

ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК

В.П. КУЛЕШОВА,

кандидат экономических наук, доцент,

Л.Р. СИБАГАТУЛЛИНА,

кандидат экономических наук, доцент, Башкирский ГАУ

Ключевые слова: *налоговый контроль, теневая экономика, налоговые риски, необоснованная налоговая выгода, средние значения рисков налогоплательщиков, центры ответственности.*

В России наибольшее распространение получили требования к системе внутреннего контроля, устанавливаемые законодательством США, где к раскрытию информации об этой системе допущены лишь публичные компании, проходящие листинг на американских биржах. При этом требования направлены исключительно на регламентацию контроля составления финансовой отчётности предприятиями, что представляется достаточно ограниченным подходом к организации системы внутреннего контроля. В свою очередь, европейские подходы к данной системе менее регламентированы и зачастую носят рекомендательный характер. Во многих странах вве-

дены так называемые кодексы корпоративного поведения. Конечно, западные разработки в части организации системы внутреннего контроля на предприятии являются передовыми, тем более что в России данная практика не развита [1].

Потребность в создании системы внутреннего контроля на предприятиях аграрного сектора обусловлена не столько требованиями фондовых рынков, сколько необходимостью обеспечения достоверной информацией об активах и обязательствах организаций, борьбы со злоупотреблениями, связанными, к примеру, с нецелевым использованием бюджетных или кредитных средств, нарушением законо-



450001, Республика Башкортостан,
г. Уфа, ул. 50-летия Октября, 34;
тел. 8 (347) 228-32-11;

e-mail: liliya-siba@yandex.ru

дательства (в особенности налогового). Более того, постоянное внимание на страницах печати уделяется сфере внезаконных, теневых экономических отношений в сельском хозяйстве.

В АПК существует разветвлённая система рынков, до сих пор находящаяся в стороне от внимания тех государственных структур, которые определяют фискальную политику. Каждый из рынков факторов аграрного производства – земли, труда, произ-

***Tax control, shadow economy,
tax risks, unreasonable tax
benefit, risk average of tax
payer, monitoring center.***

водственных ресурсов, а также готовой продукции – имеет отношение к теневым экономическим связям, что сказывается на определении налоговой политики.

В современном российском законодательстве нет норм, разрешающих и регулирующих куплю-продажу земель сельскохозяйственного назначения, а потому в России нет и соответствующего легального рынка. Понятно, что в этих условиях нет и налоговых поступлений, которые были бы возможны, если бы рыночные операции с землёй были разрешены. Сельские жители хотя и имеют в собственности различные по площади земельные участки, не покупали их, а получили в результате раздела бывших колхозов и совхозов или из районного фонда. Однако рыночные операции с земельными участками производятся.

Так, земля, которой председатель сельскохозяйственного кооператива оперирует на теневом рынке аренды, формально принадлежит сельским жителям, колхозникам, которые по тем или иным причинам не стали забирать свои пай из состава колхозных земель или, получив пай, оставили его в колхозе на условиях аренды. Тем самым председатель колхоза ведёт рыночные операции с землёй не только как арендодатель, но и как арендатор [2].

В условиях запрета на свободную куплю-продажу земля хоть и продаётся и покупается, но лишь вместе с административными решениями, а иногда – и вместе с нелегальным использованием труда работников коллективных хозяйств.

Председатели колхозов оперируют на рынках средств производства в качестве поставщиков если и не самой техники, то, по крайней мере, ус-

луг по обработке земли и исполнению других сельхозработ.

На теневых рынках основными операторами являются работники колхозов и совхозов. Иначе говоря, ресурсы, украденные в колхозе, не обязательно потребляются, но выносятся для продажи, и теневые сделки по поводу украденных запчастей или горючего становятся существенным элементом сельской практики. Снабжение личных подсобных хозяйств происходит также за счёт кооперативов.

По оценкам наблюдателей, в целом по стране в докризисное время теневая зарплата превышала официальную в 3,1 раза; в сельском хозяйстве – в 4,4; в промышленности – в 3,9; в строительстве – в 2,5; в сфере услуг – в 1,8 раза. При этом именно высокая фискальная нагрузка на фонд оплаты труда была одним из главных факторов, заставляющих собственников уводить бизнес в тень [3].

Люди не столько отвыкли работать, сколько не хотят работать на невыгодных условиях. Это особенно чётко видно при взгляде на сделки в теневой сфере. Заметим, что крестьяне, продающие свой труд на теневом рынке, работают более продуктивно и более ответственно относятся к делу, чем колхозники, поскольку они более заинтересованы в том, чтобы не потерять работу.

До 25% выращенного урожая не отражается ни в каких документах и реализуется за наличный расчёт перекупщикам. Не производится учёт фактически засеянных сельскохозяйственных площадей, занижается объём урожая, сортность выращенной продукции, завышаются потери по природно-климатическим условиям, при хранении и транспортировке.

Есть масса приёмов для создания такой «отчётности»: заморозки, полевые вредители, кражи урожая, плохие семена, износ техники и оборудования, перерасход ГСМ, накладные расходы, низкое качество зерна и пр. Это может делаться только для того, чтобы была теневая зарплата. Хотя, по данным Росстата, задолженность по зарплате в сельском хозяйстве за последние годы уменьшилась в 3,5 раза (табл. 1).

Фактором внутривозрастной деятельности сельхозорганизаций, способствующим появлению искажений, является наличие зависимости экономического субъекта в определённый период от одного или небольшого числа покупателей и поставщиков. Зачастую принятые административные решения органов местного самоуправления способствуют неосуществлению плательщиком разумных и доступных мер для уменьшения возможных убытков, то есть бездействию налогоплательщика.

Не способствует выводу из тени и действующая система единого сельскохозяйственного налога. Одним из основных нарушений налогового законодательства, выявленным в процессе проверок, является необоснованное отнесение на затраты сельскохозяйственных организаций расходов, не предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Эксперты утверждают, что сельские налоговые органы в силу невысокой квалификации и тесных связей неэффективно контролируют сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Внедрение внутреннего налогового контроля тем более важно, что далеко не все сельхозпроизводители подлежат ежегодному обязательному аудиту (табл. 2). В Республике Башкортостан доля таких организаций составляет 95,1%. Однако у руководителей организаций имеется возможность проведения независимого инициативного аудита, например, налогового, тем более что расходы на все виды аудиторских услуг, в том числе и на инициативный аудит, относятся на прочие расходы, связанные с производством и реализацией, а, следовательно, уменьшающие налогооблагаемую прибыль.

Естественно, в условиях дефицита «живых» денег приглашение независимого аудитора является неосуществимой затеей. Остаётся использование внутривозрастного контроля. Руководители сельскохозяйственных организаций, где бухгалтерский учёт ведётся ограниченным числом работников и нередко допускается совмещение обязанностей, пытаются переложить всю ответственность за осуществление внутривозрастного контроля на главного бухгалтера. При этом они не отдают себе отчёта в том, что главный бух-

Таблица 1

Просроченная задолженность организаций по заработной плате работников в Республике Башкортостан на начало года, млн руб.

Показатели	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	Темп изменения, %
Всего по обследованным видам экономической деятельности	14315	5756	4159	2668	18,6
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	3889	1778	1112	495	12,7
Доля сельского хозяйства, %	27,2	30,9	26,7	18,6	-8,6 пр.п.

Таблица 2

Данные о количестве организаций, подведомственных МСХ Республики Башкортостан

Показатели	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Всего	1177	1195	1216	1173	1071
Из них не подлежащие обязательному аудиту	1055	1042	1105	1111	1019
Удельный вес «выпадающих» из аудита организаций, %	89,6	87,2	90,9	94,7	95,1
Организации, переведённые на ЕСХН (доходы)	834	801	801	820	790
Организации, переведённые на ЕСХН (убытки)	107	171	150	111	68
Удельный вес организаций, переведённых на ЕСХН, %	79,9	81,3	78,2	79,4	80,1

галтер, являясь наёмным работником, а, следовательно, лицом, подчинённым и ответственным за ведение бухгалтерского учёта и составление отчётности, не в состоянии осуществлять должный и при этом ещё и незаинтересованный, объективный налоговый контроль [4].

На главного бухгалтера можно положиться только в отношении таких контрольных процедур, как арифметическая проверка налоговых расчётов, логическая взаимосвязка показателей бухгалтерской и налоговой отчётности, анализ задолженности по налогам и сборам, так как по этим позициям у него идёт автоматическая сверка и в налоговом органе. В то же время мы подчёркиваем наличие больших внебюджетных операций в сельском хозяйстве, что также приводит к необоснованным налоговым выгодам, и необходимость внутреннего контроля на стадии сельскохозяйственного производства как меры предупреждения налоговых правонарушений.

Для этого нами предлагается использование в системе внутреннего контроля (в подсистеме налогового контроля) следующих процедур:

- оценка налоговых рисков;
- определение центров ответственности;
- выявление фактов, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды.

Приказом ФНС России были определены принципы отбора первоочередных претендентов на проведение выездной налоговой проверки. В качестве общедоступных критериев оценки рисков налогоплательщиков ЕСХН (поскольку их доля превышает 80% от общего числа сельскохозяйственных организаций) можно выделить следующие:

- налоговая нагрузка предприятия ниже средней по отрасли или виду экономической деятельности;
- рентабельность в организации значительно ниже средней, определённой по тому же виду деятельности;
- средняя зарплата на предприятии ниже среднерегионального уровня у фирм с тем же видом экономической деятельности;
- отражение в отчётности убытков, полученных в течение нескольких налоговых периодов;

- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации;

- доход от реализации сельхозпродукции в общей выручке [5].

Среднеотраслевые показатели по видам деятельности и регионам налоговые органы будут определять самостоятельно, возможно, каким-то образом опираясь на данные государственных органов статистики. С нашей точки зрения, для этого подойдут и средние значения показателей отчётности МСХ Республики Башкортостан (табл. 3).

Показателем экономического эффекта данной процедуры внутреннего налогового контроля является самостоятельно уточнённая сумма налоговых обязательств [6].

Предметом внутреннего налогового контроля в сельскохозяйственных организациях выступают процессы формирования доходов и использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Поэтому основной задачей внутреннего контроля является создание центров ответственности, позволяющих децентрализовать ответственность за получение прибыли и повышать эффективность работы отдельных подразделений (цехов, отделений, бригад) [7].

В нашем случае выделяется три центра ответственности:

- центр доходов, где формируется информация об объёме выпуска продукции (руководство);
- центр расходов, где осуществляется измерение затрат (подразделения);
- центр прибыли, где измеряется соотношение между доходами, получаемыми центром, и его затратами

(бухгалтерия).

Именно информация по центрам ответственности позволит выявить внутренние причины налоговых рисков: нарушение технологии выращивания культур; нарушение режима эксплуатации мелиоративной системы; несоблюдение агротехники возделывания культур; отсутствие либо плохо организованная информационно-технологическая система учёта; отсутствие квалифицированных сотрудников и др.

Представленная информация способствует установлению фактов, которые могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды:

- операции, показанные работником, но не выполненные в связи с нехваткой времени или материальных ресурсов;
- отсутствие технических либо кадровых условий для осуществления операций, показанных в учёте (недостаточно персонала, оборудования, складов, транспорта, прочих основных средств);
- выборочный учёт, когда фиксируются только операции, необходимые для снижения налогов;
- операции с продукцией, которая не выпускалась или не могла быть произведена в объёмах, указанных налогоплательщиком.

Представленная схема проведения внутреннего налогового контроля должна обеспечить баланс интересов, с одной стороны, государства в лице налоговых органов, с другой – налогоплательщиков как единой совокупности ответственных за результаты своей деятельности: работников, руководителей и собственников.

Таблица 3

Отраслевые критерии самостоятельной оценки рисков для сельскохозяйственных организаций Республики Башкортостан

Показатели	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Налоговая нагрузка	0,29	0,073	0,066	0,081	0,083
Рентабельность продукции	0,057	0,069	0,083	0,106	0,086
Рентабельность активов	0,093	0,027	0,036	0,048	0,064
Рентабельность продаж	0,054	0,065	0,076	0,096	0,079
Среднемесячная зарплата на 1 работника, руб.	1922	2275	2836	3840	6903
Опережение темпа роста расходов над темпом роста доходов, пр. п.	-2,1	-1,2	-1,4	-2,5	2,0
Доход от реализации с.-х. продукции в общей выручке, %	88,6	91,3	86,8	89,6	89,5

Литература

1. Гостева М. А. Система внутреннего налогового контроля организации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М.: РГБ, 2008. 25 с.
2. Теневая экономика и налоговые потери в сельском хозяйстве / Центр по изучению нелегальной экономической деятельности, 1999-2003 гг.
3. Крюкова С. Как изменится теневая экономика // Комментарии. 2009. 13-19 марта.
4. Дивинский Б. Д. Внутренний контроль в организации // Налоговый вестник. 2004. № 11.
5. Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС Рос. Федерации от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@.
6. Веденина Е. Л. Рассекречивание планов проверок для повышения собираемости налогов // Главная книга. 2007. № 13.
7. Хасанов Б. А. Система финансового контроля и внутренний аудит // Аудиторские ведомости. 2003. № 3.