыль перерабатывающей организации за 1 квартал 2022 г. была 3 млн руб., сумма налога на прибыль, подлежащая к уплате с учетом инвестиционного налогового вычета, составила:

в региональный бюджет 17% – 360,0 тыс. руб. ($510,0 - 150,0$);

в федеральный бюджет 3% – 60,0 тыс. руб. ($90,0 - 30,0$).

Хозяйственная ситуация 2. В НК РФ закреплена необходимость внешнего контроля применения организациями-налогоплательщиками предельной величины инвестиционного налогового вычета по итогам каждого налогового периода. То есть, если расходы на покупку и модернизацию ОС за I квартал превысили предельную величину, то инвестиционный налоговый вычет равен этой величине. В этом случае сумму превышения нужно вычесть из региональной части налога на прибыль за первое полугодие.

Для расчета предельной величины инвестиционного вычета используется сумма налога на прибыль без его учета. В соответствии с абз. 3 п. 2 ст. 286.1 НК РФ вместо расчетной ставки 5% региональные власти имеют право применить другую ставку налога, в частности, в Воронежской области – 10%.

Допустим, что прибыль перерабатывающей организации, находящейся в Воронежской области, за I квартал 2022 г. составила 2 млн руб. Налог на прибыль в региональный бюджет по действующей ставке составит 340,0 тыс. руб. ($2000,0 \times 17\%$), а по расчетной ставке 10% – 200,0 тыс. руб. ($2000,0 \times 10\%$). Следовательно, предельная величина вычета составила 140,0 тыс. руб. ($340,0 - 200,0$).

В первой хозяйственной ситуации организация имела право на инвестиционный налоговый вычет в размере 150,0 тыс. руб. Так как эта величина превышала предельную величину инвестиционного налогового вычета, то в I квартале организация может вычесть из региональной части налога 140,0 тыс. руб. Иначе говоря, организация должна перечислить в региональный бюджет 200,0 тыс. руб. ($340,0 - 140,0$). Оставшуюся сумму – 10,0 тыс. руб. ($150,0 - 140,0$) организация может принять к вычету в следующих налоговых периодах. Из федеральной части налога на прибыль за I квартал организация должна принять к вычету 30,0 тыс. руб. и перечислить в федеральный бюджет 30,0 тыс. руб. ($2000,0 \times 3\% - 30,0$).

Чтобы сделать вывод о целесообразности закрепления в учетной налоговой политике применение одного из вариантов – амортизационной премии или инвестиционного вычета – приведем специальный условный расчет, в котором стоимость ОС – 300,0 тыс. руб., срок полезного использования нового ОС – десять лет, способ начисления амортизации в налоговом учете – линейный (табл. 4).

Таблица 4. Условный сравнительный расчет целесообразности закрепления в учетной налоговой политике применения инвестиционного налогового вычета, тыс. руб.

Показатель	Вариант 1			Вариант 2		
	Первый год	2 года – 10 лет	Итого (за 10 лет)	Первый год	2 года – 10 лет	Итого (за 10 лет)
Доходы за минусом расходов (без учета амортизации)	4 000	36 000	40 000	4 000	36 000	40 000
Амортизационная премия	90	0	90	–	–	–
Амортизация	19,25	190,75	210	–	–	–
Прибыль	3890,75	35809,25	39 700	4 000	36 000	40 000
Налог на прибыль до применения инвестиционного вычета: в региональный бюджет; в федеральный бюджет	661,4	6087,6	6 749	680	6 120	6 800
	116,7	1074,3	1 191	120	1080	1 200
Инвестиционный вычет (в счет региональной части налога на прибыль)	–	–	–	150	0	0
Сумма, на которую уменьшена федеральная часть налога на прибыль	–	–	–	30	0	0
Налог на прибыль после применения инвестиционного вычета: в региональный бюджет; в федеральный бюджет	661,4	6087,6	6 749	530	6 120	6 650
	116,7	1074,3	1 191	90	1 080	1 170

Вариант 1 – применение амортизационной премии в размере 30% от первоначальной стоимости ОС. Величина амортизационной премии составила 90,0 тыс. руб. (300,0 тыс. руб. × 30%). Начиная с февраля 2022 г. организация ежемесячно включала в расходы амортизацию в размере 1750,0 руб. ((300,0 тыс. руб. – 90,0 тыс. руб.)/120 мес.). До конца года в состав расходов должна будет включена амортизация в сумме 109,25 тыс. руб. (90 тыс. руб. + 1750 руб. × 11 мес.).

Таким образом, доходы после вычета расходов, но без учета амортизации по новому ОС, составят за 2022 г. 4000,0 тыс. руб., налогооблагаемая прибыль – 3890,75 тыс. руб. (4000,0 – 109,25), налог на прибыль в региональный бюджет – 661,4 тыс. руб. (3890,75 × 17%), в федеральный – 116,7 тыс. руб. (3890,75 × 3%).

Вариант 2 – применение инвестиционного налогового вычета. Перерабатывающая организация в течение 2022 г. не начисляет по ОС амортизацию и амортизационную премию. Налог на прибыль в региональный бюджет за 2022 г. составит 680 тыс. руб. (4000,0 × 17%), в федеральный – 120,0 тыс. руб. (4000,0 × 3%). Предельная величина инвестиционного вычета для организаций Воронежской области за год составила 280 тыс. руб. ((4000,0 × 17%) – (4000,0 × 10%)), поэтому организация вправе заявить вычет в сумме 150,0 тыс. руб. (300,0 × 50%). Региональную часть налога можно уменьшить на 150,0 тыс. руб., федеральную – на 30,0 тыс. руб. Поэтому организация должна перечислить в региональный бюджет 530,0 тыс. руб. (680,0 – 150,0), в федеральный – 90,0 тыс. руб. (120,0 – 30,0).

Очевидно, что если закрепить в учетной налоговой политике вариант применения инвестиционного налогового вычета, то он будет более выгодным, так как благодаря инвестиционному налоговому вычету перерабатывающая организация в Воронежской области сможет сэкономить по налогу на прибыль

- за первый год 158,1 руб. ((661,4 + 116,7) – (530,0 + 90,0));

- за весь срок полезного использования ОС – 120 тыс. руб. ((6749,0 + 1191,0) – (6650,0 + 1170,0)).

Для организаций других субъектов РФ уровень налоговой выгоды может быть другим, учитывая различия в региональном законодательстве.

Таким образом, оптимизированная учетная налоговая политика перерабатывающей организации приобретает несколько важных свойств:

- желаемая преимущественность учетного процесса, поскольку применение различных вариантов налогового учета дает как следствие разный стоимостной результат;
- обоснование инструментов налогового учета, обеспечивающих безопасную налоговую нагрузку;
- минимизация угроз возникновения разногласий с налоговыми службами;
- баланс налогового и бухгалтерского учета, повышающий эффективность работы бухгалтерии перерабатывающей организации.

Оптимально разработанная учетная политика для целей налогообложения может, во-первых, способствовать устранению многих неясностей в случаях отсутствия возможностей досудебно разрешить налоговые споры в пользу перерабатывающей организации; во-вторых, учетная налоговая политика может быть использована в арбитражном суде главным аргументом в пользу правомерности действий перерабатывающей организации по оптимизации системы налогообложения.

Список источников

1. Брянцева Л.В., Полозова А.Н., Нейштадт М.Л. Учетная политика для целей налогообложения в перерабатывающих организациях АПК // Конкурентоспособность. Инновации. Финансы. 2016. № 1(15). С. 60–62.
2. Гафурова Л.С. Бухгалтерская и налоговая учетная политика 2019 года // International Innovation Research: сборник статей XVII Международной научно-практической конференции (Пенза, 12 мая 2019 г.). Пенза: Наука и просвещение, 2019. С. 110–112.
3. Дедова О.В., Дворецкая Ю.А. Совершенствование налогового учета на предприятии // Вестник Брянского государственного университета. 2019. № 3. С. 112–119.
4. Дружинина М., Легонькова О., Новикова О., Варламова В. Учетная политика – 2021. Шпаргалка по актуализации. Москва: ПРАВОВЕСТ Аудит, 2020. 30 с.
5. Забазнова Д.О. Корректировка учетной политики агрохолдинга в целях достоверного налогового учета // Аудитор. 2020. № 11. С. 39–44. DOI: 10.12737/1998-0701-2020-39-44.
6. Кулиш Н.В. Влияние особенностей сельскохозяйственного производства на процесс формирования учетной политики как инструмента управления финансовыми результатами деятельности // Экономика и предпринимательство. 2012. № 6(29). С. 204–207.
7. Малахова Ю.В., Малахов А.Е., Сазонова И.В. Оценка эффективности учетной политики организации с точки зрения оптимизации налога на прибыль // Налоги и налогообложение. 2020. № 2. С. 9–17. DOI: 10.7256/2454-065X.2020.2.32559.
8. Манакова Е.В. Налоговое планирование и некоторые аспекты налоговой учетной политики // Дискуссия. 2018. № 6(91). С. 27–36. DOI: 10.24411/2077-7639-2018-10013.
9. Маслова И.Н., Оробинский А.С., Нуждин Р.В. и др. Анализ возможностей оптимизации налогообложения прибыли сельскохозяйственных организаций // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2020. Т. 13, № 2(65). С. 178–187. DOI: 10.17238/issn2071-2243.2020.2.178.
10. Никитина В.Ю. Учетная политика для целей налогообложения // Бухгалтерский учет. 2018. № 12. С. 67–71.
11. Нуждин Р.В., Полозова А.Н., Беляева Г.В. и др. Анализ и оценка особенностей налогообложения прибыли субъектов сельхозпредпринимательства АПК // Экономика и предпринимательство. 2020. № 4(117). С. 756–767. DOI: 10.34925/EIP.2020.117.4.164.
12. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/ (дата обращения: 24.02.2022).

13. Оробинская И.В., Брянцева Л.В., Полозова А.Н., Маслова И.Н. Эволюция нормативно-правового регулирования политики налогового учета в организациях // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2017. № 1(52). С. 217–221. DOI: 10.17238/issn2071-2243.2017.1.216.
14. Полозова А.Н., Брянцева Л.В., Оробинская И.В., Маслова И.Н. Теоретические и методические основы формирования учетной налоговой политики в организациях // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2016. № 2(49). С. 212–217. DOI: 10.17238/issn2071-2243.2016.2.212.
15. Румянцева В.М. Риск-ориентированный подход как основа формирования корпоративной учетной политики // Учет. Анализ. Аудит. 2018. Т. 5, № 4. С. 120–130. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-4-120-130.
16. Садченко К.Г. Учетная политика организации как инструмент оптимизации налогообложения // Вестник Евразийской науки. 2018. Т. 10, № 1. URL: <https://esjtoday/PDF/32ECVN118.pdf>.
17. Скачко Г.А. Проблемы налогового учета в России // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 2. С. 48–53.
18. Хорев А.И., Беляева Г.В., Полозова А.Н., Нуждин Р.В. Оптимизационные процедуры в системе налогообложения перерабатывающих организаций // Вестник Воронежского государственного университета инженерных технологий. 2019. Т. 81, № 1. С. 357–365. DOI: 10.20914/2310-1202-2019-1-357-365.
19. Шегулова Е.В., Дружиловская Т.Ю. Теоретические аспекты налоговой политики организации // Universum: Экономика и юриспруденция: электронный научный журнал. 2018. № 7(52). URL: <http://7universum.com/ru/economy/archive/item/6094>.

References

1. Bryantseva L.V., Polozova A.N., Neistadt M.L. Uchetnaya politika dlya tselej nalogooblozheniya v pererabatyvayushchikh organizatsiyakh APK [Accounting policy for taxation purposes in agro-industrial processing organizations]. *Konkurentosposobnost'. Innovatsii. Finansy = Competitiveness. Innovation. Finance*. 2016;1(15):60-62. (In Russ.).
2. Gafurova L.S. Bukhgalterskaya i nalogovaya uchelnaya politika 2019 goda [Accounting and tax accounting policy in 2019]. Sbornik statej XVII Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferentsii (Penza, 12 ma-ya 2019 g.) [Collection of articles of the XVII International Scientific and Practical Conference (Penza, May 12, 2019)]. Penza: Nauka i prosveshchenie; 2020:110-112. (In Russ.).
3. Dedova O.V., Dvoretzkaya Yu.A. Sovershenstvovanie nalogovogo ucheta na predpriyatii [Improving tax accounting in the enterprise]. *Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta = The Bryansk State University Herald*. 2019;3:112-119. (In Russ.).
4. Druzhinina M., Legonkova O., Novikova O., Varlamova V. Uchetnaya politika – 2021. Shpargalka po aktualizatsii [Accounting policy – 2021. Crib notes for updating]. Moscow: PRAVOVEST Audit; 2020. 30 p. (In Russ.).
5. Zabaznova D.O. Korrektirovka uchetoj politiki agrokholdinga v tselyakh dostovernogo nalogovogo ucheta [Adjustment of the accounting policy of the agricultural holding for reliable tax accounting]. *Auditor = Auditor*. 2020;11:39-44. DOI: 10.12737/1998-0701-2020-39-44. (In Russ.).
6. Kulish N.V. Vliyanie osobennostej sel'skokhozyaystvennogo proizvodstva na protsess formirovaniya uchetoj politiki kak instrumenta upravleniya finansovymi rezul'tatami deyatel'nosti [Influence of features of agricultural production on the process of formation of accounting policy as an instrument of financial performance]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*. 2012;6(29):204-207. (In Russ.).
7. Malakhova Yu.V., Malakhov A.E., Sazonova I.V. Otsenka effektivnosti uchetoj politiki organizatsii s tochki zreniya optimizatsii naloga na pribyl' [Assessment of efficiency of corporate accounting policy of the organization from the perspective of optimization of income tax]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*. 2020;2:9-17. DOI: 10.7256/2454-065X.2020.2.32559. (In Russ.).
8. Manakova E.V. Nalogovoe planirovanie i nekotorye aspekty nalogovoj uchetoj politiki [Tax planning and some aspects of tax accounting policy]. *Diskussiya = Discussion*. 2018;6(91):27-36. DOI: 10.24411/2077-7639-2018-10013. (In Russ.).
9. Maslova I.N., Orobinsky A.S., Nuzhdin R.V. et al. Analiz vozmozhnostej optimizatsii nalogooblozheniya pribyli sel'skokhozyaystvennykh organizatsij [Analysis of opportunities for optimizing the taxation of profit of agricultural organizations]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2020;13(2):178-187. DOI: 10.17238/issn2071-2243.2020.2.178. (In Russ.).
10. Nikitina V.Yu. Uchetnaya politika dlya tselej nalogooblozheniya [Accounting policy for taxation purposes]. *Bukhgalterskij uchet = Accounting*. 2018;12:67-71. (In Russ.).
11. Nuzhdin R.V., Polozova A.N., Belyaeva G.V. et al. Analiz i otsenka osobennostej nalogooblozheniya pribyli sub"ektov sel'khozpredprinimatel'stva APK [Analysis and assessment of the possibilities of optimizing the taxation of profits of medium-sized enterprises of the Agro-Industrial Complex]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*. 2020;4(117):756-767. DOI: 10.34925/EIP.2020.117.4.164. (In Russ.).

12. Ob utverzhdenii Konceptsii sistemy planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok: Prikaz FNS Ros-sii ot 30.05.2007 g. № MM-3-06/333@ [Concerning Approval of the Conceptual Framework for the On-Site Tax Audit Planning System: Order of the Federal Tax Service of Russia of May 30, 2007 No. MM-3-06/333@. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/. (In Russ.).

13. Orobinskaya I.V., Bryantseva L.V., Polozova A.N., Maslova I.N. Evolyutsiya normativno-pravovogo regulirovaniya politiki nalogovogo ucheta v organizatsiyakh [The development of legal regulation of tax accounting policy in enterprises]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2017;1(52):217-221. (In Russ.). DOI: 10.17238/issn2071-2243.2017.1.216.

14. Polozova A.N., Bryantseva L.V., Orobinskaya I.V., Maslova I.N. Teoreticheskie i metodicheskie osnovy formirovaniya uchetoj nalogovoj politiki v organizatsiyakh [Theoretical and methodological bases of formation of tax accounting policy of enterprises]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2016;2(49):212-217. DOI: 10.17238/issn2071-2243.2016.2.212. (In Russ.).

15. Rummyantseva V.M. Risk-oriyentirovannyj podkhod kak osnova formirovaniya korporativnoj uchetoj politiki [Risk-oriented approach as a basis for the corporate accounting policy formation]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2018;5(4):120-130. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-4-120-130. (In Russ.).

16. Sadchenko K.G. Uchetnaya politika organizatsii kak instrument optimizatsii nalogooblozheniya [Accounting policy of the organization as a tool to optimize taxation]. *Vestnik Evrazijskoj nauki = The Eurasian Scientific Journal*. 2018;10(1). URL: <https://esjtoday/PDF/32ECVN118.pdf>. (In Russ.).

17. Skachko G.A. Problemy nalogovogo ucheta v Rossii [The problems of tax accounting in Russia]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2016;2:48-53. (In Russ.).

18. Khorev A.I., Belyaeva G.V., Polozova A.N., Nuzhdin R.V. Optimizatsionnye protsedury v sisteme nalogooblozheniya pererabatyvayushchikh organizatsij [The optimization procedure in the tax system of processing organizations]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta inzhenernykh tekhnologij = Proceedings of the Voronezh State University of Engineering Technologies*. 2019;81(1):357-365. DOI: 10.20914/2310-1202-2019-1-357-365. (In Russ.).

19. Shegulova E.V., Druzhilovskaya T.Yu. Teoreticheskie aspekty nalogovoj politiki organizatsii [Theoretical aspects of the tax policy of the organization]. *Universum: Ekonomika i yurisprudentsiya: elektronnyj nauchnyj zhurnal = Universum: Economics and Law: Electronic Scientific Journal*. 2018;7(52). URL: <http://7universum.com/ru/economy/archive/item/6094>. (In Russ.).

Информация об авторах

И.Н. Маслова – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», irimslv@mail.ru.

И.В. Шамрина – кандидат экономических наук, доцент кафедры менеджмента ФГБОУ ВО «Липецкий государственный технический университет», IVShamrina@yandex.ru.

Р.В. Нуждин – кандидат экономических наук, доцент кафедры теории экономики и учетной политики ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий», rv.voronezh@gmail.com.

Е.В. Горковенко – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности и финансового мониторинга ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий», gorek@mail.ru.

И.М. Ярцева – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, налогообложения и бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Липецкий государственный технический университет», imyartseva@yandex.ru.

Information about the authors

I.N. Maslova, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Finance and Credit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, irimslv@mail.ru.

I.V. Shamrina, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Management, Lipetsk State Technical University, IVShamrina@yandex.ru.

R.V. Nuzhdin, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Theory of Economics and Accounting Policy, Voronezh State University of Engineering Technologies, rv.voronezh@gmail.com.

E.V. Gorkovenko, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Economic Security and Financial Monitoring, Voronezh State University of Engineering Technologies, gorek@mail.ru.

I.M. Yartseva, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Finance, Taxation and Accounting, Lipetsk State Technical University, imyartseva@yandex.ru.

Статья поступила в редакцию 08.08.2022; одобрена после рецензирования 16.09.2022; принята к публикации 20.09.2022.

The article was submitted 08.08.2022; approved after revision 16.09.2022; accepted for publication 20.09.2022.

© Маслова И.Н., Шамрина И.В., Нуждин Р.В., Горковенко Е.В., Ярцева И.М., 2022